

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS DA PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LEANDRO LUCON

**AS TUTELAS DE URGÊNCIA PLEITEADAS PELO CONTRIBUINTE EM FACE DA
COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

São Paulo
2023

LEANDRO LUCON

**AS TUTELAS DE URGÊNCIA PLEITEADAS PELO CONTRIBUINTE EM FACE DA
COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo como requisito para obtenção
do título de mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Constitucional e Direito
Tributário

Orientador: Prof. Dr. Cassio Scarpinella Bueno

São Paulo
2023

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____

Data:

E-mail: leandro.lucon@gmail.com

Lucon, Leandro

Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, 2023.

Orientador: Prof. Dr. Cassio Scarpinella Bueno.

1. Tutelas de Urgência. 2. Estabilização da Tutela Antecipada. 3. Tutelas de urgência contra a Fazenda Pública. 4. Cobrança do crédito tributário. 5. Agilidade das Demandas Fiscais. I. Bueno, Cassio Scarpinella. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. III. Título.

LEANDRO LUCON

**AS TUTELAS DE URGÊNCIA PLEITEADAS PELO CONTRIBUINTE EM FACE DA
COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para obtenção do título de mestre em Direito.

Aprovado em: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Professor Dr. Cassio Scarpinella Bueno (Orientador)
Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Professora Dr^a. Isabela Bonfá de Jesus
Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Professor Dr. Paulo Henrique dos Santos Lucon
Instituição: Universidade de São Paulo (USP)

AGRADECIMENTOS

Aos meus filhos, Matheus e Pedro, e minha esposa, Carol, minha gratidão por serem tão compreensíveis nestes incontáveis momentos de ausência dedicados a finalização desta etapa dos meus estudos.

Aos meus pais, Cândida e Joaquim, minha eterna gratidão, grandes exemplos que me ensinam e motivam diariamente a seguir a caminhando e enfrentando todos os seus desafios.

Ao meu orientador, Professor Dr. Cassio Scarpinella Bueno, minha gratidão especial, pela atenção e solidariedade ao longo desta etapa possibilitando concretizar este sonho.

Lucon, Leandro. As tutelas de urgência pleiteadas pelo contribuinte em face da cobrança do crédito tributário. 2023. 136 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

RESUMO

Trata-se da análise, especialmente da prática forense tributária, da possibilidade da concessão das tutelas de urgência e eventual estabilização das tutelas antecipadas no âmbito do direito tributário para que o contribuinte se defenda de forma rápida e eficaz das cobranças do crédito tributário pelo Fisco. Assim, a análise compreendeu as possíveis defesas do contribuinte nas execuções fiscais, bem como em ações ativas (Anulatória de débito Fiscal, Declaratória de Relação Jurídica-Tributária, Consignatória de Pagamento de Crédito Tributário e Mandado de Segurança) de modo a observar principalmente as tutelas de urgência nestas ações em casos reais, bem como eventual estabilização das tutelas antecipadas, com objetivo, ou não, de acelerar a tramitação processual e diminuir a quantidade de demandas em trâmite no Poder Judiciário.

Palavras-chave: Tutelas de Urgência; Estabilização da Tutela Antecipada; Tutelas de Urgência contra a Fazenda Pública; Cobrança de Crédito Tributário; Agilidade das Demandas Fiscais.

Lucon, Leandro. A Study on the Claims for Emergency Judicial Relief by Taxpayers in the Context of Tax Credit Collection. 2023. 136 p. Dissertation (master's in law). Postgraduate Study Program in Law. Pontifical Catholic University of São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

ABSTRACT

This dissertation explores the potential for granting emergency relief and potentially stabilizing summary judgments within the realm of tax law, particularly in tax cases. The objective is to enable taxpayers to counteract the collection of tax credits rapidly and effectively by the Treasury. The study includes an analysis of possible taxpayer defenses in tax foreclosures, as well as proactive actions such as fiscal debt annulment, declaratory of legal-tax relations, consignment of tax credit payments, and writs of mandamus. The primary focus is on the use of emergency relief in these real-case actions, along with potential stabilization of summary judgments. The overarching goal is to either expedite the procedural process or reduce the number of pending demands in the Judiciary.

Keywords: Emergency Judicial Remedies; Stabilization of Anticipatory Relief; Emergency Judicial Remedies against the Public Treasury; Collection of tax credit; Agility of tax demands.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. AS POSSIBILIDADES DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO FISCO.....	16
1.2 Das Hipóteses de Cobrança na Esfera Administrativa.....	20
1.3 Das Hipóteses de Cobrança na Esfera Judicial	21
1.3.1. O título executivo fiscal e seus requisitos	24
2. DAS HIPÓTESES DE DEFESA DO CONTRIBUINTE SOBRE A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO FISCO	29
2.1. Demandas Administrativa para Defesa do Contribuinte	29
2.2. Demandas Judiciais para Defesa do Contribuinte	30
2.2.1. As defesas nas ações exacionais (Execução Fiscal).....	31
2.2.1.1. Os embargos à execução fiscal como forma de defesa da cobrança tributária na execução fiscal	32
2.2.1.2. Exceção de pré-executividade como forma de defesa da cobrança tributária na execução fiscal	40
2.3. Ações Ativa para Defesa do Contribuinte em Face da Cobrança do Crédito Tributário pelo Fisco.....	46
2.3.1. Ação anulatória de débito fiscal como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco.....	49
2.3.2. Ação consignatória em pagamento de crédito tributário como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco	53
2.3.3. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco.....	57
2.3.4. Mandado de segurança como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco.....	60
3. DAS TUTELAS DE URGÊNCIA	64
3.1. As Tutelas Antecipadas	75
3.1.1. Da estabilização das tutelas antecipadas	81
3.2. As Tutelas Cautelares.....	86
3.3. As Tutelas de Urgência Contra a Fazenda Pública	88
4. AS TUTELAS DE URGÊNCIA NAS DEFESAS DO CONTRIBUINTE EM FACE DAS COBRANÇAS DO FISCO PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	99

4.1. As Tutelas de Urgência nos Embargos à Execução Fiscal	99
4.2. As Tutelas de Urgência na Exceção de Pré-Executividade	103
4.3. As Tutelas de Urgência na Ação Anulatória de Débito Fiscal.....	104
4.4. As Tutelas de Urgência na Ação Declaratória em Matéria Tributária.....	109
4.5. As Tutelas de Urgência na Ação Consignatória em Pagamento de Crédito Tributário	110
4.6. As Tutelas de Urgência no Mandado de Segurança	115
BIBLIOGRAFIA	127

INTRODUÇÃO

A evolução do direito tem sido objeto de vários estudos entre os juristas, os quais acreditavam e ainda acreditam que as normas, mais precisamente as obrigações e direitos, tenham surgidos desde o momento em que o homem passou a viver e se organizar em sociedade. Portanto, ainda que o ser humano vivesse de uma forma muito rudimentar em sociedade, a partir deste momento, criou-se as regras de convivência - que, obviamente, eram bastante simples – dando início à ciência do direito. De igual forma, embora não se saiba com exatidão quando os cidadãos passaram a ser obrigados a recolher tributos em favor dos Estados, fato é que, desde as cobranças mais rudimentares de valores em favor das diferentes formas de governos, foram criadas as normas tributárias.

Com a evolução das sociedades, o ordenamento jurídico também foi evoluindo, surgindo muitas normas e regras complexas que impediam a pronta e rápida prestação jurisdicional pelo Estado. E, no direito tributário, não é diferente: existem muitas normas complexas – e até ineficazes -, como a Lei das Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980), editada em 1980, sob a égide da Constituição Federal de 1967 e do Código de Processo Civil de 1973, ou seja, período totalmente diferente dos dias atuais. Além disso, a norma era voltada para um contencioso infinitamente menor, mais moroso e preparada exclusivamente aos interesses do Fisco na satisfação do crédito tributário, na qual o contribuinte sempre figurou em desvantagem.

Atualmente, é inegável a existência de expressivo número de processos tributários em trâmite perante o Poder Judiciário, especificamente as execuções fiscais, em que parte significativa dessas demandas decorrem da cobrança de tributos ilegais e inconstitucionais, porém, mesmo sabendo destas ilegalidades, o contribuinte deve se sujeitar aos efeitos desta execução até que haja a garantia do processo (e alguns casos até leilão do bem penhorado) ou o julgamento definitivo da exceção de pré-executividade.

Para que se tenha noção dos números de processos em tramitação, vale citar os estudos do “Justiça em Números – 2022” do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) acerca do diagnóstico do contencioso no Brasil, os quais revelam que:

(...) a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 65% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 35% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2021 (CNJ, 2022, p.164).

Ainda o referido relatório evidencia a dificuldade do Poder Judiciário em lograr êxito nas execuções fiscais, especialmente na localização de bens para satisfação do passivo fiscal:

Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Ademais, as dívidas chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos, por isso a difícil recuperação (CNJ, 2022, p.164).

Embora não exista ainda o relatório para o ano-base de 2022, a problemática do excesso de processos fiscais não é algo excepcional do ano-base de 2021, mas atinge todo o Poder Judiciário desde sempre – como mostra o relatório do ano de 2020:

(...) a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 68% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 36% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2020 (CNJ, 2021, p.169).

Várias são os motivos para que os processos tributários tenham o maior volume de ações em trâmite nos Tribunais brasileiro, valendo citar como principais causas:

- a) A alta complexidade da norma tributária resulta na lavratura de muitos Autos de Infração e Imposição de Multa somada às elevadas multas punitivas impostas pelas Fazendas Públicas, o que exige a judicialização em excesso dessas exigências tributárias;
- b) A existência de normas tributárias fragrantemente ilegais e inconstitucionais, fazendo com que o contribuinte não recolha o tributo de forma deliberada com objetivo de aguardar a cobrança do crédito tributário pelo Fisco com o posterior ajuizamento de ação executiva fiscal;
- c) A dificuldade do pagamento dos tributos pelo contribuinte em razão da altíssima carga tributária e falta de competitividade dos produtos nacionais em relação aos produtos estrangeiros, agravados em períodos de crise econômica, exatamente como acontece nos dias atuais com os impactos financeiros da alta

inflação global, crise das empresas mundiais de tecnologia, efeitos da guerra da Rússia-Ucrânia;

- d) A dificuldade na localização de bens para satisfazer os passivos cobrados nas execuções fiscais.

Nada obstante os esforços dos governantes mundiais para evitar que a crise financeira se alastre por todo o planeta, fato é que os efeitos já estão presentes no Brasil, o que deve ocasionar a redução da arrecadação de tributos pelo Estado, que, para manter sua arrecadação em patamares sustentáveis, intensificará os procedimentos de fiscalização e lançamento do crédito tributário - já que é possível que haja aumento da omissão (sonegação) de receitas pelos contribuintes e também os procedimentos de cobrança.

Como já mencionado, em momentos de crise econômica, ainda que haja o aumento da lavratura de autos de infração, é provável que a maior parte dos contribuintes deixe de recolher os valores constituídos nas referidas autuações. Destarte, visando manter receitas saudáveis ao Erário, o Fisco deverá intensificar todos os procedimentos de cobrança e, quando exaurida a esfera administrativa, inscreverá o débito em dívida ativa (emitindo a certidão de dívida ativa) e, em ato contínuo, ajuizará a Execução Fiscal. Portanto, pode-se afirmar com precisão que a quantidade de processos executivos fiscais aumentará significativamente ao longo dos próximos meses.

Ainda que será devidamente demonstrado neste trabalho, importante esclarecer, desde já, que o Fisco pode realizar a cobrança dos créditos tributários, tanto na esfera administrativa quanto no Poder Judiciário, enquanto, os contribuintes podem se defender em via judicial da cobrança, independente do momento em que estiver o débito, apresentando ações declaratória, mandados de segurança, ações anulatória e/ou embargos à execução fiscal, a depender da estratégia adotada pelo contribuinte para refutar as cobranças do Fisco para recebimento do crédito tributário.

Nesse sentido, a celeuma deste trabalho reside na problemática do excesso de processos fiscais - seja ações ativas do Fisco para cobrança dos tributos e/ou bloqueio do patrimônio do contribuinte como, por exemplo, execuções fiscais e medidas cautelares fiscais, seja ações passivas propostas pelo contribuinte para anular o débito fiscal, resguardar direito em relação às cobranças do fisco, dentre outras demandas fiscais – as quais geram consequências tanto ao Fisco quanto aos contribuintes. Vale citar que o excesso de processo gera custos ao Erário e dificulta o

recebimento dos valores efetivamente devidos, enquanto, por outro lado, mancha as certidões dos contribuintes, além de bloquear valores e bens em ações indevidamente cobradas dos contribuintes.

Diante da questão apresentada, na qual reside na quantidade excessiva de processos em tramitação e morosidade do Poder Judiciário, os juristas e estudiosos do direito viram, no âmbito do direito processual civil, a necessidade de criar procedimentos que fossem capazes de atender os anseios das partes e assegurar uma prestação jurisdicional rápida e eficaz, o que fez nascer o instituto das tutelas de urgência. No Brasil não foi diferente: na medida em que a sociedade foi evoluindo, as normas também evoluíram, tornando-se mais complexas enquanto a Justiça ficava mais lenta e ineficaz para as partes postulantes. Dessa forma, inúmeras foram as alterações legislativas sobre questões processuais, sempre buscando um processo mais ágil e eficaz.

Inicialmente, vale esclarecer que as tutelas de urgência têm grande potencial para agilizar a tramitação processual e diminuir demasiadamente o “estoque” das ações dos Tribunais, bem como evitar constrições indevidas de bens e direitos dos devedores tributários.

Superficialmente, sob o aspecto prático, as tutelas de urgência têm como objetivo principal garantir que a prestação jurisdicional seja eficaz e célere, permitindo que as partes tenham, ao final do litígio, uma tutela passível de execução e cumprimento, isto é, a garantia de que eventual decisão judicial não seja tardia e a parte vencedora tenha seu direito alcançado. Assim, facilmente se consegue relacionar as tutelas de urgência aos princípios da celeridade processual e eficácia, na medida em que o ordenamento jurídico necessitava de uma solução que fizesse com que a prestação do Estado não fosse tardia e garantisse a produção dos seus efeitos, como parece ser necessário atualmente nas demandas fiscais que abarrotam as Varas da Fazenda Pública em todas as comarcas, instâncias e esferas do Poder Judiciário.

Em 2015, o Legislador editou um novo Código de Processo Civil, o qual trouxe muitas novidades no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, sendo boa parte delas para garantir a tão almejada celeridade processual, valendo citar todas as modificações introduzidas no instituto das tutelas de urgências, especialmente a “nova” tutela cautelar, a tutela antecipada incidental e as regras para estabilização da tutela antecipada antecedente, que foram incorporadas do direito francês e italiano.

Por outro lado, o artigo 1.059 do referido *Codex Processual* restringiu a aplicação das tutelas provisórias em face das Fazendas Públicas.

Há de se imaginar uma Execução Fiscal proposta em face de distribuidor de medicamentos para pleitear suposto ICMS-ST não recolhido, todavia, a empresa revende o produto e, por isso, nos termos da legislação de regência, não é o contribuinte do imposto; dessa forma, não se sujeitaria ao seu recolhimento.

No entanto, até que esta pessoa jurídica consiga comprovar que não é contribuinte do imposto, demandaria anos de atuação muito diligente e eficaz dos advogados perante o Poder Judiciário e, obviamente, sofreria todos os efeitos deste tão doloroso processo executivo fiscal, inclusive com provável constrição de ativos financeiros - os quais poderiam ser utilizados para manutenção da sua atividade fim - e até leilão de bens essenciais à atividade.

Seja como for, fato é que o contribuinte, ao final do processo, certamente sairá vitorioso, porém sofrerá prejuízos irreparáveis em sua atividade, tais como a constrição de ativos financeiros essenciais à atividade e até leilão de bens, inclusive máquinas e equipamentos, antes do término do processo executivo fiscal. Nesta hipótese específica, caso o Juiz conceda uma tutela de urgência para suspender todos os atos de constrição do patrimônio ou até o próprio processo executivo fiscal, estaria se garantindo a justiça ao contribuinte que poderia se defender sem maiores prejuízos.

Em outras palavras, nada obstante a tutela de urgência ser uma regra processual, ela visa proteger o direito material de excessos e limitações ilegais, justamente como é o caso de muitas, quiçá, da maioria das execuções fiscais ilegais ou inconstitucionais propostas com base em Certidão de Dívida Ativa (CDA) constituída pela Fazenda e à revelia das regras legais e constitucionais tributárias.

Portanto, pode-se dizer que, ao conceder as tutelas de urgência, o Magistrado garantiria a aplicação dos princípios da celeridade processual e eficiência, que são tão almejados pelos Códigos Processuais em todo o mundo. Por outro lado, as Fazendas Públicas e muitos magistrados entendem a impossibilidade da concessão destas tutelas de urgência contra o Fisco, justificando, nos prejuízos causados ao Estado pela decisão. No entanto, na maioria dos casos não há sustentação fática porque, as tutelas de urgência são provisórias, ou seja, a qualquer momento o Magistrado ou Tribunal poderá reformar ou cassar o *decisum*, afinal, esta tutela fora concedida em sede de cognição sumária e, ao longo do processo, o convencimento do juiz pode se alterar, justificando a revogação ou alteração da tutela.

Diante deste cenário, esta dissertação abordará as sistemáticas de cobrança do crédito tributário pelo Fisco e as respectivas formas de defesa judicial dos contribuintes de modo a afastar as respectivas cobranças, nas quais tornam o Poder Judiciário mais lento e moroso e, ao final, acumulando uma quantidade enorme de processos fiscais em tramitação nas Varas e Tribunais de todo o país. Além disso, aprofundará na temática da possibilidade, ou não, da concessão de tutela de urgência em sede das demandas fiscais (ativa ou passiva), já que, *a priori*, parece uma excelente alternativa para suspender ou até extinguir essas demandas ilegais ou inconstitucionais que abarrotam o Poder Judiciário, geram custos vultuosos ao Estado e provocam transtornos e prejuízos irreparáveis aos executados. Ainda, caso seja possível a concessão desta tutela jurisdicional provisória nos processos fiscais, analisará a probabilidade de se conceder a estabilização da tutela antecipada em face das decisões contrárias às Fazendas Públicas.

Posteriormente, a dúvida a ser aprofundada e sanada ao longo deste estudo é se as tutelas de urgência podem ser concedidas em face da Fazenda Pública; outro ponto que será aprofundado ao longo deste trabalho é a aplicação, ou não, do instituto da estabilização da tutela antecipada em face das Fazendas Públicas como possível forma para resolução da discussão apresentada nesta dissertação, isto é, permitindo a diminuição dos processos fiscais e atribuindo agilidade nos respectivos julgamentos pelo Poder Judiciário.

De forma superficial, vale citar que estabilização da tutela antecipada é um *novel* instituto inserido pelo Código de Processo Civil de 2015, o qual permitiu que a decisão concedida em tutela antecipada se torne definitiva, sem a necessidade de aguardar o trânsito em julgado da sentença. Será que este instituto não seria conflitante ao instituto do duplo grau de jurisdição das decisões contrárias a Fazenda? Primeiro, o reexame necessário é também conhecido como “duplo grau de jurisdição obrigatório”, o qual determina que as sentenças proferidas contra as Fazendas Públicas, mesmo que não haja recurso interposto pela parte contrária, devem ser obrigatoriamente submetidas a reexame pelo Tribunal competente, nos termos do artigo 496, § 3º, do Código de Processo Civil.

Assim, cria-se a dúvida, caso seja possível conceder tutela antecipada em face da Fazenda Pública, seria possível a sua estabilização em face na necessidade do duplo grau de jurisdição das decisões contrárias à Fazenda Pública.

Portanto, uma vez aprofundada a possibilidade, ou não, de aplicação das tutelas de urgência e de estabilização da tutela antecipada, ambas eventualmente concedidas em sede das demandas fiscais, passará a aprofundar em exemplos sobre cada caso de defesa pelo contribuinte sobre os valores cobrados pelo Fisco.

Por fim, será realizada uma comparação de exemplos de cada um dos tipos das demandas fiscais judiciais propostas pelo contribuinte com o instituto das tutelas de urgência, pois poderá realizar a proteção imediata do contribuinte com passivo fiscal de eventual abuso de direito, evitando prejuízos irreparáveis ou de difícil reparação ou ainda a garantia de que a tutela jurisdicional não seja tardia em relação ao direito violado.

1. AS POSSIBILIDADES DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO FISCO

Antes de demonstrar as hipóteses de cobrança do crédito tributário pelo Fisco, vale breves introduções sobre o surgimento da obrigação tributária até o momento em que o Fisco pode iniciar os procedimentos de cobrança do passivo fiscal.

No âmbito do direito tributário, o aplicador do direito não tem autonomia para proceder a constituição e cobrança do crédito tributário da forma em que bem entender, isto porque a Constituição Federal deu competências aos entes federativos para legislar sobre os tributos e, ao mesmo tempo, inseriu princípios e limitações ao poder de tributar.

Portanto, embora o legislador infraconstitucional entenda que tenha liberdade legislativa no tocante aos tributos, o texto Constitucional não deu margem para inovações, devendo existir total observância aos princípios e normas constitucionais. Nesse sentido, a norma tributária editará a conhecida regra-matriz de incidência tributária – criada doutrinariamente por Paulo de Barros Carvalho (2021) – na qual tem, de um lado, o antecedente e, de outro, o conseqüente, de igual forma. Paulo Cesar Conrado (2021, p. 319) discorre sobre o assunto:

Em direito tributário, a gênese do processo de posituação se põe cravada no altiplano constitucional: ali, na sede normativa suprema, regras de competência (tributária) conferem a possibilidade de novel produção normativa, usualmente identificada pela expressão regra-matriz de incidência. No antecedente dessas normas, encontramos a lista de notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico tributário; em seu conseqüente, doutra parte, encontramos as notas que uma relação tem de ter para ser considerada relação jurídico-tributária.

Embora não seja o escopo deste trabalho acadêmico, importante esclarecer que a regra-matriz de incidência tributária tem papel relevante no direito tributário, pois cria um sistema metodológico para aplicação da norma tributária, havendo um juízo hipotético que a norma imputará uma consequência jurídica, como ensina Carvalho (2021, p. 146):

Dentre os recursos epistemológicos mais úteis e operativos para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário, segundo penso, inscreve-se o esquema da regra-matriz de incidência. Além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo.

Com efeito, o conhecimento do sistema jurídico-prescritivo não pode continuar livre e descomprometido de padrões metodológicos como

tem acontecido em múltiplas manifestações de nossa doutrina. Antes de tudo, a investigação científica requer método, como critério seguro para conduzir o pensamento na caminhada expositiva. Feito isso, pode o autor até trazer para o espaço discursivo proposições de outras áreas, as quais permanecerão como elementos ancilares, ao longo do eixo temático, este sim, governado por uma diretriz definida e, obviamente, compatível com o fenômeno-objeto.

Assentemos a premissa, reconhecida unanimemente no seio da Filosofia do Direito, segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador (sentido amplo) enlaça uma consequência jurídica (relação deôntica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto nos antecedentes. Fala-se, por isso, em antecedente e consequente, suposto e mandamento, hipótese e tese, prótase e apódose, pressuposto e estatuição, descritor e prescritor. A regulação da conduta se dá com a aplicação dos modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório), mas sempre na dependência do acontecimento factual previsto na hipótese. Obviamente, o evento descrito no pressuposto há de situar-se no campo do possível, sob pena de jamais obter-se a disciplina dos comportamentos intersubjetivos. Também a conduta, modalizada deonticamente, não pode localizar-se na região do necessário ou do impossível, pois a norma assim construída não chegaria a ter sentido jurídico. Resta, como é evidente, o intervalo das condutas possíveis.

A regra-matriz de incidência tributária prevê a existência de uma norma jurídica, geral e abstrata, a qual descreverá a hipótese normativa-tributária e a sua respectiva consequência, em outras palavras, determinada norma descreverá a ocorrência de determinado fato “x” (“antecedente”) que resultará em “y” (“consequência”). Assim, havendo a subsunção do fato à norma, nascerá a obrigação jurídica-tributária, como relata Carvalho (2021, p. 659):

As regras do direito juridicizam os fatos sociais (entre eles, os naturais que interessem de algum modo à sociedade), fazendo interromper relações jurídicas, no seio das quais aparecem os direitos subjetivos e os deveres correlatos. Daí dizer-se que a incidência da regra faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito, por força da imputação normativa. E a norma tributária não refoge desse quadro de atuação, que é universal, valendo para todo espaço territorial e para todo o tempo histórico.

Destarte, se a norma prevê um antecedente e um consequente, havendo a subsunção do fato à norma nascerá a obrigação tributária, mas, embora não seja unânime na doutrina, compartilha-se o posicionamento de Carvalho (2021) de que aplicação do fato à norma não é automática e infalível, dependendo exclusivamente da atividade humana para concretização da obrigação tributária. Assim, o aplicador do direito construirá a norma individual e concreta a partir de sua atividade de interpretação e aplicação da norma geral e abstrata:

Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. E tal atividade, que consiste na expedição de norma individual e concreta, somente será possível se houver norma, geral e abstrata, servindo-lhe de fundamento de validade. (CARVALHO, 2021, p. 660)

Ressalta-se que essa interpretação do “homem” e respectiva aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto resultará em norma individual e concreta, nascendo, assim, a obrigação tributária. Dessa maneira, o lançamento tributário está intimamente ligado a essa atividade do ser humano na interpretação e aplicação da norma jurídica-tributária, geral e abstrata.

As hipóteses de lançamento tributário são as situações em que o Fisco pode realizar o lançamento de um crédito tributário, ou seja, estabelecer o valor que o contribuinte deve pagar em relação a um determinado tributo. Essas hipóteses estão previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN)¹ e incluem a ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a quantificação da base de cálculo e a determinação do valor do tributo devido. Portanto, as hipóteses de lançamento tributário são os momentos em que a autoridade fiscal constitui o crédito tributário, ou seja, apura a existência, a natureza e o montante do tributo devido pelo contribuinte.

Existem três modalidades de lançamento tributário previstas na legislação brasileira: ofício, declaração e homologação. O lançamento de ofício é aquele feito pela autoridade fiscal sem a participação do contribuinte, isto é, não se exige que o contribuinte apresente declaração ou faça qualquer ato para constituição do crédito tributário. Já o lançamento por declaração é feito com base nas informações fornecidas pelo contribuinte, por meio da declaração prestada ao Fisco; nessa hipótese, a autoridade fiscal verifica a exatidão das informações prestadas e efetua o lançamento com base nelas. Por fim, o lançamento por homologação é aquele em que o contribuinte apura e paga antecipadamente o tributo devido por conta própria e informa o valor ao Fisco por meio de uma declaração, tendo o Fisco o prazo de 5 anos

¹ Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

para efetuar a validação (homologação) do lançamento. Dessa forma, uma vez efetuado o lançamento, não havendo apresentação de recurso administrativo, considerará constituído definitivamente o crédito tributário, podendo o Fisco dar início aos procedimentos de cobrança do crédito tributário.

Por outro lado, caso o contribuinte não concorde com o lançamento tributário, exceto no lançamento por homologação, poderá apresentação impugnação administrativa ao lançamento, o qual, nos termos do inciso III, do artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN)², a qual suspenderá a exigibilidade do crédito tributário e impedirá o início da cobrança do tributo.

Na hipótese do lançamento por homologação, é previsto na norma que a revisão pelo Fisco e, encontrando qualquer diferença ou inconsistência, deve realizar a lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, o qual poderá ser objeto de impugnação administrativa. Independente da modalidade de lançamento efetuado, caso haja a apresentação de recurso administrativo pelo contribuinte, o crédito tributário apenas estará definitivamente constituído e, assim, passível de cobrança com o término da esfera administrativa.

Portanto, o Fisco somente pode proceder a cobrança do crédito tributário após a sua constituição definitiva, que ocorre quando se esgota o prazo para o contribuinte impugnar o lançamento ou quando a impugnação é julgada improcedente na esfera administrativa. Para fim de otimizar a cobrança, seja para agilizar ou reduzir custo, o Fisco pode realizá-la nas esferas administrativa e/ou judicial.

Assim, não restam dúvidas de que o Fisco pode-se valer da esfera administrativa e/ou judicial para cobrar o crédito tributário; no entanto, o prazo para a cobrança varia de acordo com o tipo de tributo e pode ser suspenso em determinadas situações, como nos casos de parcelamento do débito ou de outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por fim, conforme será amplamente demonstrado, é importante destacar que o não pagamento do crédito tributário pode acarretar diversas consequências negativas para o contribuinte, como a inclusão do nome do devedor em cadastros de inadimplentes, a impossibilidade de obter certidões negativas de débito e até mesmo a perda da capacidade de contrair empréstimos ou financiamentos.

² Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

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

1.2 Das Hipóteses de Cobrança na Esfera Administrativa

Diante das dificuldades enfrentadas pelos empreendedores brasileiros - seja pela falta de incentivos e alta carga tributária ou pela dificuldade na competição com os produtos estrangeiros – esses não têm recolhidos os tributos e/ou sonegado parte de suas operações para diminuir a carga tributária e, assim, tem-se observado um aumento exponencial na inadimplência tributária - principal fonte de renda do Estado para manutenção dos serviços básicos à população. Diante disso, conforme será demonstrado, o Fisco precisa se valer de todas as formas de cobrança do crédito tributário, mas, frisa-se, desde já, que nem sempre são eficazes para gerar o adimplemento tributário.

Primeiramente, a cobrança do crédito tributário na esfera administrativa ocorre antes da cobrança judicial, ou seja, quando ainda não há uma ação de execução fiscal tramitando no Poder Judiciário. Nessa fase, o Fisco busca recuperar o crédito por meio de medidas menos gravosas, buscando a rápida, eficaz e menos onerosa forma de reaver os valores devidos pelo contribuinte.

Embora o Código Tributário Nacional não mencione expressamente a expressão “cobrança amigável”, este é o posicionamento de diversos juristas ao se referirem à cobrança na esfera administrativa, feita diretamente pelo Fisco ou Procuradoria, quando já inscrito em dívida ativa, e com menos custo ao Erário.

Em síntese, a cobrança administrativa trata-se da tentativa de recuperação do crédito tributário por meio de notificações ao contribuinte, sem qualquer acionamento do Poder Judiciário e propositura de ações. São várias as formas de cobrança administrativa do crédito tributário, destacando-se a notificação fiscal, a inscrição do débito em dívida ativa e o protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), as quais apresentam um resultado bastante satisfatório de recuperação dos valores devidos pelos contribuintes.

Embora cada ente federativo tenha uma sistemática para os procedimentos administrativos de cobrança do crédito tributário, pode-se falar que, independentemente da nomenclatura adotada, a recuperação dos tributos inicia-se com uma notificação fiscal. A referida notificação é um dos primeiros atos do Fisco para comunicar o contribuinte acerca da existência do débito e, de certa forma, orientá-lo quanto às formas de pagamento, na qual, em síntese, determinará que o devedor pague ou parcele, quando possível, o tributo até uma data imputada no documento.

Caso o contribuinte não efetue o pagamento, alguns órgãos administrativos ainda encaminham novo documento administrativo reiterando a cobrança, já outros remetem imediatamente as procuradorias fazendárias. Assim, a respectiva procuradora encaminhará o débito para inscrição do débito em dívida ativa. A inscrição em dívida ativa é outro procedimento importante na cobrança administrativa, pois permite que o Fisco tenha um título executivo para ajuizar uma ação de execução fiscal caso não logre êxito nas medidas para recuperação do crédito tributário. Dessa forma, tão logo efetua a inscrição em dívida ativa já encaminha nova notificação para que o contribuinte efetue o pagamento ou parcelamento do tributo no prazo previsto no documento.

Se o Fisco não lograr êxito, poderá remeter a dívida ativa para inclusão do contribuinte em cadastros de inadimplentes, tais como o CADIN Federal (disposto na Lei nº 10.522/2002), CADIN do Estado de SP (disposto na Lei nº 12.799/2008), dentre outros. Ainda, caso não atinja o objetivo no recebimento do crédito tributário, o Fisco pode protestar a certidão de dívida ativa (CDA), que consiste em submeter o débito ao cartório para fins de protesto. Vale esclarecer que o protesto é uma forma de cobrança extrajudicial que consiste em levar o crédito tributário a protesto em cartório, justamente com a finalidade de pressionar o devedor a quitar o débito.

É importante ressaltar que a cobrança do crédito tributário na esfera administrativa deve observar os princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, garantindo ao contribuinte o direito de se defender sobre a cobrança, conforme será demonstrado a seguir.

1.3 Das Hipóteses de Cobrança na Esfera Judicial

Após exauridas as cobranças na esfera administrativa sem que haja o êxito no recebimento do tributo, o Fisco se vê obrigado a recorrer ao Poder Judiciário para buscar esses valores ao Erário, iniciando, então, a “última” etapa nos procedimentos para recuperação do tributo devido. Assim, o Fisco ajuizará o processo executivo fiscal objetivando a execução dos valores do crédito tributário não recolhido pelo contribuinte. Em síntese, a execução fiscal é a ação judicial cabível para que o Fisco cobre e recupere os valores tributários não recolhidos pelos contribuintes.

A execução fiscal trata-se de um processo judicial em que tem como autor, no caso exequente, um dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) cobrando dívidas tributárias de determinada pessoa física ou jurídica, que

serão os executados. O processo executivo fiscal é uma ação com rito específico e baseado num título extrajudicial regido pela Lei nº 6.830/1980, também conhecida popularmente como Lei das Execuções Fiscais (LEF).

Vigente até os dias atuais, a LEF foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro em 22 de setembro de 1980. A norma foi editada sob a égide da Constituição Federal de 1967 e do Código de Processo Civil de 1973 e muito antes da Constituição Federal vigente, em um momento muito diferente, pois o Brasil vivia um período de ditadura militar, comandado pelo presidente João Figueiredo; o volume dos processos fiscais era infinitamente menor e os processos tramitavam todos “fisicamente” em autos de papéis, sendo a legislação tributária mais simples.

Embora não seja o objetivo desta dissertação, não há como negar a crítica à LEF, que, além de ser uma norma totalmente retrógrada, não consegue se adequar a uma realidade em que os processos demoram demasiadamente a serem julgados e apreciados pelos Poder Judiciário, com um volume que cresce exponencialmente todos os dias.

A referida lei regulamenta todos os procedimentos para a cobrança do crédito tributário pelo Fisco, sendo que, subsidiariamente, aplicar-se-á o Código de Processo Civil, conforme disposto no Artigo 1º: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

A professora e ministra Regina Helena Costa (2012) é cirúrgica ao consignar que a LEF e o Código de Processo Civil atuam de forma complementar, desde que este último não conflite com as disposições da norma especial, *in casu* a Lei das Execuções Fiscais (LEF), cujo trecho de suas lições segue transcrito:

In casu, compatibilizando-se o sistema especial regulado pela Lei n. 6.830, de 1980, e o novel sistema estampado no estatuto processual civil, constata-se uma relação de complementariedade entre ambos, e não de especialidade excludente.

Nesse contexto, autorizada está a aplicação das normas do Código de Processo Civil naquilo que não conflitem com a Lei nº 6.830, de 1980, vale dizer, em caráter subsidiário. (COSTA, 2012, p. 440)

Portanto, o processo executivo fiscal é regido pela LEF e, de forma complementar, pelo Código de Processo Civil. Mas, embora o processo executivo

fiscal seja regido por legislação específica, como já citado, ele tem semelhanças com o rito do processo de execução de título extrajudicial.

Assim, se no âmbito do direito processual civil há a necessidade do título executivo extrajudicial, na execução fiscal também existe essa necessidade de que, *in casu*, é representado pela Certidão de Dívida Ativa (CDA), que será devidamente aprofundada nos tópicos posteriores. Hamilton Fernando Castardo (2008) ressalta que a CDA é o documento que permite e habilita o Fisco a propor a ação judicial de cobrança do crédito tributário inadimplido pelo contribuinte, conforme segue:

Título executivo fiscal é o documento que, por oferecer demonstração legalmente bastante da existência de um direito a uma prestação, pode, conforme a lei, servir de base à respectiva execução.

A inscrição do crédito tributário como dívida ativa é providência que habilita o sujeito ativo à cobrança executiva. Portanto, é preliminar necessária à ação judicial, capaz de compelir o sujeito passivo ao pagamento de tributos e de seus acréscimos moratórios. (CASTARDO, 2008, p. 271)

Destarte, sem a existência da CDA não se pode ajuizar a execução fiscal, que tem como requisito processual a existência do título executivo fiscal. Outra semelhança entre o título executivo fiscal e o título executivo extrajudicial é a existência de certeza e liquidez em ambos os documentos, o que, assim como no âmbito do processo civil brasileiro, a torna exequível, nos termos do artigo 783 do *Codex Processual*: “A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível”.

Já no âmbito da Lei das Execuções Fiscais é o *caput* do artigo 3º o qual determina que a CDA, como é um título executivo extrajudicial, goza da presunção de certeza e liquidez³. Deste modo, o crédito tributário inadimplido pelo contribuinte é inscrito em dívida ativa, a qual terá presunção de certeza e liquidez, e, uma vez devidamente inscrito, gera-se a CDA, cujo documento é requisito essencial à propositura da Execução Fiscal. Dessa forma: “após a inscrição, o crédito tributário, goza de presunção de liquidez e certeza, sendo título executivo extrajudicial, contemplado no inciso VI do artigo 585 do Código de Processo Civil” (CASTARDO, 2008, p. 271).

No entanto, assim como ocorre no âmbito dos títulos executivo extrajudicial - regidos exclusivamente pelo Código de Processo Civil, a presunção de liquidez e

³ Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

certeza da CDA é relativa e pode ser refutada quando há prova inequívoca da inexigibilidade do título executivo fiscal, conforme dispõe o parágrafo único do Artigo 3º da Lei das Execuções Fiscais: “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.”

