

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO

**MEDIDAS DE URGÊNCIA FRENTE À IMPOSSIBILIDADE DE OBTENÇÃO DA
CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL ESTADUAL DECORRENTE DA
EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

JOÃO PEDRO TAVARES

Rio de Janeiro

2022

JOÃO PEDRO TAVARES

**MEDIDAS DE URGÊNCIA FRENTE À IMPOSSIBILIDADE DE OBTENÇÃO DA
CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL ESTADUAL DECORRENTE DA
EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor **Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann**.

Rio de Janeiro

2022

JOÃO PEDRO TAVARES

**MEDIDAS DE URGÊNCIA FRENTE À IMPOSSIBILIDADE DE OBTENÇÃO DA
CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL ESTADUAL DECORRENTE DA
EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor **Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann, Professor Substituto de Direito Processual Civil.**

Data da Aprovação 16 / 12 / 2022 .

Banca Examinadora:

DR. GUILHERME KRONENBERG HARTMANN

Orientador

DR. HAROLDO DE ARAÚJO LOURENÇO DA SILVA

Membro da Banca

DR. BRUNO GARCIA REDONDO

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2022

CIP - Catalogação na Publicação

T231m Tavares, João Pedro
MEDIDAS DE URGÊNCIA FRENTE À IMPOSSIBILIDADE DE
OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL
ESTADUAL DECORRENTE DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO
TRIBUTÁRIO / João Pedro Tavares. -- Rio de Janeiro,
2022.
48 f.

Orientador: Guilherme Kronenberg Hartmann.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Crédito Tributário. 2. Suspensão. 3.
Exigibilidade. 4. Certidão Negativa de Débitos. 5.
Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. I.
Hartmann, Guilherme Kronenberg , orient. II. Título.



UFRJ
faz 100
ANOS
1920 | 2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND
SECRETARIA DAS COORDENAÇÕES
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: 16 / 12 / 2022

Na data supramencionada, a **BANCA EXAMINADORA** integrada pelos (as) professores (as)

GUILHERME KRONENBERG HARTMANN

HAROLDO DE ARAÚJO LOURENÇO DA SILVA

BRUNO GARCIA REDONDO

Reuniu-se para examinar a **MONOGRAFIA** do discente:

JOÃO PEDRO TAVARES

DRE _____

INTITULADA MEDIDAS DE URGÊNCIA FRENTE À IMPOSSIBILIDADE DE OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL ESTADUAL DECORRENTE DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTES NOTAS POR EXAMINADOR (A):

	Respeito à Forma (Até 2,0)	Apresentação Oral (Até 2,0)	Conteúdo (Até 5,0)	Atualidade e Relevância (Até 1,0)	TOTAL
Prof. Orientador(a)	2,0	1,0	4,5	1,0	8,5
Prof. Membro 01	2,0	1,0	4,5	1,0	8,5
Prof. Membro 02	2,0	1,0	4,5	1,0	8,5
Prof. Membro 03					
MÉDIA FINAL					8,5

PROF. ORIENTADOR (A): GUILHERME KRONENBERG HARTMANN Assinado de forma digital por GUILHERME KRONENBERG HARTMANN
DN: c=BR, o=UFPR, ou=Brasilia, ou=AC, ou=11871388000112,
ou=VideoConferencia, ou=Assinatura Tipo A1, ou=0003718011,
ou=GUILHERME KRONENBERG HARTMANN,
Date: 2022.12.19 15:56:42 -03'00' NOTA: 8,5

PROF. MEMBRO 01: HAROLDO DE ARAÚJO LOURENÇO DA SILVA Haroldo Lourenço
Assinado de forma digital por Haroldo Lourenço
Dados: 2022.12.19 16:58:40 -03'00' NOTA: 8,5

PROF. MEMBRO 02: BRUNO GARCIA REDONDO BRUNO GARCIA REDONDO
Assinado de forma digital por BRUNO GARCIA REDONDO
DN: c=BR, o=UFPR, ou=Brasilia, ou=AC, ou=11871388000112,
ou=VideoConferencia, ou=Assinatura Tipo A1, ou=0003718011,
ou=BRUNO GARCIA REDONDO,
Date: 2022.12.19 16:58:40 -03'00' NOTA: 8,5

PROF. MEMBRO 03: _____ NOTA: _____

MÉDIA FINAL*: 8,5 (OITO VÍRGULA CINCO)

*O trabalho recebe indicação para o PRÊMIO SAN TIAGO DANTAS? (Se a média final for 10,0 dez)

() SIM () NÃO

À memória de Nerino Macedo, meu amado avô, por contribuir na formação de quem tenho me tornado, sendo grande exemplo de caráter e dignidade.

AGRADECIMENTOS

À minha família, pelo incentivo ao longo de toda a minha trajetória.

Aos professores, por toda paciência, dedicação na transmissão de conhecimentos. Em especial ao Professor Guilherme Hartmann, pelos apontamentos, pela disponibilidade e pela compreensão que, com certeza, foram fundamentais para a finalização desse estudo.

Aos amigos, por terem tornado possível, e muito mais feliz, a conclusão da minha tão sonhada graduação. Em especial à Rebeca Sena, que sempre esteve comigo nos momentos de dúvida acerca da graduação.

Aos colegas do escritório Daudt, Castro & Gallotti Olinto Advogados, por todos os ensinamentos. Em especial ao colega e amigo Daniel Ribeiro, que foi um grande mentor ao longo da minha jornada profissional.

“O fim do Direito não é abolir nem restringir, mas preservar e ampliar a liberdade.”

John Locke

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo principal expor instrumentos que podem ser utilizados pelos contribuintes para obter – ou renovar – suas certidões de regularidade fiscal juntos aos órgãos fazendários e, com isso, continuar praticando regularmente as atividades econômicas as quais foram constituídos, aptos a participar de licitações, obter financiamentos, bem como realizar qualquer ato no qual a comprovação da regularidade fiscal seja essencial. Os métodos expostos nessa tese são algumas alternativas para que os contribuintes evitem o depósito do montante integral, em dinheiro, da quantia equivalente ao suposto crédito tributário que futuramente será executada em juízo.

PALAVRAS-CHAVE: Crédito Tributário; Suspensão; Exigibilidade; Certidão Negativa de Débitos; Regularidade Fiscal; Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

ABSTRACT

The main objective of the present study is to expose instruments that can be used by taxpayers to obtain - or renew - their tax regularity certificates with the treasury bodies and, with that, to continue regularly practicing the economic activities for which they were constituted, able to participate in bids, obtain financing, as well as perform any act in which proof of fiscal regularity is essential. The methods exposed in this thesis are some alternatives for taxpayers to avoid depositing the full amount, in cash, of the amount equivalent to the supposed tax credit that will be executed in court in the future.