Dessa maneira, se a presunção de certeza e liquidez da CDA pode ser relativizada, abre-se a possibilidade ao contribuinte de discutir o referido título executivo fiscal, o qual se dará através da apresentação de defesa. Por outro lado, enquanto a maioria dos títulos executivo extrajudicial é constituída com a anuência do devedor, a CDA - nos termos do inciso IX, do artigo 784 do Código de Processo Civil e artigo 3º da Lei das Execuções Fiscais -, é constituída unilateralmente pela Fazenda Pública e sem qualquer anuência do devedor. Aliás, Costa (2012) observa que a CDA é o único título executivo extrajudicial constituído unilateralmente, pois os atos administrativos gozam de presunção de legalidade e legitimidade, *in verbis*:

Ressalte-se ser a Certidão de Dívida Ativa o único título executivo extrajudicial, no ordenamento jurídico pátrio, confeccionado ‘unilateralmente’ pelo credor, o que se justifica em razão de atributo peculiar a todos os atos administrativos, qual seja, a ‘presunção de legalidade ou de legitimidade’ de que desfrutam. (COSTA, 2012, p. 336)

De igual modo, Carvalho (2010) ressalta que é o único título que independe de assinatura do devedor, ou seja, o título executivo fiscal será formalizado independe da vontade do contribuinte devedor:

A inscrição em dívida ativa tem por escopo a constituição unilateral do título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos créditos não pagos à Fazenda Pública. Disso resulta que a certidão de dívida ativa é o único dos títulos executivos extrajudiciais em que não há necessidade da assinatura do devedor, existindo a partir de ato unilateral do credor. (CARVALHO, 2010, p. 666)

Firmadas essas premissas sobre a execução do título extrajudicial “tributário”, passa-se a analisar os requisitos para a existência da referida CDA, a qual, como já demonstrado, é requisito essencial para a propositura da ação de execução fiscal pelo Fisco.

1.3.1. O título executivo fiscal e seus requisitos

Como já argumentado, a CDA trata-se de um título executivo extrajudicial constituído unilateralmente pela Fazenda Pública e sem qualquer anuência do devedor; todavia, tem requisitos legais a serem observados para sua validade, os

quais estão devidamente arrolados nos artigos 2º e 3º da Lei de Execuções Fiscais, bem como nos artigos 201 a 204 do Código Tributário Nacional.

Primeiramente, e talvez um dos requisitos mais importantes para a concretização da inscrição em dívida ativa, é a necessidade de que o crédito tributário esteja devidamente lançado, ou seja, o processo administrativo – seja autuação ou lançamento por homologação – tenha ocorrido e finalizado, razão pela qual não cabe mais recurso ou defesa na seara administrativa. Portanto, o lançamento tributário está em tese aperfeiçoado e definitivo, podendo ser inscrito em dívida ativa, a qual, conforme explanado, e nos termos do *caput* do artigo 3º da LEF, goza da presunção de certeza e liquidez. Nesse sentido, Carvalho (2010, p. 665):

Para o Código Tributário, constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito desta natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (art. 201). E a fluência de juros de mora não prejudica a liquidez do crédito (art. 201, parágrafo único).

Outro requisito para que o crédito tributário seja passível de inscrição em dívida é a necessidade do atraso do recolhimento do tributo, isto é, além da finalização definitiva do processo administrativo, é necessário que o contribuinte não tenha efetuado o pagamento do valor devido.

Castardo (2008) é categórico ao afirmar que não pode restar dúvidas sobre o inadimplemento do crédito tributário pelo contribuinte para que seja possível a inscrição em dívida, ou seja, não basta a constituição definitiva do crédito tributário, é fundamental a certeza do transcurso do prazo para pagamento da exação:

A formação do título executivo não se completa apenas com o acerto da incidência da norma à situação concreta e com o acerto da obrigação daí resultante. O título executivo deve conter a subsunção do preceito, da obrigação tributária e sua violação. Por ser condição *'sine qua non'* não pode pairar dúvidas sobre o inadimplemento do sujeito passivo da obrigação, embora seja matéria passível de apreciação pelo Poder Judiciário. (CASTARDO, 2008, p. 270)

Não basta o lançamento definitivo do crédito tributário somado do inadimplemento, o crédito deve estar em situação passível de cobrança, isto é, não pode existir nenhuma hipótese de suspensão do crédito tributário. Formalizado o crédito tributário e não existindo nenhuma causa suspensiva de sua exigibilidade, cumpre à Fazenda Pública efetuar mais um ato de controle – o ato de 'apuração e de inscrição do débito' no livro de registro da dívida ativa (COSTA, 2012, p. 335).

Para que não parem dúvidas sobre a impossibilidade de cobrança do crédito tributário pelo Fisco, o Código Tributário Nacional, especialmente em seu artigo 151, elenca algumas hipóteses em que o crédito tributário não pode ser cobrado. Desse modo, embora o crédito tributário esteja devidamente constituído e exaurido o prazo para pagamento do tributo, o Fisco não pode dar seguimento nos procedimentos de cobrança, assim, caso a suspensão da exigibilidade tenha acontecido antes da inscrição em dívida ativa, a Fazenda Pública não pode dar seguimento no ato administrativo para inscreva-la na referida dívida ativa.

“Assim, produz a Fazenda seu título executivo extrajudicial: extraído do livro de registro da dívida ativa a certidão da inscrição” (CARVALHO, 2010, p. 666), ou seja, para que haja a Certidão de Dívida Ativa (CDA) é necessário que o crédito tributário esteja devidamente inscrito na dívida ativa, destarte, CDA é extraída pelo Fisco do livro da dívida ativa. Portanto, é possível firmar que a CDA somente existirá quando houver:

- (i) Um crédito tributário definitivamente constituído, nos termos do *caput* do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais;
- (ii) Transcorrido o prazo de vencimento do tributo;
- (iii) Passível de cobrança, isto é, sem qualquer causa suspensiva disposta no artigo 151 do Código Tributário Nacional e;
- (iv) Devidamente inscrito em dívida ativa para que seja possível extrair a citada certidão.

Nada obstante a obrigação do Fisco proceder à inscrição em dívida do crédito tributário, Carvalho (2010) argumenta que tal ato seria um dos mais importantes em relação ao controle da legalidade sobre a constituição do crédito tributário, pois, em sua visão, é o único ato administrativo dos procuradores da Fazenda após a constituição do crédito tributário:

Esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais que possam atender a novas iniciativas do sujeito passivo, e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle de legalidade sobre a constituição de seu crédito: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida pública. Sempre vimos o exercício de tal atividade revestido da mais elevada importância jurídica. É o único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica de profissionais obrigatoriamente especializados: os procuradores da Fazenda. (CARVALHO, 2010, p. 665)

Dessa forma, após a constituição definitiva do crédito tributário sem o adimplemento da obrigação tributária e estando apto à inscrição em dívida ativa, os procuradores da Fazenda analisarão a legalidade do crédito tributário.

Atualmente temos, no âmbito federal, a Portaria Ministério da Fazenda (MF) nº 75/2012 (alterada pela Portaria Ministério da Fazenda (MF) nº 130/2012) foi editada para gerar eficiência ao contencioso tributário do Fisco Federal, que não permite a inscrição em dívida ativa de crédito tributário com a União (PGFN) menor que R\$1.000,00 (mil reais) e, igualmente, não permite o ajuizamento de execução fiscal de crédito tributário menor que R\$20.000,00 (vinte mil reais).

Dessa forma, após a constituição definitiva do crédito tributário em valor inferior à R\$1.000,00 (mil reais) e o respectivo vencimento do prazo para pagamento da obrigação tributário, estando apto à inscrição em dívida ativa, o processo administrativo será remetido à Procuradoria da Fazenda Nacional, que, em último ato administrativo, não procederá à inscrição em dívida ativa sob pena de violação ao princípio da ilegalidade, embora os prazos prescricionais continuem a fluir normalmente, sem qualquer interrupção. Portanto, a inscrição em dívida ativa é o último momento para que ocorra a revisão da ilegalidade do crédito tributário antes da propositura da ação executiva fiscal:

Além disso, é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídicos-legais dos atos praticados. Não pode modificá-los, é certo, porém tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidades substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha. (CARVALHO, 2010, p. 665)

Embora existam dispositivos legais que tratam da dívida ativa tanto na Lei de Execuções Fiscais quanto no Código Tributário Nacional, há identidade entre os requisitos em ambas as normas, nas quais se exigem:

- i. Nome dos devedores e corresponsáveis, quando existirem, e se possível o endereço destes;
- ii. Quantia devida, bem como a maneira de calcular os juros de mora;
- iii. Origem e natureza do crédito tributário, bem como com a respectiva legislação;
- iv. Data da inscrição com indicação do livro e da folha de inscrição e;
- v. O número do processo administrativo de origem.

Portanto, pode-se concluir que a CDA é um título executivo fiscal, constituído unilateralmente pelo credor (Fisco) e sem qualquer anuência do devedor (contribuinte), que tem requisitos legais a serem observados para sua legalidade e legitimidade, nos termos do artigo 202 do Código Tributário Nacional, sendo que a inobservância destes acarretam a nulidade da inscrição em dívida ativa. Todavia, a nulidade da CDA em razão da ausência dos requisitos do referido artigo 202 pode ser sanada antes da decisão de primeira instância mediante a substituição da citada certidão, como determina o artigo 203 do *Codex Tributário*:

Art. 203 - A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Entretanto, não é só a própria Lei de Execuções Fiscais, em seu § 8º do artigo 2º, que dispõe no mesmo sentido do artigo 203: “§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.”

Teori Albino Zavascki (1999) ensinava que a CDA somente poderia ser substituída até a sentença dos Embargos à Execução ou decisão que extingue a execução fiscal oriunda de exceção de pré-executividade ou outro tipo de petição:

Diferentemente dos demais títulos executivos, a certidão de dívida ativa poder ser ‘emendada ou substituída’ pelo exequente enquanto não for proferida ‘a decisão de primeira instância’ (§ 8º do art. 2º da Lei 6.830, de 1980), assim entendida a sentença que julga os embargos do executado ou a que extingue o processo de execução (por exemplo, quando o juiz conhece, de ofício ou provocado por exceção de pré-executividade, matéria relacionada com pressupostos processuais ou condições da ação ou mesmo com a nulidade do título). (ZAVASCKI, 1999, p. 129)

Portanto, é possível concluir com precisão que a CDA é um título executivo fiscal, constituído unilateralmente pelo Fisco, desde que observados os requisitos legais para sua existência, com presunção relativa de certeza e liquidez, conforme disposto no artigo 204 do Código Tributário Nacional.

2. DAS HIPÓTESES DE DEFESA DO CONTRIBUINTE SOBRE A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO FISCO

Após a constituição definitiva do crédito tributário, o Fisco pode (e deve) realizar a cobrança do tributo não recolhido pelo contribuinte, assim, em regra, iniciará os procedimentos de cobrança na esfera administrativa podendo chegar, ao seu final, na propositura de ação executiva fiscal para recuperar os valores não recolhidos pelo contribuinte.

Assim, em face das cobranças apresentadas pelo Fisco, o contribuinte poderá apresentar defesas na esfera administrativa e judicial com objetivo de refutar as referidas cobranças. Antes de seguir na análise dessas possibilidades de defesa do contribuinte, vale esclarecer que este trabalho apenas analisará as defesas após a constituição definitiva do crédito tributário, portanto, não abordará os recursos e impugnações na esfera administrativa antes da constituição definitiva do crédito tributário.

2.1. Demandas Administrativa para Defesa do Contribuinte

Após a constituição definitiva no crédito tributário, o contribuinte receberá uma notificação de cobrança. Dessa forma, com fulcro na alínea “a”, inciso XXXIV, do artigo 5º da Constituição Federal, que assegura o direito de petição, poderá o contribuinte apresentar simples petição para contestar a cobrança, valores, tributo e até a legitimidade para ser cobrado.

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

Embora a petição tenha como objeto a discussão do passivo em cobrança, não é atribuído efeito suspensivo, destarte, continuarão normalmente todos os procedimentos de cobrança. Ainda, na esfera administrativa, após infrutíferos procedimentos pelo órgão administrativo para recuperação do tributo, remete-se a cobrança à Procuradoria que inscreverá em dívida ativa e notificará o contribuinte para seu recolhimento. Dessa forma, o contribuinte poderá apresentar petição de revisão

de dívida ativa (PRDA) para contestar a cobrança, valores, tributo e até a legitimidade para ser cobrado; no entanto, também não tem efeito suspensivo, razão pela qual todos os procedimentos de cobrança continuarão fluindo normalmente.

2.2. Demandas Judiciais para Defesa do Contribuinte

Em face das cobranças perpetradas pelo Fisco para recuperação do crédito tributário, o contribuinte poderá se valer do Poder Judiciário com objetivo de contestar, total ou parcialmente, a exigências do tributo. Primeiro, vale lembrar que necessariamente na relação tributária, consistindo na obrigação tributária, há os sujeitos ativo e passivo, que são, respectivamente, Fisco e contribuinte. Assim, nos processos tributário, administrativo ou judicial, também haverá obrigatoriamente os mesmos sujeitos da relação jurídica-tributária: Estado-Fisco e contribuinte.

Diante disso, James Marins (2018) divide as ações tributárias em duas modalidades: exacionais e antiexacionais. Na essência, as ações exacionais são os processos executivos fiscais, também chamados de Execução Fiscal, segundo Conrado (2021, p. 316):

Regra: em nível tributário, como os sujeitos da relação-base são predeterminados (Estado-fisco e contribuinte), deles será, ordinariamente, o predicado processual da legitimidade.

Guardadas essas duas possibilidades, dir-se-á existentes duas classes fundamentais de processo tributário em nosso sistema: na linha terminológica de James Marins, os do Estado-fisco, denominados de exacionais (escaninho em que se põem depositadas, fundamentalmente, as execuções fiscais), e os do contribuinte, ditos, em contrapartida, antiexacionais, modalidade que desafia duas subclasses, a dos processos judiciais e a dos administrativos.

Portanto, serão estudadas as possibilidades de defesa no âmbito do processo executivo fiscal. Ainda, vale esclarecer que as ações ordinárias tributárias são ações antiexacionais, pois são essencialmente manejadas pelo contribuinte, como autor, para controlar a atividade dos entes federativos no âmbito tributário:

São ações antiexacionais porque manejadas pelo contribuinte – na qualidade de autor da ação – com o escopo de obter o controle judicial da atividade fiscal do Estado (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal) ou de entes que realizem atividades parafiscais (como, por exemplo, foi o INSS – Instituto Nacional do Seguro Social no âmbito de sua atividade de cobrança das contribuições parafiscais). São subjetivamente antiexacionais porque têm sempre o contribuinte no polo ativo e a Fazenda Pública no polo passivo e são objetivamente antiexacionais porque seus pedidos sempre conterão pretensão declaratória, anulatória ou condenatória que impliquem controle das relações tributárias entre Estado e cidadão-contribuinte. (MARINS, 2018, p. 473)

Firmadas tais premissas, passa-se a analisar as possíveis defesas a serem apresentadas pelo contribuinte no âmbito judicial em face das cobranças do crédito tributário pelo Fisco.

2.2.1. As defesas nas ações exacionais (Execução Fiscal)

A Execução Fiscal trata-se de ação puramente exacional, na qual o Fisco executa o contribuinte para cobrança do crédito tributário devidamente inscrito em dívida ativa. Ocorre que, enquanto o *caput* do artigo 204 do Código Tributário Nacional dispunha que a dívida ativa goze de presunção de certeza e liquidez e possua efeito de prova pré-constituída, o parágrafo único relativiza essa presunção desde que haja provas inequívocas das alegações do contribuinte.

Art. 204 - A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Aliás, a relativização da presunção de certeza e liquidez da CDA era medida que se esperava do Legislador infraconstitucional, isto porque, deve também o Fisco observância e respeito integral aos princípios constitucionais, especialmente da ampla defesa, contraditório e devido processo legal. Tais princípios seriam apenas respeitados caso fosse assegurado ao contribuinte ou terceiro que tenham resguardados os seus direitos à ampla defesa em sentido amplo. Dessa forma, Carvalho (2010) ressalta essa possibilidade de se ilidir por prova inequívoca a presunção de certeza e liquidez do título executivo fiscal:

Termina o art. 204 por afirmar que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, esclarecendo o parágrafo único que tal presunção é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou terceiro a que aproveite. (CARVALHO, 2010, p. 666)

Portanto, ao permitir que o contribuinte possa refutar e ilidir a presunção de certeza e liquidez da CDA mediante prova inequívoca, garante a possibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária de discutir o referido título executivo fiscal. Em outras palavras:

Nos termos da referida lei, a presunção de certeza e liquidez é relativa, de forma a admitir prova em contrário, possibilitando, então, a contestação judicial, desde que o sujeito passivo apresente prova inequívoca da desconstituição da certidão de dívida ativa. (CASTARDO, 2008, p. 272)

Assim, o executado em processo executivo fiscal poderá apresentar defesa para demonstrar a ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da CDA. Dessa forma, assim como acontece no âmbito das execuções de título extrajudicial apresentada com fulcro no Código de Processo Civil, as execuções fiscais também têm limitadas as formas de defesa, que, em regra, são a oposição dos Embargos à Execução Fiscal e, com o passar dos tempos, se permitiu a apresentação da exceção de pré-executividade.

Logo, pode-se concluir que o Código Tributário Nacional e as Lei das Execuções Fiscais permitiram que o contribuinte ou terceiro, executados no processo executivo fiscal, apresentem defesa, as quais podem ser exceção de pré-executividade ou Embargos à Execução Fiscal, os quais serão amplamente estudados nos próximos tópicos desta dissertação.

2.2.1.1. Os embargos à execução fiscal como forma de defesa da cobrança tributária na execução fiscal

Conforme explanado, o sujeito passivo da execução fiscal poderá opor os Embargos à Execução Fiscal ou apresentar exceção de pré-executividade, diante disso, passa-se a aprofundar as regras processuais sobre os embargos à execução. A priori, este tipo de defesa do contribuinte é:

Ação de conhecimento autônoma, com ampla dilação probatória, estreitamente relacionada à execução e tem por objetivo a invalidação, total ou parcial, do título executivo, obtendo, conseqüentemente, a extinção da execução, desconstituindo-se o crédito tributário (JESUS *et al.*, 2019, p. 401).

Dessa forma, para fins dos Embargos à Execução Fiscal, é mais do que válida a regra de que a Lei das Execuções Fiscais (LEF) e o Código de Processo Civil atuem de formar complementar, desde que este último não conflite com as disposições da LEF. “Importante frisar que a execução fiscal e os embargos à execução fiscal são dois processos distintos, autuados separadamente, mas que são apensos. Assim, tem-se que seu cabimento ocorre depois de iniciada à execução fiscal” (JESUS *et al.*, 2019, p. 401).

Assim, da mesma maneira que ocorre no âmbito do Código de Processo Civil, a oposição dos Embargos à Execução Fiscal é o momento em que o executado apresentará toda matéria à sua defesa, compreendendo requerimento de provas, juntada de documentos e rol de testemunhas, conforme disposto no § 2º do artigo 16 da Lei das Execuções Fiscais.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

Quanto ao prazo para oposição dos embargos à execução fiscal, o executado poderá opor no prazo de 30 dias após: (i) o depósito; (ii) a juntada da carta fiança bancária ou seguro-garantia ou; (iii) a intimação da penhora, conforme disposto no *caput* do artigo 16 da Lei das Execuções Fiscais.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:
I - do depósito;
II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;
III - da intimação da penhora.

A leitura atenta do *caput* e incisos do citado artigo leva à compreensão de que os Embargos à Execução somente serão admitidos dentro do prazo de 30 dias da garantia do Juízo, seja garantia através de depósito, fiança bancária ou seguro garantia, seja garantia por meio da penhora de bens ou direitos do executado. A leitura individualizada deste dispositivo gera dúvidas sobre a necessidade de garantia do Juízo para o cabimento dos Embargos à Execução Fiscal; todavia, o Legislador infraconstitucional deixou claro no § 1º deste dispositivo que é, sim, necessária a garantia do pleito executivo à admissibilidade dos Embargos à Execução, *in verbis*: “§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

O dispositivo legal é claro e não pairam dúvidas sobre a necessidade de se garantir a execução fiscal para o cabimento dos referidos embargos ao pleito executivo fiscal. “Assim, depois de proposta a ação de execução fiscal pela Procuradoria, regularmente citado o executado e garantido o juízo, tem-se o início ao prazo para apresentação da defesa cabível qual seja, embargos à execução fiscal (nos termos do que dispõe a LEF)” (JESUS *et al.*, 2019, p. 401).

Aqui, a norma tributária é bem diferente da regra processual civil, pois, enquanto a Lei das Execuções Fiscais exige a garantia da execução para a oposição dos Embargos à Execução Fiscal, o Código de Processo Civil não exige qualquer garantia para a oposição dos embargos à execução.

Costa (2012) demonstra que já não se admite a prestação de garantia na execução civil por título extrajudicial desde o advento da Lei nº 11.382/2006. No entanto, a exigência da garantia ainda permanece no âmbito tributário, cujas lições seguem transcritas:

Inicialmente, verifica-se, da análise dos dispositivos legais que disciplinam os embargos à execução fiscal (art. 16, caput e § 1º, da Lei n. 6.830, de 1980), que sua admissibilidade está expressamente condicionada à garantia do Juízo.

Por outro lado, cumpre ressaltar que, com o advento da Lei n. 11.382, de 2006, tornou-se regra, na execução civil por título extrajudicial, a admissão dos embargos sem necessidade de prestação de garantia (art. 736). (COSTA, 2012, p. 440)

Vale esclarecer que, em meados de 2006, em razão da edição da Lei nº 11.382/2006, diversos juristas entendiam que deveria ser aplicado para as Execuções Fiscais o disposto no Código de Processo Civil, o qual permitiu a apresentação de defesa - no âmbito da execução de título extrajudicial, no processo civil - independente de penhora, depósito ou caução. Assim, atualmente, o executado pode apresentar seus embargos à execução de título extrajudicial civil tão logo seja juntado o comprovante de citação, nos termos dos artigos 915 e 231 do Código de Processo Civil:

Art. 915 - Os embargos serão oferecidos no prazo de 15 (quinze) dias, contado, conforme o caso, na forma do art. 231.

Art. 231 - Salvo disposição em sentido diverso, considera-se dia do começo do prazo:

I - a data de juntada aos autos do aviso de recebimento, quando a citação ou a intimação for pelo correio;

II - a data de juntada aos autos do mandado cumprido, quando a citação ou a intimação for por oficial de justiça;

III - a data de ocorrência da citação ou da intimação, quando ela se der por ato do escrivão ou do chefe de secretaria;

IV - o dia útil seguinte ao fim da dilação assinada pelo juiz, quando a citação ou a intimação for por edital;

V - o dia útil seguinte à consulta ao teor da citação ou da intimação ou ao término do prazo para que a consulta se dê, quando a citação ou a intimação for eletrônica;

VI - a data de juntada do comunicado de que trata o art. 232 ou, não havendo esse, a data de juntada da carta aos autos de origem devidamente cumprida, quando a citação ou a intimação se realizar em cumprimento de carta;

VII - a data de publicação, quando a intimação se der pelo Diário da Justiça impresso ou eletrônico;

VIII - o dia da carga, quando a intimação se der por meio da retirada dos autos, em carga, do cartório ou da secretaria.

IX - o quinto dia útil seguinte à confirmação, na forma prevista na mensagem de citação, do recebimento da citação realizada por meio eletrônico.

A controvérsia jurídica durou pouco tempo e foi rapidamente resolvida pela jurisprudência com base na análise do artigo 1º da Lei das Execuções Fiscais, o qual determina que se aplica à Lei das Execuções Fiscais e subsidiariamente o Código de Processo Civil; dessa forma, não haveria aplicação do CPC, como queria essa corrente doutrinária.

Diante da impossibilidade do contribuinte de opor os Embargos à Execução Fiscal imediatamente após a citação, o caminho mais rápido para desconstituir a certidão de dívida ativa é a apresentação de exceção de pré-executividade, a qual será aprofundada no tópico a seguir.

Importante frisar que na execução fiscal o contribuinte executado somente conseguirá apresentar sua defesa com a inserção de documentos e pleiteando o seu direito à dilação probatória após a garantia do juízo, o que certamente inviabiliza o direito à ampla defesa do contribuinte; todavia, este não é o posicionamento de Costa (2012), que entende que deve prevalecer a proteção e indisponibilidade do patrimônio público, cujas lições seguem transcritas:

A diversidade entre a norma geral e a especial revela, na espécie, a inaplicabilidade do art. 736, CPC, à execução fiscal, em razão do interesse público envolvido, sem que isso configure ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, mas como forma de concretização da efetividade da prestação jurisdicional.

Com efeito, o crédito tributário submete-se a regime jurídico diferenciado, disciplinado pelo Direito Administrativo, e norteado pelo princípio da indisponibilidade do patrimônio público, pelo que se justifica, também, que o processo de execução desse crédito abrigue peculiaridades compatíveis com a necessidade de proteção desse patrimônio, refletindo as prerrogativas próprias da Fazenda Pública.

Dentre ela está, indubitavelmente, a exigência de garantia a ensejar o oferecimento dos embargos à execução fiscal. (COSTA, 2012, p. 441)

Embora não seja o objeto desta dissertação a legalidade da garantia do Juízo ao cabimento dos Embargos à Execução, e com a devida vênia ao posicionamento de Costa (2012), fato é que a Lei de Execução Fiscal foi editada em outro momento da história política brasileira, isto é, em meados de 1980, quando o Estado não era democrático e carrega em seu texto boa parte de um governo totalitário e totalmente em descompasso com o Código de Processo Civil (CPC/2015) atual; portanto, reafirma pela inconstitucionalidade desta exigência de garantia. Isto porque, analisando o caso prático, o contribuinte se sujeitará a todos os efeitos da constrição de seu patrimônio, inclusive aqueles essenciais à sua atividade para, posteriormente, possibilitar a apresentação de sua defesa.

Na maioria dos casos, do ajuizamento da execução até a intimação da penhora, transcorrem alguns anos, ou seja, o contribuinte somente poderá demonstrar de forma robusta a iliquidez e falta de certeza do título depois de sofrer injustamente todos os efeitos do processo executivo fiscal por anos.

Nada obstante o largo espaço de tempo que levará até a apresentação de defesa pelo contribuinte que tem patrimônio suficiente para garantir o pleito executivo fiscal, muitos contribuintes não detêm patrimônio suficiente para garantir a execução fiscal, o que impossibilitará que este contribuinte demonstre as ilegalidades e inconstitucionalidade da Certidão de Dívida Ativa. Portanto, este contribuinte sujeitar-se-á aos efeitos do processo executivo *ad eternum* ou, ao menos, até a ocorrência da prescrição intercorrente, que também levará, ao menos, seis anos, nos termos do § 2º, artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

(...)

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

Além disso, caso o contribuinte não oponha os referidos embargos, os bens penhorados irão à leilão, bem como as garantias financeiras serão convertidas em renda à Fazenda pública, nos termos do Artigo 18 da Lei de Execuções Fiscais: “Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.

Ora, mas em quais circunstâncias o contribuinte poderia deixar de opor os Embargos à Execução Fiscal? Inicialmente, a indagação parece totalmente sem sentido, todavia, analisando casos práticos e também a jurisprudência “defensiva” dos Tribunais Superiores, chega-se a vários casos em que o executado deixa de apresentar os embargos.

Nesse sentido, vale citar o exemplo de bloqueio de valores em conta corrente, em que o executado pleiteia, através petição simples, a liberação dos valores bloqueados no processo executivo fiscal e o Juiz entende - mas não formaliza em decisão - que em tal petição o contribuinte se deu por intimado da penhora, dando, assim, início ao prazo para oposição de Embargos à Execução Fiscal. O exemplo parece totalmente teratológico, mas tem acontecido com bastante frequência nas varas da Fazenda Pública em todo o Brasil e os valores são convertidos em renda, nos termos do referido artigo.

Outro exemplo é a juntada na execução fiscal de carta fiança ou seguro garantia que não atendia a todos os requisitos exigidos pelo Fisco; assim, o Juiz requer a alteração e juntada de nova carta. O contribuinte, muito zeloso, opôs seus

embargos à execução fiscal tão logo apresentou o primeiro documento de garantia e ratificou sua defesa quando da juntada da carta devidamente alterada, mas o Juiz considerou que os Embargos à Execução não podem ser objetos de ratificação. Desse modo, considerou que não houve a apresentação da defesa e a Fazenda requereu a execução da garantia, isto é, o depósito dos valores pela instituição financeira ou seguradora, nos termos do artigo 18 da Lei de Execuções Fiscais.

O mais temeroso nestas situações de ausência de oposição de embargos à execução é que o contribuinte não poderá se defender ainda que existam novos bloqueios e penhoras, isto é, não se admitirá mais a oposição de embargos ainda que não tenha sido efetuado anteriormente e todos os bens penhorados seguirão imediatamente à hasta pública, gerando prejuízos irreparáveis aos contribuintes.

Por fim, importante esclarecer que a Lei de Execuções Fiscais trouxe algumas limitações de matéria de defesa aos embargos e o fez no § 3º do artigo 16 da Lei das Execuções Fiscais: “Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”.

Aliás, justamente com fulcro neste artigo, os Tribunais têm restringido o direito dos contribuintes de se utilizarem dos embargos à execução fiscal para discutir determinadas matérias. Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça julgou o EREsp 1.795.347, no qual entendeu pela impossibilidade de se discutir compensação tributária indeferida na esfera administrativa como matéria de defesa em sede de Embargos à Execução, pois na visão do Tribunal não seria cabível a alegação de compensação não homologada, nos termos do art. 16, §3º da Lei de Execuções Fiscais, cuja ementa segue transcrita:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRESSUPOSTOS. INEXISTÊNCIA.

1. Os embargos de declaração têm por escopo sanar decisão judicial eivada de obscuridade, contradição, omissão ou erro material (art. 1.022-CPC/2015).
2. Hipótese em que não há no acórdão nenhuma situação que dê amparo ao recurso integrativo, porquanto o vício alegado pela parte embargante, na realidade, manifesta seu inconformismo com o desprovimento do agravo interno.

3. No acórdão embargado, está claro o entendimento de incidência do óbice da Súmula 168 do STJ, pois ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entendem que não pode ser deduzida em embargos à execução fiscal a compensação indeferida na esfera administrativa, à luz do art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980.

4. Embargos de declaração rejeitados.

(STJ - EREsp 1.795.347)

Portanto, embora totalmente inadequado o acórdão diante do art. 16, §3º da Lei de Execuções Fiscais, mormente pela existência de pedido de compensação anterior aos Embargos à Execução – ainda que não homologado - e pela ausência de pleito de compensação na defesa, mas apenas para que os embargos à execução reconheçam a nulidade da CDA pautado em decisão administrativa totalmente equivocada que ignorou o direito de compensação do contribuinte. Aliás, o próprio Superior Tribunal de Justiça tem o entendimento de que a compensação realizada antes da propositura da execução fiscal pode ser discutida em sede de embargos, conforme se verifica no acórdão do Recurso Especial 1.008.343:

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PRETÉRITA ALEGADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 16, § 3º, DA LEF, C/C ARTIGOS 66, DA LEI 8.383/91, 73 E 74, DA LEI 9.430/96.

1. A compensação tributária adquire a natureza de direito subjetivo do contribuinte (oponível em sede de embargos à execução fiscal), em havendo a concomitância de três elementos essenciais: (i) a existência de crédito tributário, como produto do ato administrativo do lançamento ou do ato-norma do contribuinte que constitui o crédito tributário; (ii) a existência de débito do fisco, como resultado: (a) de ato administrativo de invalidação do lançamento tributário, (b) de decisão administrativa, (c) de decisão judicial, ou (d) de ato do próprio administrado, quando autorizado em lei, cabendo à Administração Tributária a fiscalização e ulterior homologação do débito do fisco apurado pelo contribuinte; e (iii) a existência de lei específica, editada pelo ente competente, que autorize a compensação, ex vi do artigo 170, do CTN.

2. Deveras, o § 3º, do artigo 16, da Lei 6.830/80, proscree, de modo expresso, a alegação do direito de compensação do contribuinte em sede de embargos do executado.

3. O advento da Lei 8.383/91 (que autorizou a compensação entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal) superou o aludido óbice legal, momento a partir do qual passou a ser admissível, no âmbito de embargos à execução fiscal, a alegação de extinção (parcial ou integral) do crédito tributário em razão de compensação já efetuada (encartada em crédito líquido e certo apurado pelo próprio contribuinte, como sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação), sem prejuízo do exercício, pela Fazenda Pública, do seu poder-dever de apurar a regularidade da operação compensatória (Precedentes do STJ: EREsp 438.396/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 09.08.2006, DJ 28.08.2006; REsp 438.396/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 07.11.2002, DJ 09.12.2002; REsp 505.535/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 07.10.2003, DJ 03.11.2003; REsp 395.448/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18.12.2003, DJ 16.02.2004; REsp 613.757/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.08.2004, DJ 20.09.2004; REsp 426.663/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 21.09.2004, DJ 25.10.2004; e REsp 970.342/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 01.12.2008).

4. A alegação da extinção da execução fiscal ou da necessidade de dedução de valores pela compensação total ou parcial, respectivamente, impõe que

esta já tenha sido efetuada à época do ajuizamento do executivo fiscal, atingindo a liquidez e a certeza do título executivo, o que se deduz da interpretação conjunta dos artigos 170, do CTN, e 16, § 3º, da LEF, sendo certo que, ainda que se trate de execução fundada em título judicial, os embargos do devedor podem versar sobre causa extintiva da obrigação (artigo 714, VI, do CPC).

5. Ademais, há previsão expressa na Lei 8.397/92, no sentido de que: "O indeferimento da medida cautelar fiscal não obsta a que a Fazenda Pública intente ação judicial da Dívida Ativa, nem influi no julgamento desta, salvo se o juiz, no procedimento, cautelar fiscal, acolher a alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida." (artigo 15).

6. Conseqüentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário.

7. *In casu*, o contribuinte, em sede de embargos à execução fiscal, alegou a inexigibilidade do crédito tributário, em virtude de compensação sponte própria efetuada ante o pagamento indevido de CSSL (artigo 8º, da Lei 7.689/88) declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido ajuizada ação ordinária para ver reconhecido seu direito à liquidação da obrigação tributária por meio da compensação efetuada. De acordo com o embargante, "compensou 87.021,95 UFIR's relativos aos créditos tributários oriundos da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, do exercício de 1988, pagos indevidamente, com 87.021,95 UFIR's relativas a créditos tributários líquidos e certos, concernente à mesma CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO do exercício de 1992".

8. O Juízo Singular procedeu ao julgamento antecipado da lide, pugnano pelo inoponibilidade da alegação de compensação em sede de embargos à execução (em virtude do disposto no artigo 16, § 3º, da Lei de Execução Fiscal), e consignando que:

"... a embargante deveria produzir a prova documental de suas alegações na inicial dos embargos, uma vez que a prova do recolhimento indevido é documento essencial para provar suas alegações (art. 16, § 2º, da Lei 6.830/80 e art. 283, do CPC). No entanto, a embargante nada provou, não se desincumbindo do ônus que lhe atribui o artigo 333, inc. I, do CPC, negligenciando a prova documental de suas alegações."

9. Destarte, a indevida rejeição da compensação como matéria de defesa argüível em sede de embargos à execução fiscal, conjugada ao julgamento antecipado da lide, resultou em prematura extinção da ação antiexacional, razão pela qual merece prosperar a pretensão recursal.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ, Luiz Fux, no Recurso Especial 1.008.343)

Nota-se que o STJ definiu, em sede de recurso repetitivo (Tema 294), que a compensação efetuada pelo contribuinte antes do ajuizamento da execução fiscal pode ser usada como fundamento de defesa nos embargos à execução fiscal, justamente com o objetivo de afastar a presunção de certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa. Sendo assim, pode-se notar que o acórdão do EREsp 1.795.347 do Superior Tribunal de Justiça trata-se de excelente caso em que a jurisprudência

defensiva foi acionada para restringir o direito de defesa do contribuinte do crédito tributário cobrado em sede de execução fiscal.

Portanto, os Embargos à Execução são meios cabíveis para defesa na execução fiscal com objetivo de ilidir a presunção de certeza e liquidez da CDA, em que se exige a garantia integral para admissibilidade do juízo, mas permite a juntada de documentos e dilação probatória ao longo da defesa judicial.

2.2.1.2. Exceção de pré-executividade como forma de defesa da cobrança tributária na execução fiscal

Embora os Embargos à Execução sejam o meio adequado e cabível para defesa na execução fiscal, como já argumentado, a doutrina e jurisprudência tem admitido a exceção de pré-executividade em matérias e casos específicos de modo a garantir o direito à ampla defesa do contribuinte nos próprios autos do processo executivo fiscal sem que houvesse a necessidade da garantia do Juízo.

Ou seja, a exceção de pré-executividade é indicada para o devedor que não pretender garantir o valor do débito e, portanto, não apresentar embargos à execução fiscal, para alegar matéria que possa ser reconhecida de ofício pelo juiz (exemplo: prescrição e decadência) (JESUS et al., 2019, p. 404)

Interessante anotar que, nos últimos anos, a jurisprudência passou a admitir a apresentação de defesa pelo executado sem o oferecimento de garantia da execução, em hipóteses de flagrante ilegitimidade da ação executiva. (COSTA, 2012, p. 438)

Da mesma forma, o professor e jurista Cassio Scarpinella Bueno (2021b, p. 688) reforça que, para essa corrente doutrinária, não seria justo aguardar o comprometimento do patrimônio do executado para, então, possibilitar a apresentação de defesa de matéria que o juiz deveria conhecer *ex-officio*, cujas lições seguem transcritas:

Para essa ampla corrente de pensamento sempre houve consenso sobre não ser justo exigir do executado que comprometesse, em alguma medida, parcela de patrimônio seu para que o magistrado exercesse o controle que a lei lhe impunha de ofício. Era a situação, apenas para ilustrar, de o exequente ou o executado não constar do título executivo (ilegitimidade de parte); de a dívida exequenda ainda não ter vencido (falta de exigibilidade) ou de o documento apresentado para fundamentar a execução não ser definido na lei como título executivo (execução sem título). Estas, dentre muitas outras, eram hipóteses que, de acordo com o art. 618 do CPC de 1973, “nulificavam” a execução e aceitam a atuação oficiosa do juiz. Trata-se da mesmíssima diretriz que se mantém incólume no art. 803 do CPC de 2015 que continua a apontar, nos seus três incisos, hipóteses indicadas como de “execução nula”, a saber: quando “o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível”, quando o “executado não for regularmente citado” ou quando “for instaurada ante de se verificar a condição ou de ocorrer o termo”.

Portanto, aguardar a constrição patrimonial para possibilitar a apresentação de defesa do executado, parece, acima de tudo, uma grande violação aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e contraditório. Foi justamente nesse cenário que “nasceu” a construção dessa corrente doutrinária, surgindo a famigerada exceção de pré-executividade. “A exceção de pré-executividade tem sua origem em parecer elaborado, no ano de 1966, por Pontes de Miranda, em resposta à consulta feita pela Cia. Siderúrgica Mannesmann” (*JESUS et al.*, 2019, p. 403).