KEYWORDS: Tax Credit; Suspension; Enforceability; Negative Debt Statement; Tax Liability; Debt Clearance Certificate.

LISTA DE ABREVIATURAS

CADIN – Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal

CF – Constituição Federal

CND – Certidão Negativa de Débitos

CPC – Código de Processo Civil

CP-EN – Certidão Positiva com Efeitos de Negativa

CTN – Código Tributário Nacional

EFD – Escrituração Fiscal Digital

GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS

GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

LEF – Lei de Execuções Fiscais

PGE – Procuradoria Geral do Estado

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

SPC – Serviço de Proteção ao Crédito

SEFAZ – Secretaria de Fazenda

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
CASO GERADOR.....	14
1. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS.....	16
1.1. O crédito tributário.....	16
1.2. A constituição do crédito tributário.....	17
1.3. Os efeitos da constituição do crédito tributário.....	17
2. A CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.....	23
3. POSSÍVEIS MEDIDAS FRENTE À EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL.....	26
3.1. Suspensão da exigibilidade através de decisão liminar em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial.....	26
3.2. Antecipação de garantia em juízo à futura execução fiscal.....	26
3.3. Antecipação de garantia no âmbito da Procuradoria Geral do Estado.....	40
4. APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO FORMA DE COAGIR O PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	42
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	48

INTRODUÇÃO

O presente estudo se insere na interseção das áreas do Direito Tributário, do Direito Administrativo e do Direito Processual Civil, a medida que direciona-se aos contribuintes de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS, e os quais, para poderem praticar as atividades econômicas as quais foram constituídos, direito garantido pela Constituição Federal, têm a necessidade de comprovar sua quitação perante o fisco estadual, através da Certidão Negativa de Débitos (CND) – ou Positiva com Efeitos de Negativa (CP-EN).

Este trabalho tem como objetivo, a partir da análise de um caso gerador hipotético, da legislação e da jurisprudência dos tribunais; expor aos contribuintes o momento da constituição definitiva do crédito tributário, as consequências de sua exigibilidade, e os procedimentos cabíveis para embargos urgentes; os quais exigem soluções de imediato no âmbito, principalmente, das Secretarias de Fazenda dos Estados – SEFAZ, bem como das Procuradorias Estaduais – PGE.

Esses embargos variam de acordo com o regime arrecadatório de cada unidade federativa, mas têm como causa, basicamente, a exigibilidade de crédito tributário nos sistemas de controle das referidas Secretarias e Procuradorias.

Essas pendências com a administração pública estadual podem acarretar um impedimento a um latente crescimento financeiro ao contribuinte, considerando que o impossibilita a participar de licitações, a firmar acordos; e ocasionar gigantescos prejuízos através de atos coatores como, por exemplo, inconstitucionais apreensões de produtos em postos de controle fazendários, ou ,até mesmo, lavratura de autuações com caráter punitivas.

Importante ressaltar que, independente do nível de organização e estruturação contábil e financeira, todos os contribuintes estão sujeitos a esses embargos em razão de atos do próprio fisco, sendo necessário que estejam preparados com o conhecimento de diversas medidas para solucioná-los, seja pela via administrativa ou, até mesmo, pela judicial.

Portanto, o presente ensaio, utilizando-se de um caso gerador hipotético, analisará, a partir da constituição do crédito tributário, os inúmeros instrumentos disponíveis aos contribuintes –

sejam eles administrativos ou judiciais – quando colocados em situações de grande urgência, abordando ainda especificidades da administração tributária estadual.

Adianta-se que os possíveis instrumentos disponíveis não se limitam às hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, conforme comumente trazido pela doutrina, mas também outros artigos e jurisprudências que serão associados à impossibilidade de renovação das certidões de regularidade fiscal em razão do apontamento do crédito tributário como exigível nos sistemas do Fisco.

CASO GERADOR

A contribuinte ABC Company LTDA., uma famosa fabricante de automóveis, com diversas filiais pelo território brasileiro, foi autuada pelo Fisco Fluminense através do Auto de Infração n.º RJ/22.07/2015, o qual sua teve como fundamento de sua lavratura suposta retenção a menor do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias retido pela sistemática da substituição tributária (ICMS-ST), o qual incidiria sobre as operações de remessa interestaduais de automóveis produzidos no Estado da Bahia às concessionárias substituídas localizadas no Estado do Rio de Janeiro.

Em razão da lavratura do referido Auto de Infração, após a apresentação de impugnação administrativa pela Companhia, foi instaurado no âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro um processo administrativo tributário, no qual o Conselho de Contribuintes, última instância de julgamento administrativo do Estado, julgou procedente a correspondente autuação, sendo mantida a cobrança de maneira integral.

Importante ressaltar que, desde então, o referido crédito tributário – de valor consideravelmente elevado – passou a apontar como “exigível” perante os sistemas da administração fiscal, uma vez que findos os efeitos da hipótese de suspensão da exigibilidade disposta no artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional¹.

Apesar disso, passados mais de um mês, o aludido crédito tributário não havia sido inscrito em Dívida Ativa e muito menos sido encaminhado à esfera judicial, com o ajuizamento da respectiva Execução Fiscal. No entanto, por conta da dívida, a contribuinte teve contra si inscrições em órgãos de proteção ao crédito.

Durante isto, por conta do referido débito, a Companhia já se encontrava impossibilitada de renovar sua Certidão Estadual de Regularidade Fiscal, e, conseqüentemente, impedida de praticar diversos atos fundamentais ao seu regular funcionamento como, por exemplo, participar de licitações de venda de automóveis que ocorriam por todo o território fluminense,

¹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)

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

cujo referido documento estadual, nos termos da Lei nº 8.666/1993², é requisito obrigatório para a participação.

Como se não fosse suficiente, os caminhões que realizavam o transporte dos automóveis fabricados pela ABC Company LTDA. no Estado da Bahia com destino às lojas situadas no Rio de Janeiro passaram a ser, frequentemente, retidos nos postos fiscais fluminenses, sem prognóstico de liberação pelos agentes fiscais, com fundamento em supostas divergências quanto à base de cálculo concedida à tributação do ICMS retido pela sistemática da substituição tributária (ICMS-ST), devendo o imposto referente à mercadoria em trânsito ser recolhido antecipadamente no posto fiscal, causando um grande caos logístico na apuração do ICMS para o contribuinte.

Deste modo, a contribuinte ABC Company LTDA. busca um escritório de advocacia com o objetivo de encontrar uma solução para a regularização do crédito tributário relacionado ao Auto de Infração n.º RJ/22.07/2015, a fim de que não fosse mais óbice à renovação da Certidão Estadual de Regularidade Fiscal, sem abdicar de futura discussão na esfera judicial.

Por fim, a Fabricante também tem como objetivo encontrar uma solução para a retenção dos seus caminhões – e dos veículos por eles transportados – apreendidos nos postos de controle fiscal do Estado do Rio de Janeiro, sem que, para isso, seja obrigada a realizar o pagamento do referido crédito tributário relacionado à suposta divergência de recolhimento de ICMS-ST, bem como impedir que esta prática da administração pública volte a acontecer.

² Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em:
(...)

III – prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, pertinente ao seu ramo de atividade e compatível com o objeto contratual;

1. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS

1.1. O crédito tributário

Antes de discutirmos soluções frente à exigibilidade do crédito tributário, faz-se necessário entendermos com clareza dois conceitos que estão entrelaçados: obrigação e crédito tributário.

Segundo a ótica do Código Tributário Nacional, o acontecimento da situação definida como fato gerador tributário, ocorrência de uma hipótese de incidência, resulta no nascimento da respectiva obrigação tributária. Essa obrigação resume-se no vínculo jurídico entre credor e devedor, tendo como objetivo uma prestação em pecúnia.

Ora, por lógica, podemos definir aqui que, uma vez que presentes o sujeito passivo e ativo, já existe o crédito. De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN, o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma obrigação desta”³.

Sendo assim, mesmo que originados concomitantemente, é possível notar que são completamente diferentes, uma vez que a obrigação tributária é a relação jurídica que tem como objeto o crédito tributário.

Vale aqui também ressaltar a diferença de crédito tributário para o tributo propriamente dito, uma vez que o crédito tributário, por ser objeto da relação jurídica, pode alcançar, além do tributo, sanções pecuniárias que, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional, não se enquadram como tributo⁴.

A partir da ocorrência do fato gerador, o Fisco tem o dever de realizar o lançamento, que consiste na definição do montante devido à título de tributo e/ou à título de sanção, o sujeito passivo (devedor), bem como o prazo para o pagamento, tornando a cobrança certa e líquida.

³ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁴ Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

1.2. A constituição do crédito tributário

O crédito tributário, de acordo com a doutrina majoritária, constitui-se apenas a partir do lançamento pela autoridade fiscal.

Outrossim, em que pese unânime entre os doutrinadores o lançamento como única forma de constituição do crédito tributário, encontramos um ponto de divergência quando buscamos fixar o marco da constituição definitiva⁵.

De acordo com Sacha Calmon Navarro Côelho⁶ e Hugo de Brito Machado⁷, a constituição em definitivo do crédito acontece a partir da última decisão na esfera administrativa, não podendo mais ser alterado o lançamento, hipótese do nosso caso gerador, bem como entendimento o qual nos inclinamos a seguir.

Já para Eurico Marcos Diniz⁸ e Paulo de Barros Carvalhohi, a constituição definitiva do crédito tributário se dá no momento da notificação do contribuinte acerca do lançamento.

O entendimento acima é valioso quando enfrentamos casos relacionados à débitos declarados pelo contribuinte, mas supostamente não pagos, como, por exemplo, hipóteses que envolvem erro de preenchimento da Guia de Informação de Apuração do ICMS – GIA ou da Escrituração Fiscal Digital – EFD, através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, as quais acarretam a inscrição direta em dívida ativa – sumária – sem a oportunidade de defesa do contribuinte na esfera administrativa.

1.3. Os efeitos da constituição do crédito tributário

Considerando a hipótese exposta no caso concreto, tem-se que um crédito tributário, o qual constava com a sua exigibilidade suspensa por conta da pendência do

⁵ MILFONT, Felipe José Lemos. A constituição definitiva do crédito tributário. 2007. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Felipe-José-Lemos-Milfont-A-Constituição-Definitiva-do-Crédito-Tributário.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2022

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2020.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 40. Ed. São Paulo: Malheiros. 2019.

⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

juízo de determinado recurso administrativo, nos termos do artigo 151, inciso III⁹, do Código Tributário Nacional, restou definitivamente constituído.

Conforme leciona o i. Professor Ricardo Alexandre, “*a constituição do crédito tributário tem como principal efeito tornar líquida, certa e exigível a obrigação já existente.*” O Autor complementa no sentido de que “*A exigibilidade do crédito tributário impõe ao sujeito passivo o dever de adimplir a obrigação e, em caso de descumprimento, permite a administração tributária promover os atos executivos necessários para o recebimento coativo que lhe é devido*”¹⁰

Dentre os atos executivos estão, principalmente, a inscrição do débito em dívida ativa, com o objetivo de obter o título executivo (certidão de dívida ativa – CDA) que irá aparelhar a futura execução fiscal, que é ação judicial cabível ao Estado para alcançar a satisfação do seu eventual direito relacionado ao crédito tributário.

Sobre a dívida ativa, exclusivamente com relação à matéria tributária, o artigo 201 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte:

“Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa 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.”

Nesta linha, a inscrição em dívida ativa, cuja atribuição compete à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em âmbito federal e, geralmente, às procuradorias judiciais nos âmbitos municipais e estaduais, consiste em “*conferir à dívida regularmente inscrita a presunção relativa de liquidez e certeza, passando a ter o efeito de prova pré-constituída*”¹¹, nos termos do artigo 204, do Código Tributário Nacional¹²:

Parte da doutrina entende que a inscrição em dívida ativa do crédito tributário é um “*importante mecanismo de controle da legalidade de todo o procedimento administrativo*

⁹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

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

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 6ª edição. São Paulo – Página 373

¹¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 6ª edição. São Paulo – Página 518

¹² “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

que se iniciou logo após o fato gerador e culminou com o encaminhamento para inscrição em dívida ativa, pois se trata da primeira vez que a matéria será submetida a alguém necessariamente graduado em direito (o procurador ou cargo equivalente)”¹³

No entanto, os atos executivos promovidos pela administração tributária para a perseguição do crédito tributário após definitivamente constituído, podem não se limitar à inscrição em dívida ativa e ao ajuizamento da respectiva execução fiscal.

Outros exemplos de atos utilizados para cobrança de um débito fiscal são o Protesto extrajudicial da dívida tributária em Cartório de Protesto de Títulos e a inscrição dos contribuintes devedores em órgão de proteção ao crédito, tais como a SERASA Experian, o SPC (Serviço de Proteção ao Crédito), e o CADIN (Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal).

Há quem sustente sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização destas vias como forma de cobrança do crédito tributário, eis que seria uma forma coercitiva realizada pela administração pública objetivando o pagamento de tributo supostamente devido, ferindo, o artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal¹⁴.

Para esta parte da doutrina, caberia à Fazenda Pública tão somente a via da execução fiscal para a cobrança do crédito tributário, observando o procedimento previsto na Lei nº 6.830/80.