Em meados de 1966, a Companhia Siderúrgica Mannesmann estava sendo executada para proceder ao pagamento de títulos extrajudiciais; todavia, tais documentos tiveram as assinaturas falsificadas, o que evidenciava que os títulos extrajudiciais careciam dos requisitos básicos de validade, razão pela qual o executado deveria garantir o juízo para que fosse possível apresentar sua defesa. Diante disso, a Companhia contratou o jurista Pontes de Miranda, que, em meados de 1966, proferiu o parecer nº 95 no qual entendeu, em síntese, que alguns assuntos poderiam e deveriam ser analisados pelo Magistrado de ofício, especialmente a validade do título extrajudicial apresentado. Dessa maneira, fundamentou pela possibilidade da apresentação da exceção de pré-executividade para arguir tal matéria, que não poderia falar do mérito da lide, sem que houvesse a garantia do juízo.

Nada obstante a genialidade de Pontes de Miranda, a exceção de pré-executividade se traduz, atualmente, em uma forma de garantir e respeitar a Constituição Federal.

Bueno (2021b, p. 689), com o seu brilhantismo usual, revela que a exceção de pré-executividade tem forte relação com os princípios constitucionais, especialmente do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Independentemente do nome dado à iniciativa e da escolha por uma das variantes este Curso nunca recusou que aquela técnica decorria do sistema processual civil, forte na concepção de maior racionalização da atividade jurisdicional (art. 5º, LXXVIII, da CF) e dos princípios do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, da CF), e que – mesmo para a doutrina amplamente majoritária de que os embargos seriam (e continuam a ser) “ação” – permitia que, concomitantemente à concretização da tutela jurisdicional executiva, o magistrado desenvolvesse cognição suficiente para, se fosse o caso, obstasse o prosseguimento dos atos executivos, inclusive por inexistência de fundamento calcado no direito material. Por isto, era irrecusável compreender as tais “exceções ou objeções de pré-executividade” como verdadeiros mecanismos ínsitos ao sistema processual civil e que subsistiram às Reformas feita ao longo de toda a vigência do CPC de 1973. Tratava-se de

instituto, vale insistir, decorrente do sistema processual civil como um todo e não de um específico dispositivo que possa ou tenha sido alterado por alguma lei reformadora.

Por fim, o jurista complementa que a exceção de pré-executividade se trata de um instituto processual civil e não mero dispositivo legal sujeito a alterações ou extinção por qualquer lei.

Embora essa exceção seja um grande “remédio” constitucional e doutrinário para discussões em execuções de título extrajudicial, inclusive execuções fiscais, não todas as matérias passíveis de serem arguidas nesta exceção. Nesse sentido, Costa (2012) ensina que se admite em exceção de pré-executividade a arguição apenas as matérias que independem de dilação probatória, *in verbis*:

A assim chamada ‘exceção de pré-executividade’, apresentada mediante petição instruída com os documentos pertinentes, tem por objeto matérias que possam ser apreciadas de plano, independentemente de dilação probatória. Comporta, por exemplo, as alegações de pagamento, prescrição, decadência, desde que seja possível ao magistrado verificar, de imediato, sua procedência e declarar extinta a execução. (COSTA, 2012, p. 438)

É justamente este o posicionamento de Bueno (2021b, p. 688), que relata expressamente que, além das questões de apreciação de ofício, deve também apreciar as matérias que não demandem de produção de provas.

Gradativamente, não só questões passíveis de apreciação de ofício, mas também matérias que, embora dependessem de iniciativa da parte, não reclamassem produção de prova complexa, suficiente a apresentação de algum documento, passaram a ter sua veiculação ao juiz admitida independentemente dos embargos. É supor, para fins ilustrativos, a dívida pretendida pelo exequente já ter sido paga e a prova do pagamento estar em mãos do executado, mero recibo ou a novação da dívida expressamente prevista em contrato firmado entre as partes.

A jurisprudência dos Tribunais Superiores, especialmente do Superior Tribunal de Justiça, vem no mesmo sentido de permitir a exceção de pré-executividade as questões de ordem pública, isto é, aquelas que devem ser apreciadas de ofício pelo juiz, *in verbis*:

[...] trata-se de exceção de pré-executividade e **a jurisprudência do STJ é assente no sentido de que tal instrumento é cabível para discutir questões de ordem pública, cognoscíveis de ofício, quais sejam, os pressupostos processuais, as condições da ação, os vícios objetivos do título executivo atinentes à certeza, liquidez e exigibilidade, desde que não demandem dilação probatória.**

(AgtInt nos EDcl no REsp 1291916/DF, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 03/05/2016, DJe 13/05/2016).

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça exauriu recente decisão (agosto de 2022) que deixa claro a permissão da apresentação e o cabimento da exceção de pré-executividade também no âmbito tributário, ou seja, em sede de execução fiscal, cuja decisão segue transcrita:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2110790 - RS (2022/0112007-4)
 DECISÃO Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, a e c, da CF) interposto de acórdão assim ementado: TRIBUTÁRIO.AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. As matérias referentes à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS e da incidência de contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias não podem ser apreciadas em exceção de pré-executividade. 2. Agravo de instrumento desprovido. Os Embargos de Declaração foram rejeitados. O alega divergência jurisprudencial e ofensa aos arts. 917 e 927 do CPC. Contrarrazões às fls. 212-223, e-STJ. É o relatório. Decido. Os autos foram recebidos neste Gabinete em 28.7.2022. O acórdão recorrido consignou: Exceção de Pré-Executividade A exceção de pré-executividade é meio de defesa de caráter excepcional, restringindo-se à arguição de matérias de ordem pública e a outras questões suficientes a inviabilizar de plano a execução, sendo incompatível, nessa via, com dilação probatória e impugnações substanciais ao título executivo. **A jurisprudência relaciona, dentre as matérias passíveis de análise em exceção de pré-executividade, a ocorrência da decadência e da prescrição e a quitação do débito - desde que comprovadas de plano e documentalmente -, além das condições da ação e dos pressupostos processuais para o regular desenvolvimento do processo executivo** (REsp 770434/RJ, 2ª T., DJU de 13.03.06, Rel. Min. Franciulli Netto; REsp 685168/RS, 1ª T., DJU de 02.05.2005, p. 214 e EREsp 388.000/RS, Corte Especial, DJU de 28.11.2005, Relator, em ambos os processos, o Min. José Delgado). Cabe referir que a questão relativa ao cabimento da exceção de pré- executividade foi objeto de apreciação pelo STJ, em julgamento do REsp nº 1110925/SP - pelo rito dos recursos repetitivos -, cuja ementa transcreve-se: (...) No caso dos autos, conforme bem salientado na decisão agravada, a matéria debatida necessita dilação probatória, incabível na via eleita, razão pela qual deve ser mantida a decisão agravada: (fls. 159-160, e-STJ) O aresto impugnado expressamente registrou que os pontos questionados pela empresa exigem dilação probatória e amplo contraditório, motivo pelo qual não é viável sua análise por meio de exceção de pré-executividade. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o Recurso Especial 1.110.925/SP sob o rito do art. 543-C do CPC, proclamou ser cabível a exceção de pré-executividade para discutir questões de ordem pública na Execução Fiscal, ou seja, os pressupostos processuais, as condições da ação e os vícios objetivos do título executivo atinentes à certeza, liquidez e exigibilidade, desde que não demandem dilação probatória (REsp 1.110.925/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe de 4/5/2009). Tal orientação foi posteriormente consolidada com a edição da Súmula 393 do STJ, segundo a qual "a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória". Não é permitida a modificação desse entendimento na via especial, tendo em vista ser indispensável a incursão no acervo fático-probatório dos autos. Incide a Súmula 7/STJ. Por tudo isso, conheço do Agravo para não conhecer do Recurso Especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 01 de agosto de 2022. MINISTRO HERMAN BENJAMIN Relator" (STJ - AREsp: 2110790 RS 2022/0112007-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 08/08/2022)

E nem poderia ser diferente, na medida em que o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 393 (“a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”), que permitia expressamente a apresentação deste remédio processual em execuções fiscais para discutir matérias apreciáveis de ofício que não demandem dilação probatória.

No entanto, muitas vezes a própria decisão dos Tribunais Superiores forma jurisprudência “defensiva”, a qual impede o cabimento da exceção de pré-executividade, violando, assim, os princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório. Nesse sentido, vale citar o julgamento do Recurso Especial nº 1.104.900/ES pelo Superior Tribunal de Justiça, admitido sob a sistemática dos recursos repetitivos, em que a Corte Superior afasta o cabimento e julgamento de exceção de pré-executividade em caso de ilegitimidade passiva do executado, pois haveria necessidade de dilação probatória e, assim, seria peremptório a oposição dos embargos à execução.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.104.900 - ES - 2008/0274357-8)

Vê-se que o acórdão se posicionou no sentido de que a alegação de ilegitimidade passiva do sócio em sede de exceção de pré-executividade não é

possível, na medida em que seria necessária dilação probatória, a qual seria possível apenas através da oposição dos Embargos do Devedor.

Jesus *et al.* (2019, p. 405) listam as hipóteses de cabimento da exceção de pré-executividade, segundo doutrina e jurisprudência:

Em decorrência, listamos abaixo as hipóteses de cabimento da exceção de pré-executividade aceitas tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência:

- (a) Nulidades conhecíveis de ofício: título executivo que não corresponde à obrigação certa, líquida e exigível; nulidades absolutas do título; decadência; prescrição;
- (b) Ilegitimidade do executado (REsp 254.315);
- (c) Dívida paga (REsp 371.460);
- (d) Casos que não demandam dilação probatória: excesso de execução perceptível de plano (REsp 733.533); inconstitucionalidade do tributo reconhecido pelo STF (REsp 625.203).

Por outro lado, os juristas elencam de forma bem ilustrativa as hipóteses de não cabimento da exceção de pré-executividade:

Em contrapartida, seguem as hipóteses de não cabimento:

- (a) fatos que demandam dilação probatória (REsp 296.932);
- (b) alegações acerca do mérito da execução, do direito material em que se funda a execução (REsp 146.923).

Importante complementar que a exceção de pré-executividade pode ser apresentada em qualquer momento do processo e até o trânsito em julgado de decisão, pois realmente pretende assegurar a apreciação de matérias de ordem pública. Portanto, ainda que tenha transcorrido prazo para Embargos à Execução ou tenha sido realizado leilão de bens do executado, é possível a apresentação deste remédio processual, desde que observada a matéria de ordem pública e a desnecessidade de dilação probatória.

Nada obstante a ampla utilização da exceção de pré-executividade no âmbito do direito tributário, especialmente pela ausência da obrigação de garantia do juízo, esta não tem efeito suspensivo, razão pela qual, em regra, o pleito executivo fiscal seguirá seu trâmite normalmente. Aliás, muitos magistrados, ao proferir o despacho recebendo a exceção de pré-executividade e ordenando que o Fisco responda no prazo legal, determinam no mesmo ato o prosseguimento dos atos de execução, como penhoras ou avaliações de bens penhorados.

Portanto, é inegável que a exceção de pré-executividade seja um excelente remédio processual para se discutir a exigência tributária cobrada através de processo executivo fiscal, especialmente pela ausência da obrigação de garantia do juízo,

todavia, bastante restrita à matéria de ordem pública (conhecíveis de ofício) e que não demandem dilação probatória.

Além disso, em razão das Varas de Execuções Fiscais estarem abarrotadas de processos e com baixo número de magistrados, o julgamento de uma exceção de pré-executividade chega a demorar mais de 5 anos; assim, o contribuinte deveria se sujeitar a todos os efeitos da execução por todo esse período, além, claro, do risco de constrição de seu patrimônio a qualquer momento. Então, este remédio constitucional, que parecia ser a solução, ficou longe de proteger o contribuinte para que não sofra injustamente os efeitos de uma execução fiscal promovida ilegal ou inconstitucionalmente pelo Fisco.

Por fim, pode-se concluir que as legislações que regem as execuções fiscais (Lei das Execuções Fiscais e Código de Processo Civil) permitirem ao contribuinte executado que apresente Embargos à Execução Fiscal - quando garantido o Juízo, exceto nas hipóteses já discutidas do art. 16, §3º da Lei de Execuções Fiscais, e exceção de pré-executividade - restrita à matéria de ordem pública e sem a necessidade de dilação probatória.

2.3. Ações Ativa para Defesa do Contribuinte em Face da Cobrança do Crédito Tributário pelo Fisco

Partindo da classificação de Marins (2018) sobre as modalidades de ações tributárias, serão analisadas as demandas antiexacionais, ou seja, as ações ordinárias tributárias propostas pelo contribuinte em face do Fisco para controle das atividades fiscais:

As ações ordinárias em matéria tributária são ações antiexacionais impróprias, de rito ordinário, manejadas pelo contribuinte com o escopo de obter tutela jurisdicional de controle da atividade fiscal (relação tributária entre Estado e cidadão-contribuinte) através de sentença de conteúdo declaratório (positivo ou negativo), anulatório (constitutivo negativo) ou condenatório em face da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou de quaisquer outros entes que exerçam atividade parafiscal (MARINS, 2018, p. 472).

Partindo da premissa de que ações ordinárias em matéria tributária promovida pelo contribuinte trata-se de demandas antiexacionais, far-se-á o estudo das seguintes ações: (a) anulatória de débito fiscal; (b) consignatória em pagamento de crédito tributário e; (c) declaratória de inexistência de relação-jurídica tributária. Além disso, também será estudado o mandado de segurança proposto em matéria tributária, que, embora não seja uma ação ordinária em matéria tributária, trata-se de

demanda muito utilizada na prática processual tributária, havendo, inclusive, efeito direto no crédito tributário.

No mesmo sentido são os comentários de Conrado (2021, p. 322) sobre as ações antiexacionais tributárias:

Possível, pois, que o contribuinte postule, via ação declaratória ou mandado de segurança (preventivo), a imposição pelo Judiciário de um dever de abstenção para o Estado-fisco, atuando as sentenças prolatadas em tais ações nesse exato sentido – obstar, antes mesmo de sua constituição, os efeitos de uma potencial obrigação tributária.

Paralelamente a isso, acaso o ciclo de positivação esteja numa fase mais avançada, em que já constituído o crédito tributário – estabelecendo-se, via de consequência, sua exigibilidade -, de se supor que a atuação processual do contribuinte vá além, opondo-se não mais à obrigação potencial, senão à obrigação efetiva.

Essas ações, ditas repressivas (anulatória ou mandado de segurança repressivo), garantem a produção de sentença supressiva da exigibilidade já instalada.

Afora essas possibilidades – ambas de cunho evidentemente judicial -, o mesmo efeito pode ser obtido pela via administrativa, deflagrada por meio de impugnação oferecida em tal âmbito.

Estes tipos processuais podem, conforme será demonstrado, discutir exclusivamente o crédito tributário e/ou atuar de forma incidental, como por exemplo, atribuindo um efeito suspensivo a um recurso, determinando a apreciação em determinado prazo, dentre outras possibilidades rotineiramente usadas no direito tributário.

Por fim, antes de seguir com a análise individualizada destes tipos processuais tributários, vale esclarecer uma dúvida bem comum no âmbito tributário: se o contribuinte pode se utilizar dos Embargos à Execução Fiscal ou exceção de pré-executividade, quais seriam os motivos para que este distribuísse ativamente uma ação tributária para discutir o crédito tributário?

O primeiro ponto favorável à distribuição de uma ação ativa para discussão do crédito tributário é que o contribuinte pode antecipar a discussão, assim, não precisará aguardar a morosidade do Fisco na propositura da execução fiscal e, de igual forma, o tempo para sua citação no referido processo.

Além disso, outro ponto favorável para o contribuinte se antecipar é que tanto os embargos à execução quanto a exceção de pré-executividade têm restrição de matérias a serem apreciadas, assim, por exemplo, como já demonstrado nos tópicos anteriores: a exceção de pré-executividade não tem a possibilidade de discussão de assuntos que demandem dilação probatória e os embargos à execução não podem apreciar matérias referente à compensação tributária indeferida na esfera

administrativa, nos termos do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (EREsp 1.795.347).

Além disso, após a propositura da execução fiscal, o contribuinte executado poderá sofrer a penhora de ativos financeiros e, assim, ter prejudicada a continuidade das suas operações por falta de caixa, o que, por si só, já justificaria a propositura de ação autônoma pelo contribuinte. Por fim, os embargos à execução fiscal são admitidos apenas após a garantia do juízo, isto é, há a necessidade de constrição do patrimônio (penhora) para oposição dos referidos embargos; no entanto, nem todos os contribuintes possuem bens e ativos suficientes para a garantia do débito executado, o que dificultaria a apresentação de defesa.

Por último, de suma esclarecer que as referidas ações, por si só, não impedem o prosseguimento dos procedimentos de cobrança do crédito tributário pelo Fisco, como observa Conrado (2021, p. 325):

As ações de que falamos, diversamente das preventivas, seriam aparelháveis desde quando constituído o crédito tributário. É perfeitamente possível, pois, que seu ajuizamento se dê mesmo após a propositura da execução fiscal. Tal com as preventivas, também estas, as repressivas, não implicam, por si mesmas, obstáculo à efetivação, pelo Fisco, dos atos de cobrança que reputar devidos – é bom que se diga, aliás, que tais atos se impõem, em verdade, pena de prescrição da ação executivo-fiscal.

Antes de prosseguir no estudo de cada uma das possíveis ações ativas tributárias interpostas pelo contribuinte em face da cobrança do Fisco, vale esclarecer que este trabalho acadêmico não analisará a ação de repetição de indébito tributário, isto porque, para o cabimento desta ação é necessário que o contribuinte efetue o pagamento do tributo que tem objetivo de ser restituído. Dessa forma, no âmbito tributário, após o pagamento o Fisco não pode (e nem deve) realizar qualquer atividade de cobrança do valor já recolhido pelo contribuinte, razão pela qual esta demanda ficaria excluída como defesa no âmbito da cobrança do Fisco, agindo após esse período de cobrança, motivo pelo qual não será objeto de análise e estudo neste trabalho. Assim, feitas essas breves considerações, passa-se a analisar cada uma das ações tributárias mencionadas acima.

2.3.1. Ação anulatória de débito fiscal como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco

A primeira ação ordinária proposta pelo contribuinte em face da cobrança do crédito tributário a ser estudada é a ação anulatória de débito fiscal, que se trata de uma das espécies mais comuns e utilizadas no âmbito tributário atualmente.

A ação anulatória de débito fiscal é o processo judicial tributário que serve, depois de configurado o lançamento e o crédito tributário, como instrumento do contribuinte para exercer o seu direito de questionar a exigibilidade do tributo. A natureza jurídica é de desconstituição do lançamento (JESUS *et al.*, 2019, p. 409)

Trata-se de ação antiexacional ajuizada pelo contribuinte (autor) em face da Fazenda Pública ou quem exerça atividade parafiscal que tem como objetivo anular o crédito tributário lançado pelo réu. Nesse sentido, Marins (2018, p. 489) afirma:

A ação anulatória em matéria tributária ou ação anulatória fiscal afigura-se como ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza constitutivo-negativa, que pode ser proposta pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de quem exerça atividade parafiscal, colimando a obtenção de sentença de conteúdo anulatório (modificativo ou extintivo) que anule total ou parcialmente ato administrativo de imposição tributária (lançamento tributário propriamente dito), ato administrativo de aplicação de penalidades (auto de infração). É, a ação anulatória, instrumento processual tido como de larga aplicação em matéria tributária – domina tutto il processo tributário diz Allorio – e reputada como modelo paradigmático de ação constitutiva no campo fiscal (Alberto Xavier).

Dessa forma, a ação anulatória tem natureza constitutivo-negativa, já que é o instrumento processual para modificar ou extinguir o lançamento tributário devidamente constituído e em cobrança pelo Fisco.

Por operar efeitos modificativos ou extintivos da obrigação tributária já formalizada, a ação anulatória assume natureza constitutivo-negativa, isto é, por intermédio desta ação o contribuinte pretende modificar ou extinguir o conteúdo de relação jurídica tributária (principal ou acessória) já formalizada, já existente, já “constituída” (isto é, formalmente declarada) através do ato administrativo tributário. (MARINS, 2018, p. 490)

Segundo Jesus *et al.* (2019, p. 409): “A ação anulatória de débito fiscal tem previsão legal no art. 38 da LEF (...)”. Assim, o artigo 38 da LEF inseriu expressamente a ação anulatória como um dos tipos de ações a que o contribuinte tem direito de ajuizar em face da Fazenda Pública para discussão da dívida ativa, a qual implicará na desistência de eventual defesa ou recurso na esfera administrativa, cujo dispositivo segue transcrito:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

O dispositivo legal exige a realização do depósito judicial do valor integral do crédito tributário após o ajuizamento da ação, no entanto, corrobora-se com o posicionamento majoritário da doutrina no sentido de que “o depósito deve ser visto como uma faculdade do contribuinte e não um dever, sob pena de afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa” (JESUS *et al.*, 2019, p. 409). E nem poderia ser diferente na medida em que tal exigência certamente criar-se-ia um óbice a defesa do contribuinte através desta ação, especialmente aqueles que não dispõem de recursos para realização do depósito judicial.

Além desta menção da ação anulatória no citado dispositivo da Lei de Execuções Fiscais, não há nenhuma outra disposição que trata sobre a citada ação, assim, devendo ser aplicada as disposições do Código de Processo Civil, mais especificamente os artigos 319 e seguintes. Nesse sentido, Marins (2018, p. 490) discorre:

Embora expressamente prevista no art. 38 da Lei 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) como ação antiexacional que pode ser utilizada para que o contribuinte promova a discussão da dívida ativa da Fazenda Pública, a ação anulatória do ato impositivo não encontra disciplina processual tributária específica, isto é, rege-se por disposições gerais do Processo Civil, razão pela qual é considerada ação tributária imprópria. A mera indicação constante do caput do art. 38 acima referido não é suficiente para que possa ser considerada ação tributária própria, já que se configura em ação de cognição de rito comum ordinário regida pelos arts. 282 e seguintes do CPC/1973 aos quais correspondem os arts. 319 e seguintes do CPC/2015.

Portanto, no caso da ação anulatória de débito fiscal, os prazos processuais serão idênticos a de uma ação ordinária cível, regida pelo *Codex* Processual, com a ressalva de que a demanda fiscal deve obediência às disposições específicas atinentes aos prazos dos entes federativos como, por exemplo, o prazo em dobro previsto no Artigo 183 do CPC:

Art. 183 - A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público gozarão de prazo em dobro para todas as suas manifestações processuais, cuja contagem terá início a partir da intimação pessoal.

O prazo prescricional para ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal é de 5 anos e de 2 anos, caso seja ação anulatória de ato administrativo que indeferiu pedido de restituição, nos termos do artigo 169 do Código Tributário Nacional:

Art. 169 - Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Dessa forma, ainda que haja execução fiscal em tramitação e, de igual forma, tenha ocorrido o prazo prescricional da ação anulatória, o contribuinte não poderá ajuizar a citada ação ordinária, cabendo, nesta hipótese, a discussão do crédito tributário exclusivamente no processo executivo fiscal e eventuais embargos à execução.

Importante esclarecer que a ação anulatória de débito fiscal pode ser proposta em diversos momentos, isto é, desde o momento em que ocorreu o lançamento tributário até cinco anos após a constituição definitiva do crédito tributário. Em outras palavras, o contribuinte pode ajuizar:

- (i) tão logo ocorra o lançamento tributário;
- (ii) durante a fase de contencioso administrativo – implicando em renúncia tácita da instância administrativa;
- (iii) após a inscrição em dívida ativa e;
- (iv) até em concomitância com a execução fiscal, desde que respeitado o prazo prescricional desta ação.

Sempre que se fala em ação anulatória de débito fiscal pensa-se na interface desta ação com a execução fiscal, assim, em tese, caso o crédito tributário não esteja suspenso, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, a execução fiscal pode (e deve) ser ajuizada ainda que exista ação anulatória de débito fiscal distribuída anteriormente pelo contribuinte. Por outro lado, caso antes da propositura da execução o débito esteja suspenso, especialmente em razão de depósito do valor integral no bojo da ação anulatória, a ação executiva fiscal deve ser extinta.

Em síntese, ocorrendo uma das hipóteses de suspensão do crédito tributário, se antes do ajuizamento da execução fiscal, esta deve ser extinta; por outro lado, se após ajuizamento da execução fiscal, esta deve ter seu andamento suspenso, como ensina Conrado (2021, p. 325):

Também aqui, quando se fala em anulação ou em mandado de segurança repressivo, operam, quando menos potencialmente, as causas suspensivas de exigibilidade desde antes anunciadas – incisos II, IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional -, cuja verificação implica:

(i) se ainda não ajuizada a execução do crédito debatido, verdadeiro óbice à sua propositura (como antes, acaso seja proposto o executivo, deverá ser extinto, dado o provisório e anterior estado de inexigibilidade de que se recobria o crédito tributário); frise-se que, nesses casos, o fluxo prescricional se suspende, assim ficando até eventual cessação da causa obstativa de exigibilidade;

(ii) se posterior à execução, a suspensão de seu andamento, situação que há de perdurar enquanto subsistente a causa suspensiva da exigibilidade.

Outro problema da concomitância entre ação anulatória de débito fiscal e a execução fiscal é a possibilidade de decisões distintas e divergentes entre essas ações, assim, embora não tenha a litispendência entre elas, há nítida conexão entre as ações, as quais podem ser reunidas para julgamento conjunto, evitando julgamentos e decisões distintas.

O ajuizamento da ação anulatória desacompanhada do depósito do montante integral do débito não obstaculiza a propositura da execução fiscal (art. 151, II, do CTN, art. 38 da Lei 6.830/1980, Súmula 112/STJ). Admite o STJ, contudo, que se dá a conexão entre a execução fiscal e a ação anulatória (ou mesmo a ação declaratória) devendo as ações ser reunidas para julgamento conjunto (arts. 103, 105 e 106 do CPC/1973, aos quais equivalem os arts. 55 e 58 do CPC/2015). Embora não se caracterizem litispendência, o que há de comum entre a execução e a ação anulatória do débito fiscal e que deve induzir a conexão com a reunião das causas é justamente a causa de pedir remota (ou razão mediata do pedido), isto é, no primeiro caso, o lançamento como fundamento do título executivo (causa de pedir remota para a execução dos bens do contribuinte devedor) e, no segundo caso, o próprio lançamento tido como viciado, agora como causa de pedir remota do pedido anulatório. Por sua afinidade, devem os processos (execução fiscal e anulatória) ser reunidos evitando-se a possibilidade de julgamentos contraditórios. Uma vez estando devidamente comprovado no bojo da ação anulatória a realização do depósito nos termos da Súmula 112 do STJ não é lícito à Fazenda Pública a propositura da execução fiscal e se o fizer fica responsável por indenizar pelos danos porventura causados e, em contrapartida, já se entendeu que se for ajuizada a ação anulatória ainda no curso de Processo Administrativo Fiscal que venha a reconhecer a inexigibilidade do débito tributário, deve extinguir-se a ação judicial por perda de objeto mas não pode a Fazenda ser condenada nos ônus da sucumbência. Ainda que devamos destacar a previsão contida no art. 38, parágrafo único, da LEF que determina a renúncia da discussão na esfera administrativa em razão da propositura de quaisquer das ações previstas no caput do artigo. (MARINS, 2018, p. 494)

Mas a problemática entre a ação anulatória de débito fiscal e a execução fiscal vai além, especialmente após a oposição dos Embargos à Execução Fiscal pelo contribuinte em face da cobrança do processo executivo fiscal. Dúvidas não restam de que o objeto entre execução fiscal e os Embargos à Execução Fiscal e ação anulatória de débito fiscal, todavia, devem ser reunidos para julgamento conjunto, evitando, assim, decisões contraditórias nestas ações. Por outro lado, compartilha-se

do posicionamento de Marins (2018) de que os Embargos à Execução Fiscal e ação anulatória de débito fiscal existem, em regra, a litispendência entre essas ações, na medida em que o contribuinte, em ambas as ações, pretende desconstituir o título tributário:

O objeto da ação executiva não se confunde com o objeto da ação de embargos do devedor ou com o pedido da ação anulatória de débito fiscal. Embora seu grau de afinidade pela causa de pedir remota recomende sua reunião por conexão (vide supra), apresentam-se, de outro turno, como ações de natureza e pedidos distintos que não habilitam a arguição de litispendência. Por outro lado, entre a ação anulatória e a ação de embargos à execução pode haver, além da identidade de partes, a coincidência entre a causa de pedir e o pedido (objeto) de modo a que exsurja a relação de litispendência (art. 301, parágrafos 1º, 2º e 3º do CPC/1973 e 337, parágrafos 1º, 2º e 3º do CPC/2015), uma vez que seja em sede de ação de embargos à execução, seja em sede de ação anulatória fiscal, o que pretende o contribuinte-autor é tutela jurisdicional constitutivo-negativa que desconstitua o título por vício formal ou material. (MARINS, 2018, p. 497)

2.3.2. Ação consignatória em pagamento de crédito tributário como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco

A ação consignatória em pagamento de crédito tributário não é um processo comum no âmbito tributário, já que, em tese, os entes federativos não se opõem ao pagamento dos tributos pelos contribuintes, fazendo com que poucas ações desse tipo sejam efetivamente propostas, com a maioria destas demandas limitadas à conflito de competência, como por exemplo, a cobrança do IPTU e ITR sobre mesmo imóvel ou ICMS e ISSQN da mesma operação/mercadoria.

Como, em geral, a Administração tributária não costuma criar obstáculos às iniciativas do contribuinte em pagar tributos, a utilização da *consignatione* não é muito difundida como modalidade de extinção do crédito tributário. Sem embargo, nos últimos anos se tem avolumado as disputas entre os entes tributantes sobre a titularidade ativa para a cobrança de tributos, em particular nas regiões de sobreposição espacial de competência entre Municípios, em casos de IPTU e de ISS, e, mais recentemente, como veremos abaixo nos problemas de sobreposição material entre o Imposto sobre Serviços, de reserva municipal, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, de atribuição competencial estadual, gerando, aos olhos dos contribuintes, incerteza subjetiva quanto ao sujeito ativo da obrigação tributária (MARINS, 2018, p. 529).

Quando se fala na ação consignatória em pagamento de crédito tributário, o principal objetivo desta demanda é depositar a totalidade dos valores dos tributos em discussão, de tal forma a permitir a consignação em si. Assim, é necessário que o tributo esteja constituído, ou em vias de sua constituição, para que a ação seja proposta, já que é necessário o depósito integral do valor a ser consignado na demanda.

A chamada “ação de consignação em pagamento” é o procedimento especial de jurisdição contenciosa que pretende a prestação de tutela jurisdicional consistente no reconhecimento Ajudicial da extinção da obrigação pelo devedor em face de seu(s) credor(es), mediante o pagamento em consignação (art. 334 do CC).

O CPC de 2015 não traz para ela nenhuma alteração substancial quando comparada com a disciplina do CPC de 1973 (inclusive quando, no art. 549, prescreve aplicar-se o mesmo procedimento aos casos de resgate de aforamento), cabendo ao autor que, no plano material, é quem se afirma devedor da obrigação, requerer, ao juízo do local do pagamento (art. 540) o depósito da quantia do valor ou da coisa devida a ser realizado no prazo de cinco dias contados da admissibilidade da petição inicial e a citação do réu para aceitar (e levantar) o depósito ou oferecer contestação (art. 540). Os depósitos de prestações sucessivas podem ser feitos pelo autor no mesmo processo, desde que o faça no prazo de cinco dias de seu vencimento (art. 541). (BUENO, 2021c, p. 612)

As hipóteses de cabimento de ação consignatória em crédito tributário encontram-se dispostas no artigo 164 do Código Tributário Nacional, havendo três situações para a sua propositura:

Art. 164 - A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
 II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
 III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Veja-se que são três hipóteses que a legislação tributária elencou à propositura da ação consignatória: (i) a recusa do recebimento ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade ou ao cumprimento de obrigação acessória; (ii) a subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal e; (iii) a exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Embora, como já dito, os entes federativos não costumam criar óbices ao pagamento do tributo, as hipóteses “i” e “ii” são mais remotas de serem observadas no dia a dia enquanto é observada a ânsia de vários entes em tributar os mesmos fatos geradores, o que ensejaria a consignatória pelo item “iii”.

Nesse sentido, Marins (2018, p. 530) menciona as respectivas hipóteses prevista no *Codex Tributário*:

O Código Tributário Nacional contempla a consignação em pagamento entre as modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, VIII) e elenca algumas situações que autorizam a utilização da consignação judicial (art. 164): I – recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II – subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de Direito Público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Nada obstante a existência do artigo 164 do Código Tributário Nacional que, como já explanado, dispõe sobre as hipóteses do cabimento da ação, a legislação tributária não tem disposição processual específica sobre tal ação, limitando-se ao referido artigo. Portanto, na ausência de legislação processual específica, aplica-se as normas gerais do Código de Processo Civil, *in casu* especificamente os artigos 539 e seguintes do diploma legal.

Na prática, pela pouca utilização desta demanda pelos contribuintes, o Poder Judiciário encontra verdadeira dificuldade na compreensão da ação especial, resultando em diversas decisões teratológicas que, a um só tempo, dificulta a utilização deste instrumento processual e ocasiona problemas maiores que os já existentes pelo contribuinte.

Note-se, por exemplo, na ação consignatória em pagamento de crédito tributário em que os municípios de Manaus e Campinas cobram ISSQN do mesmo contribuinte e referente ao mesmo fato jurídico; o juízo determinou a exclusão do Município de Campinas em razão da incompetência absoluta para julgar demandas de outro município, além do Município de Manaus, *in verbis*:

Trata-se de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Tributária cumulada com Consignatória em Pagamento ajuizada por [REDACTED], em face do Município de Manaus e do Município de Campinas, objetivando que seja julgado procedente um dos pedidos subsidiários a seguir delineados.

- 1) Declaração judicial de inexistência de Relação Jurídica Tributária que obrigue a Autora a recolher o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ao Município de Manaus, relativamente aos itens 14.01, 8.02, 1.07, 1.06, 01.05, 14.06, 31.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003;
- 2) Declaração judicial de inexistência de Relação Jurídica Tributária que obrigue a Requerente a recolher o ISSQN ao Município de Campinas/SP nas operações de prestação de serviço realizadas em Manaus.

Decisão proferida pelo Juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública declinando do Feito por incompetência (páginas 156).

Recebidos os Autos por esta Especializada (página 158).

Vieram-me conclusos. É o sucinto relatório. DECIDO.

Ab initio, verifico óbice à regular apreciação do Feito no estado em que se encontra, ao que passo a fundamentar.

Ocorre que, conforme se infere dos fatos narrados na Petição Inicial, a presente Demanda discute matéria referente à cobrança de ISSQN, tema que atrai a competência desta VEDAM, posto que as Ações que tenham por objeto matéria tributária, nas quais sejam interessados o Município ou suas Autarquias, deverão ser processadas e julgadas por esta Vara Especializada da Dívida Ativa Municipal - VEDAM.

Não é outro o entendimento que se extrai da leitura do Art. 152, Inciso I, "a" combinado com o Art. 153, Inciso II, "b" da Lei de Organização e Divisão Judiciária do Estado do Amazonas, Lei Complementar nº 17/97, ad litteram:

"Art. 152-A. Ao Juiz da Vara da Fazenda Pública Municipal compete processar e julgar por distribuição:

I em matéria cível:

a) as ações em que o Município e suas respectivas entidades autárquicas e fundacionais forem interessadas, como autores, réus, assistentes ou oponentes, **excetuadas falências, e ações que versem sobre matéria tributária;**"

"Art. 153. Aos Juízes de Direito das Varas da Fazenda Pública Municipal e da Dívida Ativa Municipal, compete processar e julgar, por distribuição:

II - na Vara da Dívida Ativa Municipal:

(...)

b) **as ações que tenham por objeto matéria tributária, nos quais sejam interessados o Município e suas autarquias;**" (grifo do autor)

Nesse compasso, tendo em vista que a matéria versada nesta Ação tem como objeto discussão de ordem tributária, entendo que este Juízo Especializado tem competência *ratione materiae* para processar e julgar a presente Ação no que se refere ao pedido formulado em face do Município de Manaus.

De mais a mais, em relação à competência desta VEDAM adstrita às questões envolvendo o Município de Manaus e suas Autarquias, não há como se admitir que figure no Polo Passivo da Demanda o Município de Campinas, já que esta Juíza não poderá ultrapassar a sua Jurisdição além dos limites estabelecidos pela legislação complementar para condenar ou mesmo reconhecer ou não direitos em relação àquele Ente Público.

Por conseguinte, constatada a incompetência absoluta destacada no parágrafo anterior, esta deve ser declarada de ofício, em qualquer tempo e grau de Jurisdição, independentemente de exceção, segundo determina o Art. 64, §1º do Código de Processo Civil.

DECISÃO

Ante o exposto, estabelecida que fora a competência material e, conseqüentemente, a limitação em relação à pessoa de direito público municipal (Município de Manaus e suas Autarquias), DECLARO a incompetência absoluta relacionada ao Município de Campinas, ao que DETERMINO a sua exclusão do Polo Passivo desta Ação.

Por oportuno, DEFIRO o pedido Depósito Judicial da Alíquota máxima do ISSQN exigido (5%), até o deslinde do Feito, para garantia do Débito em

discussão, servindo a presente Decisão de comunicação à Claro S/A -, inscrita no CNPJ 40.432.544/0243-21, para que a cumpra, abstendo-se de realizar a retenção do ISSQN da Autora, até o julgamento da presente Ação e, conseqüentemente, e para que não repasse ao Município de Manaus, devendo a própria Autora apresentar o presente decisum à referida empresa, informando da comunicação nos Autos.

Ao ensejo, após juntado o comprovante de recolhimento do Depósito Judicial no Processo, DEFIRO PARCIALMENTE o pedido de expedição da Certidão de Regularidade Fiscal. Dessa forma, DETERMINO apenas ao Município de Manaus que proceda à expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, caso o óbice se refira apenas ao Débito objeto dos presentes Autos, com fundamento no Artigo 151, Inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN). Ato contínuo, retomando o curso do Processo, CITE-SE o Município de Manaus para apresentar Contestação, no prazo legal.

(...)

Cumpra-se.

(TJAM - Vara Especializada da Dívida Ativa Municipal de Manaus - Autos nº: 0440185-24.2023.8.04.0001 – decisão de 4 de maio de 2023)

No caso citado, embora o aprofundamento da utilização das ações tributárias não seja o escopo desse trabalho, vale frisar que a declaratória, quando tem a exclusão do polo passivo de um dos entes federativos que cobra o tributo, perde seu intuito, passando a ser um outro tipo de ação tributária com depósito judicial, o que tem reforçado a afirmação de que uma grande parcela de magistrados tem dificuldade na compreensão e aplicação deste tipo de demanda tributária.

Portanto, em que pese a ação consignatória em pagamento de crédito tributário se tratar de ação tributária para resolução de importantes conflitos fiscais, sua utilização na prática processual é bem restrita e, por muitas vezes, resulta em decisões equivocadas pelo Poder Judiciário.

2.3.3. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco

A Ação Declaratória em matéria tributária pode ser proposta pelo contribuinte com dois objetivos: reconhecer a relação-jurídica tributária, neste caso será a Ação Declaratória de existência de Relação Jurídica-Tributária; e/ou reconhecer que não existe a relação jurídica-tributária, neste caso será a Ação Declaratória de inexistência de Relação Jurídica-Tributária.

“(…) O que particularmente define a ação declaratória é que a pretensão do autor se exaure na simples declaração da existência, ou inexistência, de uma relação jurídica” (JESUS *et al.*, 2019, p. 415). Nesse sentido, Marins (2018) comenta sobre a referida ação ordinária em matéria tributária:

Pode-se definir a ação declaratória em matéria tributária como a ação antiexacional imprópria, de rito ordinário, aforada pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de ente que exerça funções parafiscais, com a finalidade de ver reconhecida judicialmente (declarada) a existência, a forma (declaração positiva) ou a inexistência (declaração negativa) de determinado vínculo jurídico obrigacional de caráter tributário com o escopo de promover o acerto da relação fiscal manchada pela incerteza.

A referida ação declaratória não tem o condão de anular e extinguir a relação jurídica-tributária já constituída; assim, nesta hipótese, a ação tributária a ser proposta deveria ser a ação anulatória de débito fiscal. Para a propositura da referida ação declaratória, o contribuinte deve estar na iminência do lançamento ou, ao menos, se sujeitando às normas que indiquem a incidência tributária, razão pela qual ajuizará a ação pleiteando que, ao final, seja julgada para reconhecer a inexistência da relação-jurídica tributária. “No âmbito tributário, o pressuposto da ação declaratória é a inexistência de um lançamento, portanto, a interposição da referida ação é de iniciativa do contribuinte” (JESUS *et al.*, 2019, p. 416).

Por outro lado, haja vista a dinamicidade das normas tributárias, o contribuinte é normalmente surpreendido com o lançamento tributário e, somente após isso, pensa em se socorrer ao Poder Judiciário. Assim, é muito comum a propositura de anulatória de débito fiscal cumulada com declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária, sendo que o contribuinte pleiteará, ao mesmo tempo, a anulação do débito fiscal a lançamento e possível em cobrança, bem como a declaração da inexistência de uma relação jurídica-tributária, impedindo que novas cobranças sejam perpetradas pelo Fisco em face do contribuinte sobre determinado fato jurídico.

Embora mais comum que o pleito do contribuinte seja pelo reconhecimento da inexistência da relação jurídica-tributária, o que implicaria, em regra, no afastamento da obrigação tributária e, assim, impediria o nascimento da obrigação tributária, não se pode esquecer que a ação declaratória também tem o condão de reconhecer a existência de uma relação jurídica-tributária, cabendo, ao contribuinte, ajuizar a ação seguindo a melhor estratégia processual-tributária.

As sentenças declaratórias em matéria tributária promanam efeitos palpáveis, especialmente nos casos em que dispensam qualquer providência executória ou mandamental, o que ocorre quando o pedido declaratório positivo se destina a legitimar a conduta do contribuinte na adoção de determinadas práticas contábeis, principalmente com relação ao lançamento de créditos ou de correção monetária em sua escrita fiscal, como nos casos de incerteza sobre a existência ou não do direito à utilização de créditos de ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços ou IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, ou nos casos de incerteza acerca do dies a quo. No tocante à correção monetária, a discussão também poderá versar acerca

da ilegalidade de sua aplicação ao débito fiscal exigido pela Fazenda. Nesse caso, a ação declaratória também será cabível, e terá o efeito de impedir que a Fazenda cobre o débito aplicando a correção combatida, o que gera para o Fisco a obrigação de adotar um comportamento omissivo em relação ao direito do contribuinte, qual seja, o de permitir que o contribuinte recolha o quantum debeatur sem a correção exigida. (MARINS, 2018, p. 475)

A ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária é muito utilizada para a discussão de teses fiscais em sentido amplo, de tal forma que a ação permite a produção de provas e terá efeitos em todos os lançamentos tributários após o seu ajuizamento.

Apenas à título de exemplo, muitos contribuintes ajuizaram ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária em face da União Federal para afastar a incidência das contribuições do PIS e da COFINS sobre o ICMS, cuja tese foi definida de modo favorável pelos contribuintes pelo Supremo Tribunal Federal. Por outro lado, o contribuinte quando quer ver reconhecido o seu direito à apropriação de determinado crédito de tributo, como no caso de ICMS ou IPI, ajuíza ação declaratória de existência de relação jurídica-tributária, pleiteando que seja reconhecida a obrigação tributária e, conseqüentemente, o direito ao crédito daquele tributo em determinada operação.

Usualmente, o contribuinte, pautado na análise aprofundada da legislação, faz o uso da ação em ambos os sentidos; dessa forma, na hipótese de eventual cobrança do ISSQN por diferentes municípios e, na certeza de que não pode se sujeitar a bitributação, ajuíza uma ação declaratória de existência de relação jurídica-tributária em face de um Município X e ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária em face do Município Y. Portanto, nessa hipótese a ação é utilizada para dirimir conflito de competência para tributação de determinado fato gerador, indicando, ao final, ente federativo que será o sujeito ativo da obrigação tributária.

Por fim, ainda sobre a referida ação declaratória, por se tratar de ação ordinária, o contribuinte tem risco ao pagamento de sucumbência, o que demanda uma avaliação aprimorada sobre a tese e riscos de eventuais condenações, especialmente quando o valor da causa será alto.

Portanto, a ação declaratória de existência ou inexistência de relação jurídica-tributária tem grande utilização na prática processual tributária, devendo, para tanto, que o contribuinte esteja na iminência da ocorrência do lançamento, podendo, dessa forma, se valer deste tipo processual para declarar a existência ou inexistência de determinada relação jurídica-tributária.

2.3.4. Mandado de segurança como forma de defesa judicial em face da cobrança do crédito tributário pelo Fisco

Por fim, a última espécie de ação tributária a ser analisada é o mandado de segurança, o qual foi inserido no ordenamento jurídico processual como cláusula pétrea, pela Constituição Federal, constando especificamente no inciso LXIX do Artigo 5º do diploma legal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Após a inserção da figura processual do mandado de segurança pela Carta Magna, este remédio processual foi regulamentado por lei específica, *in casu* a Lei nº 12.016/2009. O *writ* tem como principal objetivo garantir, no sentido de proteção, de direito líquido e certo de pessoa física ou jurídica em face de autoridade pública, no sentido amplo.

Mandado de segurança é instituto processual de raiz constitucional em norma de eficácia absoluta plena, com natureza jurídica de garantia individual, destinado à proteção das prerrogativas do indivíduo ou de coletividade em face do Estado, de atuação necessariamente célere e eficaz, que colima a correção jurídica de abusos do Poder Público iminentes (função preventiva) ou já perpetrados (função repressiva), por agente coator ou autoridade coatora, cometidos diretamente ou por interposta pessoa física ou jurídica, não estancáveis por habeas corpus ou habeas data, ilimitável e incondicionado a qualquer espécie de contracautela, senão pelo seus pressupostos constitucionais específicos. (MARINS, 2018, p. 566)

Como já argumentado, o *writ* tem como objetivo principal a proteção ao direito líquido e certo do contribuinte de ilegalidades e inconstitucionalidades perpetradas ou a serem perpetradas por autoridade coatora, que sempre exercerá uma função em nome de um ente federativo ou pessoa jurídica com atribuições do Poder Público. No âmbito tributário, o mandado de segurança afastará o ato coator ou a iminência deste praticado por uma autoridade coatora no exercício de suas funções, portanto, favorecendo a sua utilização na esfera tributária, já que sempre haverá a ilegalidade e inconstitucionalidade de uma autoridade coatora exercendo funções em nome de um ente federativo ou pessoa jurídica exercendo atividades com funções do Poder Público.

As peculiaridades na estrutura dessa ação antiexacional tributária também favorecem seu manejo na órbita fiscal, uma vez que seus requisitos e seu trâmite se ajustam com precisão às necessidades da lide tributária que, frequentemente, envolve proteção a direito líquido e certo, sob a forma de proteção a legalidade e a outros princípios de raiz constitucional. (MARINS, 2018, p. 556)

O mandando de segurança tem um rito próprio, disposto na Lei nº 12.016/2009, no qual torna mais célere o prosseguimento da demanda, justamente para se garantir a proteção do direito líquido e certo. Aliás, o *mandamus* visa não somente à proteção do direito violado, mas garantir, sobretudo, que não ocorra a violação do direito pela autoridade coatora, assim, o *writ* pode ser preventivo ou repressivo.

Em matéria tributária, quando se colima evitar a incidência de norma formal ou materialmente inconstitucional ou ilegal, o caráter de celeridade e preventividade do mandado de segurança assume elevado valor protetivo; do mesmo modo, em sua vocação repressiva, o mandado de segurança evita que os atos administrativos fiscais tidos como ilegais produzam danos patrimoniais e extrapatrimoniais de incerta reparabilidade. (MARINS, 2018, p. 556)

O mandando de segurança tem caráter de repressivo quando o ato coator ilegal e/ou inconstitucional já foi praticado pela autoridade coatora, cabendo o ajuizamento da ação para afastar este ato já realizado. Por outro lado, o *mandamus* tem caráter preventivo quando há grande probabilidade de que o ato coator seja praticado pela autoridade coatora, assim, estar-se-ia na iminência de sofrer a violação ao direito líquido e certo.

Analisando o caráter do *writ* no âmbito do direito tributário, este pode ter caráter repressivo quando, por exemplo, determinada autoridade coatora procede ao lançamento de um tributo de forma ilegal e/ou inconstitucional, assim, o mandado de segurança terá caráter nitidamente repressivo, pois visa afastar o ato coator do lançamento tributário. Entretanto, supondo que o contribuinte esteja na iminência de receber o lançamento tributário de determinada autoridade administrativa, o mandado de segurança terá efeito preventivo, no sentido de se evitar que a ocorrência do ato da autoridade coatora.

Marins (2018) considera o mandado de segurança como uma ação “tipicamente” tributária, na qual o jurista chama de “a ação tributária por excelência”. Isto porque há a necessidade da ocorrência ou iminência de um ato ilegal e/ou inconstitucional praticado pelo poder público, o qual será afastado com a decisão do

writ. Portanto, busca impedir a ocorrência ou afastar os abusos jurídicos pela autoridade coatora.

O mandado de segurança é por muitos considerado como “a ação tributária por excelência”. De fato, a vocação constitucional deste *writ* para servir como instrumento de proteção dos particulares em face dos possíveis abusos praticados pelo Poder Público o transforma no principal instrumento judicial de proteção do cidadão-contribuinte diante do exercício da função fiscal, campo propício para a conflituosidade entre Estado e cidadão. (MARINS, 2018, p. 556)

O *mandamus*, como já dito, possui legislação específica que o torna mais célere, que, por si só, faz surgir interesse do contribuinte neste tipo de ação, mas, além da celeridade, tem uma grande vantagem sobre as ações ordinárias tributárias: o mandado de segurança, por força do artigo 25 da Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança⁴), Súmula 105 do Superior Tribunal de Justiça (“na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios”) e da Súmula 512 do Supremo Tribunal Federal (“não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança”), não tem risco de sucumbência, que nas demandas fiscais costumam ser muito altas.

Dessa forma, considerando que o *mandamus* é mais benéfico aos contribuintes, resta uma dúvida: o mandado de segurança pode substituir as ações ordinárias? A resposta é, em alguns casos, sim. Primeiro, vale esclarecer que o *writ* tem limitação na impetração contra lei em tese, conforme súmula 266 do Supremo Tribunal Federal (“não cabe mandado de segurança contra lei em tese”), portanto:

Não se confunde o caráter preventivo do *writ* com sua utilização contra lei em tese. Somente nas ações diretas de constitucionalidade ou inconstitucionalidade é que o Poder Judiciário se pronuncia sobre a validade ou invalidade constitucional de lei em tese, isto é, sem que se analise caso específico de incidência normativa. (MARINS, 2018, p. 569)

Dessa forma, o mandado de segurança pode substituir tanto a ação anulatória de débito fiscal quanto a ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária. Assim, no caso da substituição da ação anulatória de débito fiscal, o mandado de segurança poderá versar sobre o afastamento do ato coator que resultou no lançamento tributário, por exemplo, de um auto de infração, havendo apenas a restrição quanto à produção de provas, que não é admitida em sede de mandado de segurança.

⁴ Art. 25 - Não cabem, no processo de mandado de segurança, a interposição de embargos infringentes e a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.

Em relação à substituição da ação declaratória de inexistência relação jurídica-tributária, o mandado de segurança é costumeiramente utilizado para se discutir a ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de exigências tributárias de trato sucessivo, como por exemplo, a inclusão ou não do ICMS na base das contribuições para o PIS e a COFINS, as quais representam meras discussões de direito, independentemente da produção de provas.

Corroborando justamente com o argumento de que o *mandamus* pode substituir a ação declaratória de inexistência relação jurídica-tributária, o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 213 (“o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”), que permitia um dos principais pedidos da declaratória, qual seja: declarar o direito de compensação tributária neste tipo de demanda.

Portanto, pode-se concluir que o mandado de segurança se trata de importante remédio constitucional e processual para os contribuintes no âmbito do direito tributário, que permite a discussão de inúmeras matérias fiscais com um rito célere e sem o risco na condenação aos honorários sucumbenciais, como ocorrem nas ações ordinárias tributárias.

3. DAS TUTELAS DE URGÊNCIA

Após essas breves considerações sobre as sistemáticas de cobrança do Fisco e formas de defesas pelo contribuinte, convém algumas considerações sobre as tutelas de urgência de modo a ingressarmos na celeuma principal deste projeto acadêmico.

As tutelas jurisdicionais são proteções aos postulantes em processo judicial para que seu direito seja preservado, evitando que haja o perecimento deste direito material, assim, o direito processual funciona, na forma e tempo, para garantir a efetividade do direito material.

Já tivemos a oportunidade de salientar, quando do estudo da tutela jurisdicional, que o termo “tutela” significa proteção, o que faz com que tutela jurisdicional tenha o significado de proteção mediante o exercício da jurisdição. Mas essa proteção não pode acontecer de qualquer forma e a qualquer tempo, desvinculada das necessidades ditadas pelo direito material, sob pena do perecimento deste próprio direito. Afinal, quando o direito processual deixar de atuar em consonância com as necessidades do direito material, torna-se praticamente impossível a obtenção da efetividade que o processo deve conferir ao direito da parte. (OLIVEIRA NETO, 2021, p. 63)

Destarte, a maneira mais eficiente é garantir que as tutelas jurisdicionais sejam concedidas para se preservar o direito da parte do seu perecimento, assim, surgem as tutelas provisórias, as quais possuem natureza constitucional, pois foram originárias de diversos princípios constitucionais, dispostos no artigo 5º da Constituição Federal e elencados a título de cláusula pétrea, com objetivo de preservar e garantir o direito da parte. Segundo Olavo de Oliveira Neto e Patrícia Elias Cozzolino de Oliveira (2021, p. 41):

Para que se possa entender de modo adequado a disciplina que o nosso código atribui à tutela provisória se faz necessário, antes de tudo, ter em mente que também essa modalidade de tutela jurisdicional ostenta natureza constitucional, isto é, que tem a sua gênese – ou nascimento – nas garantias decorrentes do princípio do acesso à Justiça, explicitado pelo art. 5º, XXXV, da Constituição da República.

A redação dada ao preceito (“A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito”), em nosso entendimento, consagra o princípio em seu sentido lato, permitindo-se a identificação de três ideais que se convertem em princípios processuais constitucionais: a) o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional; b) o princípio do direito de ação ou do acesso à Justiça em sentido estrito; e, c) o princípio da efetividade da tutela jurisdicional. É essa plêiade de três princípios constitucionais, principalmente, que molda o perfil da tutela provisória, prevista pelos art. 294 até 311, do CPC.

Portanto, as tutelas provisórias surgiram justamente para se evitar que a prestação jurisdicional seja tardia em relação ao direito, afinal, “de nada adianta a existência dos direitos se, quando vem judicialmente reconhecidos, ou exigidos, não mais tem utilidade prática, seja porque se alterou a situação fática, seja porque a situação emergencial já se transmudou, de dano temido a dano lamentado” (OLIVERA NETO, 2021, p. 63).

Assim, é inegável a necessidade de uma medida judicial que proteja, ainda que provisoriamente e de forma reversível, o direito das partes, assegurando, ao fim do processo, o resultado prático obtido pela decisão judicial:

Diante do exposto, torna-se inevitável a conclusão de que, em certos casos, a prestação da tutela pelo Estado apenas no final do processo faz com que o direito pleiteado possa não ser devidamente protegido, razão pela qual há necessidade de uma medida judicial que venha a assegurar o resultado prático que será obtido ao final desse processo ou que a parte obtenha, desde logo, mesmo que de forma ainda provisória e passível de reversão, a satisfação do seu direito.

Nessas hipóteses em que a prestação da tutela jurisdicional deve ocorrer de modo rápido para que o direito pleiteado não venha a perecer é que encontramos o campo de atuação da denominada tutela provisória de urgência, necessária para eliminar os malefícios que o tempo necessário à tramitação do feito – mesmo que seja o tempo fisiológico – possa causar ao direito da parte. (OLIVEIRA NETO, 2021, p. 65)

Sobre a necessidade de a tutela provisória ser reversível, Paulo Henrique dos Santos Lucon (2018, p. 267) ensina que em determinadas situações a tutela provisória pode ser irreversível, podendo exigir, em regra, mas não em todos os casos, a caução ou o seguro-garantia:

Admitida a excepcional possibilidade de provocar a tutela provisória uma situação irreversível, é de se admitir a exigência de garantia idônea como forma de minimizar os riscos. A caução ou mesmo o seguro-garantia é instituto que afastar em grande medida um efeito irreversível. Nesses casos, a garantia tem natureza de contracautela processual, pois tem por escopo tutelar o eventual direito da parte contrária. Contudo, qualquer que seja a natureza da garantia, não deve ela ser consequência natural da irreversibilidade. Em algumas situações, por exemplo, é de se admitir a tutela provisória irreversível sem que se exija a prestação de garantia, o que sucede principalmente quando a antecipação versar sobre obrigação de natureza alimentar ou que atenda o mínimo existencial. Portanto, a irreversibilidade passa a ser vista por um outro prisma, capaz de autorizar a atuação forçada dos direitos no curso do processo nas mais diversas situações.

Portanto, embora a reversibilidade seja uma característica da tutela provisória, ela pode ser flexibilizada de tal forma que seja concedida a medida provisória irreversível, afinal, “a irreversibilidade não pode atuar como um limite intransponível à

técnica da tutela jurisdicional diferenciada, seja na tutela antecipada, seja na execução provisória da decisão recorrida” (LUCON, 2018, p. 253). O Magistrado deve sopesar os riscos e benefícios da concessão ou não desta tutela provisória para autor e réu, assim, “(...) é a linha de equilíbrio a ser seguida: a ponderação entre os riscos da concessão ou não da tutela provisória” (LUCON, 2018, p. 253).

Seja como for, a tutela provisória vem justamente para evitar que eventual concessão de uma tutela jurisdicional ao final do processo seja inútil as partes vencedoras em razão do perecimento do direito; no entanto, é necessário que seja respeitado e observado o princípio do devido processo legal e demais princípios processuais. Lucon (2018, p. 248) defende que a tutela provisória, assim como a própria tutela jurisdicional, necessita da oitiva da parte contrária, sob pena de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa:

O direito de pedir a tutela jurisdicional para determina pretensão fundada em direito material reflete aquilo que a ação veicula. Já a exceção, como resposta proporcional à ação, espelha o direito do demandado de pedir que a tutela jurisdicional desejada pelo demandante seja denegada por não se conformar com o direito objetivo. Tal proporcionalidade é resultado do caráter bilateral do processo e determina que deve haver tratamento igual ao sujeito da ação e ao sujeito da exceção. É de todo incompatível com a isonomia e com os princípios da tutela jurisdicional um tratamento unilateral no processo, sendo a exceção direito processual análogo à ação.

Essas observações iniciais destinam-se a afastar a concepção do processo civil do demandante nos casos em que, sem fundamento suficiente, outorga-se a tutela provisória, ou seja, o direito de obter tal modalidade de tutela deve ser contrastado com o direito do demandado de obter um pronunciamento de rejeição ‘initio litis’ do pedido do autor. A circunstância, ocasional e exterior, de um dos sujeitos do processo ter promovido sua demanda antes do demandado não parece por si só suficiente a justificar a atribuição a um dos litigantes de armas diversas daquelas conferidas a outro. Tal é a paridade de armas entre sujeitos parciais do processo que se realiza pela observância dos poderes e dos limites que o ordenamento lhes confere e impõe.

Para dizer o óbvio, numa cognição superficial ou sumária, os direitos das partes devem ser contrastados: o direito do autor deve ser igualmente contrastado com o direito do réu. O contraditório está precisamente no direito de participação no processo com a utilização de todos os meios legítimos e disponíveis destinados a convencer o julgador a outorgar uma decisão favorável a quem tem um direito. A defesa em juízo é garantia do contraditório e a igualdade a quem tem um direito. A defesa em juízo é garantia do contraditório e igualdade de armas assume o valor de condição de legitimidade constitucional da norma processual. Da interpretação das normas que disciplinam a tutela provisória, deve-se sempre ter em mente que o postulado do ‘due process of law’, do qual os princípios do contraditório e da ampla defesa são corolários, há de ser observado.

O autor ainda complementa, criticando a prática acentuada dos Magistrados na concessão das tutelas provisórias sem, ao menos, oitiva da parte contrária:

Daí a crítica que se faz ao culto exacerbado de tal espécie de tutela ao focar a realidade a partir de um único prisma. Critica-se também a concessão de tutela provisória (seja ela cautelar, antecipada ou ainda de evidência) sem que seja ouvida a parte contrária quando o contraditório não prejudicar o direito alegado pelo demandante. O diferimento ou postecipação do contraditório é medida excepcional, justificada pelo risco de ineficácia do provimento jurisdicional a ser emitido. (LUCON, 2018, p. 251)

Portanto, é possível, em caráter excepcional, a concessão da tutela provisória inaudita altera para, no entanto, esta não pode ser a regra e sim a exceção visando justamente evitar prejuízos irreparáveis ao autor pela demora no seu deferimento. Mas não é só, a tutela provisória também pode ser concedida sem oitiva da parte contrária quando a medida estiver pautada em súmula vinculante ou jurisprudência julgada sob o rito dos recursos repetitivos ou repercussão geral, sendo que nestas hipóteses entendo que é dever do Magistrado a sua concessão justamente para se garantir a tão almejada celeridade processual, cuja lições seguem transcritas:

Da análise que faz de dispositivo correlatado presente em seu ordenamento, a doutrina portuguesa pontua apenas uma hipótese que dispensa de maneira justificada a oitiva das partes. Trata-se dos casos de “manifesta desnecessidade”. Nesse sentido, embora o art. 10 do Código de Processo Civil não conste qualquer ressalva, referida lógica também pode ser aplicada em nosso ordenamento. Assim, por exemplo, se formulado pedido de concessão de tutela de urgência tendo como fundamento jurídico tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou súmula vinculante, pode o magistrado, convencido da ausência de periculum in mora, proceder à antecipação dos efeitos da tutela com base na evidência do direito, tal como dispõe o art. 311 do Código, sem proceder à oitiva das partes a respeito e desde que não haja um risco de irreversibilidade da medida, tal como exposto a seguir. (LUCON, 2018, p. 251)

Nesse sentido, pensando, sobretudo, em garantir que a prestação da tutela jurisdicional seja rápida e eficiente, os doutrinadores optaram por incluir no ordenamento jurídico brasileiro um instituto que, ao mesmo tempo, além de proteger a satisfação do direito da parte, fosse provisória ao ponto de ser reversível, razão pela qual incorporou as tutelas provisórias no Código de Processo Civil. Assim, atualmente, as tutelas provisórias estão disciplinadas a partir dos Artigos 294 do Código de Processo Civil e se dividem em tutela de urgência ou evidência⁵.

Antes de prosseguir, vale ressaltar que, por um corte metodológico deste trabalho, optou-se por não abordar as tutelas de evidência, isto porque, apesar de ter sido inserida no ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 294 do Código de Processo

⁵ Art. 294 - A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

Civil de 2015, são, até o presente momento, raríssimas as inserções e utilizações no âmbito tributário, que esvaziariam os exemplos práticos a serem aprofundados. Dessa forma, considerando que esta dissertação abordará apenas as tutelas de urgência, importante trazer uma definição deste tipo de tutela provisória.

Analisando sob o aspecto prático, as tutelas de urgência têm como objetivo principal garantir que a prestação jurisdicional seja eficaz e célere, permitindo que as partes tenham, ao final do litígio, uma tutela passível de execução e cumprimento, isto é, a garantia de que eventual decisão judicial não seja tardia e a parte vencedora tenha seu direito alcançado.

O ponto comum das diferentes definições sobre as tutelas de urgência é a necessidade de uma atuação rápida e eficaz do Estado a fim de evitar um dano irreparável ou de difícil reparação, aliás, é justamente o que se buscaria ao concedê-la no processo executivo fiscal, cujo trecho de suas lições segue transcrito:

Variadas são as fórmulas encontradas na doutrina para a classificação das tutelas de urgência, porém um ponto de encontro pode ser vislumbrado em todas elas: a necessidade de uma tutela que viabilize uma atuação pronta e eficaz para evitar um dano irreparável ou de difícil reparação. (WAMBIER *et al.*, 2015, p. 497)

Dessa forma, não restam dúvidas de que as tutelas de urgência estão intimamente relacionadas a vários princípios, especialmente aos princípios da celeridade processual e eficiência. Importante também consignar que as tutelas de urgência são provisórias, ou seja, a qualquer momento o magistrado ou Tribunal pode reformá-la, afinal, esta tutela foi concedida em sede de cognição sumária e, ao longo do processo, o convencimento do juiz pode se alterar, justificando, a revogação da tutela ou o deferimento posterior.

No âmbito do Código de Processo Civil, as tutelas de urgência estão disciplinadas nos artigos 300 a 310, sendo que o artigo 300 determina que ela será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo: “Artigo 300 - A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo”.

O referido dispositivo legal corrobora com a simplicidade do Código de Processo Civil de 2015, que tornam menos exigentes e claros os requisitos para a concessão, já que extirpa do novo diploma legal a necessidade da existência de prova

inequívoca dos fatos e a verossimilhança das alegações como se exigia no Antigo Código de Processo Civil (1973) com as tutelas antecipadas.

Em síntese, as formalidades e os requisitos tornam-se mais simplistas, sem a necessidade, como ocorria anteriormente, de que o magistrado tivesse a certeza de que o pleito seria julgado favorável. Nesse sentido,

A concessão da 'tutela de urgência' pressupõe: (a) probabilidade do direito e (b) perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo (art. 300, caput). São expressões redacionais do que é amplamente consagrado nas expressões latinas *fumus bonis iuris e periculum in mora*, respectivamente. (BUENO, 2015, p. 219)

Assim, além da necessidade da existência do direito material em si para a concessão da tutela de urgência, é necessário também que exista uma situação de perigo ou emergencial que justifique a concessão de determinado pleito de forma antecipada.

Avulta dessa constatação a noção de que a tutela de urgência é caracterizada por uma situação de perigo, a qual, no mais das vezes, reside no direito material, e não no plano do direito processual. Nesse sentido, trata-se de uma definição de tutela jurisdicional aderente à situação do direito material que ela visa a proteger.

Em palavras simples, pode-se afirmar, como ponto de partida, que só é possível cogitar de tutela de urgência se houver uma situação crítica, de emergência. Dessa forma, a técnica processual empregada para impedir a consumação ou agravamento do dano – que pode consistir no agravamento do prejuízo ou no risco de que a decisão final seja ineficaz no plano dos fatos, que geram a necessidade de uma solução imediata – é que pode ser classificada como tutela de urgência. É, pois, a resposta do processo a uma situação de emergência, de perigo, de urgência. (BUENO, 2015, p. 219)

O parágrafo único do artigo 294 do Código de Processo Civil divide as tutelas de urgência em cautelar e antecipada, as quais podem ser concedidas em caráter incidental ou antecedente⁶. A priori, quando se fala nas tutelas cautelar e antecipada pensa-se, imediatamente, em suas diferenças. No entanto, elas apresentam certas semelhanças, segundo Lopes (2008, p. 130):

A tutela cautelar e a tutela antecipada pertencem ao gênero tutela jurisdicional diferenciada e, por isso, apresentam certos traços comuns. Por exemplo, ambas são provisórias (*rectis*, transitórias) e revogáveis. Costuma-se dizer que a tutela cautelar e a tutela antecipada são concedidas *rebus sic stantibus*, isto é, apenas quando persistir a situação de urgência que as justificou.

⁶ Parágrafo único - A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental.

Assim, além de serem provisórias, revogáveis e haver necessidade da situação de urgência, a professora Arlete Inês Aurelli (2018) complementa com outra importante semelhança, a qual, inclusive, já foi apresentada ao longo deste trabalho: impedir que o tempo ocasione a perda do direito, ou seja, garantir a efetividade do processo mediante a concessão destas tutelas, *in verbis*:

Enfim, pode-se afirmar que tanto a tutela antecipada como a cautelar, como tutelas provisórias de urgência, possuem em comum a finalidade de evitar que a passagem do tempo, a morosidade, venham corroer o direito almejado pela parte, seja possibilitando a própria fruição, seja garantindo que o processo tenha um resultado útil e eficaz, mesmo que a entrega do direito demore razoavelmente até que o processo termine. (AURELLI, 2018, p. 62)

A doutrina majoritária argumenta que a principal diferença entre a tutela antecipada e a tutela cautelar é que a primeira antecipa os efeitos práticos da decisão enquanto a última apenas assegura o resultado prático com a decisão definitiva, conforme Oliveira Neto (2021, p. 67):

Sustenta a doutrina majoritária, porém, que existe diferença entre a tutela antecipatória e a tutela cautelar, residindo o principal aspecto dessa distinção no fato de que essa tem por objetivo assegurar o resultado prático que poderá ser obtido num provimento definitivo, enquanto aquela tem por escopo permitir que a parte possa usufruir, desde logo, mesmo que de forma ainda provisória e passível de reversão, dos efeitos que advirão da decisão definitiva.

Aurelli (2018, p. 59) diferencia as tutelas antecipadas das cautelares, cujas lições seguem transcritas:

Em nosso sentir, na redação final do CPC, não houve alteração substancial no que tange à caracterização e à natureza jurídica das tutelas provisórias antecipada e cautelar.

Em todos os momentos em que trata das tutelas de urgência, verifica-se que o legislador usa a expressão “realizar o direito” para tutelas antecipadas e “acautelar” para tutelas cautelares.

A tutela não se confunde com a tutela cautelar, porque a tutela antecipatória não se limita a assegurar o resultado útil e eficaz do processo, nem garantir a satisfação do direito, mas sim conceder o próprio pedido formulado. Já a tutela cautelar se refere à proteção ao processo, garantindo-se um resultado útil. Nesse sentido, Cândido Rangel Dinamarco explica que a distinção entre a tutela antecipada e a tutela cautelar pode ser vista em relação ao processo e ao sujeito: quando o mal é causado ao processo, o remédio é a cautelar e quando ao sujeito, a tutela antecipada.

Vale citar as lições de Marins (2018, p. 638) sobre a tutela antecipada e tutela cautelar:

A antecipação de tutela, ou, mais propriamente, a antecipação dos efeitos práticos de futura e possível decisão de mérito definitiva de modo a que se logre obter uma mais racional distribuição do tempo no processo, não é novidade no Direito pátrio. Distingue-se da medida cautelar *stricto sensu*, já que esta, diferentemente da primeira, visa proteger não o direito da parte em si mesmo considerado, mas sim a utilidade do processo, resguardando a situação das partes até a finalização do litígio. Tanto a tutela antecipada como a medida cautelar são decisões judiciais liminares, isto é, não têm caráter de definitividade (salvo nos casos de tutela antecedente estável), pois, em última análise dependem necessariamente da decisão final que vier a ser proferida. A “liminar”, destarte, é gênero do qual as “tutelas cautelares” ou as “tutelas antecipadas” são espécies.

Nesse sentido, andou bem o legislador do CPC/2015, ao tratar de ambos os institutos em conjunto, sob a rubrica de “tutela provisória”. Embora elas detenham natureza jurídica diversa, ambas podem ser concedidas liminarmente, o que não afasta a necessidade de um provimento judicial final.

No mesmo sentido, Bueno (2015) complementa que a distinção entre “antecedente” e “incidente” encontra guarida no momento em que foi concedida a tutela, isto é, antes ou durante o processo em curso, cujas lições seguem transcritas:

O parágrafo único do art. 294 apresenta para a tutela provisória de urgência duas espécies: a cautelar e a antecipada e a antecedente ou a incidente. A distinção entre “antecedente” e “incidente” não apresente maiores dificuldades: trata-se da tutela provisória fundamentada em urgência requerida antes ou durante o processo em curso. Os arts. 305 a 310 (tratando-a como “tutela antecipada”) e 306 a 311 (tratando-a como “tutela cautelar”) ocupam-se especificamente com eles, o que auxilia – e muita – esta compreensão.

(...)

A tônica distintiva, destarte, parece (ainda e pertinentemente) recair na aptidão de a tutela provisória poder satisfazer ou apenas assegurar o direito (material) do seu requerente. Satisfazendo-o, é antecipada; assegurando-o, é cautelar. Trata-se, neste sentido, da lição imorredoura de Pontes de Miranda, cultuada e divulgada por Ovídio Baptista da Silva: execução para segurança e segurança para execução, respectivamente. Entendendo que a distinção é mais nominal do que real e, sobretudo, que a satisfação no primeiro caso e o asseguramento no segundo devem ser compreendidos no sentido de preponderância de um elemento sobre o outro, não de sua exclusividade, para que as duas espécies fiquem, ao menos aprioristicamente, devidamente distinguidas. É ver como a vivência da nova disciplina cuidará dos casos em que estes traços não se mostrarem tão claros. (BUENO, 2015, p. 213)

Para Fredie Didier Junior, Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira (2016) a tutela antecipada está ligada a seu caráter satisfativo, enquanto, a tutela cautelar se refere à cautela do direito protegido:

A Tutela provisória pode ser, então, satisfativa ou cautelar. Pode-se, assim, antecipar provisoriamente a satisfação ou a cautela do direito afirmado. A tutela provisória satisfativa antecipa os efeitos da tutela definitiva satisfativa,

conferindo eficácia imediata ao direito afirmado. Adianta-se, assim, a satisfação do direito, com a atribuição do bem da vida.

(...)

A tutela provisória cautelar antecipa os efeitos da tutela definitiva não-satisfativa (cautelar), conferindo eficácia imediata ao direito à cautela. Adianta-se, assim, a cautela a determinado direito. (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2016, p. 582)

Também este é o entendimento de Aurelli (2018, p. 60):

Assim, enquanto na tutela antecipada se proporciona à parte a própria fruição do direito pleiteado, entregando, na verdade, o pedido mediato formulado pelo autor, na tutela cautelar nada disso é feito, o juiz apenas fornece uma medida que venha a garantir o resultado útil do processo, ou seja, que a tutela seja ao final concedida de maneira concreta e efetiva. Ao fim e ao cabo a medida cautelar tem apenas o fito de garantir a satisfação do direito discutido no processo dito principal, mas não pode antecipar a decisão sobre o direito material. Essa característica pertence somente às tutelas antecipadas. Ora, se a medida satisfaz, não é cautelar. Esse é justamente o caso da liminar no mandado de segurança.

Em suma, pode-se dizer que o que caracteriza a tutela antecipada é a satisfatividade, enquanto o que caracteriza a tutela cautelar é a referibilidade, ou seja, deve haver referência a um direito acautelado.

Que, ainda, conclui:

As tutelas provisórias de urgência, antecipada ou cautelar, se distinguem pelo fato de que, na primeira, a finalidade é proteger o próprio direito proporcionando a fruição do mesmo. Já na tutela cautelar, a proteção se dá em relação ao processo, não havendo entrega do direito, mas apenas concessão de medidas tendentes a garantir o resultado útil do processo, a final. (AURELLI, 2018, p. 66)

Embora este seja o posicionamento majoritário da doutrina, há posicionamentos diferentes, valendo citar a posição de que a distinção entre tutela antecipada e cautelar não as tornam autônomas, cuja corrente é defendida por José Roberto dos Santos Bedaque (2009) ainda sob a vigência do Código de Processo Civil, de 1973:

Importa, na verdade, compreender a função da tutela de urgência no sistema processual, independentemente do conteúdo conservativo ou antecipatório da providência urgente. (...) Embora relevante o conteúdo da medida (conservativo ou satisfativo), não é esse o elemento a ser considerado para sistematização e melhor compreensão da natureza do instituto. (BEDAQUE, 2009, p. 167)

Oliveira Neto (2021, p. 66) relata que Humberto Theodoro Junior compartilha a posição de que as tutelas de urgência seriam únicas, não fazendo sentido a distinção entre tutela antecipada e tutela cautelar, como é feita pelo Código de Processo Civil:

Essa visão unitária das tutelas de urgência também parece ser a posição de Humberto Theodoro Junior, que, após mencionar que os principais ordenamentos europeus não promovem a distinção, tratando da tutela antecipada e da tutela cautelar sob a denominação única de tutela cautelar, afirma que entre nós essa unificação de tratamento teve início com a previsão da fungibilidade entre as tutelas e se completou com a entrada em vigor do atual código.

Maria Elizabeth de Castro Lopes (2018, p. 242) reforça que os juízes têm limitações para concessão dessas tutelas de urgência. Segundo a autora, “a fixação de limites para a atuação do juiz é indispensável tanto na tutela cautelar como na antecipada. As duas, como sabemos, são diferentes, mas possuem alguns pontos comuns”.

Embora haja limitação da atuação do magistrado na concessão destas tutelas, um ponto muito importante quando se fala em tutela antecipada e tutela cautelar está na possibilidade, ou não, da fungibilidade entre elas, pois poderá resultar em diferentes efeitos e consequências caso seja admitida essa fungibilidade.