Sobre esta controvérsia, destacam-se alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Até o ano de 2005 a jurisprudência do aludido Tribunal Superior era pacificada no sentido de que, havendo discussão judicial no qual se discute a cobrança do crédito tributário, não seria razoável incluir o contribuinte, parte do processo, no cadastro de inadimplentes.

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 6ª edição. São Paulo – Página 518

¹⁴ XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Neste sentido, veja-se a ementa do Acórdão unânime da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, relativo ao Recurso Especial nº 610.355, julgado em 23/03/2004, de relatoria do então Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. INCLUSÃO DO NOME DO DEVEDOR NO CADIN. DÍVIDA DISCUTIDA JUDICIALMENTE.

1. A discussão judicial da dívida obsta a inscrição do nome do devedor no Cadastro de Inadimplentes. Precedentes.

2. Recurso Especial desprovido.

(REsp 610.355/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2004, DJ 10/05/2004, p. 209)

Este posicionamento, que até então era unânime, não perdurou por muito tempo até surgirem divergências sobre o tema. Veja-se o primeiro Acórdão divergente referente ao Recurso Especial nº 670.807, publicado no Diário de Justiça em 04/04/2005, de relatoria do Ministro José Delgado.

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. INSCRIÇÃO NO CADIN. NATUREZA DO DÉBITO (LEI 10.522/02, ART. 2º, § 8º). HIPÓTESES LEGAIS AUTORIZADORAS DA SUSPENSÃO DO REGISTRO (LEI 10.522/02, ART. 7º).

2. A pura e simples existência de demanda judicial não autoriza, por si só, a suspensão do registro do devedor no Cadin. Nos termos do art. 7º da Lei 10.522/02, para que ocorra a suspensão é indispensável que o devedor comprove uma das seguintes situações: "I - tenha ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei; II - esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei."

3. Agravo regimental provido, para negar provimento ao recurso especial.

(AgRg no REsp 670.807/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/03/2005, DJ 04/04/2005, p. 211)

Ou seja, segundo o precedente acima, não bastaria apenas a existência de discussão judicial sobre o crédito tributário para impedir a inscrição do nome do devedor no cadastro de inadimplentes. Agora o crédito teria que estar integralmente garantido ou com a sua exigibilidade suspensa.

Este entendimento se consolidou através do Acórdão unânime proferido pela segunda turma dessa Corte Judiciária. Veja-se a ementa da referida decisão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO AGRAVO REGIMENTAL SUSPENSÃO DA INSCRIÇÃO DO DEVEDOR NO CADIN ART. 7º DA LEI 10.522/02 DECISÃO JUDICIAL PENDENTE OFERECIMENTO DE GARANTIA IDÔNEA E SUFICIENTE OU SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. A suspensão da inscrição do devedor no Cadastro de Contribuintes, a teor do art. 7º da Lei 10.522/02, somente se dá quando: existe ação ajuizada com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao juízo ou estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto do registro, nos termos da lei.
2. Precedentes da Primeira e Segunda Turmas (EDcl AgRg REsp 635.999/RS, AgRg REsp 670.807/RJ e REsp 615.504/RS).
3. Agravo regimental provido para negar-se provimento ao recurso especial. (AgRg no REsp 550.775/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2005, DJ 19/12/2005, p. 316 RDDT vol. 126, p. 129)

Vale destacar outro precedente relacionado ao tema, sobre um mandado de segurança que discutia especificamente a hipótese de lei estadual determinar, após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, o registro do devedor nos cadastros de proteção ao crédito (SPC, Serasa, CADIN etc.).

Veja-se a ementa do Acórdão admitindo “a inclusão de débitos de natureza tributária inscritos em dívida ativa nos cadastros de proteção ao crédito, independentemente de sua cobrança mediante Execução Fiscal”:

MANDADO DE SEGURANÇA. DÍVIDA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. INCLUSÃO NO SERASA. POSSIBILIDADE.

1. É possível a inclusão de débitos de natureza tributária inscritos em dívida ativa nos cadastros de proteção ao crédito, independentemente de sua cobrança mediante Execução Fiscal.
 2. Hipótese em que a impetrante não questiona o débito em si, mas apenas sua inclusão no Serasa.
 3. Recurso Ordinário não provido.
- (RMS 31.859/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 01/07/2010)

De tantos casos sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça submeteu a matéria ao regime de recursos repetitivos, consubstanciada no Tema 264, prevalecendo o posicionamento acima. Se não, veja-se as ementas do Recurso Especial Repetitivo nº 1137497/CE e de um precedente do ano de **2018**:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DÉBITO FISCAL. DÍVIDA DISCUTIDA JUDICIALMENTE. SUSPENSÃO DO REGISTRO NO CADIN. REQUISITOS. ART. 7º DA LEI 10.522/2002.

1. A mera existência de demanda judicial não autoriza, por si só, a suspensão do registro do devedor no CADIN, haja vista a exigência do art. 7º da Lei 10.522/02, que condiciona essa eficácia suspensiva a dois requisitos comprováveis pelo devedor, a saber: I - tenha ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei; II - esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei. 2. Destarte, a mera discussão judicial da dívida, sem garantia idônea ou suspensão da

exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151 do CTN, não obsta a inclusão do nome do devedor no CADIN. 3. In casu, restou consignado, no relatório do voto condutor do aresto recorrido (fls. e-STJ 177), a ausência de garantia suficiente." 4. Recurso especial provido (CPC, art. 557, § 1º-A). Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1137497/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ.OFENSA AO ARTIGO 1.022 DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ICMS. GARANTIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. PRECATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. EXCLUSÃO DO CADIN E SERASA.

CRITÉRIOS NÃO PREENCHIDOS. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. (...)

3. A mera existência de demanda judicial não autoriza, por si só, a suspensão do registro do devedor no CADIN, haja vista a exigência do art. 7º da Lei 10.522/02, que condiciona essa eficácia suspensiva a dois requisitos comprováveis pelo devedor, a saber: I - tenha ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei; II - esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei.

(AgInt no AREsp 1168812/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2018, DJe 24/08/2018)

Para finalizar o assunto sobre estas formas alternativas de cobrança, especificamente sobre o Protesto Extrajudicial da dívida tributária, valem elucidar que os cartórios de protesto de título, assim como os referidos órgãos apenas sustam a o protesto, mediante pagamento da dívida ou por determinação judicial, valendo a regra do artigo 26, parágrafo 3º, da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, que dispõe o seguinte:

Art. 26. O cancelamento do registro do protesto será solicitado diretamente no Tabelionato de Protesto de Títulos, por qualquer interessado, mediante apresentação do documento protestado, cuja cópia ficará arquivada.

§ 3º O cancelamento do registro do protesto, se fundado em outro motivo que não no pagamento do título ou documento de dívida, será efetivado por determinação judicial, pagos os emolumentos devidos ao Tabelião.

Portanto, inútil será qualquer tentativa administrativa perante o cartório para resolver o problema, ainda que o crédito tributário esteja garantido ou com a exigibilidade suspensa.

Deste modo recomenda-se incluir em eventual medida judicial objetivando a suspensão da exigibilidade ou a garantia do crédito tributário, o pedido para obstar ou sustar o protesto da exigência fiscal.

2. A CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL

Outro revés inerente à exigibilidade de um crédito tributário é impossibilitar o contribuinte devedor a obter a certidão negativa de débitos (seja ela negativa ou positiva com efeitos de negativa)¹⁵.

(...)vale como certidão negativa aquela certidão da qual conste a existência de crédito (a) não vencido; (b) em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, e (c) cuja exigibilidade esteja suspensa (CTN, art. 206). Tanto uma certidão negativa, isto é, dizendo que eu nada estou devendo ao Fisco, como uma outra dizendo que eu devo, mas o crédito do Fisco contra mim se encontra em uma das três situações mencionadas, produzem o mesmo efeito, porque: (...) b) se o crédito se encontra em processo de execução, com penhora já efetivada, está com sua extinção garantida, de sorte que o Fisco não tem interesse em denegar a certidão; (...)

Esta certidão “é o documento apto à comprovação de inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado tributo ou relativo a determinado período”¹⁶.

O artigo 205 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a possibilidade de imposição da certidão negativa, conforme abaixo:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A rigor, essa prova da regularidade fiscal é fundamental para que as empresas possam firmar determinados contratos, participar de licitações, gerar receitas e exercer livremente o constitucional direito de praticar as atividades econômicas as quais foram constituídas, em que pese a disposição do artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal.

In verbis:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 6ª edição. São Paulo – Página 521, 2018.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Sobre o tema, vale destacar que a emissão da Certidão Negativa de Débitos pode ser obstada, inclusive, quando há o descumprimento pelo contribuinte de determinada obrigação acessória, na hipótese em que tal consequência esteja prevista em Lei, conforme entendimento do Eg. Superior Tribunal de Justiça prolatado no julgamento do Recurso Especial nº 1.042.585-RJ, submetido ao regime de recursos repetitivos, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ENTREGA DA GFIP (LEI 8.212/91). ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

ALEGAÇÃO DE DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DECLARADOS E OS EFETIVAMENTE RECOLHIDOS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DE DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE. RECUSA NO FORNECIMENTO DE CND. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO C. STF.

1. A Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97, determina que o descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária, é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito (artigo 32, IV e § 10).

2. A Lei 8.212/91, acaso afastada, implicaria violação da Súmula Vinculante 10 do STF: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 3. A divergência entre os valores declarados nas GFIP's 04/2002, 06/2002, 07/2002, 08/2002, 09/2002, 10/2002, 11/2003, 12/2003 e 01/2003 (fls. 121) e os efetivamente recolhidos também impede a concessão da pretendida certidão de regularidade fiscal, porquanto já constituídos os créditos tributários, bastando que sejam encaminhados para a inscrição em dívida ativa.

4. A existência de saldo devedor remanescente, consignada pelo Juízo a quo, faz exsurgir o óbice inserto na Súmula 7/STJ, impedindo o reexame do contexto fático probatório dos autos capaz, eventualmente, de ensejar a reforma do julgado regional.

5. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso que inviável a apreciação, em sede de recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, por analogia, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF.

6 In casu, a questão relativa à impenhorabilidade dos bens da recorrente, viabilizando a expedição de certidão de regularidade fiscal não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido, nem sequer foram opostos embargos declaratórios com a finalidade de prequestiona-la, razão pela qual impõe-se óbice intransponível ao conhecimento do recurso nesse ponto.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1042585/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010) (g.p)

No artigo 206, do Código Tributário Nacional está prevista a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, a qual tem os mesmos efeitos da Certidão Negativa. Este documento coloca o contribuinte em situação regular perante o Fisco, apesar da existência de débitos.

Segundo o dispositivo legal acima mencionado, para que seja possível a expedição desta certidão, o crédito tributário existente deve estar (i) não vencido¹⁷; (ii) em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora; (ii) ou cuja exigibilidade esteja suspensa. Veja-se:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Portanto, o contribuinte que pretenda obter a certidão positiva com efeitos de negativa deverá tomar alguma medida que leve à garantia do crédito em execução fiscal, ou a uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no artigo 151, do Código Tributário Nacional.

Neste ponto chegamos à primeira hipótese do caso gerador, cuja Empresa ABC Company LTDA. pretende a regularização do crédito tributário objeto do Auto de Infração nº RJ/22.07/2015, o qual não foi inscrito em dívida ativa, de modo que ele não seja impeditivo à expedição da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, sem desistir de discuti-lo judicialmente.

Vejamos abaixo as alternativas de solução.

¹⁷ Segundo Ricardo Alexandre, “A rigor, créditos não vencidos não deverão constar em certidões tributárias, de forma que a certidão aqui deveria ser negativa. Mas, na linha do dispositivo, se constar da certidão a presença de crédito não vencido a mesma será positiva, mas com efeitos de negativa” (página 523)

3. POSSÍVEIS MEDIDAS FRENTE À EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

3.1. Suspensão da exigibilidade através de decisão liminar em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial

Esta via para utilizada para se atingir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista nos incisos IV e V, do Código Tributário Nacional, não prescinde de garantia para a obtenção da decisão liminar.

No entanto, considerando a hipótese do caso gerador que envolve discussão de um crédito tributário definitivamente constituído, que havia sido objeto de processo administrativo, é possível afirmar que é muito difícil conseguir uma decisão liminar neste sentido.

Até porque, como já visto acima, presume-se que crédito tributário constituído gera o efeito de tornar líquida, certa e exigível a obrigação já existente, e, para a concessão dessa espécie de liminar “*é necessária não apenas a aparência de bom direito, mas a sua verossimilhança (demonstrada por prova inequívoca), conciliada alternativamente, com o fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação ou com a caracterização do abuso de direito de defesa ou do manifesto propósito protelatório do réu*”¹⁸

Portanto, a não ser que se trate de um crédito tributário flagrantemente indevido, demonstrado por prova inequívoca, ou baseado em fundamento contrário à jurisprudência absolutamente pacífica dos tribunais superiores, não se recomenda utilizar esta via para se obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

3.2. Antecipação de garantia em juízo à futura execução fiscal

Além das hipóteses de suspensão da exigibilidade, o artigo 206, do Código Tributário Nacional possibilita a expedição da certidão positiva com efeitos de negativa, quando

¹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 6ª edição. São Paulo – Página 384

o crédito tributário esteja “em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora”.