Primeiramente, importante esclarecer que a fungibilidade trata de uma aplicação jurídica que, por um lapso do postulante, apresentou determinado recurso ou pleito inadequado quando na realidade o correto seria outro, que não foi apresentado; assim, o juiz de ofício recebe o recurso ou pleito alterando para o instrumento processual correto. Dessa forma, esse ato do magistrado que “altera” o instrumento processual está limitado à aplicação da norma processual e só é possível fazê-lo quando o pleito ou recurso apresentado equivocadamente consegue impugnar corretamente os pontos que seriam apresentados no recurso adequado, isto é, a aplicação da fungibilidade não é arbitrária.

Quando se fala em fungibilidade das tutelas de urgência, Aurelli (2018) segrega as possibilidades de aplicação desta ferramenta em “regressiva” e “progressiva”. Assim, a fungibilidade “regressiva” se refere à substituição da tutela antecipada para tutela cautelar, enquanto, a fungibilidade “progressiva” trocaria a providência cautelar pela tutela antecipatória.

A diferenciação entre as tutelas de urgência, no regime do CPC de 1973, era importante não somente pela dificuldade que sempre houve de caracterizá-las, mas principalmente a jurisprudência era controvertida quanto à possibilidade de a admissão da fungibilidade entre elas ser via de mão dupla. Muitos entendiam que haveria possibilidade apenas da chamada “fungibilidade regressiva”, isto é, de antecipação de tutela para providência cautelar, não se admitindo o contrário, ou seja, a “fungibilidade progressiva”.

Já no CPC, o parágrafo único do art. 305 determina que “caso entenda que o pedido a que se refere o caput tem natureza antecipada, o juiz observará o disposto no art 303”, que é o artigo que trata do processamento da tutela antecipada, ou seja, receberá a tutelar cautelar como tutela antecipada. Assim, temos aqui uma via de mão dupla invertida. Enquanto no CPC de 1973 havia previsão para a fungibilidade entre antecipada e cautelar, no CPC temos a previsão de fungibilidade entre cautelar e antecipatória. No entanto, em nossa opinião, tanto no regime do CPC de 1973 como agora, trata-se, em realidade, de via de mão dupla. Há espaço para o juiz receber tanto cautelares quanto antecipadas, como, ao contrário, tanto antecipadas quanto cautelares. (AURELLI, 2018, p. 63)

Nesse sentido, sob a égide do Código de Processo Civil de 1973, a Legislação permitiu expressamente a fungibilidade “regressiva” - que é a substituição da tutela antecipada para cautelar. No entanto, embora não houvesse uma uniformidade entre os juristas, alguns deles entendiam, desde aquele momento, a possibilidade da fungibilidade como uma via de mão dupla, isto é, já no Código de Processo Civil de 1973 seria possível a fungibilidade “regressiva” e “progressiva”.

Por outro lado, com o advento do Código de Processo Civil de 2015, permitiu-se, no parágrafo único do art. 305, a aplicação da fungibilidade “progressiva” – que o juiz, entendendo que a cautelar teria natureza de tutela antecipada, poderia alterar o provimento cautelar para tutela antecipatória.

De igual forma ao Código de Processo Civil de 1973, atualmente não há uma uniformidade entre os juristas sobre a aplicação de ambas as fungibilidades, como uma via de mão dupla, mas compartilha-se o posicionamento de Aurelli (2018) e outros juristas sobre a possibilidade da aplicação da fungibilidade “regressiva” e “progressiva” no *Codex Processual* vigente.

Seja como for, nos próximos itens, especialmente no tópico da “estabilização da tutela antecipada antecedente”, se reforçará, com exemplos práticos, a necessidade de segregar e identificar essas tutelas, que, se aplicadas de forma equivocada pelos operadores do direito, poderão suprimir importantes direitos e instrumentos jurídicos das partes.

Portanto, pode-se concluir que as tutelas de urgências se dividem em antecipadas, a qual permite a fruição do direito pleiteado na inicial, enquanto as tutelas cautelares protegem o processo para que, ao final da demanda, não haja o perecimento do direito.

3.1. As Tutelas Antecipadas

Primeiramente, vale esclarecer que, como já argumentado, as tutelas antecipadas são consideradas tutelas satisfativas, pois, em regra, antecipam o mérito da ação de forma antecipada e provisória. Dessa forma, convém breves comentários sobre a inserção da tutela antecipada no ordenamento jurídico brasileiro até sua evolução as normas atualmente vigentes.

As tutelas antecipadas ingressaram no Código de Processo Civil brasileiro em meados de 1995; todavia, antes disso, já existiam tutelas provisórias com caráter satisfativo, isto é, os magistrados concediam as tutelas cautelares satisfativas, que, em síntese, eram semelhantes às atuais tutelas antecipadas. Nesse sentido, Aurelli (2018, p. 52) orienta:

Conforme artigo 5º, XXXV, da Carta Magna, o Estado tem obrigação de possibilitar o acesso à justiça a todos, prestando tutela jurisdicional efetiva e correta. Para cumprir esse mister, desde 1995, a tutela antecipada foi trazida para o sistema, para, ao lado da tutela cautelar, possibilitar a concretização da jurisdição. Antes de 1995, a tutela cautelar já era prevista no CPC de 1973, mas muitas vezes não tinha o condão de satisfazer as necessidades da parte, não porque não se pudesse, com ela, garantir o resultado útil do processo, mas sim porque para isso era preciso mais que garantir a eficácia do processo principal, era preciso entregar o direito pleiteado de imediato.

Como não havia previsão expressa, com base no poder geral de cautela, os juízes passaram a conceder essas medidas que possibilitavam a própria fruição, a satisfação do direito imediato. Eram as chamadas tutelas cautelares satisfativas. Após o advento da tutela antecipada, todas as medidas que eram requeridas como cautelares satisfativas passaram a ser pleiteadas como tutela antecipada, pelo que deixaram de subsistir no sistema.

Portanto, havia situações em que a tutela cautelar não poderia simplesmente garantir que a morosidade não acarretaria prejuízos ao postulante, mas garantir a efetividade provisória da tutela pleiteada, de tal forma a adiantar o pedido prático pleiteado pelo autor e que, em regra, seria concedido ao final da ação.

De fato, a tutela cautelar, apesar de cumprir papel importante para garantir a utilidade da prestação jurisdicional, não era suficiente, razão por que a jurisprudência, em sua função criadora, procurava solucionar situações concretas em que era necessário conceder ao titular do direito mais do que a garantia de que a morosidade processual não acarretaria perecimento de seu direito. Por outras palavras, naquelas hipóteses em que se demonstrasse probabilidade da existência do direito, não havia razão para deixar de conceder ao autor efeitos práticos satisfativos. Por exemplo, não era razoável aguardar o trânsito em julgado para se proibir o réu de produzir ruídos excessivos. Do mesmo modo, uma internação hospitalar em caso de moléstia grave não pode esperar a morosa tramitação do procedimento comum. (LOPES, 2018, p. 245)

Portanto, as tutelas cautelares apresentavam em determinadas hipóteses, especiais e excepcionais, efeitos satisfativos, assim, ficando conhecidas como “tutelas cautelares satisfativas”, que visavam atender antecipadamente o pedido final pleiteado na ação. Embora atendessem às necessidades práticas de adiantar a tutela jurisdicional pleiteada pelo autor, estas estavam bem longe de possuir a melhor técnica processual, o que fez necessária a criação da tutela antecipada.

Na prática forense, porém, era comum a utilização da expressão “cautelar satisfativa” para atender a hipótese em que, além da conservação ou garantia do direito, era necessário antecipar efeitos práticos da sentença. Por exemplo, inúmeras liminares cautelares foram concedidas para a liberação dos depósitos bancários bloqueados pelo Plano Collor.

A melhor técnica processual, porém, não se harmonizava com essa prática e, por isso, foi necessário ir mais longe e admitir uma forma de tutela diferenciada que garantisse o adiantamento de efeitos de caráter satisfativo, surgindo, assim, a tutela antecipatória. (LOPES, 2018, p. 242)

Assim, considerando que as tutelas cautelares satisfativas não se tratava da melhor prática processual, surgiu uma nova modalidade de tutela de urgência. E foi com o advento da Lei 8.952 de 13 de dezembro de 1994, que as tutelas antecipadas foram inseridas no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, o legislador alterou o artigo 273 do Código de Processo Civil de 1973, vigente à época, de modo a inserir a referida tutela, cujo dispositivo segue transcrito:

Art. 273 - O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:
(Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)
I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)
II - fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu. (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

Note-se que, à época, para concessão da tutela antecipada era necessária a existência da prova inequívoca da alegação, além da existência do *fumus bonis iuris* e *periculum in mora*. João Batista Lopes (2018) argumentava que a expressão prova inequívoca não era a mais apropriada, pois limitava o juízo a decidir mediante critérios rígidos e inflexíveis, inclusive complementava demonstrando que a prova inequívoca não era hipótese para concessão de tutela de urgência, mas sim de deferimento do pedido principal da ação. Portanto, em sua visão, como na da maioria dos juristas, a expressão prova inequívoca foi inserida de forma equivocada e tornava mais rígida a

concessão da tutela antecipada, sendo possível comparar o requisito à mesma hipótese à concessão do pleito principal da demanda jurídica.

Em verdade, a expressão prova inequívoca não era a mais adequada, uma vez que o juiz competia examinar as provas segundo o princípio da persuasão racional consagrado pelo art. 131 do estatuto revogado. Por esse princípio, conquanto não possa o juiz decidir exclusivamente com base em suas impressões pessoais, não está vinculado a critérios rígidos e inflexíveis como o adotado para as provas legais ou tarifadas. Sob outro aspecto, aceitando-se, *gratia argumentandi*, tal denominação, se o autor possuir prova inequívoca dos fatos, a hipótese será de acolhimento do pedido, e não de simples adiantamento de efeitos práticos dele.

Diante disso, a doutrina esforçou-se em encontrar um conceito de prova inequívoca mais adequado aos fins objetivados pela tutela antecipada. (LOPES, 2018, p.227)

Diante disso, o legislador, pensando em buscar o melhor texto normativo para a tutela antecipada, editou o artigo 300 do Código de Processo Civil de 2015, no qual extirpou a expressão “prova inequívoca” inserindo o conceito de “probabilidade do direito”.

Art. 300 - A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.

Nesse sentido, enquanto o artigo 273 do Código de Processo Civil de 1973 trazia como requisito a concessão da tutela antecipada a existência da “prova inequívoca”, o *novel* artigo 300 do Código de Processo Civil de 2015 exigia a probabilidade do direito. Portanto, o Legislador provavelmente se preocupou em adequar o termo jurídico de modo a indicar que não se exigia, para a concessão da tutela antecipada, a existência de prova incontestável dos fatos, muito pelo contrário, é necessário que existam elementos que convençam o juiz da probabilidade da existência do direito.

A expressão prova inequívoca era mesmo equivocada... não se cuidava de exigir do autor prova incontestável dos fatos, mas, sim, elementos que levassem o juiz a convencer-se da probabilidade da existência do direito.

Como é curial, se o autor dispusesse de prova documental para amparar seu pedido, ficaria em situação mais confortável para obter a decisão almejada. Todavia, a lei não exigia prova documental, razão por que o juiz não podia desprezar outros meios probatórios avaliados segundo o princípio da

persuasão racional, como foi dito, Assim, não se excluía a possibilidade de o autor demonstrar o alegado com pareceres técnicos de profissionais qualificados ou elementos de convicção colhidos em processos anteriores (prova emprestada) ou em produção antecipada de prova.

Com o CPC, unificou-se o requisito exigido para a tutela de urgência, (que abrange a cautelar e antecipada). Agora, para ambas, é indispensável a probabilidade do direito (art. 300). (LOPES, 2018, p.228)

Portanto, havendo elementos que convençam o juiz da probabilidade do direito do autor, poderá ser concedida a tutela antecipada, mas o magistrado pode concedê-la de ofício, isto é, sem requerimento da parte? A resposta parece ser negativa. Aliás, desde o Código de Processo Civil de 1973, o juiz não poderia concedê-la *ex officio*, assim, da mesma forma Lopes (2018, p. 243) afirma que “o entendimento predominante à luz do CPC anterior era no sentido de que o juiz não podia conceder tutela antecipada de ofício”.

Todavia, o Código de Processo Civil de 2015, embora tivesse um dispositivo no anteprojeto prevendo a concessão de ofício pelo juízo, quando sua aprovação teve a exclusão da referida permissão, o que, corroborando com o posicionamento de Maria Elizabeth de Castro Lopes, revela que a tutela antecipada pode ser concedida *ex officio*, mas apenas em hipóteses especiais e excepcionais.

No CPC vigente, a atuação não se modificou relativamente à tutela antecipada, uma vez que a possibilidade de concessão da medida de ofício, que fora prevista no Projeto do Senado, não foi aprovada na Câmara. Contudo, é possível que, em casos excepcionais, a proibição venha a ser flexibilizada. (LOPES, 2018, p. 244)

Como já argumentado anteriormente, a tutela antecipada pode ser concedida em caráter antecedente e incidental, assim, em regra, os requisitos para a concessão de ambas estão disciplinados no artigo 300 do Código de Processo, o qual exige, em síntese, a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo. Note-se que, ao permitir que a tutela antecipada possa ser concedida em caráter incidental, o legislador preocupou-se com a eficácia do instituto jurídico às partes do processo, assim, garantindo que a tutela jurisdicional impeça que a morosidade do processo cause prejuízo às partes do processo. Dessa forma, Aurelli (2018, p. 59) divide a tutela jurisdicional de acordo com o tipo:

Enfim, para se entender, de forma mais simplificada, que tipo de tutela é prestada na tutela antecipada, basta lembrar que na inicial o autor promove dois tipos de pedido: imediato e mediato. O primeiro representa o tipo de providência jurisdicional que será proporcionada pelo juiz e o segundo represente o bem da vida, a vantagem prática, ou seja, apenas o pedido

mediato. Jamais haverá a entrega do pedido imediato, pois, nesse caso, o juiz já proferira a sentença, o julgamento antecipado da lide.

Analisando o Código de Processo Civil de 2015 é possível notar que o legislador, nos artigos 303 e 304, disciplinou de forma específica os procedimentos para a tutela antecipada requerida em caráter antecedente. Assim, o artigo 303 revela as inovações para esta tutela antecipada antecedente, que permite, quando a urgência for contemporânea à ação, que faça uma petição inicial limitando ao pedido da tutela antecipada e à indicação do pedido de tutela final, com a exposição da lide, do direito que se busca realizar e do perigo de dano ou do risco ao resultado útil do processo, cujo dispositivo segue transcrito:

Art. 303 - Nos casos em que a urgência for contemporânea à propositura da ação, a petição inicial pode limitar-se ao requerimento da tutela antecipada e à indicação do pedido de tutela final, com a exposição da lide, do direito que se busca realizar e do perigo de dano ou do risco ao resultado útil do processo.

Uma vez concedida a tutela antecipada antecedente, o autor deverá aditar a petição, em 15 dias, complementando sua argumentação e juntando novos documentos (§ 1º do artigo 303 do CPC⁷) nos mesmos autos do processo (§ 3º do artigo 303 do CPC⁸), sendo que a ausência do adiamento acarretará a extinção do processo sem resolução de mérito (§ 2º do artigo 303 do CPC⁹).

Por outro lado, caso indeferida a tutela antecipada antecedente, a petição deve ser emendada em 5 dias, sob pena de extinção do processo sem resolução de mérito (§ 2º do artigo 303 do CPC¹⁰). Antes de seguir, vale esclarecer que a tutela antecipada se trata de importante instrumento jurídico-processual que visa garantir a efetividade do processo no tempo, de tal forma que a morosidade do Poder Judiciário somada à quantidade de recursos e defesas existentes não sirvam para que o autor tenha o perecimento de seu direito.

⁷ § 1º Concedida a tutela antecipada a que se refere o caput deste artigo:

I - o autor deverá aditar a petição inicial, com a complementação de sua argumentação, a juntada de novos documentos e a confirmação do pedido de tutela final, em 15 (quinze) dias ou em outro prazo maior que o juiz fixar;

II - o réu será citado e intimado para a audiência de conciliação ou de mediação na forma do art. 334;

III - não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do art. 335.

⁸ § 3º O adiamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo dar-se-á nos mesmos autos, sem incidência de novas custas processuais.

⁹ § 2º Não realizado o adiamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo, o processo será extinto sem resolução do mérito.

¹⁰ § 6º Caso entenda que não há elementos para a concessão de tutela antecipada, o órgão jurisdicional determinará a emenda da petição inicial em até 5 (cinco) dias, sob pena de ser indeferida e de o processo ser extinto sem resolução de mérito.

Assim, desde já, aprofundando na celeuma principal deste trabalho, pode a tutela antecipada servir como importante ferramenta processual para diminuir a quantidade de processos tramitando nos tribunais e, ainda, garantir a celeridade suficiente aos processos de modo a evitar o perecimento do direito e o aumento desvairado de demandas nos fóruns brasileiros.

Luiz Guilherme Marinoni (1997) foi um dos grandes estudiosos da tutela antecipatória e confirma a tese de que este instituto pode ser o principal instrumento jurídico para resolução rápida e eficaz das demandas jurídicas, pois a tutela antecipada é uma técnica que agiliza o prosseguimento das demandas, garantindo a eficácia do processo sem que as decisões finais sejam inócuas:

A técnica antecipatória, é bom que se diga, é uma técnica de distribuição do ônus do tempo do processo. A antecipação certamente eliminará uma das vantagens adicionais do réu contra o autor que não pode suportar, sem grave prejuízo, a lentidão da Justiça. Já se disse que “a justiça realizada morosamente é sobretudo um grave mal social; provoca danos econômicos (imobilizando bens e capitais), favorece a especulação e a insolvência, acentua a discriminação entre os que têm a possibilidade de esperar e aqueles que, esperando, tudo têm a perder. Um processo que perdura por longo tempo transforma-se também em cômodo instrumento de ameaça e pressão, em uma arma formidável nas mãos dos mais fortes para ditar ao adversário as condições da rendição. (MARINONI, 1997, p. 23)

Por fim, o artigo 304 do Código de Processo Civil¹¹ trata justamente da grande inovação no instituto jurídico: a estabilização da tutela antecipada antecedente, bem como a necessidade de diferenciação entre as tutelas, especialmente considerando os efeitos de eventual fungibilidade da tutela cautelar antecedente tornando a tutela antecipada antecedente. Assim, no próximo tópico será aprofundada a análise deste *novel* instituto processual, que, desde já, frise-se, é aplicável apenas às tutelas antecipadas antecedentes e na forma disposta no referido artigo.

¹¹ Art. 304 - A tutela antecipada, concedida nos termos do art. 303, torna-se estável se da decisão que a conceder não for interposto o respectivo recurso.

§ 1º No caso previsto no caput, o processo será extinto.

§ 2º Qualquer das partes poderá demandar a outra com o intuito de rever, reformar ou invalidar a tutela antecipada estabilizada nos termos do *caput*.

§ 3º A tutela antecipada conservará seus efeitos enquanto não revista, reformada ou invalidada por decisão de mérito proferida na ação de que trata o § 2º.

§ 4º Qualquer das partes poderá requerer o desarquivamento dos autos em que foi concedida a medida, para instruir a petição inicial da ação a que se refere o § 2º, prevento o juízo em que a tutela antecipada foi concedida.

§ 5º O direito de rever, reformar ou invalidar a tutela antecipada, previsto no § 2º deste artigo, extingue-se após 2 (dois) anos, contados da ciência da decisão que extinguiu o processo, nos termos do § 1º.

§ 6º A decisão que concede a tutela não fará coisa julgada, mas a estabilidade dos respectivos efeitos só será afastada por decisão que a revir, reformar ou invalidar, proferida em ação ajuizada por uma das partes, nos termos do § 2º deste artigo.

3.1.1. Da estabilização das tutelas antecipadas

A priori, a estabilização da tutela antecipada trata-se de uma das grandes inovações trazidas no Novo Código de Processo Civil, a qual foi incorporada dos direitos francês e italiano ao ordenamento jurídico brasileiro. Assim, no direito francês, a estabilização da tutela baseia-se nos *référés* da legislação francesa, o qual permite via cognição sumária a concessão da ordem baseadas na urgência ou evidência. Aliás, a urgência é um dos requisitos mais comuns à *référé*:

L'urgence est la condition à laquelle le référé est le plus traditionnellement associé, même si sa place tend pourtant à diminuer et si le juge des référés ne statue plus nécessairement dans l'urgence. Statuer dans un litige nécessitant l'intervention rapide d'un juge est, en effet, la première justification de l'institution du référé, qui permet de pallier la lenteur que'impose le recours serein aux juges du fond. (VUITTON, 2010, p. 27)

Dessa forma, a *référé* ganha características de decisão definitiva, quando ausente a sua oposição, ou seja, como ensinam Carlos Augusto de Assis e João Batista Lopes (2018, p. 158), ela se equipara a uma decisão realmente independente:

(...) De fato, temos de um lado, o art. 808 do CPC francês condicionado a concessão do *référé* à ausência de contestação séria. Mas, por outro lado, observa-se que o juízo de *référé* pode ser concedido mesmo se tiver contestação séria, desde que seja para prevenir dano iminente, segundo o art. 809.

Ocorre que no caso do juízo de *référé* que tenha sido positivo, pode a parte se contentar com o provimento obtido e não propor nova demanda para a obtenção de tutela de cognição exauriente. A decisão em sede de *référé* permanecerá, assim, inalterada. Caso, porém, qualquer das partes pretenda obter decisão fruto de cognição exauriente poderá propor a ação pertinente. Sem prejuízo da possibilidade de propor a ação de cognição exauriente, a parte, simultaneamente, interpor recurso da decisão que concedeu o *référé* (...).

Por outro lado, no direito italiano, não há norma expressa que determina a coisa julgada das decisões sumárias, no entanto, a doutrina conclui pela existência de coisa julgada com base na analogia com o procedimento monitório italiano. Assis e Lopes (2018, p. 159) complementam:

(...) Trata-se da possibilidade de, a requerimento da parte, e, depois de encerrada a instrução, ser expedida uma ordem de pagamento de quantias, liberação ou entrega de bens, a respeito dos quais já entenda ter havido a devida prova. Essa *ordinanza*: adquire os efeitos de sentença impugnável, seja na hipótese de extinção do processo (a qual não pode advir sem o concurso da vontade da parte intimada), seja no

caso em que a parte intimada declare aceitar o provimento como decisão quanto ao seu conteúdo.

Finalmente, no caso do art. 669 se prevê que as medidas cautelares e antecipatórias concedidas em procedimento preparatório não perdem a eficácia se não for proposta ação principal, no prazo indicado anteriormente no mesmo artigo. Fica certo, porém, que qualquer das partes pode iniciar a discussão da questão de mérito em ação de cognição exauriente.

Ainda, Lucon (2018, p. 267) relaciona os *référés* à estabilização da tutela antecipada, conforme transcrição:

A partir dessa ordem de ideias, a tutela antecipada aproximou-se dos *référés* previstos nos ordenamentos jurídicos belga, francês e luxemburguês e da tutela antecipada do direito italiano, ao deixar de impor, em todos os casos, o exame definitivo na sentença de mérito; em certa medida, ainda por esse enfoque, pode-se afirmar que a tutela antecipada se aproxima também do sistema germânico, pois nas cautelares (e, dentre elas, aquelas de caráter satisfativo), o início do juízo de mérito depende do requerimento da parte interessada ou pode ser exigido pelo juiz, dentro dos poderes discricionários que lhe são conferidos (ZPO, § 926).

Outra proposta mais avançada, não encampada explicitamente pelo Código de Processo Civil, é a estabilização da tutela antecipada concedida em qualquer circunstância e não apenas quando requerida em caráter antecedente, nos casos em que a antecipação dos efeitos da sentença é concedida integralmente e a parte interessada não oferece impugnação ou esta é considerada inadmissível. Em tais casos, a tutela antecipada converte-se em provimento muito semelhante a uma sentença de mérito. Isso porque, segundo esse entendimento, os provimentos antecipatórios são, em substância, provimentos monitórios concedidos no curso do processo, pois, embora possam ser diferentes seus pressupostos, análoga pode ser a sua eficácia.

Dessa forma, como demonstrado, o Código de Processo Civil brasileiro inseriu em seu ordenamento jurídico processual (através do artigo 304) o instituto da estabilização da tutela antecipada antecedente, o que fez analisando e trazendo conceitos dos direitos francês e italiano.

A estabilização trata-se de um instituto jurídico no qual as partes, concordando com a decisão liminar, não apresentam recurso cabível, assim, a tutela decidida em sede de cognição sumária passa a produzir efeitos definitivos.

O que se pretende é que a decisão proferida em sede de antecipação de tutela, no âmbito do procedimento antecedente, produza e mantenha seus efeitos, independentemente da continuidade do processo de cognição plena, quando as partes conformarem-se com tal decisão. Se as partes ficam satisfeitas com a decisão que concedeu a tutela antecipada, baseada em cognição sumária e sem força de coisa julgada, o NCPC não as obriga a prosseguir no processo, para obter uma decisão de cognição plena, com força de coisa julgada material. (WAMBIER *et al.*, 2015, p. 510)

Ademais, a nova legislação restringiu a estabilização somente para as tutelas antecipadas, excluindo as tutelas cautelares deste novo instituto. Embora pareça que tenham sido reconhecidas as tutelas cautelares e antecipadas no mesmo regime jurídico dentro do Código de Processo Civil, há nítidas diferenças, como é justamente o caso da estabilização da tutela antecipada antecedente.

Dessa forma, o *Codex* Processual permite a estabilização apenas para a antecipação de tutela concedida em caráter antecedente, o que gera certa insegurança jurídica, isto porque, a antecipação de tutela concedida em caráter incidental deveria, ao menos, em tese, receber o mesmo tratamento daquela. Quanto a essa diferenciação, há posicionamentos diversos entre os doutrinadores, porém será adotado o posicionamento da melhor doutrina no sentido em que não há motivo que justifique o tratamento desigual:

Merece também ponderar que, ao que parece, o NCPC previu a estabilização somente para a tutela antecipada concedida em caráter antecedente. Ao menos, é o que novamente sugere uma interpretação literal do caput do art. 304, ao prever 'a tutela antecipada, concedida nos termos do art. 303, torna-se estável'. Admitindo condão de 'estabilizar-se', impondo-se o prosseguimento do processo visando a uma decisão final, apta à formação de coisa julgada material.

A questão é interessante e merece ser discutida. Por que se justifica o tratamento diferente? Segundo Humberto Theodoro Jr., com quem concordamos, 'nada justifica o tratamento diverso, pois não há diferença substancial entre a estabilização no curso do procedimento de cognição plena ou naquele prévio ou antecedente: em ambos os casos, a tutela sumária é deferida com base nos mesmos requisitos e cumpre o mesmo papel ou função'.

Além disso, não se pode perder de vista que o pedido de tutela antecipada antecedente é medida excepcional, justificando-se diante de uma urgência contemporânea à propositura da ação (art. 303), ou seja, a impossibilidade de, naquele determinado momento, dada a urgência, instruir adequadamente a ação que contemple o pedido final. Sendo assim, no mais das vezes, a tutela antecipada continuará a ser requerida tal como no sistema do CPC/73 – ou seja, liminarmente no bojo de um processo definitivo já instaurado, com petição inicial que contemple o pedido final, dotada de cognição plena – o que restringirá sobremaneira a incidência desse dispositivo.

A melhor interpretação, segundo pensamos, é aquela que confere maior eficácia possível ao instituto, admitindo-se, assim, a estabilização mesmo no caso da tutela antecipada deferida incidentemente. De qualquer forma, o tema é polêmico e deve, seguramente, ocupar a doutrina e jurisprudência. (WAMBIER *et al.*, 2015, p. 511)

Um ponto bastante relevante, trata-se do recurso que teria o condão de impedir a estabilização da tutela. Em uma análise extremamente positivista da norma e sabendo que a antecipação de tutela se trata de um despacho interlocutório, parece que a parte deveria interpor recurso de Agravo de Instrumento para obstar a estabilização da tutela. Aliás, este é o entendimento de Bueno (2015, p. 213): “a decisão concessiva da tutela antecipada nos termos do art. 303 torna-se estável se não houver interposição do respectivo recurso (art. 304, caput), que é o agravo de instrumento (art. 1.015, I)”.

Apesar da norma dispor pela necessidade da apresentação de recurso, há entendimentos diversos na doutrina sobre qual instrumento processual impediria a estabilização, no entanto, não parece razoável que o legislador estivesse se referindo apenas ao Agravo de Instrumento, mas a qualquer medida de defesa (oposição) apresentada pelo réu.

Numa interpretação literal, o que terá o condão de ditar, ou não, a estabilização, será a providência recursal. Não havendo recurso, a decisão que antecipou a tutela tornar-se-á estável e o processo será extinto (parágrafo 1º).

Frise-se: pela letra da lei, não basta que o réu conteste a demanda, se não houver recurso da decisão que antecipou a tutela, esta se tornará estável e o processo, com ou sem contestação, será extinto. Essa forma de interpretação, a nosso ver, não pode prevalecer.

Em verdade, qualquer forma de oposição (v.g., contestação, reconvenção) deve ter o condão de evitar a extinção do processo. Basta a resistência, a manifestação do inconformismo do réu, a qual, pode se dar não só pelo recurso.

A vingar uma interpretação literal antevê-se um risco potencial de aumento dos agravos de instrumento nessa situação, pois a parte seria obrigada a lançar mão do recurso se quiser que a ação prossiga e seja julgado o pedido final. (WAMBIER *et al.*, 2015, p. 512)

Nesse sentido, a legislação não limitou ao Agravo de Instrumento como único recurso cabível para se obstar a estabilização da tutela antecipada. Seja como for, a consequência processual da estabilização é a extinção do processo, nos termos do parágrafo 1º do artigo 304 do *Codex*. Assim, quando concedida a antecipação da tutela em caráter antecedente e a parte contrária não apresenta oposição, ocorre a estabilização da tutela e, em ato contínuo, a extinção do processo.

Outro ponto relevante é que, uma vez estabilizada a tutela antecipada, cabe ao réu - para rever, reformar ou invalidar a citada tutela - ajuizar ação no prazo de dois anos contados da ciência da decisão que extinguiu o processo, conforme dispõe os

parágrafos do artigo 304. A ausência de ação dentro do prazo de dois anos resulta na decadência do direito de discutir a tutela estabilizada.

Para tanto, pode-se solicitar o desarquivamento dos autos onde foi concedida a medida com o fito de instruir o pedido, que deve ser formulado perante o mesmo juízo, já que ele fica prevento. O direito de rever a tutela estabilizada se extingue em 2 (dois) anos, contados da ciência da decisão que extinguiu o processo, prazo este que é decadencial e não pode ser suspenso ou interrompido.

Nos termos do art. 304, § 6º, a tutela estável não produz coisa julgada, embora a estabilidade de seus efeitos somente possa ser afastada por decisão que reveja, invalide ou reforme a anterior decisão. (MARINS, 2018, p. 650)

Por fim, como comentado acima sobre o estudo da fungibilidade entre as tutelas cautelar e antecipada, a diferenciação entre tais providências jurisdicionais e cientificação das partes sobre o recebimento destas, ainda que alterada pelo magistrado aplicando-se a fungibilidade, são pontos fundamentais. Pensa-se na hipótese prática de que o autor pleiteia tutela cautelar antecedente, a qual, posteriormente, é recebida pelo juízo como antecipatória antecedente com o deferimento da tutela provisória e, por fim, se estabiliza, como o réu poderá apresentar sua defesa obstando a estabilização, caso não tenha ciência dessa fungibilidade? Pois bem, parece evidente que só este argumento já seria suficiente para obrigar que o magistrado dê ciência da aplicação da fungibilidade da tutela de urgência.

A necessidade de diferenciar tutelas antecipadas das cautelares ainda remanesce no sistema do CPC, principalmente porque não foi adotado um regime único para ambas, sendo que somente no caso das tutelas antecipadas há a previsão da estabilização quando se tratar de concessão de forma antecedente, que reste incorrida pelo réu. Imagine-se, assim, que a parte tenha requerido tutela cautelar antecedente e o juiz entenda tratar-se de tutela antecipada, concedendo-a dessa forma. O réu é citado e intimado e não recorre porque não vislumbra a estabilização, uma vez que consta que o pedido foi feito de forma cautelar pelo autor. Como não apresenta recurso, o juiz entende que a medida se estabilizou. Então, percebe-se que a diferenciação, entre ambas, ainda se revela essencial, principalmente quando se fala em estabilização. (AURELLI, 2018, p. 66)

Portanto, a estabilização da tutela antecipada antecedente trata-se de uma grande inovação no ordenamento jurídico brasileiro, que, se aplicável aos processos tributários, pode reduzir drasticamente o estoque de processos nos tribunais, sobretudo quando se pensa que parte substancial das demandas tributárias estão maculadas pela inconstitucionalidade ou ilegalidade do tributo.

3.2. As Tutelas Cautelares

Primeiramente, enquanto a tutela antecipada trata-se de uma tutela jurisdicional antecipando provisoriamente os efeitos da ação, tendo caráter satisfativa, por outro lado, a tutela cautelar objetiva preservar o resultado final do processo de modo a ser concedido visando preservar o direito de seu perecimento, embora não tenha caráter satisfativo, mas mero efeito acautelatório. Nas palavras de José Frederico Marques (2000, p. 381), as cautelares são “(...) conjunto de medidas de ordem processual destinadas a garantir o resultado final do processo de conhecimento, ou do processo executivo”.

Como já argumentado, as tutelas cautelares estavam presentes desde a edição do Código de Processo Civil de 1973, que, inclusive, após a evolução doutrinária e jurisprudencial, se admitiu – até a edição da Lei 8.952 de 13 de dezembro de 1994, que inseriu as tutelas antecipadas – a concessão das tutelas cautelares satisfativas. As tutelas cautelares apresentavam basicamente quatro características: (a) a provisoriedade; (b) a instrumentalidade; (c) a autonomia; e, (d) a revogabilidade.

Na vigência do CPC de 1973, como já vimos anteriormente, a doutrina enunciava que a tutela cautelar – então “processo cautelar” – apresentava quatro características: a) a provisoriedade; b) a instrumentalidade; c) a autonomia; e, d) a revogabilidade. Essas características, em nosso sentir, continuam a representar traços marcantes da tutela cautelar, embora na atualidade seja necessário acrescentar a elas também a fungibilidade, decorrente da sua categorização como uma espécie de tutela de urgência, ao lado da tutela antecipada. (OLIVEIRA NETO, 2021, p. 157)

Conforme já argumentado, e semelhante a tutela antecipada, a tutela cautelar pode ser concedida em caráter antecedente e incidental, assim, em regra, os requisitos para a concessão de ambas estão disciplinados no artigo 300 do Código de Processo Civil, o qual exige, em síntese, a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Quando se fala em “probabilidade do direito”, pensa-se imediatamente na mesma expressão (“probabilidade do direito”), agora utilizada como requisito para concessão das tutelas antecipadas, surgindo uma grande dúvida: o legislador quis exigir a mesma “probabilidade do direito” para a concessão da tutela antecipada e a tutela cautelar?

Em uma análise superficial do texto normativo, a resposta seria sim. Ocorre que, ao aprofundar na análise, corrobora-se com o posicionamento de Lopes (2018) de que não se pode exigir o mesmo rigor na análise das provas da tutela cautelar e

da tutela antecipatória, isto porque, como ensina o jurista, a tutela antecipada tem efeito satisfativo, o que exige uma prova segura e idônea para convencer o juízo acerca dos fatos, enquanto, a tutela cautelar, pelo seu efeito meramente assecuratório, pode-se exigir menos rigor nesta prova, especialmente se comparado aos efeitos da reversão desta tutela com a tutela antecipatória.

Põe-se, então, a questão: a prova necessária para a tutela antecipada é diferente da exigida para a tutela cautelar?

Interpretação atrelada à literalidade do texto imporá resposta negativa, sic et simpliciter.

Contudo, conquanto não possa mais prevalecer a tese de que para a tutela cautelar seria suficiente a plausibilidade da alegação, enquanto para a tutela antecipada se exigiria prova inequívoca – como foi exposto, a lei, agora, alude unicamente à probabilidade do direito -, é inquestionável que as duas figuras não se identificam integralmente: a primeira é tutela assecuratória e segunda, satisfativa.

Considerando-se, pois, os efeitos práticos decorrentes da tutela antecipada com evidente repercussão no patrimônio do réu, cumpre ao juiz agir com maior rigor (e, até mesmo, parcimônia) na apreciação do pedido do autor

Assim, ainda que a lei se refira genericamente à probabilidade do direito, não poderá o juiz contentar-se com a probabilidade mínima, do que resulta a conclusão que a prova apresentada pelo autor terá de ser segura e idônea à formação de seu convencimento. (LOPES, 2018, p. 228)

Aliás, importante citar que a tutela cautelar não tem caráter satisfativo e visa, sobretudo, proteger o processo do perecimento do direito, assim, a sua concessão está intimamente ligada à proteção da tutela definitiva para que esta não seja ineficaz.

A tutela cautelar pode ser concedida em caráter incidental ou antecedente. Segundo Assis e Lopes (2018, p. 100): “O legislador de 2015 aboliu a referência a processo cautelar e deu preferência à denominação tutela cautelar (arts. 294 e 205, entre outros). Manteve, porém, a ação cautelar ao aludir à petição inicial da ação que visa à prestação da tutela cautelar (art. 305)”.

Analisando o Código de Processo Civil de 2015 é possível notar que o legislador, nos artigos 305 a 310, disciplinou de forma específica os procedimentos para a tutela cautelar requerida em caráter antecedente. Assim, o artigo 305¹² determina que a petição inicial, pleiteando a tutela cautelar antecedente, deve indicar a lide e seu fundamento do direito que se busca assegurar e do perigo de dano ou do

¹² Art. 305 - A petição inicial da ação que visa à prestação de tutela cautelar em caráter antecedente indicará a lide e seu fundamento, a exposição sumária do direito que se objetiva assegurar e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

risco ao resultado útil do processo, podendo, inclusive, nos termos do parágrafo único¹³, o juiz receber como tutela antecipada antecedente.

Após a contestação no prazo de cinco dias (artigo 306 do CPC), o juiz decidirá sobre o pedido da tutela cautelar antecedente (parágrafo único do artigo 307 do CPC). Uma vez efetivada a tutela cautelar, o autor terá trinta dias para formular o pedido principal nos mesmos autos da tutela cautelar antecedente (artigo 308 do CPC); caso não seja efetivada a tutela cautelar ou o autor não deduzir o pedido principal, cessa a eficácia da tutela cautelar (artigo 309 do CPC).