De plano, pelo o que dispõe literalmente o referido dispositivo legal, presume-se que esta hipótese não poderia ser aplicada na situação exposta no caso gerador, na qual o crédito tributário não havia ainda sido inscrito em Dívida Ativa.

Na instância judicial, renovar-se-ia a oportunidade de o contribuinte não só demonstrar a eventual improcedência da exigência fiscal como também, mediante o oferecimento de garantia, opor os respectivos Embargos à Execução, fazendo jus a certidão de regularidade fiscal mencionada no artigo 206, do Código Tributário Nacional.

Por força do limbo criado pela situação narrada no caso gerador, não consegue a Empresa ABC Company LTDA., obter a prova de regularidade fiscal expedida pela administração tributária, como já mencionado, tão importante para a consecução de atividades econômicas dos contribuintes.

Nesta linha, os contribuintes colocados frente esta situação de impossibilidade de oferecimento de garantia em execução fiscal, para fins de obtenção da certidão de regularidade fiscal, e que não pretendiam realizar o depósito em dinheiro, por ser uma modalidade muito mais onerosa, encontraram uma solução para a questão.

No caso, a solução consiste no oferecimento de uma garantia de forma antecipada à futura execução fiscal, observando os termos do artigo 9^o¹⁹, da Lei n.º. 6.830/90 (normalmente uma carta de fiança ou apólice de seguro), através de uma medida satisfativa, com o intuito de que o crédito tributário não seja impeditivo para a expedição da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

O oferecimento da garantia de maneira antecipada, por não suspender a exigibilidade do crédito tributário, não irá obstar o ajuizamento da execução fiscal pelo fisco. Assim, quando surgir o feito executivo, bastará o translado da garantia, convertendo-se em

¹⁹ Não se aplica o inciso I, do artigo 9º, da LEF, pois o depósito em dinheiro obsta o ajuizamento da Execução Fiscal por suspender a exigibilidade do crédito tributário.

penhora no respectivo processo e inaugurando-se o prazo para a oposição dos Embargos à Execução.

Este procedimento é admitido por todos os Tribunais do País, inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça no regime de recursos repetitivos (TEMA 237).

Como muito bem colocado pelo i. Ministro Luiz Fux, no julgamento do **Recurso Especial nº. 1.123.669/RS**, submetido ao regime de recursos repetitivos **“não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente”**

Confira-se alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (...)2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: *“tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”* A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo. 3. **É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.** 4. **Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.** 5. *Mutatis mutandis* o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas. 6. *Outrossim*, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão. (...) 10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ*

08/2008.” (STJ, Recurso Especial n.º 1.123.669/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ:01/02/2010) (g.p.)

- 1ª TURMA:

“*TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. CAUÇÃO REAL. CAUTELAR. Ofertada caução real no processo cautelar é de se conceder certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do CTN.*

Recurso improvido.” (Resp. n.º 363.518. Rel. Ministro Garcia Vieira. Dj de 15/04/2002).

- 2ª TURMA:

“*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. OFERECIMENTO DE FIANÇA BANCÁRIA EM CAUÇÃO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. 1. A Seção de Direito Público do STJ firmou o entendimento de ser possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa, como se infere dos seguintes arestos. 2. É perfeitamente possível expedir a certidão positiva com efeito de negativa quando o débito for garantido por fiança bancária. 3. Agravo regimental não provido.”* (Ag. Resp. n.º 1021249/ES. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Dj de 21/05/2010)

Portanto, vê-se que a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça é absolutamente pacífica no que concerne ao cabimento desta medida com vistas unicamente a antecipar os efeitos da penhora, permitindo que a parte prejudicada pela demora no ajuizamento da Execução Fiscal possa obter certidão positiva de débito com efeitos de negativa.

A questão estava tranquila, até que, com a vigência do Código de Processo Civil, dúvidas surgiram sobre a maneira de se antecipar a penhora previamente à execução fiscal.

Sob a égide do Código de 1973, os contribuintes vinham utilizando as “ações cautelares inominadas” regidas pelo artigo 826 e seguintes do revogado diploma processual, normalmente intituladas de medida cautelar de caução/penhora.

No entanto, com o código de ritos mais recente, as ações cautelares autônomas ou inominadas foram substituídas pelas tutelas provisórias, dispostas nos artigos 294 e seguintes.

Conforme explicado por Antônio Carlos Guimarães Gonçalves “*De acordo com a previsão legal, a tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental. A interpretação da nova previsão, contudo, ainda não foi harmonizada para fins de antecipação de garantia no processo tributário*”²⁰

²⁰ GONÇALVES, Antonio Carlos Guimarães, ÁVILA, Carlos Alberto Rosal, O oferecimento de garantia previamente ao ajuizamento de execução fiscal sob a égide do Código de Processo Civil de 2015. 2018.

Assim, com a extinção dessa espécie de ação cautelar (autônoma), algumas decisões conflitantes começaram a ser proferida sobre a matéria, que até então estava absolutamente pacificada.

Neste sentido, veja-se a título de exemplo uma recente sentença proferida pela 2ª Vara de Fazenda Pública do Estado da Paraíba que extinguiu a medida ajuizada, sem resolução do mérito por suposta inadequação da via eleita, com base no argumento de que “*a ausência da demanda principal, torna inviável a tutela cautelar pretendida*”:

Disciplina o art.308, §1º do CPC:

“Art.308. 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 aditamento de novas custas processuais.

§1º.O pedido principal pode ser formulado conjuntamente com o pedido de tutela cautelar”.

Da leitura do dispositivo legal supramencionado extrai-se que o pedido principal precisa ser uma prestação jurisdicional satisfativa, cuja liminar lhe seja instrumental. No caso concreto, a parte autora informa que não pretende questionar o mérito dos referidos autos de infração, mas tão somente antecipar a garantia de futura execução fiscal, e posteriormente questionada mediante embargos à execução, portanto, o pedido liminar apresentado é instrumental, na verdade, aos possíveis embargos à execução.

Deste modo a medida liminar, não pode ser convertida em pleito principal, visto que a tutela cautelar antecedente exige ser convertida em demanda satisfativa, nos termos do art.308 do CPC.

Na nulidade, apresentada, a parte tenta fazer uso da antiga sistemática de cautelares preparatórias, não mais previsto no CPC vigente, carecendo de interesse processual. Ressalte-se, ainda, que inexistente qualquer garantia de que a execução fiscal será ajuizada, pois atualmente, a Fazenda Estadual tem feito uso de outros meios de cobrança, a exemplo do protesto extrajudicial.

Por fim, a ausência da demanda principal, consiste até mesmo em perda da eficácia da tutela cautelar (art.1.309, I, do CPC), de modo que não é possível disfarçar o seu não ajuizamento, carecendo, portanto, a parte autora de interesse processual em razão da inadequação da via eleita, nos termos do art.330, III, do CPC.