Por fim, de suma importância diferenciar a tutela cautelar da ação cautelar fiscal, que não se confundem, isto porque a tutela cautelar trata-se de uma tutela de urgência, enquanto a ação cautelar fiscal trata-se de uma ação com rito próprio, de manejo exclusivo pelo Fisco, visando o bloqueio do contribuinte:

Convém alertar que a tutela cautelar em matéria tributária, aqui tratada, não se confunde com a denominada “ação cautelar fiscal” que é a ação exacional própria manejada exclusivamente pela Fazenda Pública. Ao contrário da tutela cautelar contida no CPC, a ação cautelar fiscal tem regime próprio, fora da codificação processual, contido na Lei 8.397/1992 e é objeto de exame específico mais adiante (vide, infra, item 7, neste mesmo Capítulo). (MARINS, 2018, p. 615)

Feitas essas análises sobre os tipos de tutela de urgência, passa-se a verificar o cabimento destas tutelas na esfera tributária, especialmente por figurar um ente público como parte da ação.

3.3. As Tutelas de Urgência Contra a Fazenda Pública

Como já exposto, as tutelas de urgência se dividem em tutelas cautelares e antecipatórias: a primeira tem efeito assecuratório e, a outra, satisfativo. Analisando os incisos IV e V do artigo 151 do Código Tributário Nacional, compreende-se a possibilidade da concessão de tutelas de urgência nas demandas tributárias, respectivamente, em mandado de segurança ou outras espécies de ações judiciais, *in verbis*:

Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)

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;

¹³ Parágrafo único. Caso entenda que o pedido a que se refere o caput tem natureza antecipada, o juiz observará o disposto no art. 303.

Portanto, o Código Tributário Nacional é categórico ao permitir a concessão de tutelas cautelares e antecipadas no âmbito dos processos tributário, aliás, esse é o posicionamento majoritário da doutrina e jurisprudência, assim, vale citar as considerações de Leonardo Carneiro da Cunha (2017, p. 306) sobre a possibilidade da concessão das tutelas de urgência em face das Fazendas Públicas:

A tutela de urgência, seja a cautelar, seja a satisfativa, é cabível contra a Fazenda Pública. É bem verdade que a legislação veda a tutela de urgência contra a Fazenda Pública em várias hipóteses, tal como será examinado no subitem seguinte. Significa que, nas hipóteses não alcançadas pelas vedações legais, é plenamente possível a concessão de tutela de urgência contra a Fazenda Pública. Cabível, portanto, com as ressalvas das hipóteses previstas em diversos dispositivos legais, a tutela de urgência contra a Fazenda Pública.

É inquestionável que a tutela de urgência pode ser concedida em face do Fisco, desde que respeitadas as limitações dispostas na legislação. Marins (2018) vai além e afirma que as tutelas de urgência podem ser concedidas contra a Fazenda Pública, que, em hipóteses especiais, devem ter uma segurança caso a tutela seja revertida. Assim, cita o parágrafo 1º do artigo 300 do Código de Processo Civil¹⁴ de 2015, que, em sua visão, traria uma espécie de contratutela, na qual o juiz exigiria uma caução para ressarcir os danos causados ao Fisco pela tutela:

Portanto, a modalidade de tutela jurisdicional de natureza especial exercida pela ação cautelar, tem por escopo garantir a utilidade do processo de conhecimento ou do processo executivo, devendo ser efetivada pelo Juiz no exercício de seu poder geral de cautela, a fim de impedir que a delonga de um processo principal possa causar grave dano. Mas não basta apenas acautelar a pretensão do autor. Por vezes, faz-se necessário o acautelamento contra a própria liminar eventualmente concedida, em favor do réu (no caso das lides tributárias, a Fazenda Pública), o que se consubstancia no instituto da caução ou contracautela, prevista no art. 300, parágrafo 1º do CPC/2015 (art. 804 do CPC/1973), cuja redação é semelhante à do diploma anterior (...) O juiz exercita assim o seu poder geral de cautela em sentido amplo, pois aqui labora sob prisma inverso – o da contracautela (MARINS, 2018, p. 614).

Embora este seja o posicionamento de Marins (2018), com a devida *vênia*, não parece ser o melhor entendimento sob a análise da relação contribuinte-Fisco a exigência de cauções a favor das Fazendas Públicas, isto porque:

- (i) o contribuinte na relação jurídica-tributária sempre, sem exceção, encontra-se hipossuficiente;

¹⁴ § 1º - Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

- (ii) como é de conhecimento de todos, muitas legislações tributárias são nitidamente ilegais e inconstitucionais, obrigando os contribuintes a ajuizarem ações para terem resguardados seus direitos insculpidos na Constituição Federal e normas infraconstitucionais, mas não é só e;
- (iii) os legisladores são representantes, de forma indireta, do Fisco, trabalhando na maioria das vezes como seu “funcionário” e defendendo os interesses do Estado.

Portanto, repisa-se o inconformismo deste mestrando à aplicação deste dispositivo (§1º do artigo 300 do CPC/2015), que repudia veemente qualquer tipo de exigência de garantia ou caução do contribuinte em face do Fisco para a concessão de qualquer tutela de urgência.

Nada obstante a possibilidade de concessão de tutela de urgência, *in casu* tutelas antecipadas e cautelares, contra o Fisco, o artigo 1.059 do Código de Processo Civil de 2015 restringe a concessão destas tutelas contra a Fazenda Pública em determinadas hipóteses, cujo dispositivo legal segue transcrito: “Art. 1.059 - À tutela provisória requerida contra a Fazenda Pública aplica-se o disposto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992, e no art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009.”

Como bem consignado por Camila Vergueiro (2016), estranhamente essa restrição foi imputada no Livro V do Código de Processo Civil de 2015, o que gera grande alerta aos contribuintes sobre o verdadeiro interesse do legislador nessa regra, mas, uma coisa é fato: os juízes certamente observarão tais limitações.

No Livro Complementar, que traz as “Disposições Finais e Transitórias”, deslocada (intencionalmente?) do Livro V, há uma disposição específica que restringe a concessão de tutela provisória nos processos que envolvam a Fazenda Pública.

Estamos diante de uma regra que certamente será observada pelos magistrados no processo tributário, uma vez que essa modalidade de processo envolve um conflito de interesses entre o particular e a Fazenda Pública. (VERGUEIRO, 2016, p. 204)

Aliás, sobre o referido artigo, Bueno (2018, p. 68) menciona:

O art. 1.059, escondido no Livro Complementar do CPC, consagra regra restritiva que, lamentavelmente, é típica do direito processual civil brasileiro e, tendo o Poder Público como réu, evolui (ou, como a mim me parece mais correto assinar, involui) com ele, desde os primórdios das leis eu regulamentaram o mandado de segurança. Trata-se de inovação introduzida

quando o Projeto tramitava na Câmara dos Deputados e que acabou sendo preservada pelo Senado Federal na reta final do processo legislativo.

O referido dispositivo, a um só tempo, veda ou, quando menos, impõe restrições à tutela provisória, disciplinada pelos arts. 294 a 311 da codificação vigente, quando ela for requerida em face da Fazenda Pública em determinadas hipóteses (arts. 1º a 3º da Lei n.º 8.437/92 e § 2º do art. 7º da Lei nº 12.016/2009). Também determina a aplicação a ela do que, na prática do foro, é chamado de “suspensão de segurança” ou “suspensão de liminar” (e, para o CPC de 1973, também de “suspensão de tutela antecipada”), consoante seja a origem da decisão proferida contra o Poder Público e cujos efeitos se pretende suspender (art. 4º da Lei n. 8.437/92).

A redação do referido artigo é extremamente confusa, pois cita apenas dispositivos legais de determinadas leis, mas que se referem às limitações de liminares na Lei do Mandado de Segurança e regras contidas na Lei Federal 8.437/1992 que proíbem a concessão de medidas cautelares em face do Poder Público.

Ainda que sem dizer expressamente que veda a concessão de tutela provisória contra a Fazenda Pública, que se utiliza de péssima redação ao fazer referência apenas aos dispositivos de Lei e artigos, o art. 1.059 do CPC/2015 determina a aplicação à concessão de tutela provisória:

- das vedações à concessão de liminares que vigoram na Lei do Mandado de Segurança; e
- das regras contidas na Lei Federal 8.437/1992 que regula a concessão de medidas cautelares contra o Poder Público. (VERGUEIRO, 2016, p. 205)

Para melhor evidenciar as restrições que o artigo 1.059 quis imputar às tutelas de urgência contra a Fazenda Pública, far-se-á o destaque e análise de cada um dos dispositivos citados. Primeiro, iniciando pelo § 2º do artigo 7º da Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), o qual dispõe:

§ 2º - Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

Note-se que o referido artigo da Lei do Mandado de Segurança restringe as medidas liminares em hipóteses específicas: (a) compensação de créditos tributários; (b) a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior; (c) a reclassificação ou equiparação de servidores públicos; e (d) a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza, sendo aplicável diretamente ao direito tributário apenas o item “a” e indiretamente o item “b”, que acaba se referindo ao direito

aduaneiro, mais especificamente sobre o desembaraço aduaneiro, podendo ter reflexos também no recolhido dos tributos. Da mesma forma Vergueiro (2016, p. 205):

Ao determinar a aplicação das vedações à concessão de liminares contidas na Lei Federal 12.016/2009, nos termos do Código de Processo Civil de 2015, não será possível a concessão de tutela provisória que objetive:

- (i) A compensação de créditos tributários;
- (ii) A entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior;
- (iii) A reclassificação ou equiparação de servidores; e
- (iv) A concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

Importante esclarecer que o § 2º do artigo 7º da Lei nº 12.016/2009 foi objeto da ADI 4296, que declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, pois haveria a violação à garantia de pleno acesso à jurisdição e à própria defesa do direito líquido e certo, protegida pela Carta Magna, razão pela qual se torna inócua a menção a este dispositivo pela norma processual, cuja ementa segue com o destaque:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTS. 1º, §2º, 7º, III E §2º, 22, §2º, 23 E 25, DA LEI DO MANDADO DE SEGURANÇA (LEI 12.016/2009). ALEGADAS LIMITAÇÕES À UTILIZAÇÃO DESSA AÇÃO CONSTITUCIONAL COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DE DIREITOS INDIVIDUAIS E COLETIVOS. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 2º E 5º, XXXV E LXIX, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO CABIMENTO DO “WRIT” CONTRA ATOS DE GESTÃO COMERCIAL DE ENTES PÚBLICOS, PRATICADOS NA EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA, ANTE A SUA NATUREZA ESSENCIALMENTE PRIVADA. EXCEPCIONALIDADE QUE DECORRE DO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL. POSSIBILIDADE DE O JUIZ EXIGIR CONTRACAUTELA PARA A CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR. MERA FACULDADE INERENTE AO PODER GERAL DE CAUTELA DO MAGISTRADO. INOCORRÊNCIA, QUANTO A ESSE ASPECTO, DE LIMITAÇÃO AO JUÍZO DE COGNIÇÃO SUMÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE DO PRAZO DECADENCIAL DO DIREITO DE IMPETRAÇÃO E DA PREVISÃO DE INVIABILIDADE DE CONDENAÇÃO AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO DE LIMINAR EM RELAÇÃO A DETERMINADOS OBJETOS. CONDICIONAMENTO DO PROVIMENTO CAUTELAR, NO ÂMBITO DO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO, À PRÉVIA OITIVA DA PARTE CONTRÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE A LEI CRIAR ÓBICES OU VEDAÇÕES ABSOLUTAS AO EXERCÍCIO DO PODER GERAL DE CAUTELA. EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL. CAUTELARIDADE ÍNSITA À PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RESTRIÇÃO À PRÓPRIA EFICÁCIA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. PREVISÕES LEGAIS EVADAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. PARCIAL PROCEDÊNCIA DA AÇÃO.

1. O mandado de segurança é cabível apenas contra atos praticados no desempenho de atribuições do Poder Público, consoante expressamente estabelece o art. 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal. Atos de gestão puramente comercial desempenhados por entes públicos na exploração de atividade econômica se destinam à satisfação de seus interesses privados, submetendo-os a regime jurídico próprio das empresas privadas.

2. No exercício do poder geral de cautela, tem o juiz a faculdade de exigir contracautela para o deferimento de medida liminar, quando verificada a real

necessidade da garantia em juízo, de acordo com as circunstâncias do caso concreto. Razoabilidade da medida que não obsta o juízo de cognição sumária do magistrado.

3. Jurisprudência pacífica da CORTE no sentido da constitucionalidade de lei que fixa prazo decadencial para a impetração de mandado de segurança (Súmula 632/STF) e que estabelece o não cabimento de condenação em honorários de sucumbência (Súmula 512/STF).

4. A cautelaridade do mandado de segurança é ínsita à proteção constitucional ao direito líquido e certo e encontra assento na própria Constituição Federal. Em vista disso, não será possível a edição de lei ou ato normativo que vede a concessão de medida liminar na via mandamental, sob pena de violação à garantia de pleno acesso à jurisdição e à própria defesa do direito líquido e certo, protegida pela Constituição. Proibições legais que representam óbices absolutos ao poder geral de cautela.

5. Ação julgada parcialmente procedente, apenas para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 7º, §2º, e 22º, §2º, da Lei 12.016/2009, reconhecendo-se a constitucionalidade dos arts. 1º, § 2º; 7º, III; 23 e 25 dessa mesma lei. (STF - ADI 4296. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data do Julgamento: 09/06/2021)

Ainda, o artigo 1.059 do Código de Processo Civil de 2015 restringe a tutela contra a Fazenda Pública nas hipóteses previstas nos artigos 1º a 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992, cujo dispositivos mencionados seguem transcritos:

Art. 1º - Não será cabível medida liminar contra atos do Poder Público, no procedimento cautelar ou em quaisquer outras ações de natureza cautelar ou preventiva, toda vez que providência semelhante não puder ser concedida em ações de mandado de segurança, em virtude de vedação legal.

§ 1º Não será cabível, no juízo de primeiro grau, medida cautelar inominada ou a sua liminar, quando impugnado ato de autoridade sujeita, na via de mandado de segurança, à competência originária de tribunal.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos processos de ação popular e de ação civil pública.

§ 3º Não será cabível medida liminar que esgote, no todo ou em qualquer parte, o objeto da ação.

§ 4º Nos casos em que cabível medida liminar, sem prejuízo da comunicação ao dirigente do órgão ou entidade, o respectivo representante judicial dela será imediatamente intimado.

§ 5º Não será cabível medida liminar que defira compensação de créditos tributários ou previdenciários

Art. 2º No mandado de segurança coletivo e na ação civil pública, a liminar será concedida, quando cabível, após a audiência do representante judicial da pessoa jurídica de direito público, que deverá se pronunciar no prazo de setenta e duas horas.

Art. 3º O recurso voluntário ou ex officio, interposto contra sentença em processo cautelar, proferida contra pessoa jurídica de direito público ou seus agentes, que importe em outorga ou adição de vencimentos ou de reclassificação funcional, terá efeito suspensivo.

Art. 4º Compete ao presidente do tribunal, ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso, suspender, em despacho fundamentado, a execução da liminar nas ações movidas contra o Poder Público ou seus agentes, a requerimento do Ministério Público ou da pessoa jurídica de direito público interessada, em caso de manifesto interesse público ou de flagrante ilegitimidade, e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo à sentença proferida em processo de ação cautelar inominada, no processo de ação popular e na ação civil pública, enquanto não transitada em julgado.

§ 2º O Presidente do Tribunal poderá ouvir o autor e o Ministério Público, em setenta e duas horas

§ 3º Do despacho que conceder ou negar a suspensão, caberá agravo, no prazo de cinco dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte a sua interposição

§ 4º Se do julgamento do agravo de que trata o § 3º resultar a manutenção ou o restabelecimento da decisão que se pretende suspender, caberá novo pedido de suspensão ao Presidente do Tribunal competente para conhecer de eventual recurso especial ou extraordinário

§ 5º É cabível também o pedido de suspensão a que se refere o § 4º, quando negado provimento a agravo de instrumento interposto contra a liminar a que se refere este artigo.

§ 6º A interposição do agravo de instrumento contra liminar concedida nas ações movidas contra o Poder Público e seus agentes não prejudica nem condiciona o julgamento do pedido de suspensão a que se refere este artigo

§ 7º O Presidente do Tribunal poderá conferir ao pedido efeito suspensivo liminar, se constatar, em juízo prévio, a plausibilidade do direito invocado e a urgência na concessão da medida.

§ 8º As liminares cujo objeto seja idêntico poderão ser suspensas em uma única decisão, podendo o Presidente do Tribunal estender os efeitos da suspensão a liminares supervenientes, mediante simples aditamento do pedido original.

§ 9º A suspensão deferida pelo Presidente do Tribunal vigorará até o trânsito em julgado da decisão de mérito na ação principal.

Os referidos dispositivos limitam principalmente as tutelas de urgência contra o Fisco no sentido de esgotar, total ou parcialmente, o objeto da ação e evitar que a tutela provisória resulte em prejuízo a Fazenda Pública, mas, além destes pontos, Vergueiro (2016, p. 205) ainda dispõe:

Por sua vez, ao prescrever a aplicação dos arts. 1º a 4º da Lei Federal 8.437/1992, consoante o Código de Processo Civil de 2015, a concessão de tutela provisória contra a Fazenda Pública pressupõe:

- (v) Que a medida liminar não esgote, no todo ou em parte, o objeto da ação;
- (vi) A comunicação imediata do representante judicial, independentemente da comunicação do dirigente do órgão ou da entidade contra a qual a ação foi promovida;
- (vii) A oportunidade do representante judicial da Pessoa Jurídica de Direito Público se pronunciar em até 72 horas antes da prolação da decisão, tratando-se de Mandado de Segurança Coletivo ou Ação Civil Pública;
- (viii) A observância das disposições reativas à suspensão da execução da decisão “liminar” proferida contra o Poder Público quando há risco de lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas.

Fato é que o artigo 1.059 do Código de Processo Civil de 2015 parece ser totalmente equivocado, pois, de certa forma, ao limitar os assuntos cabíveis à tutela de urgência, restringe frontalmente a atividade jurisdicional do juiz, assim, Bueno (2018) menciona que é dever do magistrado analisar os pedidos de tutelas, caso a

caso, mesmo quando for contra a Fazenda Pública de modo a exercer seus poderes-deveres da e pela Carta Magna.

Que dispositivos restritivos como o art. 1.059 do CPC de 2015, inequivocamente agressivos ao “modelo constitucional do direito processual civil”, cedam espaço ao modelo cooperativo de processo, ao qual se volta a codificação atual desde seus arts. 5º e 6º, na legítima expectativa de que os magistrados, exercitando o controle difuso de constitucionalidade, afastem sua aplicação e analisem, caso a caso, mesmo quando o Poder Público é réu, se o jurisdicionado, o administrado, o contribuinte, enfim, fazem jus, ou não, a uma tutela tal qual a que o CPC de 2015 resolveu chamar de “provisória”. Uma tutela que bem merece ser pensada – e mais que isso, construída – em perspectiva mais ampla, de verdadeira tutela diferenciada na perspectiva de dever ser capaz de alterar as previsões genéricas feitas para o procedimento pelo legislador consoante as peculiaridades e as necessidades de cada caso concreto. Nunca, contudo, como quer aquele dispositivo codificado, tanto quando queriam seus antecessores, de não permitir que o magistrado exerça os seus deveres-poderes diretamente da e pela Constituição. (BUENO, 2018, p. 90)

Seja como for, corrobora-se com o posicionamento de João Batista Lopes, Cassio Scarpinella Bueno, Daniel Mitidiero (2018), dentre outros, de que é nitidamente inconstitucional a restrição imposta pelo artigo 1.059 do Código de Processo Civil:

Restringir, como faz o art. 1.059 do CPC de 2015, a ‘tutela provisória’ agredir, frontalmente, o acesso à justiça garantido (expressamente) pelo inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal. Não há espaço para o legislador desdizer ou limitar o que lá está garantido sem qualquer ressalva. É o próprio §1º do art. 5º da Constituição Federal que dá estofamento suficiente a esta resposta. Mesmo nos casos em que as regras buscam menos que vedar, apenas limitar ou restringir sua concessão, há inconstitucionalidade pelas mesmas razões que acabei de expor. (BUENO, 2018, p. 77)

Aliás, este também é o posicionamento de Vergueiro (2016, p. 206), que complementa o posicionamento dos juristas reforçando que não pode a legislação infraconstitucional tolher o juiz da análise do todo, com base justamente no poder geral de cautela do magistrado:

Cassio Scarpinella Bueno cogita da invalidade do art. 1.059 do CPC/2015 e o faz fulcrado no poder geral de cautela inerente ao exercício da jurisdição, por força do inc. XXXV do art. 5º da CF/1988.

Nesse ponto estamos com o Professor da Puc-SP, pois, como já tivemos a oportunidade de escrever, a concessão de medida de urgência é um dever do magistrado que se depara com uma situação concreta em que, deixando de resguardar o direito do requerente in initio litis, a concessão ao final da tutela poderá restar ineficaz, seja do ponto de vista do direito material (bem da vida a ser protegido pela tutela final), seja do aspecto processual, ensejando um processo inútil.

Isso significa que o juiz não pode ser tolhido do seu dever de suspender um ato do Poder Público se, diante do caso concreto, consta que o pedido final

pode ser prejudicado. Isto porque, o poder geral de cautela é inerente à atividade jurisdicional, ínsito à função do Poder Judiciário.

Confirma que o poder geral de cautela de jurisdição é garantia constitucional não podendo ser açoiado por regras infralegais, a orientação do Supremo Tribunal Federal (STF) que, em mais de uma oportunidade, reconhece-o como uma decorrência do princípio da inafastabilidade da jurisdição prescrito no inc. XXXV do art. 5º do texto Constitucional.

Portanto, firma-se a premissa de que é possível a concessão de tutelas de urgência contra a Fazenda Pública, sendo que o artigo 1.059 do Código de Processo Civil de 2015, que cria restrições a estas tutelas, é inconstitucional. Assim, passa-se a verificar a possibilidade, ou não, da estabilização das tutelas antecipadas antecedentes proferidas em face da Fazenda Pública.

Vale repisar que a estabilização da tutela antecipada trata-se de importante ferramenta que tem o condão de acelerar a tramitação processual e, sobretudo, reduzir a quantidade de processos em tramitação nos tribunais, já que a decisão provisória tornará definitiva quando estabilizada, cabendo a parte contrária ajuizar ação para reverter a estabilização em até dois anos da referida situação jurídica; no entanto, a decisão estabilizada não tem força de coisa julgada, nos termos do § 6º do artigo 304 do Código de Processo Civil de 2015. Também, de suma importância lembrar que não se estabiliza a decisão quando for apresentada qualquer tipo de oposição pelo réu em face da tutela antecipada, isto porque qualquer tipo de oposição por parte das Fazendas tem o condão de impedir a estabilização da tutela antecipada.

No âmbito do direito tributário, sobretudo, pela necessidade de decisões contrárias aos interesses fazendários, há diversos posicionamentos doutrinários sobre a possibilidade de estabilização da tutela antecipada. Seja como for, parece mais razoável sustentar que, por não haver vedação legal, é possível que sejam estabilizadas as tutelas antecipadas no âmbito tributário. Todavia, para sustentar este posicionamento, é necessária a análise do reexame necessário das decisões contrárias à Fazenda Pública como um impeditivo à estabilização das tutelas antecipadas em face dos entes fazendários.

A primeira corrente sustenta pela impossibilidade da estabilização da tutela antecipada em razão da obrigatoriedade do reexame necessário das decisões contrárias aos interesses fazendários, com fulcro no artigo 496 do Código de Processo

Civil¹⁵. Alvim, Lamy e Ribeiro (2021, p. 337) afastam, de forma categórica, esse argumento: “há, portanto, quem sustente a necessidade de remessa necessária. A nosso ver, contudo, não há compatibilidade entre os institutos”. Em outras palavras, nesta corrente, a decisão que estabiliza a tutela antecipada antecedente seria uma sentença, na qual deveria se sujeitar obrigatoriamente ao duplo grau de jurisdição, não produzindo dessa forma efeitos imediatos, como quer o CPC. Portanto, com base neste posicionamento doutrinário, a tutela antecipada somente seria estabilizada com a confirmação pelo tribunal, o que parece bastante contraditório com o próprio instituto.

Aprofundando nesta hipótese, após a sentença que estabiliza a tutela antecipada, o processo seria remetido ao tribunal que, na prática, demoraria mais alguns anos para analisar e confirmar a estabilização. Ora, o prazo de dois anos para ajuizar a ação para rescindir a estabilização estaria suspenso? A resposta mais coerente é não - aliás, esse seria mais um elemento para demonstrar a falta de razoabilidade deste argumento.

Dando amparo à esta tese de que é possível a estabilização da tutela antecipada em face da Fazenda, vale citar o entendimento de que qualquer tipo de oposição teria o condão de obstar a estabilização - ocorre que o reexame necessário não se trata de uma oposição formal, muito pelo contrário, o duplo grau de jurisdição não é um tipo de recurso, assim, também por esse motivo não teria o condão de obstar a estabilização. Nesse sentido, Alvim, Lamy e Ribeiro (2021, p. 337): “a doutrina majoritária está de acordo no sentido de que o reexame necessário não é um recurso. Trata-se de condição para que se opere o trânsito em julgado”.

Além disso, e não menos importante, o procedimento que instituiu a estabilização da tutela antecipada antecedente não criou regras próprias para que houvesse a estabilização em face da Fazenda Pública, muito pelo contrário, fez apenas a inclusão do inconstitucional artigo 1.059, que acaba por restringir a concessão das tutelas provisórias, mas, em momento algum, limitou ou restringiu o instituto da estabilização. Portanto, parece claro e evidente que, se o legislador quisesse criar restrições, assim teria feito, mas, como não o fez, certo de que não há

¹⁵ Art. 496 - Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal.

limitações para estabilização da tutela no âmbito do direito tributário. Aliás, bastante temeroso para um estado democrático de direito que parte dos doutrinadores comecem a criar restrições e limitações ao acesso da justiça, sem que a lei houvesse criado tais impedimentos.

A sentença proferida na forma do art. 304, §1º, CPC/15, não deve se submeter a qualquer confirmação pelo Tribunal, como condição à estabilização. Isso porque o procedimento legal previsto para a estabilização torna absolutamente incompatível a submissão de tal julgado ao duplo grau obrigatório. (ALVIM; LAMY; RIBEIRO, 2021, p. 337)

A norma processual não restringiu este instituto a nenhum ramo do direito ou a casos específicos, devendo ser aplicada a todos, portanto, parece óbvio que a estabilização da tutela antecipada deve ser permitida no âmbito do processo tributário. Nessa mesma, linha Anwar Mohammed Ali (2021, p. 338) ensina em suas lições:

Como a decisão estabilizada é provisória, há caminho para a Fazenda Pública mudar o quadro por meio de ação própria. Heitor Sica, Vitor Lanza Veloso e Artur Cesar de Souza, por sua vez, afirmam não haver remessa necessária, pois o art. 496 do Código de Processo Civil/15 diz que só cabe remessa necessária de sentença, e a concessão da tutela antecipada é feita por decisão interlocutória. Do mesmo modo, a decisão que extingue pela estabilização não seria propriamente contra a Fazenda Pública.

Portanto, dúvidas não restam de que não se encontra guarida o argumento de que seria impossível estabilizar uma tutela antecipada contra a Fazenda em razão da obrigatoriedade do reexame necessário, portanto, e como já dito, sob o enfoque exclusivo do Código de Processo Civil, não há limitação a estabilização da tutela antecipada em face das Fazendas Públicas.

4. AS TUTELAS DE URGÊNCIA NAS DEFESAS DO CONTRIBUINTE EM FACE DAS COBRANÇAS DO FISCO PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após todas essas explanações sobre as sistemáticas de cobrança do Fisco, formas de defesa do contribuinte e a aplicabilidade destas tutelas de urgência no âmbito tributário, ingressa-se ao tópico principal deste trabalho acadêmico, o qual visa sanar a celeuma apresentada: as tutelas de urgência, inclusive eventual estabilização da tutela antecipada antecedente, pode tratar-se da solução para reduzir a quantidade excessiva de processos em tramitação e morosidade do Poder Judiciário?

Dessa forma, a resposta ao questionamento será aprofundada neste item que - após todos os estudos sobre as demandas judiciais para resguardar os interesses do contribuinte em face das cobranças do Fisco pelo crédito tributário e o cabimento das tutelas de urgência no âmbito do tributário – analisará a possibilidade da tutela de urgência em cada demanda judicial tributária a ser apresentada pelo contribuinte para sua defesa, bem como exemplificação de cada tutela nas demandas fiscais e os possíveis efeitos destas tutelas na agilização do trâmite dos processos.

4.1. As Tutelas de Urgência nos Embargos à Execução Fiscal

Primeiramente, vale confirmar que os embargos à execução fiscal tratam de uma ação em que o contribuinte se opõe, total ou parcialmente, à cobrança do crédito tributário realizada através de processo judicial. O processo executivo fiscal é regido pela Lei das Execuções Fiscais (LEF), no entanto, tal norma não dispõe sobre a possibilidade da concessão das tutelas de urgência em sede de embargos à execução, assim, aplica-se subsidiariamente as normas do Código de Processo Civil.

Dessa forma, após o advento do artigo 739-A do Código de Processo Civil de 1973, tanto os embargos à execução civil por título extrajudicial quanto os embargos à execução fiscal (aplicando-se o Código de Processo Civil de forma complementar a Lei das Execuções Fiscais) não teriam, em regra, os efeitos suspensivos.

Ainda, o art. 739-A, acrescido ao Código de Processo Civil por força da Lei n. 11.382, de 2006, dispõe que os embargos, na execução civil por título extrajudicial, em regra, não terão efeito suspensivo, podendo o juiz concedê-lo mediante o atendimento de certos requisitos (caput e § 1º).

Sublinhe-se que a concessão de efeito suspensivo aos embargos nunca contou com previsão na Lei de Execução Fiscal, mas apenas no Código de Processo Civil (§ 1º do art. 739, revogado pela Lei n. 11.382, de 2006), que, nesse aspecto, era aplicável subsidiariamente àquela. (COSTA, 2012, p. 441)

No âmbito do Código de Processo Civil de 2015, o referido dispositivo não sofreu alteração substancial, devendo o preenchimento dos requisitos à concessão da tutela provisória e à garantia da execução para atribuição do efeito suspensivo, nos termos do artigo 919 do *Codex Processual*:

Art. 919 - Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

§ 2º Cessando as circunstâncias que a motivaram, a decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada.

§ 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante.

§ 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

§ 5º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens.

Costa (2012) ainda ensina, com base no artigo do Código de Processo Civil de 1973, que é possível a atribuição ao efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal da mesma maneira que os embargos à execução civil por título extrajudicial.

Desse modo, face à aludida complementariedade dos sistemas de execução civil por título extrajudicial e fiscal vigentes, impende concluir-se pela possibilidade de concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal, desde que comprovado o preenchimento de todos os requisitos previstos pela novel legislação processual: a) requerimento expresso do embargante nesse sentido, submetido à apreciação do Juízo a quo; b) tempestividade; c) relevância dos fundamentos (plausibilidade); d) possibilidade do prosseguimento da execução causar grave dano de incerta ou difícil reparação; e) a segurança do juízo com bens suficientes para esse fim. Por conseguinte, prescindível, num primeiro momento, que a segurança do Juízo corresponda ao valor integral da execução, como pressuposto de admissibilidade dos embargos, uma vez que, a qualquer momento, poderá ser determinado o reforço de penhora. No entanto, a garantia integral do débito configura um dos requisitos a serem atendidos para postular-se a concessão de efeito suspensivo aos embargos, como mencionado. (COSTA, 2012, p. 441)

Nesse sentido, não restam dúvidas de que nos embargos à execução fiscal podem ser concedidas as tutelas de urgência, inclusive para atribuir efeito suspensivo ao processo executivo fiscal; mas não é só: podem ser concedidas tutelas de urgências para outras situações dentro dos embargos à execução Fiscal, conforme será demonstrado.

A primeira hipótese a ser estudada é a concessão de antecipação de tutela antecedente para suspender o processo executivo fiscal, que é a tutela de urgência mais comum nos embargos à execução, especialmente quando há a garantia integral do juízo. Sobre a possível estabilização desta tutela, não parece razoável estabilizar uma tutela que manterá a garantia integral do juízo, assim, a estabilização seria totalmente inócua pois o bem ou valor penhorado continuaria a garantir e não haveria motivo para a sua liberação, portanto, a estabilização apenas atrasaria ainda mais o trâmite processual, o que não é o objetivo do estudo desta dissertação.

Outro exemplo, ainda com base na tutela antecipada, embora incomum, é que o contribuinte pode pleitear tutela antecipada antecedente para afastar os requisitos de presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa e, assim, suspender a exigibilidade do crédito tributário com base em argumento pautado em julgado das Cortes Superiores, sob a égide da repercussão geral ou da sistemática do recurso repetitivo. O pleito, por si só, não teria o condão de gerar muitos efeitos práticos ao processo, isto porque, seria um “pré-convencimento” do magistrado acerca do mérito dos embargos. Por outro lado, além do pedido para afastar os requisitos de presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa e suspender a exigibilidade do crédito tributário – se o contribuinte, de igual forma, pleiteasse a liberação dos bens e valores penhorados e tivesse o seu deferimento para levantar as garantias, caso também houvesse a estabilização da tutela antecipada antecedente deferida, poderia se interromper o trâmite processual da execução fiscal e também dos embargos à execução, o que geraria redução na quantidade de ações ativas, redução no custo do Poder Judiciário e gerar a tão almejada celeridade processual. Aliás, tudo isso sem ocasionar prejuízos desnecessários às partes, pois, como já dito, a tutela estabilizada estaria amparada em um precedente julgado sob a égide da repercussão geral no Supremo Tribunal Federal ou da sistemática do recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, o qual teria provável chance de êxito pelo contribuinte.

Pensando nesta hipótese e partindo à prática jurídica, imagine que o Fisco Estadual ajuíze execução fiscal, consubstanciada em certidão de dívida ativa, cobrando os valores lançados no Auto de Infração e Imposição de Multa, que entendeu pela incidência do ICMS nas operações de bonificações realizadas pelo contribuinte, cujo assunto foi julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos da controvérsia, no REsp nº 1.111.156-SP, de forma favorável

aos contribuintes, conforme jurisprudência em um caso semelhante de Embargos à Execução Fiscal:

APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – Autuação por suposto creditamento do ICMS indevido – **Saídas a título de bonificação**, encargos financeiros, aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo, bem como despesas com energia elétrica e serviços de comunicação – **Afastamento da cobrança somente com relação ao item 1 do ALLM, que trata do creditamento indevido de ICMS a título de débitos indevidos em bonificações** – Cobrança que se mantém no que se refere aos demais itens - Precedentes – Sentença parcialmente reformada – Recurso de apelação da embargante parcialmente provido.
(TJ-SP - APL: 10001607420168260510 SP 1000160-74.2016.8.26.0510, Relator: Tania Mara Ahualli, Data de Julgamento: 06/02/2023, 6ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 08/02/2023)

Portanto, o contribuinte executado sairá vitorioso frente à cobrança do Fisco, todavia, sofrerá todos os efeitos de uma execução fiscal e, ainda, após a garantia integral, terá os impactos por anos desses processos tramitando. Dessa forma, o contribuinte poderá opor os embargos e pleitear tutela antecipada antecedente para afastar os requisitos de presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa, suspender a exigibilidade do crédito tributário e liberar as penhoras realizadas, bem como pleiteando que a tutela, se concedida, seja estabilizada. Uma vez deferida tal tutela de urgência e permitindo-se a sua estabilização, seriam dois processos a menos para transitar no Poder Judiciário e ainda de forma célere e eficiente, o que corrobora com a tese de que as tutelas de urgência e eventual estabilização podem atuar de forma muito eficaz para a resolução do maior problema do Judiciário brasileiro.

Além dos exemplos acima, vale verificar exemplos de tutelas cautelares no âmbito dos embargos à execução fiscal. Assim, o contribuinte pode pleitear em tutela cautelar, antecedente ou incidental, a expedição de certidão de regularidade fiscal, isto é, certidão positiva com efeito de negativa, podendo fundamentar o pedido na garantia integral do débito, nos termos do art. 206 do Código Tributário Nacional ou pela existência da probabilidade do direito e *periculum in mora*, que ensejaria a expedição da referida certidão, independentemente de garantia integral do juízo. Nesse ponto, a tutela cautelar, embora não tenha efeito diretamente na tramitação dos embargos ou da própria execução fiscal, evita que seja proposto um novo processo exclusivamente para se pleitear a certidão de regularidade fiscal, portanto, atuando de certa forma para agilizar a tramitação dos processos no âmbito fiscal.

Outra tutela cautelar que pode ser pleiteada pelo contribuinte no bojo dos embargos à execução fiscal é no sentido de se determinar a exclusão do Serasa e

CADIN, o que fundamentará da mesma maneira que a tutela cautelar para expedição de certidão de regularidade fiscal, evitando, também, que seja distribuída uma ação exclusiva para estes fins. Nesse sentido são essas as principais hipóteses de tutelas de urgência nos embargos à execução que podem influenciar diretamente na agilização dos trâmites processuais.

4.2. As Tutelas de Urgência na Exceção de Pré-Executividade

Após a análise das tutelas de urgência no âmbito dos embargos à execução, passa-se a analisá-las na exceção de pré-executividade. De proêmio, vale repisar que a objeção de pré-executividade tem sido amplamente aceita pelo Poder Judiciário para refutar “matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”, conforme Súmula 393 do Superior Tribunal de Justiça. Nestas condições – e justamente por poder veicular apenas matérias de ordem pública cognoscível de plano – a exceção de pré-executividade pode ser apresentada em qualquer tempo ou grau de jurisdição. Assim, como não há disposição normativa sobre esse instituto jurídico, pergunta-se seria possível a utilização das tutelas de urgência nesta petição?

Antes de responder ao questionamento, importante lembrar que do artigo 300 do Código de Processo Civil de 2015 extrai-se a possibilidade de o magistrado conceder a tutela de urgência desde que evidenciada a probabilidade do direito e o perigo de dano (ou risco ao resultado útil do processo). Feitas tais considerações, entende-se que não há óbice de natureza processual à formulação de pedido de tutela de urgência em sede de exceção de pré-executividade. Com efeito, tendo sido recebida a exceção de pré-executividade pelo juízo originário por entender que há possibilidade de existência de vício na execução que independa de dilação probatória, mostra-se cabível ao executado a apresentação de pedido de tutela de urgência pelo contribuinte, que, em regra, são muitos semelhantes aos pedidos formulados nos embargos à execução, conforme será demonstrado.