Portanto, mantenho o entendimento já proferido por este juízo.

*Diante do exposto, **INDEFIRO A PETIÇÃO INICIAL**, extinguindo o processo sem resolução do mérito, o que faço com base no art.330, III do CPC.*

A 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo se posicionou de forma parecida:

PROCESSUAL CIVIL – PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA CAUTELAR EM CARÁTER ANTECEDENTE – PRETENSÃO DA AUTORA DIRECIONADA À

OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL PREVISTA NOS ARTS .205 E 206 CTN MEDIANTE OFERECIMENTO DE CAUÇÃO IDÔNEA (SEGURO GARANTIA), GARANTINDO ANTECIPADAMENTE A EXECUÇÃO FISCAL – NATUREZA SATISFATIVA DA PRETENSÃO INADEQUADA À NOVA SISTEMÁTICA PROCESSUAL CIVIL VIGENTE RELACIONADA ÀS TUTELAS PROVISÓRIAS CAUTELAR E ANTECIPADA – NOVEL CODIFICAÇÃO QUE CATEGORICAMENTE EXTIRPOU DO ORDENAMENTO JURÍDICO A AUTONOMIA E ACESSORIEDADE DO PROCESSO CAUTELAR, LIMITANDO MEDIDAS DESSE JAEZ À DEPENDÊNCIA DE UMA AÇÃO PRINCIPAL – HIPÓTESE EM QUE A DENOMINADA "AÇÃO CAUTELAR DE CAUÇÃO PRÉVIA À EXECUÇÃO", ADMITIDA ANTERIORMENTE EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO MANIFESTADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C CPC 1973) NO RESP Nº 1.123.669-RS, NÃO ENCONTRA RESSONÂNCIA NA ATUAL SISTEMÁTICA – MANIFESTA AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL DA AUTORA QUE IMPORTA NO RECONHECIMENTO DA INÉPCIA DA PETIÇÃO INICIAL, A TEOR DOS DISPOSITIVOS CONSTANTES DOS ARTS. 330, III E 331 C.C. ART. 485,VI CPC, NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO – SENTENÇA EXTINTIVA DO FEITO MANTIDA – RECURSO DESPROVIDO

Tais decisões passaram ao largo dos fundamentos que motivaram a consolidação da jurisprudência através Recurso Especial submetido ao regime de recursos repetitivo nº 1.123.669/RS, principalmente com relação à natureza satisfativa desta medida:

“PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. OFERECIMENTO DE CAUÇÃO QUE VISA A EMISSÃO DE CND E A GARANTIA DE FUTURA EXECUÇÃO FISCAL. SATISFATIVIDADE. 1. É satisfativa a medida cautelar que visa o oferecimento de caução para emissão de certidão positiva com efeito de negativa, bem como garantir futura execução fiscal mediante penhora. 2. Esta Corte considera que "a natureza satisfativa da medida cautelar torna desnecessária a postulação de pedido em caráter principal". Precedentes: REsp 851.884/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 29.10.08; REsp 805113/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJe 23.10.08; REsp 684.034/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 19.12.07; REsp 541.410/RS, Rel. Min. César Asfor Rocha, DJU 11.10.04. Agravo regimental improvido.” (grifos nossos)(AgRg no AREsp 112.823/PR, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 14/09/2012)

Ressalta-se que a ação principal será sempre a Execução Fiscal de débitos inscritos em dívida ativa, que o Estado possui o dever funcional, por meio da Secretaria de Fazenda e Procuradoria, ajuizarem, não havendo espaço para ilações absurdas acerca de eventual discricionariedade para a adoção desta medida, conforme exigido pelo artigo 201²¹ do CTN e artigo 1^{o22} e seguintes da Lei Federal nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais).

²¹ Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa 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.

²² Art. 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 rigor, em que pese esta questão específica acerca do procedimento adequado para se antecipar a garantia à futura execução fiscal não tenha sido objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça, pode-se afirmar que as decisões acima são isoladas, havendo decisões favoráveis aos contribuintes proferidas sob a égide do novo código de processo civil em todo território nacional, amparando-se nos mesmos fundamentos do Acórdão paradigma objeto do Recurso Especial submetido ao regime de recursos repetitivos (1.123.669/RS).

Veja-se outro Acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido em 2017 e um Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba proferido em outubro de 2018, deixando claro que **“Não restam dúvidas acerca da possibilidade disciplinada pelo art. 206 do CTN de expedição de certidão positiva, com efeito de negativa, não somente no curso da execução fiscal já garantida pela penhora, mas também em ação autônoma”**

STJ

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. O CONTRIBUINTE PODE, APÓS O VENCIMENTO DA SUA OBRIGAÇÃO E ANTES DA EXECUÇÃO, GARANTIR O JUÍZO DE FORMA ANTECIPADA, PARA O FIM DE OBTER CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. ENTREMENTES, POR SER VERDADEIRA ANTECIPAÇÃO DE PENHORA, DEVE OBSERVAR AS REGRAS PERTINENTES, SENDO LEGÍTIMA A RECUSA AOS PRECATÓRIOS ANTE A NECESSIDADE DE PRESERVAR A ORDEM LEGAL ESTABELECIDADA NO ART. 11 DA LEI 6.830/1980. AGRAVO INTERNO DA CONTRIBUINTE DESPROVIDO. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. **MEDIDA CAUTELAR DE CAUÇÃO REAL. POSSIBILIDADE DE EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o contribuinte pode, mediante ação cautelar, oferecer garantia para o pagamento de débito fiscal a fim de obter a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN), porquanto essa caução equivale à antecipação da penhora exigida pelo art. 206 do CTN;** (AgRg no AREsp 810.212/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2017, DJe 23/03/2017)*

TJPB

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EFEITO SUSPENSIVO INDEFERIDO. IRRESIGNAÇÃO. AÇÃO CAUTELAR. ANTECIPAÇÃO DE GARANTIA. APRESENTAÇÃO DE SEGURO-GARANTIA. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. FIRMES PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. ACERTO DA DECISÃO RECORRIDA. DESPROVIMENTO. Para a concessão do efeito suspensivo ao Agravo de Instrumento se faz necessária a presença concomitante das exigências legais dispostas no art. 995 c/c o artigo 1.019,