Assim como nos embargos à execução fiscal, entendemos que o contribuinte pode pleitear tutela antecipada para suspender o processo executivo fiscal, bem como todos os atos de constrição e execução até que o pedido principal seja efetivamente julgado, mas tal tutela de urgência não teria o condão de agilizar a tramitação do processo. Além disso, o contribuinte pode pleitear tutela antecipada antecedente para afastar os requisitos de presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa e, assim, suspender a exigibilidade do crédito tributário com base em argumento pautado

em julgado das Cortes Superiores, sob a égide da repercussão geral ou da sistemática do recurso repetitivo, ou, ainda, matéria de ordem pública, nas quais não necessitarão de dilação probatória, sendo possível sua análise e julgamento de plano. Em ambos os casos, por não serem tutelas antecipadas antecedentes, não há como realizar a estabilização, o que demandará a tramitação normal do pleito do contribuinte até o final do julgamento. Nesse sentido, vale citar decisão exarada pelo Juízo do Setor de Execução Fiscal de Valinhos/SP, que atribuiu efeito suspensivo à exceção de pré-executividade, cuja decisão segue transcrita:

Vistos,
Suprida eventual citação do executado(a) - caso não tenha ainda sido efetivada - face o comparecimento espontâneo da executada, de acordo com o disposto no artigo 239, § 1o do CPC.
Recebo o pedido de exceção de pré-executividade para discussão, atribuindo-lhe efeito suspensivo.
Esclareço que o juízo vai indeferir - de plano - qualquer requerimento que demande produção de provas, pois a exceção deve objetivar a análise de matérias de ordem pública e que possam ser reconhecidas de ofício. Afora essa condição, provas somente serão admissíveis ao se manejar embargos após a garantia integral da execução (Lei no 6.830/80, art. 16, § 1o).
Manifeste-se a exequente, ora excepta, no prazo de 30 (trinta) dias.
Decorrido o prazo, conclusos para decisão.
Intime-se. (TJSP - SETOR DE EXECUÇÕES FISCAIS DA COMARCA DE VALINHOS – PROCESSO 1500698-53.2022.8.26.0650 - Execução Fiscal – DECISÃO 08/05/2023).

Outrossim, quando existem matérias conhecíveis de ofício e não há necessidade de dilação probatória, o magistrado poderá se convencer previamente sobre a demanda fiscal, razão pela qual já terá em mente a opinião sobre aquela lide. Nesse sentido, o contribuinte também poderá pleitear as seguintes tutelas cautelares para a expedição de certidão de regularidade fiscal e determinar a exclusão do Serasa e CADIN, sendo que o deferimento de tais pleitos evitará que seja proposta uma nova ação pelo contribuinte para ter o seu direito atendido. Nesse sentido são essas as principais hipóteses de tutelas de urgência na exceção de pré-executividade que podem influenciar diretamente na agilização dos processos nos tribunais.

4.3. As Tutelas de Urgência na Ação Anulatória de Débito Fiscal

A ação anulatória de débito fiscal é uma ação ativa proposta pelo contribuinte de rito ordinário, assim, é inegável que podem ser objetos de tutela de urgência. Para estudar as tutelas de urgência nesta ação, tentar-se-á dividi-la em dois momentos: quando o crédito tributário estiver definitivamente constituído e, portanto, passível de

cobrança, mas sem qualquer ato judicial de cobrança e quando o crédito tributário já estiver em cobrança judicial mediante processo executivo fiscal.

Dessa forma, assim como no caso dos embargos à execução e exceção de pré-executividade, os requisitos para a concessão das tutelas de urgência encontram-se dispostos no artigo 300 do Código de Processo Civil de 2015, que, em síntese, são a probabilidade do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, assim, passa-se a analisar tais tutelas na prática.

O contribuinte pode, tanto antes quanto após a propositura da execução fiscal e desde que não tenha ocorrido o julgamento do mérito da demanda, ajuizar ação anulatória de débito fiscal e pleitear tutela antecipada, que pode ser antecedente ou incidental. Nesse sentido, vale citar o exemplo do contribuinte que ajuíza ação anulatória de débito fiscal e pleiteia tutela antecipada antecedente para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Caso a tutela antecipada seja concedida, antes da propositura da execução fiscal, vedará que o Fisco ajuíze ação para cobrança; por outro lado, na hipótese de a tutela ter sido deferida após o ajuizamento do processo executivo fiscal, determinará a suspensão do processo de cobrança, conforme jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores.

Seja como for, o simples deferimento da tutela antecipada, incidental ou antecedente, para suspender a exigibilidade do crédito tributário cobrado pelo Fisco, evitará que o contribuinte suporte efeitos da cobrança do crédito tributário, inclusive suspendendo todos os procedimentos de constrição do patrimônio do contribuinte. Além disso, caso seja estabilizada a tutela antecipada antecedente, que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, poderia se obstar a interposição do processo executivo fiscal ou, caso já tenha sido ajuizada, interromper o trâmite processual da execução fiscal, que, assim como em eventual estabilização de tutela nos embargos à execução, geraria redução na quantidade de ações ativas, redução no custo do Poder Judiciário e gerar a tão almejada celeridade processual.

Considerando a análise de casos práticos, supondo que o contribuinte ajuíze ação anulatória de débito fiscal com pedido de tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário referente às operações comerciais declaradas inidôneas pelo Fisco Estadual e, assim, tendo sido cobrado pelo crédito do tributo apropriado nestas transações. Nessa situação, a ação é recebida e a tutela antecipada é deferida sem a necessidade de qualquer garantia ou depósito judicial,

razão pela qual o crédito tributário ficará suspenso, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, cuja íntegra da decisão segue transcrita:

Vistos.

Trata-se de ação ordinária proposta pela empresa [REDACTED] por onde sustenta ilegalidade na imposição de multa em razão da ocorrência de transação comercial com empresa tida por inidônea. Requereu tutela provisória para suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

No presente caso, a fiscalização declarou inidôneas as notas emitidas pela empresa vendedora das mercadorias e a prática configura o ilícito administrativo relativo à documentação fiscal.

A boa fé, de fato, conforme menciona a autora, pode ser considerada, mas demanda demonstração que a empresa autuada teve mínimas cautelas, apresentando prova do negócio efetivo, entrega da mercadoria, pagamento ou recebimento, pessoa do credor ou devedor responsável além de outras providências corriqueiras em negócios desse tipo.

A matéria foi objeto de análise do C. Superior Tribunal de Justiça em sede de Recursos Repetitivos (REsp 1.148.444-MG), onde restou firmada a tese da possibilidade do comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, podendo engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

Com efeito, a autora junta aos autos documentos que evidenciam a probabilidade de seu direito, haja vista que dão conta da efetividade das operações realizadas, tais como cotação da mercadoria, contrato de compra e venda, entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa, comprovantes de pagamentos, dentre outros. Do mesmo modo, a urgência se consubstancia nos atos de cobrança do débito tributário.

Em relação à aplicação dos juros já entendi anteriormente que a SELIC não é o limite para os juros moratórios como teto, mas o piso mínimo a ser cobrado, ficando o Fisco autorizado à cobrança conforme RICMS. A previsão é da Lei n.º 13.918/09 que determinou:

Artigo 96 - O montante do imposto ou da multa, aplicada nos termos do artigo 85 desta lei, fica sujeito a juros de mora, que incidem:

I - relativamente ao imposto:

II - relativamente à multa aplicada nos termos do artigo 85 desta lei, a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração.

§ 1º - A taxa de juros de mora será de 0,13% (treze décimos por cento) ao dia.

No entanto, há decisão no sentido de inconstitucionalidade da disposição que determina a cobrança dos juros acima da SELIC. Aludida decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo denota a tendência de reconhecimento da inconstitucionalidade da aplicação do Fisco:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE - Arts. 85 e 96 da Lei Estadual n.º 6.374/89, com a redação dada pela Lei Estadual n.º 13.918/09 - Nova sistemática de composição dos juros da mora para os tributos e multas estaduais (englobando a correção monetária) que estabeleceu taxa de 0,13% ao dia, podendo ser reduzida por ato do Secretário da Fazenda, resguardado o patamar mínimo da taxa SELIC - Juros moratórios e correção monetária

dos créditos fiscais que são, desenganadamente, institutos de Direito Financeiro e/ou de Direito Tributário - Ambos os ramos do Direito que estão previstos em conjunto no art. 24, inciso I, da CF, em que se situa a competência concorrente da União, dos Estados e do DF - §§ 1º a 4º do referido preceito constitucional que trazem a disciplina normativa de correlação entre normas gerais e suplementares, pelos quais a União produz normas gerais sobre Direito Financeiro e Tributário, enquanto aos Estados e ao Distrito Federal compete complementar, no âmbito do interesse local, aquelas normas STF que, nessa linha, em oportunidades anteriores, firmou o entendimento de que os Estados-membros não podem fixar índices de correção monetária superiores aos fixados pela União para o mesmo fim (v. RE nº 183.907- 4/SP e ADI nº 442) - CTN que, ao estabelecer normas gerais de Direito Tributário, com repercussão nas finanças públicas, impõe o cômputo de juros de mora ao crédito não integralmente pago no vencimento, anotando a incidência da taxa de 1% ao mês, "se a lei não dispuser de modo diverso" - Lei voltada à regulamentação de modo diverso da taxa de juros no âmbito dos tributos federais que, destarte, também se insere no plano das normas gerais de Direito Tributário/Financeiro, balizando, no particular, a atuação legislativa dos Estados e do DF - Padrão da taxa SELIC que veio a ser adotado para a recomposição dos créditos tributários da União a partir da edição da Lei nº 9.250/95, não podendo então ser extrapolado pelo legislador estadual - Taxa SELIC que, por sinal, já se presta a impedir que o contribuinte inadimplente possa ser beneficiado com vantagens na aplicação dos valores retidos em seu poder no mercado financeiro, bem como compensar o custo do dinheiro eventualmente captado pelo ente público para cumprir suas funções - Fixação originária de 0,13% ao dia que, de outro lado, contraria a razoabilidade e a proporcionalidade, a caracterizar abuso de natureza confiscatória, não podendo o Poder Público em sede de tributação agir imoderadamente - Possibilidade, contudo, de acolhimento parcial da arguição, para conferir interpretação conforme a Constituição, em consonância com o julgado precedente do Egrégio STF na ADI nº 442 - Legislação paulista questionada que pode ser considerada compatível com a CF, desde que a taxa de juros adotada (que na atualidade engloba a correção monetária), seja igual ou inferior à utilizada pela União para o mesmo fim Tem lugar, portanto, a declaração de inconstitucionalidade da interpretação e aplicação que vêm sendo dada pelo Estado às normas em causa, sem alterá-las gramaticalmente, de modo que seu alcance valorativo fique adequado à Carta Magna (art. 24, inciso I e § 2º) - Procedência parcial da arguição (TJSP Órgão Especial Arguição de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000 Rel. Des. Paulo Dimas Mascaretti j. 27 de fevereiro de 2013).

A Fazenda Pública do Estado de São Paulo, por outro lado, se nega a aplicar tal entendimento, continuando a cobrar os juros da lei reconhecida como inconstitucional no âmbito do Estado de São Paulo. Nesse sentido, não se pode, mesmo, entender que o tributo deva ser pago com tais juros.

Assim, ao menos para possibilitar a discussão judicial e estando presentes os requisitos legais, **DEFIRO a tutela de urgência para determinar a suspensão da exigibilidade do AIIM de n.º 40478361.** Deverá a requerida abster-se de quaisquer atos de cobrança, até final decisão.

Cite-se e Intime-se a requerida ao cumprimento da ordem.

(TJSP - 2ª Vara da Fazenda Pública de Campinas/SP – Ação Anulatória de Débito Fiscal – Processo n.º 1006040-37.2017.8.26.0114 – Data da Decisão: 14/02/2017)

Embora no caso em estudo não tenha havido a estabilização da tutela antecipada, importante esclarecer que esta decisão suspende os procedimentos de cobrança pelo Fisco; destarte, caso não tenha sido proposta execução fiscal, o ente federativo não poderá ajuizá-la, tampouco dar efetividade em outras formas de cobrança do crédito tributário, mas, por outro lado, caso já tenha ajuizado a execução fiscal, o processo será suspenso e nenhum ato de cobrança e constrição será continuado pela Fazenda Pública. Além disso, caso ocorra a estabilização da tutela de urgência, evitará que dois processos tramitem no Poder Judiciário: a própria ação anulatória de débito fiscal e a execução fiscal; portanto, a demanda será solucionada de forma mais célere e eficiente, pois o Fisco apenas recorrerá da estabilização caso entenda que tem chance efetiva de êxito na demanda.

Além disso, o contribuinte poderá se valer das tutelas cautelares no âmbito da ação anulatória de débito fiscal. Dessa forma, assim como pode ocorrer nos embargos à execução fiscal e exceção de pré-executividade, entendemos que o contribuinte pode pleitear tutela cautelar para a expedição de certidão de regularidade fiscal e determinar a exclusão do Serasa e CADIN, sendo que o deferimento de tais pleitos evitará que seja proposta uma nova ação pelo contribuinte para ter o seu direito atendido. Nesse sentido Jesus *et al.* (2019, p. 411) exemplificam a utilização da tutela cautelar na ação anulatória fiscal, *in verbis*:

Dentro desse contexto, e a fim de solucionar o problema, informamos que muitos contribuintes já no âmbito do CPC/2015 têm requerido a tutela provisória de urgência cautelar antecedente (consultar o tópico de Tutelas Provisórias abaixo) como forma alternativa de garantia para não ficarem a mercê do entendimento do juiz da causa.

A tutela provisória de urgência cautelar antecedente é requerida apenas com o fim de apresentar outras formas de garantia para o débito inscrito em Dívida Ativa, que não o depósito.

Como o art. 38 da LEF faz restrição apenas ao depósito em ação anulatória, não mencionando outras formas, os Tribunais Judiciais têm acolhido a apresentação da fiança bancária, por exemplo, em sede da tutela provisória. Efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá de ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias, caso em que será apresentado nos mesmos autos em que deduzido o pedido de tutela cautelar, não dependendo do adiantamento de novas custas processuais.

O entendimento dos Tribunais decorre do fato de que se o credor (Fazenda Pública) não ajuíza a execução fiscal de modo célere, é possível ao devedor demonstrar legítimo interesse em requerer a tutela provisória com o intuito de antecipar a garantia que ocorreria na ação de execução.

Portanto, assim, figuram-se as principais hipóteses de tutelas de urgência na ação anulatória de débito fiscal que entendemos ter efeitos, direto ou indireto, na agilização e redução dos processos nos Tribunais.

4.4. As Tutelas de Urgência na Ação Declaratória em Matéria Tributária

Sobre as tutelas de urgência na ação declaratória em matéria tributária, vale esclarecer que, como já argumentado, trata-se a ação ativa proposta pelo contribuinte de rito ordinário, assim, é inegável que pode ser objeto de tutela de urgência. Nesse sentido, Marins (2018 p. 483) declara que não há qualquer óbice a concessão de medida liminar na ação declaratória em matéria tributária, podendo ser concedida tanto tutela antecipada quanto tutela cautelar.

Não há óbice à concessão de medida liminar de antecipação de tutela (art. 273 do CPC/73 ou art. 294 do CPC/2015) no âmbito da ação declaratória em matéria tributária, pois mesmo a sentença declaratória comporta a antecipação de seus efeitos práticos. Exemplo típico é aquele em que o contribuinte pede a declaração positiva, por sentença, do seu direito em lançar créditos de ICMS ou IPI em sua escrita fiscal, solicitando, já na petição inicial, a concessão de tutela de urgência antecipada em caráter incidental que permita o lançamento provisório dos créditos sub judice (antecipação parcial dos efeitos práticos da sentença de mérito), desde que demonstre estarem reunidos os requisitos do art. 300 (a modo geral, a probabilidade do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, de modo a construir juízo de probabilidade autorizador da antecipação). Mesmo nos casos de declaratória negativa de existência (ou declaratória de inexistência) de relação jurídica tributária com fundamento em ilegalidade ou inconstitucionalidade, pode o contribuinte formular pedido de antecipação de tutela suspensivo da exigibilidade do tributo antecipando desse modo um dos efeitos práticos da sentença final que declare a inexistência da obrigação tributária que consiste, axiomáticamente, na impossibilidade jurídica de a Fazenda Pública promover qualquer espécie de cobrança respeitante à matéria fiscal decidida.

Nada obstante o fato de o CPC/2015 conferir tratamento diferenciado ao que o CPC/1973 denomina “tutela antecipada” (denominada, no CPC/2015 de tutela provisória), tais alterações, em sua maioria, são concernentes ao procedimento, bem como ao tratamento conjunto das tutelas antecipatória e cautelar. Sua natureza jurídica não se altera no novo diploma legal. Assim, a despeito do fato de haver nomenclatura diversa, não se alteram as conclusões acima expostas, sendo perfeitamente possível seja pleiteada liminarmente a antecipação dos efeitos da sentença na ação declaratória.

Portanto, feitas essas breves premissas sobre a possibilidade da concessão das tutelas de urgência na ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária, partir-se-á para demonstrar, na prática, o cabimento de tutelas que venham a agilizar a tramitação processual.

Como, em regra, a ação declaratória em matéria tributária é ajuizada em face de possível lançamento tributário que ainda não tenha ocorrido no mundo jurídico, já que, após a constituição do crédito tributário, a ação adequada é a anulatória de débito fiscal, nesse sentido, as tutelas de urgência têm uma limitação de atuação neste tipo de demanda.

Destarte, o contribuinte pode, antes da constituição do crédito tributário, ajuizar ação declaratória de inexistência de relação jurídica-tributária e pleitear tutela antecipada, que pode ser antecedente ou incidental, para suspender a exigibilidade de eventual crédito tributário. Caso a tutela antecipada seja concedida, antes do lançamento, permitirá ao Fisco que faça o lançamento para se evitar a decadência, mas proibirá que dê sequência nos procedimentos de cobrança; por outro lado, caso a tutela seja tardia e tenha sido deferida após o ajuizamento do processo executivo fiscal, determinará a suspensão do processo de cobrança.

Seja como for, o simples deferimento da tutela antecipada, incidental ou antecedente, para suspender a exigibilidade de eventual crédito tributário, evitará que o contribuinte suporte efeitos da cobrança do crédito tributário, inclusive suspendendo todos os procedimentos de constrição do patrimônio do contribuinte. Além disso, caso seja estabilizada a tutela antecipada antecedente, que suspendeu a exigibilidade de eventual crédito tributário, poderia se obstar a interposição do processo executivo fiscal ou, caso já tenha sido ajuizada, interromper o trâmite processual da execução fiscal, que, assim como em eventual estabilização na ação anulatória de débito fiscal, evitaria mais uma ação do Fisco (execução fiscal) e agilizaria a análise do pleito do contribuinte. Portanto, assim, figura-se, ao nosso ver, a única hipótese de tutela de urgência na ação declaratória em matéria fiscal que entendemos haver efeitos, diretos ou indiretos, na agilização e redução dos processos nos tribunais.

4.5. As Tutelas de Urgência na Ação Consignatória em Pagamento de Crédito Tributário

A ação consignatória em pagamento é uma ação ajuizada pelo contribuinte para consignar o pagamento do tributo cobrado pelo Fisco, que, na maioria dos casos, é cobrado por mais de um ente federativo. Assim como ocorre nas outras ações ordinárias já estudadas (anulatória e declaratória) é permitida a concessão de tutelas de urgência nesta demanda, todavia, conforme se demonstrará, os assuntos são bastante limitados e são raríssimas as tutelas de urgência nesta ação.

Dessa forma, o contribuinte pleiteará tutela antecipada, normalmente antecedente, que visará a autorização para o depósito integral do montante a ser consignado em favor de um ou mais entes federativos que realizam a cobrança do crédito tributário, sendo que, neste pleito, usualmente o autor concomitantemente solicita a expedição de certidão de regularidade fiscal; a determinação da exclusão do

Serasa e CADIN ou o impedimento do registro nestes cadastros de devedores e, ainda, o impedimento da retenção do tributo, caso seja uma operação sujeita à retenção. Ao contrário do que buscamos neste trabalho, as tutelas de urgência, em sede de ação consignatória em pagamento, não agilizarão a tramitação dos processos, tampouco reduzirá a quantidade de demandas.

Seja como for, convém trazer ao estudo a ação consignatória em pagamento com pedido de antecipação de tutela pleiteada por contribuinte, que era cobrado o ISSQN pelos municípios de Campinas e de Brasília, assim, o contribuinte teve o deferimento da tutela de urgência para depositar o valor integralmente cobrado, sendo que, após o depósito, estaria suspenso o crédito tributário, podendo o contribuinte expedir certidão de regularidade de fiscal e, ainda, obstar que tenha a retenção de valores dos tributos por seus fornecedores, cuja íntegra da decisão segue transcrita:

Trata-se de ação de conhecimento, com pedido de tutela de urgência, proposta por [REDACTED] contra o DISTRITO FEDERAL e o município de CAMPINAS – SP.

O autor afirma que sofre dupla exação do ISSQN nas operações de prestação de serviço à empresa tomadora (TELEBRAS), em razão de recolher 2% do referido imposto no município de CAMPINAS/SP (artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003) e por sofrer também a retenção de 5% do ISS-ST pela tomadora de serviço, por conta da exigência do DISTRITO FEDERAL (artigo 8º, VIII, §14º e §16 do Decreto distrital n. 25.508/2005).

Narra ter sido vencedora de licitação na modalidade “pregão eletrônico” e contratada para prestar serviços relativos a bens de terceiros, segundo consta no item 14.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Pede, em tutela de urgência, seja: (I) autorizada a realizar depósito judicial da alíquota máxima do ISSQN exigido pelo DISTRITO FEDERAL (5%) nos meses de fevereiro e prestações posteriores, nos termos do artigo 539 do CPC; (II) determinado às tomadoras de serviço que não façam a retenção do imposto e a transferência do valor para o DISTRITO FEDERAL; (III) determinada a expedição de ofício à TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S/A - TELEBRAS, com ordem para que se abstenha de realizar a retenção do ISSQN e, conseqüentemente, repassar ao DISTRITO FEDERAL; (IV) determinada a expedição da Certidão Negativa de Débitos (artigo 156, VIII, CTN), supletivamente, a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa, em conformidade com o artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, sempre que solicitado pela autora, em ambos os entes; (V) determinado ao DISTRITO FEDERAL que não exija das tomadoras de serviços da autora o recolhimento do ISSQN, mediante o lançamento do imposto ou qualquer ato de exigência do tributo, como via indireta de cobrança.

No mérito, postula a confirmação da tutela de urgência, bem como seja declarada a inexistência de relação jurídica tributária que obrigue a autora a recolher o ISSQN ao DISTRITO FEDERAL, relativamente ao item 14.01 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Subsidiariamente, seja declarada a inexistência de relação jurídica tributária que obrigue a autora a

recolher o ISSQN ao município de CAMPINAS/SP nas operações de prestação de serviço realizadas no DISTRITO FEDERAL; assim como a conversão em renda dos valores depositados para o município competente para recebimento do imposto e o levantamento do valor eventualmente remanescente (3% de ISSQN) depositados pela autora, caso seja comprovado que o município de CAMPINAS/SP é o credor do ISSQN.

Deu à causa o valor de R\$77.740,73 (setenta e sete mil setecentos e quarenta reais e setenta e três centavos).

Custas recolhidas (ID 148483245).

O Juízo determinou a emenda à inicial (148550093).

A parte autora aditou a inicial (ID 149403643 e ID 149403641).

DECIDO.

A petição inicial preenche os requisitos essenciais e não é caso de improcedência liminar dos pedidos (artigo 334 do CPC).

O deferimento da tutela de urgência, de natureza antecipatória, exige o preenchimento dos requisitos do artigo 300 do CPC, quais sejam, a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, além da possibilidade de reversão da medida (§3º).

Há bitributação quando dois entes da federação, sujeitos ativos de determinado tributo, promovem a exação correspondente do único contribuinte pelo mesmo fato gerador.

Os artigos 3º e 4ª da LC n. 116/2003 estabelece que a competência tributária de sujeição ativa do ISSQN é do município onde localizado o estabelecimento ou o domicílio do prestador de serviços, ou seja, o local em que as atividades são desenvolvidas de forma permanente ou temporária (ressalvados os casos previstos nos incisos I a XXV do artigo 3º do referido diploma legal).

O artigo 8º, VIII, do Decreto distrital n. 25.508/2005 dispõe que o ISSQN deverá ser recolhido no DISTRITO FEDERAL quando os serviços forem prestados a órgãos e entidades integrantes da administração direta e indireta:

Art. 8º Fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto cujo local da prestação do serviço situe-se no Distrito Federal, àqueles a seguir discriminados, vinculados ao fato gerador na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediário:
(...)

VIII - aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta.

A exceção à regra prevista na LC n. 116/2003 se refere à existência de unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, conforme entendimento do c. STJ (REsp n. 1.060.210).

O ISSQN será devido no local da prestação dos serviços – no caso, DISTRITO FEDERAL – quando existir unidade econômica ou profissional do prestador com sede em município diverso – no caso, CAMPINAS/SP – segundo entendimento do c. STJ.

A autora afirma que não possui filial ou escritório de representação no âmbito do DISTRITO FEDERAL, mas apenas presta serviços à TELEBRÁS, em razão de ter sido contratada após se sagrar vencedora em licitação na

modalidade de pregão eletrônico. Com efeito, o contrato de ID 14876620 não faz qualquer menção a necessidade de o contratado ter ou manter filial ou de escritório de representação no DF.

Em juízo de cognição sumária, há plausibilidade do direito alegado acerca da bitributação, pois a autora sofre exação do ISSQN em CAMPINAS/SP e também no DISTRITO FEDERAL.

Existe, também, risco ao resultado útil da demanda, em razão do tempo natural de tramitação do processo, o qual determinaria a permanência da exação em duplicidade até o julgamento final do mérito. Esse tempo gera a oneração demasiada da autora, com riscos financeiros à atividade empresarial exercida. O recolhimento do ISSQN sobre os serviços prestados pela autora é mensal [com a cobrança do total de 7% sobre o serviço prestado – 2% em CAMPINAS/SP e 5% no DISTRITO FEDERAL –, em percentual acima do máximo de 5% fixado pelo artigo 8º, II, da Lei Complementar n. 116/2003]. A possível repetição do indébito tributário (caso reconhecida a cobrança indevida), relativo ao que foi recolhido, dar-se-á por meio de requisitório, obedecida a ordem cronológica de pagamento das dívidas da Fazenda Pública. Normalmente, a quitação dessas dívidas é demorada.

Por fim, os efeitos da tutela de urgência são reversíveis. Caso os pedidos autorais sejam julgados improcedentes, a exação do ISSQN poderá ser retomada pelos sujeitos ativos tributários, inclusive de forma retroativa, abatidos os depósitos consignados.

A parte autora pede, em tutela de urgência, seja: (I) autorizada a realizar depósito judicial da alíquota máxima do ISSQN exigido pelo DISTRITO FEDERAL (5%) nos meses de fevereiro e prestações posteriores, nos termos do artigo 539 do CPC; (II) determinado às tomadoras de serviço que não façam a retenção do imposto e a transferência do valor para o DISTRITO FEDERAL; (III) determinada a expedição de ofício à TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S/A - TELEBRAS, com ordem para que se abstenha de realizar a retenção do ISSQN e, conseqüentemente, repassar ao DISTRITO FEDERAL; (IV) determinada a expedição da Certidão Negativa de Débitos (artigo 156, VIII, CTN), supletivamente, a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa, em conformidade com o artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, sempre que solicitado pela autora, em ambos os entes; (V) determinado ao DISTRITO FEDERAL que não exija das tomadoras de serviços da autora o recolhimento do ISSQN, mediante o lançamento do imposto ou qualquer ato de exigência do tributo, como via indireta de cobrança.

A situação narrada se enquadra na regra do artigo 164, III, do CTN, a qual permite a consignação em pagamento na via judicial quando houver a exigência de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador por mais de uma pessoa jurídica de direito público.

Nesse ponto, o Código Tributário Nacional também elenca as hipóteses de suspensão do crédito tributário (artigo 151, II):

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 consequentes. Grifei.

O depósito constitui direito subjetivo do contribuinte, apto a obter a suspensão da cobrança do tributo e evitar os efeitos decorrentes da mora, enquanto se discute a exigibilidade da exação.

Em razão da exigência de absoluta liquidez do depósito, apenas aquele efetuado em dinheiro autoriza a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme enunciado sumular n. 112 do STJ: “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

Assim, a parte autora tem o direito de efetuar o depósito integral referente ao ISSQN, em 5%, para obter a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, II, do CTN.

Ante o exposto, DEFIRO parcialmente a tutela de urgência e autorizo o depósito integral, em dinheiro, do valor referente à alíquota de 5% sobre o ISSQN inerente aos serviços prestados pela autora à TELEBRAS no âmbito do DISTRITO FEDERAL, bem como DETERMINO:

a) a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa de débitos tributários e de certidão positiva de dívida ativa com efeitos de negativa, em ambos os entes da federação (DISTRITO FEDERAL e CAMPINAS/SP), em nome da autora;

b) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relacionado ao ISSQN inerente aos serviços prestados pela autora à TELEBRAS no âmbito do DISTRITO FEDERAL, desde que os valores correspondentes sejam consignados judicialmente;

c) ao DISTRITO FEDERAL que não exija da TELEBRAS – na qualidade de responsável tributário – o recolhimento do ISSQN sobre os serviços prestados pela autora à referida sociedade de economia mista, seja mediante o lançamento do imposto ou qualquer ato de exigência do tributo, como via indireta de cobrança.

No que tange aos pleitos formulados contra as tomadoras de serviço [para que não façam a retenção do imposto e a transferência do valor para o DISTRITO FEDERAL; assim como de expedição de ofício à TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S/A - TELEBRAS, com ordem para que se abstenha de realizar a retenção do ISSQN], tratam-se de pedidos formulados contra pessoas jurídicas que não fazem parte da relação jurídica processual. Por isso, inviável impor obrigação a terceiros.

Sem prejuízo, é viável comunicar a TELEBRAS sobre o teor desta decisão, para que a referida sociedade de economia mista não promova a retenção do ISSQN cobrado pelo DISTRITO FEDERAL sobre os serviços prestados pela autora ao ente empresarial, porquanto os valores correspondentes serão depositados em juízo.

Aguarde-se o depósito pela parte autora.

Após, CITEM-SE e INTIMEM-SE os réus, inclusive com ordem para o cumprimento desta decisão.

Sem prejuízo, OFICIE-SE a TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S/A – TELEBRAS para dar-lhe ciência desta decisão, especialmente sobre a determinação deste Juízo para que o DISTRITO FEDERAL não exija do ente empresarial que promova o recolhimento do ISSQN – na qualidade de

responsável tributário – sobre os serviços prestados pela autora à referida sociedade de economia mista, seja mediante o lançamento do imposto ou qualquer ato de exigência do tributo, como via indireta de cobrança.

Cumpra-se.

(TJ-DF – Ação Consignatória em Pagamento – Processo n.º 0700885-44.2023.8.07.0018 - 3ª Vara de Fazenda Pública do Distrito Federal – Decisão: 14/02/2023)

Portanto, a tutela de urgência em ação consignatória em pagamento não tem o condão de auxiliar na solução da celeuma apresentada neste trabalho, já que, na prática, determinará o regular prosseguimento da demanda e não gerará nenhuma economia processual ou redução de processos em tramitação.

4.6. As Tutelas de Urgência no Mandado de Segurança

Por fim, a última demanda processual a ser estudada é o mandado de segurança, que, como já explicitado, trata-se de remédio constitucional a ser apresentado pelo contribuinte em face de ato coator praticado (repressivo) ou na iminência de ser praticado (preventivo) por autoridade coatora.

Ao contrário do que ocorre nas ações ordinárias, no mandado de segurança, por ter uma regulamentação própria – Lei n.º 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), permite-se a concessão da liminar no *mandamus*, enquanto nas ações ordinárias podem ser concedidas as tutelas de urgência “tradicionais”, isto é, tutela antecipada e tutela cautelar. Marins (2018, p. 579) ensina que a liminar em mandado de segurança se trataria de um regime de antecipação de tutela:

A liminar no mandado de segurança representa uma forma de antecipação de tutela prevista especificamente na lei processual pátria. No entanto, até a modificação do regime do CPC/73 – o que se deu com a Lei 8.952, de 13.12.1994 – não havia clara percepção doutrinária de que a liminar em mandado de segurança se reveste de caráter autenticamente antecipatório. Os estudos sobre a natureza jurídica da antecipação de tutela aprofundaram-se bastante após a reforma do Código de Processo Civil. Depois dela é que muitos autores vieram a identificar no mandado de segurança um regime de antecipação de tutela.

Nesse mesmo sentido, Aurelli (2018, p. 61), se referindo aos ensinamentos de Ovídio Baptista da Silva, complementa o assunto:

Portanto, tem-se que nas medidas cautelares existe, no dizer de Ovídio Baptista da Silva, segurança-da-execução e na antecipação de tutela existe execução-para-segurança, sendo este último o caso típico do mandado de segurança. Referido autor, confirmando o caráter não cautelar e antecipatório dos efeitos da liminar concedida em mandado de segurança, assevera que o que caracteriza a natureza do provimento de procedência é o seu respectivo conteúdo.

Seja como for, para a concessão da liminar em mandado de segurança é necessária a existência de dois requisitos, conforme ensina a melhor jurisprudência: a relevância do fundamento, também conhecido como *fumus boni iuris* e o risco de ineficácia do provimento final, que é denominado de *periculum in mora*, que eram os mesmos requisitos da tutela cautelar no Código de Processo Civil de 1973, mas não se pode confundi-los.

O requisito para a concessão do mandado de segurança é a liquidez e certeza do direito; no entanto, segundo Marins (2018), se este requisito assim fosse exigido para a concessão da liminar, a proteção do direito do contribuinte seria afastada, pois o juiz tem dificuldade, até em relação ao tempo, para se convencer primariamente da certeza e liquidez do direito, o que, ao final, não resguardaria o direito do postulante.

Os dois requisitos legais, relevância do fundamento e risco de ineficácia do provimento final, são tradicionalmente denominados de *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, respectivamente. Deve-se fazer, entretanto, ressalva, articulada por Teresa Arruda Alvim, de que a expressão *fumus boni iuris* está ligada às ações cautelares, e que a natureza do requisito da aparência do bom direito para o mandado de segurança não se confunde com a das cautelares.

Aqui está centrada uma questão de bastante complexidade, que vem a lume quando se comparam os requisitos infraconstitucionais – relevância jurídica do fundamento invocado e risco resultante da demora na prestação jurisdicional definitiva – com os requisitos constitucionais – liquidez e certeza do direito – concernentes ao mandado de segurança.

É inegável que exigir relevância do fundamento e risco na demora é exigir menos que liquidez e certeza do direito; entretanto, os primeiros pressupostos (infraconstitucionais) são exigidos como requisitos positivos para a concessão liminar da ordem e os segundos (constitucionais) são requisitos positivos para a concessão definitiva da ordem (que, aliás, estavam também presentes ano anterior art. 1º da Lei 1.533/1951 e, hodiernamente, como já vimos anteriormente, no art. 1º da atual Lei 12.016/2009, como já vimos acima, ao analisar seu art. 1º).

Diante desta constatação poder-se-ia chegar ao equivocado raciocínio de que a norma infraconstitucional teria exigido menos que a norma constitucional, ampliando desta forma seus efeitos, pois poderia ter sido mais rigorosa, e condicionado mesmo a tutela liminar à existência de direito líquido e certo seguindo os exatos termos do art. 9º, LXIX, da Constituição. Tal assertiva não se nos afigura como verdadeira, porque caso se condicionasse a concessão liminar do mandado de segurança à aferição liminar do “direito líquido e certo” estar-se-ia deixando de proteger tal direito, pois a realidade forense, logicamente decorrente da realidade das limitações humanas refletidas no próprio sistema, indica que não é possível ao magistrado, em cognição premida pelo risco na demora (que é o que está sendo protegido), produzir juízo definitivo acerca da proteção invocada (MARINS, 2018, p. 577).

Portanto, na visão do autor apenas a plausibilidade do direito – atualmente no Código de Processo Civil de 2015, chamado de probabilidade do direito - deveria ser analisado em detrimento da existência de direito líquido e certo para a concessão da liminar no *mandamus*:

Se houvesse, então, exigência de aferição imediata de direito líquido e certo para a concessão da liminar, frustrada estaria a “proteção” assegurada pelo dispositivo constitucional.

O que deve ser analisado na cognição liminar é tão somente a plausibilidade da afirmação feita pelo impetrante de existência de direito líquido e certo desrespeitado ou sob ameaça (juridicidade ostensiva do pedido), por autoridade ou agente do Poder Público (“relevância do fundamento” ou *fumus boni iuris*) e a necessidade de “proteção” imediata deste direito afirmado (“risco de ineficácia da medida” ou *periculum in mora*).

Deve averiguar, portanto, o magistrado, a relevância da afirmação do impetrante, quanto a existência de direito líquido e certo. O convencimento definitivo do juiz acerca do cabimento da tutela solicitada somente será objeto da sentença final do processo. Esta sistemática justifica-se por ser a única capaz de trazer plena eficácia à proteção assegurada pela norma constitucional (MARINS, 2018, p. 578).

Portanto, finalizada essas premissas, passa-se a analisar casos concretos e práticos sobre as liminares no mandado de segurança, especialmente no tocante a eventuais efeitos na diminuição de processos e agilização da tramitação processual.

Inicialmente, vale esclarecer que a liminar em mandado de segurança não se trata de tutela antecipada, razão pela qual, diante das particularidades da norma específica do *mandamus*, afasta-se, desde já, a possibilidade de estabilização da liminar concedida no *writ*. Dessa forma, o contribuinte pode, tanto antes quanto após a propositura da execução fiscal e desde que não tenha ocorrido o julgamento do mérito da demanda, ajuizar mandado de segurança com pedido de liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário, a qual, frise-se, não poderá ser objeto de estabilização pelo magistrado.

Assim como ocorre na ação anulatória de débito fiscal, caso a liminar seja concedida antes da propositura da execução fiscal, esta vedará que o Fisco ajuíze ação para cobrança, por outro lado, na hipótese de a “tutela provisória” ter sido deferida após o ajuizamento do processo executivo fiscal, determinará a suspensão do processo de cobrança. Seja como for, o simples deferimento da liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário cobrado pelo Fisco, evitará que o contribuinte suporte efeitos da cobrança do crédito tributário, inclusive suspendendo todos os procedimentos de constrição do patrimônio do contribuinte.

havendo previsão de exigência do imposto em relação àquele que recebe bem ou direto em decorrência da morte de outrem sem, no entanto, ser desse sucessor hereditário, testamentário ou legatário. 6. Embora possa ser cindido quanto ao seu exercício, o direito de propriedade é uno e, em virtude da própria natureza temporária do usufruto, em última análise, o verdadeiro proprietário do bem é o titular da nua-propriedade, já que a extinção do usufruto é inevitável. E, nesse sentido, em decorrência da falta de previsão na legislação paulista, a extinção do usufruto, pela morte (ou renúncia) do usufrutuário, não é hipótese de incidência do ITCMD." (g. n.)

Nesse sentido, colaciono também julgados proferidos pelo Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo em casos análogos ao ora analisado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO PELO PROCEDIMENTO COMUM. SUSPENSÃO AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA. ITCMD. EXTINÇÃO DE USUFRUTO. Presentes os requisitos para a concessão da tutela de urgência pleiteada pela ora agravante. Afastada a preliminar de decadência. No mérito, o ITCMD não pode ser cobrado quando do cancelamento ou extinção do usufruto, pois ausente previsão legal. Não figura entre as hipóteses de incidência previstas em lei a extinção do usufruto. Não se trata de transmissão de bem "causa mortis", sequer de doação, tratando-se, em verdade, de consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário. Precedentes desta E. Corte. R. decisão agravada reformada. RECURSO DE AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. (TJSP; Agravo de Instrumento 2005787-78.2020.8.26.0000; Relator (a): Flora Maria Nesi Tossi Silva; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro de Guarulhos - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/04/2020; Data de Registro: 08/04/2020).

MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD - Extinção de usufruto Lei nº 10.705/2000 não prevê a hipótese de incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação em caso de extinção/cancelamento de usufruto oneroso Não há como equiparar a extinção de usufruto a doação, sob pena de exceder os limites da competência tributária Artigo 110 do CTN Sentença mantida Recursos não providos. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1031554-44.2018.8.26.0053; Relator (a): Marrey Uint; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/02/2019; Data de Registro: 28/02/2019).

MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Pretensão de extinção de usufruto sem a incidência de ITCMD. Possibilidade. Extinção ou cancelamento de usufruto que não é causa de incidência de ITCMD, mas sim hipótese de isenção. Inteligência do art. 6º, I, f, da Lei nº 10.705/00. Extinção do usufruto que não implica transmissão causa mortis ou doação do bem, mas sim a consolidação da propriedade plena em favor do nu-proprietário. Precedentes. Sentença mantida. Recurso e reexame necessário Improvidos. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária nº 1023222-83.2021.8.26.0053; Relator: CLAUDIO AUGUSTO PEDRASSI; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 2ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/07/2021).

Por fim, no mesmo sentido, decisão do Supremo Tribunal Federal - STF sobre a matéria:

"Trata-se de agravo cujo objeto é a decisão que inadmitiu recurso extraordinário interposto em face do acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (eDOC 7, p. 28): APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA DIREITO TRIBUTÁRIO ITCMD -Impetração voltada a impedir que a autoridade coatora exija o recolhimento de ITCMD sobre a extinção

e/ou cancelamento do usufruto dos imóveis descritos na inicial, em razão da renúncia da usufrutuária. Acolhimento - Tributação pelo ITCMD que ocorreu por ocasião da transmissão causa mortis dos bens integrantes do acervo patrimonial do genitor dos impetrantes, morto em 06.07.2009 - Cancelamento do direito real de usufruto instituído pelos impetrantes sobre a fração ideal dos imóveis herdados em favor de sua genitora que não pode ser alvo de tributação pelo imposto, pois não se equipara a uma doação feita aos nuproprietários - Com a extinção do usufruto que grava os bens, por renúncia da usufrutuária (artigo 1410, I, do CC), o direito real de propriedade, que é uno, apenas volta a ser pleno, consolidando-se nas mãos dos impetrantes, então nuproprietários, não se divisando transferência do patrimônio imobiliário". (ARE 1206645 Relator(a): Min. EDSON FACHIN Julgamento: 17/06/2019 Publicação: 24/06/2019) (g. n.)

Presente, portanto, a verossimilhança das alegações da parte impetrante. O perigo da demora decorre das consequências do inadimplemento.

Ante o exposto, DEFIRO A LIMINAR para determinar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir o recolhimento do ITCMD para lavratura e/ou registro da escritura de cancelamento de usufruto sobre o imóvel descrito nas matrículas ns. 72561, 77914, 77913, intitulado como Fazenda Mundo Novo, localizada em Barretos/SP.

A presente serve como ofício a ser encaminhado ao Tabelionato de Notas e Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de BARRETOS/SP.

3-) Requistem-se informações da autoridade apontada como coatora, cientificando-se o órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada (arts. 6º e 11, da Lei n. 12.016/2009) no caso, a FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - FESP.

4-) Após, com as informações nos autos, abra-se vista ao representante do Ministério Público para manifestação, em cinco (5) dias e, tornem conclusos para sentença.

Cumpra-se, na forma e sob as penas da Lei, servindo esta decisão como ofício/mandado/ carta precatória. Em sendo caso de expedição de carta precatória, nos termos do comunicado CG 155/16 e CG 2290/16, deverá a requerente providenciar a impressão/digitalização da presente decisão-carta precatória, bem como da petição inicial e demais documentos pertinentes, protocolando-a através de peticionamento eletrônico junto ao juízo deprecado, comprovando o respectivo protocolo nestes autos em 10 (dez) dias.

Consigno que este processo é DIGITAL e, assim, a petição inicial e todos os documentos que a instruem podem ser acessados por meio do endereço eletrônico do Tribunal de Justiça (<http://esaj.tjsp.jus.br/cpo/pg/open.do>), no link: "Este processo é digital. Clique aqui para informar a senha e acessar os autos", conforme procedimento previsto no artigo 9º, caput, e parágrafo primeiro, da Lei Federal nº 11.419 de 19.12.2006.

Por fim, em observância ao "item 2", alínea "c" do Comunicado Conjunto nº 249/2020, SERVINDO A PRESENTE COMO OFÍCIO, deverá o(a) impetrante, providenciar o seu encaminhamento à autoridade coatora, bem como para Fazenda Pública atuante (caso não se enquadre nas situações abrangidas pelo portal eletrônico), para que seja cumprida a liminar concedida nestes autos, no prazo de dez (10) dias, comprovando o respectivo protocolo nestes autos.
Intime-se.

(TJ-SP - Mandado de Segurança Cível – Processo n.º 1027837-48.2023.8.26.0053 - 10ª Vara de Fazenda Pública da Capital – Decisão: 15/05/2023)

A seguir, outro caso de liminar determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a qual foi fundamentada na ausência de conhecimento do Recurso Extraordinário interposto perante o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, por falta de observância aos pressupostos de admissibilidade recursal.

Vistos.

Cuida-se de Mandado de Segurança, com pedido liminar, impetrado por [REDACTED] contra ato praticado pelo SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, consistente em não conhecer o Recurso Extraordinário interposto perante o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, por suposta falta dos pressupostos de admissibilidade recursal.

Em síntese, disse que apresentou impugnação administrativa ao Auto de Lançamento nº 43837212, lavrado para lhe exigir o pagamento de ICMS próprio e ICMS-ST em operações interestaduais com o pão de alho e pão de doce de leite, a qual foi acolhida para julgar totalmente improcedente o lançamento efetuado. A Segunda Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, contudo, por maioria de votos, decidiu de forma desfavorável à Impetrante, sob argumento de que a denominação “pão de alho” e “pão de doce de leite” não dariam ensejo para que possam ser incluídos no conceito de pão. De acordo com a inicial, embora a impetrante tenha cumprido os requisitos de admissibilidade previstos na legislação, demonstrando que a decisão recorrida deu à legislação interpretação divergente da que lhe deu outra Câmara ou o próprio Plenário do TARF, bem como a existência de dissídio jurisprudencial do TARF por meio do cotejo analítico do acórdão confrontado e da demonstração precisa da divergência com os paradigmas apontados, a Autoridade Coatora entendeu que as decisões paradigmas acostadas pela Impetrante têm fatos distintos da autuação da empresa – isto é, os acórdãos não discutiam, especificamente, a tributação do “pão de alho” e “pão de doce de leite”, impossibilitando a análise quanto ao mérito. Afirmou que, ao assim decidir, o órgão julgador administrativo desconsiderou por completo o espírito de toda a legislação aplicável e a garantia fundamental do devido processo legal, criando novo requisito processual para restringir a admissão do recurso à divergência na interpretação da legislação em casos idênticos, enquanto a norma admite o confronto de circunstâncias semelhantes. Além disso, mencionou que das 6 (seis) decisões paradigmas que foram apresentadas pela Impetrante, apenas 2 (duas) foram analisadas pelo Pleno do TARF. Por fim, suscitou violação aos princípios da isonomia e da segurança jurídica.

Liminarmente, requereu a suspensão do crédito tributário vinculado ao Auto de Lançamento nº 43837212, nos termos do art. 151, IV, do CTN, até o término da presente discussão judicial, diante do cerceamento de defesa incorrido pela Autoridade Coatora.

É o relatório.

Decido.

De acordo com o artigo 7º, inciso III, da Lei 12.016/2009, ao despachar a inicial, o juiz ordenará que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido,

quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida.

Pois bem. Devidamente analisadas as questões deduzidas na inicial do presente writ, concluo que restam caracterizados os requisitos para concessão tutela de urgência requerida.

De acordo com o art. 63, § 1º, da Lei Estadual 6.537/73, o Recurso Extraordinário ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais tem cabimento "nos casos em que a decisão recorrida der à legislação interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou o próprio Plenário do TARF, apontadas, pelo recorrente, nos termos do disposto no Regimento Interno do TARF, as decisões configuradoras da alegada divergência."

Para essa hipótese, o Regimento Interno do TARF estabelece que o recurso extraordinário abrangerá a matéria de direito objeto da divergência e somente será admitido se o recorrente confrontar os fundamentos da decisão recorrida com os do acórdão paradigma mediante: I - transcrição dos respectivos trechos que configurem o dissídio, mencionadas as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados; II - prequestionamento da matéria no acórdão recorrido ou, caso este tenha omitido os fundamentos da decisão que impossibilite o confronto, haja sido interposto o pedido de esclarecimento.

No caso em exame, o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF, não conheceu o Recurso Extraordinário interposto pela impetrante, sob o fundamento de que os dois acórdãos paradigmas apresentados não suprem os requisitos de admissibilidade expostos. Isso porque o acórdão n. 064/15 é proveniente da mesma Segunda Câmara, logo não serve a comprovação da divergência exigida para o trânsito recursal; e o acórdão n. 477/18, embora proferido pela Primeira Câmara, não apresenta situação fática idêntica a debatida na decisão recorrida.

Nesse sentido, a ementa do acórdão proferido pelo Pleno:

EMENTA: ICMS. PROCESSUAL. Recurso contra a decisão da Segunda Câmara deste TARF que, por maioria de votos, sem voto de desempate do presidente, negou provimento ao pedido de reconsideração manejado em face do provimento, também por maioria simples, de recurso de ofício. De acordo com a exigência fiscal, a ora recorrente, ao comercializar "pão de alho" e "pão doce", teria se utilizado de alíquota reduzida, porque as mercadorias em questão não poderiam ser consideradas como pão. Recorrente pleiteia a admissão do extraordinário para tornar insubsistente o auto de lançamento, trazendo como paradigma dois acórdãos: 064/15 e 477/18. Considerando que este último acórdão referido é proveniente da mesma Segunda Câmara, não serve a comprovação da divergência exigida para o trânsito recursal. Já o outro acórdão, embora proferida pela Primeira Câmara, não apresenta situação fática idêntica a debatida neste feito. Assim, porque ausentes os requisitos de admissibilidade, dispostos no art. 63 da lei 6.537/1973, não se conhece do Recurso Extraordinário.

Ocorre que a impetrante apresentou 6 (seis) decisões que, supostamente, demonstram interpretação à legislação divergente daquela dada pela decisão recorrida em situações semelhantes, e não apenas duas. É bem verdade que 3 (três) desses 6 (seis) acórdãos são provenientes da mesma Segunda Câmara e, desse modo, não cumprem o requisito disposto na legislação, a respeito da "interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara". Entretanto, os outros 3 (três) dizem respeito a decisões proferidas pelo Pleno (acórdão n. 064/15) e pela Primeira Câmara (acórdãos n. 514/14 e 016/16).

Logo, a omissão sobre dois dos paradigmas apresentados (acórdãos n. 514/14 e 016/16), por si só, configura cerceamento do direito de defesa constitucionalmente assegurado ao contribuinte, previsto no art. 5º, inciso LV,

da Constituição Federal, como argumentou a parte impetrante. Para além disso, verifica-se que a legislação de regência não restringiu a admissibilidade do Recurso Extraordinário aos casos que apresentem situação fática idêntica à reportada no paradigma, basta a demonstração de que são semelhantes as circunstâncias fáticas que ensejaram interpretações divergentes. Nesses termos, em sede de cognição sumária, revela-se ilegal a imposição de requisito de admissibilidade recursal não previsto na legislação.

Frente à aparente ilegalidade do ato administrativo, evidencia-se o risco de ineficácia da medida caso finalmente deferida, pois o crédito tributário objeto do processo administrativo n. 19/1404-0018410-8, sem exigibilidade suspensa, deixa a impetrante suscetível aos típicos atos de cobrança e expropriação, antes de encerrada, definitivamente, a discussão administrativa a respeito da legalidade do lançamento fiscal.

Diante do exposto, DEFIRO o pedido liminar, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário decorrente do Auto de Lançamento nº 43837212, nos termos do art. 151, IV, do CTN, determinando à autoridade impetrada que se abstenha de todos os atos tendentes à cobrança do referido débito, à inscrição dos dados da Impetrante no CADIN ou qualquer outro órgão de proteção ao crédito.

Intime-se a autoridade apontada como coatora do deferimento da liminar, e notifique-se a para apresentar as informações, no prazo de 10 dias, forte no art. 7º, inciso I, da Lei 12.016/2009, mediante o envio de cópia da presente decisão, assinada digitalmente, ao e-mail: parajudicial.judiciario2@sefaz.rs.gov.br, sem necessidade de expedição de ofício.

As informações a serem prestadas pela autoridade coatora deverão ser encaminhadas em formato PDF, ao e-mail da 6ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre (frpoacent6vfaz@tjrs.jus.br) ou diretamente nos autos (Chave de acesso nº 544904163121).

Já foi ordenada previamente, através de agendamento de intimação eletrônica, a ciência à Procuradoria-Geral do Estado para que, querendo, ingresse no feito (artigo 7º, inciso II, da Lei 12.016/2009).

Prestadas as informações, encaminhe-se os autos eletrônicos ao Ministério Público para parecer.

Por fim, retornem conclusos para sentença.

Diligências legais.

(TJ/RS - MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5120885-61.2021.8.21.0001/RS - 6ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre – Decisão em 03/11/2021).

Por fim, outro exemplo de liminar tributária em mandado de segurança se refere ao caso em que o contribuinte recebeu diversas autuações do Fisco Estadual, nas quais, isoladamente, não teriam os requisitos para admissibilidade no Tribunal de Impostos e Taxas, razão pela qual as autuações foram rapidamente julgadas e improcedentes, assim, constituindo o crédito tributário. A liminar concedida determinou a reunião dos processos de tal maneira a serem admitidos e julgados pelo

tribunal colegiado, inclusive o crédito tributário que estava definitivamente constituído foi extinto para que o tribunal administrativo proferisse julgamento sobre o caso:

MANDADO DE SEGURANÇA - LIMINAR - PRESENÇA DO REQUISITO DA RELEVÂNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO - INDEFERIMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

Cuida-se de agravo de instrumento interposto por [REDACTED] contra a r. decisão copiada a fls. 26 que, nos autos do mandado de segurança impetrado contra atos do Diretor Regional Tributário de Campinas e do Delegado de Julgamento Tributário, indeferiu a liminar visando a suspensão dos processos administrativos referidos na inicial copiada a fls. 28/43.

A agravante busca reforma, sustentando em suma a presença dos requisitos autorizadores da medida.

Deferido o efeito ativo (fls. 388 e verso), o juiz da causa prestou as informações de fls. 399, a d. Procuradoria de Justiça opinou pelo não provimento e os agravados responderam. É o relatório.

O inconformismo merece acolhida, ainda que não exatamente para a finalidade pretendida pela agravante.

Com efeito, tendo os autos de infração sido lavrados no mesmo dia e em igual contexto, ao próprio fisco interessa, para conjurar a possibilidade de eventual nulidade decorrente do cerceamento de defesa, que sejam reunidos para o fim de permitir a interposição de Recurso Ordinário com sustentação oral ao Tribunal de Impostos e Taxas.

Em tais condições, dá-se provimento ao recurso, para deferir a liminar, confirmando o efeito ativo já deferido. (TJ/SP - VOTO N° 15.288 - AGRAVO DE INSTRUMENTO N° 0466455-33.2010.8.26.0000 - COMARCA: CAMPINAS)

Além disso, o contribuinte poderá se valer da liminar, com efeito meramente cautelar, no âmbito do mandado de segurança, já que poderá pleitear, além da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a expedição de certidão de regularidade fiscal e a determinação da exclusão do Serasa e CADIN, sendo que o deferimento de tais pleitos evitará que seja proposta uma nova ação pelo contribuinte para ter o seu direito atendido. Portanto, assim, figuram-se as principais hipóteses de liminares no *mandamus* que entendemos haver efeitos, diretos ou indiretos, na agilização e redução dos processos nos Tribunais.

CONCLUSÕES

A relação jurídica-tributária é compreendida pela relação entre Fisco e contribuintes, no qual, de um lado, aquele quer arrecadar mais e, de outro, os contribuintes querendo pagar cada vez menos tributos. Assim, enquanto as Fazendas Públicas aprimoram constantemente as formas de cobrança, administrativa e judicial, do crédito tributário e editam normas – muitas ao arrepio dos princípios constitucionais tributários - criando novos tributos e obrigações tributárias, por outro lado, os contribuintes, em razão das crises financeiras que assolam o Brasil desde o império e/ou da ilegalidade/inconstitucionalidade dos tributos cobrados, deixam de honrar a obrigação tributária. Dessa forma, são iniciadas as incontáveis demandas tributárias, que, ao final, resultarão em processos judiciais, abarrotando o Poder Judiciário com demandas fiscais. Diante disso, o Poder Judiciário tem um grande desafio: garantir o rápido e eficaz julgamento desses processos fiscais.

Nesse sentido, as tutelas provisórias de urgência têm papel fundamental na agilização da tramitação processual destas demandas fiscais, garantindo que a tutela jurisdicional seja realmente efetiva e proteja, de fato, o direito perseguido nos processos. Como já explicado, a principal diferença entre a tutela antecipada e a tutela cautelar é que a primeira antecipa os efeitos práticos da decisão, enquanto, a última apenas assegura o resultado prático com a decisão definitiva, assim, acautelando o direito perseguido no processo. Destarte, dúvidas não restam da possibilidade da concessão das tutelas antecipada e cautelar nas ações tributárias (ajuizadas tanto pelo Fisco quanto pelo contribuinte).

Mas não é só: o novel instituto processual da estabilização da tutela antecipada antecedente pode ser o grande diferencial na agilização e eficácia dos processos tributários. Vale, desde já, reafirmar que as tutelas antecipadas antecedente podem ser estabilizadas contra as Fazendas Públicas, permitindo, assim, que, na ausência de oposição à referida tutela, que esta seja estabilizada. Em outras palavras, a tutela antecipada antecedente, concedida em sede de cognição sumária, passaria a produzir efeitos definitivos, caso a parte contrária concorde com a tutela de urgência e não apresente defesa no prazo legal, sendo que a estabilização da citada tutela somente será revista ou alterada com a propositura de ação específica dentro do prazo de dois anos da ciência da decisão.

Conforme demonstrado, em todas as ações tributária analisadas é possível a concessão das tutelas de urgência, exceto no mandado de segurança que se permite o deferimento da liminar, mas que, de igual forma, pode ser usado como instrumento para antecipar os efeitos pretendidos na decisão do *mandamus*. Aliás, após a análise do instituto da estabilização da tutela antecipada antecedente, entendeu-se pela possibilidade da estabilização desta tutela nos embargos à execução fiscal, na ação anulatória de débito fiscal e na ação declaratória de (in)existência de relação jurídica-tributária, enquanto, por outro lado, se afastou a possibilidade da estabilização da tutela antecipada concedida na exceção de pré-executividade, na ação consignatória em pagamento, bem como a inaplicabilidade da estabilização da liminar concedida em mandado de segurança.

Seja como for, o instituto das tutelas de urgência, especialmente a estabilização da tutela antecipada antecedente, pode ocasionar a tão esperada agilização da tramitação processual das demandas fiscais, sem que ocorra a perda da qualidade e eficácia das decisões exaradas pelos Juízos. De toda forma, para melhor elucidar, além da agilização processual em razão da simples concessão das tutelas de urgência e liminares nas demandas tributárias, o grande mérito na rápida tramitação processual estaria na estabilização das tutelas antecipadas antecedentes, que se entendeu ser cabível e agilizaria os embargos à execução fiscal, a ação anulatória de débito fiscal e a ação declaratória de (in)existência de relação jurídica-tributária.

Portanto, as tutelas de urgência e liminares são e continuarão sendo uma realidade no âmbito do direito tributário, que pode auxiliar, ainda que de forma tímida, na agilização do trâmite processual. Mas, embora a estabilização da tutela antecipada antecedente seja ainda pouco utilizada na prática forense tributária, esta sim tem o condão de agilizar o trâmite dos processos, diminuindo o “tempo de vida” dessas demandas, assegurando decisões efetivas e eficaz as partes, especialmente contribuintes, frente a desigualdade de condição nos processos executivos fiscais e, por fim, reduzir drasticamente o “estoque” de processos tributários no Poder Judiciário.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª ed. São Paulo: Método, 2010.

ALI, Anwar Mohammed. Estabilização da Tutela Antecipada: algumas questões controvertidas. In: ALVIM, Teresa Arruda; LAMY, Eduardo de Avelar; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva (Coord.). **Tutela provisória** – Direto ao ponto. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021.

ALVIM, J. E. Carreira. Alternativas para uma maior eficácia da prestação jurisdicional. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 21, n. 84, out./dez. 2005.

ALVIM, Teresa Arruda; LAMY, Eduardo de Avelar; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva (Coord.). **Tutela provisória** – Direto ao ponto. São Paulo: Revista dos Tribunais, Thomson Reuters Brasil, 2021.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Inovações na Cobrança do Crédito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

ASSIS, Carlos Augusto de; LOPES, João Batista. **Tutela Provisória** - tutela antecipada, tutela cautelar, tutela da evidência, tutela inibitória antecipada. Brasília: Gazeta Jurídica: 2018.

AURELLI, Arlete Inês. Tutelas Provisórias de Urgência no CPC: Remanesce a Necessidade de Distinção entre Antecipadas e Cautelares? In: BUENO et al. (orgs). **Tutela Provisória no CPC** – dos 20 anos de vigência: do art. 273 do CPC/1973 ao CPC/2015. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. **Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Direito e processo: influência do direito material sobre o processo.** São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. [Código Tributário Nacional]. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 3 abr. 2023.

BRASIL. [Código de Processo Civil (1973)]. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Brasília: Senado, 1973. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 3 abr. 2023.

BRASIL. [Código de Processo Civil (2015)]. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília: Senado, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l13105.htm. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 21. **Diário da Justiça**, Brasília-DF, 26 de novembro de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2554479&numeroProcesso=562045&classeProcesso=RE&numeroTema=21>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **EREsp 1.795.347.** Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=147986175®istro_numero=201802422708&peticao_numero=202101097890&publicacao_data=20220322&formato=PDF. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 1.008.343 - SP (2007/0275039-9).** Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934833&num_registro=200702750399&data=20100201&formato=PDF. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgInt nos EDcl no REsp 1291916/DF**, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 03/05/2016, DJe 13/05/2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&>

sequencial=1508318&num_registro=201102452842&data=20160513&peticao_numero=201600121361&formato=PDF. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AREsp: 2110790 RS 2022/0112007-4**, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 08/08/2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=160410157&tipo_documento=documento&num_registro=202201120074&data=20220808&formato=PDF. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 1.104.900 - ES - 2008/0274357-8**. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=869294&num_registro=200802743578&data=20090401&formato=PDF. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4296**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data do Julgamento: 09/06/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348211716&ext=.pdf>. Acesso em: 25 maio 2022.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Cursos sistematizado de direito processual Civil - Volume 1**. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021a.

_____. **Cursos sistematizado de direito processual Civil - Volume 3**. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021b.

_____. **Manual de direito processual Civil**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021c.

_____. Tutela Provisória Contra o Poder Público no CPC de 2015. In: BUENO et al. (orgs). **Tutela Provisória no CPC** – dos 20 anos de vigência: do art. 273 do CPC/1973 ao CPC/2015. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

_____. **Novo Código de Processo Civil Anotado**. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Primeiras Linhas de Direito Tributário Nacional**. 1ª ed. Campinas: Millennium Editora, 2008.

CINTRA, Antonio C. de A. *et al.* **Teoria Geral do Processo**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CLÈVE, Clemerson Merlin. **Poder Judiciário: autonomia e justiça**. v. 691, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Justiça em Números 2021**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>>. Acesso em: 24.05.2022

_____. **Justiça em Números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>>. Acesso em: 24.05.2022

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2016.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.

DALLARI, Dalmo Abreu. **O poder dos juízes**. São Paulo: Saraiva, 1996.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento – Volume 1 e 3**. 13ª ed. Salvador: Jus Podvim, 2011.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil – Volume 2**. 11ª ed. Salvador: JusPodvim, 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **O processo em evolução**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1996.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 5ª ed. Revista dos Tribunais: 2019

JÚNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil. **Processo de Execução e Cumprimento da Sentença. Processo Cautelar e Tutela de Urgência**. Volume II. 43ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

LOPES, João Batista. **Curso de Direito Processual Civil**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 130.

LOPES, João Batista. A Prova na Tutela Antecipada. In: BUENO et al. (orgs). **Tutela Provisória no CPC – dos 20 anos de vigência: do art. 273 do CPC/1973 ao CPC/2015**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

LOPES, Maria Elizabeth de Castro. O juiz e a tutela antecipada. In: BUENO *et al.* (orgs). **Tutela Provisória no CPC – dos 20 anos de vigência: do art. 273 do CPC/1973 ao CPC/2015**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Tutela provisória da atualidade. In: BUENO *et al.* (orgs). **Tutela Provisória no CPC – dos 20 anos de vigência: do art. 273 do CPC/1973 ao CPC/2015**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARCATO, Antonio Carlos (Coord.). **Código de Processo Civil Interpretado**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme. **A Antecipação da Tutela**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial**. 11ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MARQUES, José Frederico. **Manual de Direito Processual Civil**. [Atualizado por Wilson Rodrigues Alves]. Campinas: Millenium, 2000

NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 1ª Ed. São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais, 2015.

_____. **Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante**. São Paulo: RT, 2004.

OLIVEIRA, Carlos Alberto. **O formalismo no processo civil**. São Paulo: Saraiva, 1997.

OLIVEIRA NETO, Olavo de; OLIVEIRA, Patrícia Elias Cozzolino de. **Tutela Provisória**. São João da Boa Vista: Editora Filomática Sorocaba, 2021.

PASSOS, Calmon de. **Direito, Poder, Justiça e Processo**: julgando os que nos julgam. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 39ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TJ-AM. Tribunal de Justiça do Amazonas. Vara Especializada da Dívida Ativa Municipal de Manaus, **Autos nº 0440185-24.2023.8.04.0001** – decisão de 4 de maio de 2023. Disponível em: <https://consultasaj.tjam.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?instanciaProcesso=pg&nuProcesso=0440185-24.2023.8.04.0001&cdProcesso=01005ELOX0000&cdForo=1&baseIndice=INDDS&nmAlias=pg5am&tpOrigem=2&fOrigem=P&cdServico=190101&acessibilidade=false&ticket=MZdCWxwaAH2HtubqfxGMX9HG9%2F7KrjB5IMFT%2BwK%2FoSgNrSXJvpk16dTta3WS64xl3m8Tq4qxc1J3GIVyAJiY8iWeajKUpAor3L0cCehwjB2Hxj0vKLm5%2Fiwsr94sTKGet4HqdsJFbvF6c%2Fz840IKN1e2mpLXNRq85KXUmsaUMkcx6zCIZBDRnR7B4yTISqAlmB%2B8yHprZ0PFyHyT1rONEuESMeMmcWlvpPqY9F8NOv4CAEkVcfFsiL2%2BDuAVmRk1jbKe8zdlq7jLyNrQKfsLq4GbLT3rIaqc8INa5WhMy1JBvACmYkAQTuOjekbslOithU582D9Vr0oWIN9e5Vuc9DKJ16yi3LCE7OrZhvmqFdieXcBeUUU9R9kO7WS1vwlfL1e3PMuaSoKtkbJG%2FpCX02clZrmCcjWjrqrpf6NkLexzMLB5BYINrSvYqYiHdgMYrEh8khuLT%2BD5rQz1wC1Cg%3D%3D>. Acesso em: 25 maio 2022.

TJ-DF. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação Consignatória em Pagamento – Processo n.º 0700885-44.2023.8.07.0018** - 3ª Vara de Fazenda Pública do Distrito Federal – Decisão: 14/02/2023. Disponível em: <https://pje-consultapublica.tjdft.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=b5ac6bb080e514a81e2396c09cdf2c533fd8392e4b8fc03c55faa945eaa97dafffb242f2370be570d73b041d91ecd71899a90ef0d9536356&idProcessoDoc=149488580>. Acesso em: 25 maio 2022

TJ-RS. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Mandado de Segurança nº 5120885-61.2021.8.21.0001/RS** - 6ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre – Decisão em 03/11/2021. Disponível em: https://eproc1g.tjrs.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=11635961717652661183597147391&evento=82100015&key=f327b60cb21297383ee7daa394e1db6e148eb4179df178657cb3fe909863e0f2&hash=09cde3390e4954e73398c6503fbc4b88. Acesso em: 25 maio 2022

TJ-SP. Tribunal de Justiça de São Paulo. **APL: 10001607420168260510 SP 1000160-74.2016.8.26.0510**, Relator: Tania Mara Ahualli, Data de Julgamento: 06/02/2023, 6ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 08/02/2023. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?origemDocumento=M&nuProcesso=1000160-74.2016.8.26.0510&cdProcesso=RI006SSYX0000&cdForo=990&tpOrigem=2&flOrigem=S&nmAlias=SG5TJ&instanciaProcesso=SG&cdServico=190201&ticket=gSTH28D9DeFo1%2FYyX7SGLlrMHyeTp53dH3y5AiFyBRINrSXJvpk16dTta3WS64xl3nPdLSGBn8l4RosK7Oh0ou2eajKUpAor3L0cCehwjB2Hxj0vkLM5%2Fiwsr94sTKGet4HqdsJFbvF6c%2Fz840IKN1e2mpLXNRq85KXUmsaUMkcxC6zCIZBDRnR7B4yTISqAlmB%2B8yHprZ0PFyHyT1rONEuESMeMmcWlVvPqY9F8NOv4CAEKVcfFsiL2%2BDuAVmRk1jbKe8zdlq7jLyNrQKfsLq4GbLT3rlaqc8lNa5WhMy1JBvACmYkAQTuOjekbslOithU582D9Vr0oWIN9e5Vuc9KNk6bqx6iLwCF5dUe%2B%2BtXAlzEBSrw3gBCiazxZsl8NH%2FiP1GUu5qk%2FMQVQSyiUU04PChc%2B7lSnQg8fztFW4mdodTOiGolUq9l2MTx5k45J>. Acesso em: 25 maio 2022

TJ-SP. Tribunal de Justiça de São Paulo. Setor de Execuções Fiscais da Comarca de Valinhos, **Processo 1500698-53.2022.8.26.0650**, Execução Fiscal, Decisão 08/05/2023. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?instanciaProcesso=pg&nuProcesso=1500698-53.2022.8.26.0650&cdProcesso=l20002OZ70000&cdProcessoMaster=l20002OZ70000&cdForo=650&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5CAMP&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&acessibilidade=false&ticket=7upz7TIHKDNDY8NvtgdTSQnusAlbAwRw%2F457agFUiTreBxdKdyk%2FYfy%2FDhiHd%2BmJ%2FWvtqc%2FsaqBbHKv%2FtWwS4uOiCmnwD082Bhwt7VI69S2iUEcHmbHPc5dZDXQxN9dhSSa%2FaaSwdKVZgUo3VY5mVJXav8l0xlIxnkJKU8XBAhT1vZtkMsMoTCfZC2FQSlsd0raz0XiJ8ObWrkC7Di%2Bz4LWf0lgJ5KvdiRmS8l88YzUgGjXBWOcKra1PGlypZB9oTh9iQscDPddDS2TXZNz5czLm72Pep3dAK0DgAz9rGVLNHPeZaJHRiQYETkAbmTR6CDVwtspJ%2FFaedoWNQ46OXCgs0Kn%2Fm8P7jbpMQZ7ph3d2PpoXFz2vPsfCCu%2Fb0PZeO4yHcrSgUH1PXaDZMSOhnFb8%2B9KHELLPa9tmqBanHXZNBAWXdRxbVu6Oakhkq0FNKyddYOenCe%2BUvMzO4fdjhw%3D%3D>. Acesso em: 25 maio 2022.

TJ-SP. Tribunal de Justiça de São Paulo. 2ª Vara da Fazenda Pública de Campinas/SP – **Ação Anulatória de Débito Fiscal – Processo n.º 1006040-37.2017.8.26.0114** – Data da Decisão: 14/02/2017. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?instanciaProcesso=pg&nuProcesso=1006040-37.2017.8.26.0114&cdProcesso=360009NBO0000&cdProcessoMaster=360009NBO0000&cdForo=114&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5CAMP&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&acessibilidade=false&ticket=7upz7TIHKDNDY8NvtgdTSQnusAlbAwRw%2F457agFUiTreBxdKdyk%2FYfy%2FDhiHd%2BmJbTsjYxPzZvb5%2BC>

t789kDB%2BOiCmnwD082Bhwt7VI69S2iUEcHmbHPc5dZDXQxN9dhSSa%2FaaSw
dKVZgUo3VY5mVJXav8l0xllxnkJKU8XBAhT1vZtkMsMoTCfZC2FQSIsd0raz0XiJ8O
bWrkC7Di%2Bz4LWf0lgJ5KvdiRmS8l88YzUgGjXBWocKra1PGlypZB9oTh9iQscDP
ddDS2TXZNz5czLm72Pep3dAK0DgAz9rGVLNHMpEzAJHRiQYETkAbmTR6CDVwt
spJ%2FFaedoWNQ46OXCgs0Kn%2Fm8P7jbpmQZ7ph3d2PpoXFz2vPsfCCu%2Fb0
PZ8z5kmjbf8u82KEFk0PuaHL83CBhZQqyPo7h6wf2RBgKVOayDt1S%2BGMFXHzN
mrqMiGxv5Mu4TwmErr4zpldqK1g%3D%3D. Acesso em: 25 maio 2022

TJ-SP. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Mandado de Segurança Cível – Processo n.º 1027837-48.2023.8.26.0053** - 10ª Vara de Fazenda Pública da Capital – Decisão: 15/05/2023. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?instanciaProcesso=pg&nuProcesso=1027837-48.2023.8.26.0053&cdProcesso=1H000OSIS0000&cdProcessoMaster=1H000OSIS0000&cdForo=53&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5JM&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&acessibilidade=false&ticket=7upz7TIHKDNDY8NvtgdTSQnusAlbAwRw%2F457agFUiTreBxdKdyk%2FYfy%2FDhiHd%2BmJhTNizJgyBcl%2Fr73rCBwJXuOiCmnwD082Bhwt7VI69S2iUEcHmbHPc5dZDXQxN9dhSSa%2FaaSwdKVZgUo3VY5mVJXav8l0xllxnkJKU8XBAhT1vZtkMsMoTCfZC2FQSIsd0raz0XiJ8ObWrkC7Di%2Bz4LWf0lgJ5KvdiRmS8l88YzUgGjXBWocKra1PGlypZB9oTh9iQscDPddDS2TXZNz5czLm72Pep3dAK0DgAz9rGVLNHMpEzAJHRiQYETkAbmTR6CDVwtspJ%2FFaedoWNQ46OXCgs0Kn%2Fm8P7jbpmQZ7ph3d2PpoXFz2vPsfCCu%2Fb0PZeteSKVK90WhXD%2FPcDmfDEAJ%2B3qdibNKpB0yf6FO1nQE17h6XXe%2BpVgBthCrNhY91xL1pjeDdBg4kxH82N8CBIA%3D%3D>. Acesso em: 25 maio 2022

TJ-SP. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Voto n.º 15.288 - Agravo de Instrumento n.º 0466455-33.2010.8.26.0000** - Comarca: Campinas. Disponível em:

https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=5007514&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_63c3a0cc0dac4923bdad31150ae11823&g-recaptcha-response=03AAYGu2R6yXwH3-sEPu3kky4ANPP-K4ev2g1HSBgC7nYr63c7EzC8yAyFPBEyiQAOUxs4PMHe4OGC4XSlu7dcCZ-FC8_26_VcdKNfW0wONejJ-xYmqNdSKqZUJA7_k3X-euhP3NoB_sgeqMTh24MkrBwG9t75THiG3QPCKETm0FtKR79nTzHQYbR7qUzQjSPXy8_zZvRKYzSYzF-p99BQmFE7BxaYosFITiNQ83dLDGde_GJ6zj4IFz0nFAFsZ6DTWCuLUGhI7CVHaJMLhTLrJ2s4i0RGHqsLY8uhl31yGJv0I4H7GtoHCZ1C2EEYoKvM_VCCnfeYFyS710XOfg97a7NP8bk-Zd6DXg3Srxzei0FQQLBte4Lz4i3IAgDxHQRbRz_PYz8L5XhHEFkK_FnTtJfRWtrAlej6xXuWGiGcX6s7JMIHpdoXwy20_439DXZkYGX5M_6iMRIWccagoRR-7u7if0a3sIMMrnwM_FO_q6VwEdGXjeg3ZXxb1-ZARWoeTgdGOeDax91_cw7IVmHZ8FkwJJUIMK8SKBhLMyKN8qWYONJ6-_IOsF59n7ES5k8ydBdAh4BPCxPqM5YDxW3h2QmmEqr6VkOeZT2Lt7swZRSpIYZKFuWc1c. Acesso em: 25 maio 2022

VERGUEIRO, Camila. A Tutela Provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o Processo Tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2016.

VUITTON, Xavier. **La juridiction du Président**: première instance, appel, cassation: référés, requête, fond. Paris: LexisNexis, 2010.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogerio Licastro Torres de. **Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil - Artigo por artigo**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

ZAVASKI, Teori Albino. **Título Executivo e Liquidação**. São Paulo: Editora RT, 1999.