*I, todos do CPC, sempre lembrando que nesse momento processual específico, o Relator encontra-se autorizado a fazer o exame sob a ótica de se é ou não possível o Recorrente aguardar o julgamento do mérito recursal sem suportar prejuízos extraordinários ou insuperáveis, seja sob o aspecto econômico/material ou jurídico, até mesmo para evitar a imprecisão técnica de adentrar também no mérito da Ação Principal ajuizada na Primeira Instância. **A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1156668/DF, sob o regime do art. 543-C do então vigente CPC/1973, dando eficácia vinculativa ao caso, firmou o entendimento de que a prestação de caução mediante o oferecimento de fiança bancária, em que pese não servir para suspender a exigibilidade do crédito tributário, possibilita garantir o débito exequendo com o objetivo de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. Não restam dúvidas acerca da possibilidade disciplinada pelo art. 206 do CTN de expedição de certidão positiva, com efeito de negativa, não somente no curso da execução fiscal já garantida pela penhora, mas também em ação autônoma.** Vistos, relatados e discutidos estes autos acima identificados: ACORDA Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, por unanimidade, DESPROVER o Agravo Interno, nos termos do voto do Relator e da certidão de julgamento.*
(0802040-98.2018.8.15.0000, Rel. Des. Leandro dos Santos, AGRAVO DE INSTRUMENTO, 1ª Câmara Cível, juntado em 19/10/2018)

Em que pese o entendimento de deve se admitir o ajuizamento de medida para a prestação de tutela de urgência em caráter antecedente, prescindindo da necessidade de aditamento para formulação de pedido principal (já que a ação principal será a execução fiscal), uma forma de driblar o percalço exposto é adequar a medida para uma Ação Declaratória de procedimento comum com pedido liminar.

Acerca da questão em tela, NELSON MONTEIRO NETO aborda da seguinte maneira²³:

Havendo dívida fiscal, a respeito da qual, apesar de exigível, ainda não se instaurou o respectivo processo executivo, mostra-se perfeitamente possível, mediante providência cautelar preparatória de penhora a ser realizada em eventuais embargos do devedor (...), a obtenção da certidão positiva com efeitos de negativa, desde que o interessado preste caução, com referência a dívida a ser cobrada judicialmente. É que, frise-se bem, à semelhança da penhora na cobrança executiva (destinada a satisfazer o crédito exequendo), a caução destina-se à satisfação do credor, no processo executivo a ser instaurado

No caso, o pedido principal será para confirmar a liminar no sentido de declarar o direito da parte à expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, nos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional, tendo em vista oferecimento de garantia, enquanto não ajuizada as execuções fiscais, ou enquanto não prescrito o direito da Fazenda Estadual em executar. Vejamos alguns exemplos:

²³ NETO, Nelson Monteiro. Aspectos da Certidão de Dívida Fiscal – Medida Cautelar – Caução para Garantir Eventual Cobrança Executiva Futura. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 89, p. 57

STJ – RECURSO REPETITIVO (1.036 CPC) (TEMA 237)

“(…) O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (...) A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo. 3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda. 4. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente. (...) Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (STJ, Recurso Especial n.o 1.123.669/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ:01/02/2010) (g.p.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. O CONTRIBUINTE PODE, APÓS O VENCIMENTO DA SUA OBRIGAÇÃO E ANTES DA EXECUÇÃO, GARANTIR O JUÍZO DE FORMA ANTECIPADA, PARA O FIM DE OBTER CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. ENTREMENTES, POR SER VERDADEIRA ANTECIPAÇÃO DE PENHORA, DEVE OBSERVAR AS REGRAS PERTINENTES, SENDO LEGÍTIMA A RECUSA AOS PRECATÓRIOS ANTE A NECESSIDADE DE PRESERVAR A ORDEM LEGAL ESTABELECIDADA NO ART. 11 DA LEI 6.830/1980. AGRAVO INTERNO DA CONTRIBUINTE DESPROVIDO. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. MEDIDA CAUTELAR DE CAUÇÃO REAL. POSSIBILIDADE DE EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM

EFEITOS DE NEGATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o contribuinte pode, mediante ação cautelar, oferecer garantia para o pagamento de débito fiscal a fim de obter a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN), porquanto essa caução equivale à antecipação da penhora exigida pelo art. 206 do CTN; (AgRg no AREsp 810.212/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2017, DJe 23/03/2017)

TJCE

“PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CAUTELAR. EXECUÇÃO FISCAL. SEGURO-GARANTIA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. LEI 13.043/2014. MODALIDADE EXPRESSAMENTE INSERIDA NA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL. ART. 9º, II, DA LEF. NORMA PROCESSUAL. APLICABILIDADE IMEDIATA. CABIMENTO... AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. O cerne da questão controvertida consiste em verificar se presentes os requisitos necessários a concessão da liminar em Ação Cautelar, ajuizada pela empresa recorrida com vistas a obter Certidão de Regularidade Fiscal por meio de oferecimento de seguro-garantia. 2. A jurisprudência do STJ, em atenção ao princípio da especialidade, era no sentido do não cabimento, uma vez que o art. 9º da LEF não contemplava o seguro-garantia como meio adequado a assegurar a Execução Fiscal. 3. Sucede que a Lei 13.043/2014 deu nova redação ao art. 9º, II, da LEF para facultar expressamente ao executado a possibilidade de "oferecer fiança

bancária ou seguro garantia". (STJ – RECURSO ESPECIAL : REsp 1508171 SP 2014/0340985-1, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN) 3. Agravo de Instrumento conhecido e não provido. (Agravo de Instrumento no 0622577-56.2015.8.06.0000, Terceira Câmara Cível, Des. Abelardo Benevides Moares, Julgado em 14/9/15)

TJPB

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. ANTECIPAÇÃO DE GARANTIA. APRESENTAÇÃO DE SEGURO-GARANTIA. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. FIRMES PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. ACERTO DA

DECISÃO RECORRIDA. DESPROVIMENTO. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1156668/DF, sob o regime do art. 543-C do então vigente CPC/1973, dando eficácia vinculativa ao caso, firmou o entendimento de que a prestação de caução mediante o oferecimento de fiança bancária, em que pese não servir para suspender a exigibilidade do crédito tributário, possibilita garantir o débito executando com o objetivo de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. Não restam dúvidas acerca da possibilidade disciplinada pelo art. 206 do CTN de expedição de certidão positiva, com efeito de negativa, não somente no curso da execução fiscal já garantida pela penhora, mas também em ação autônoma. (TJPB - ACÓRDÃO/DECISÃO do Processo No 0804394- 33.2017.815.0000, 1ª Câmara Cível, Relator Des. Leandro dos Santos, j. em 16/05/2018)

TJSP

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – AÇÃO DECLARATÓRIA – SEGURO GARANTIA – Decisão que acolhendo os embargos declaratórios opostos pela agravada, deferiu em parte, a tutela antecipada, apenas para permitir a expedição de certidão positiva com efeito de negativa, indeferindo os pedidos para que seja obstada a inclusão do seu nome no CADIN e nos órgãos de proteção ao crédito e de sustação do protesto da CDA no 1.239.612.245 – Pleito de reforma da decisão – Cabimento – O seguro garantia é meio idôneo para garantir a dívida até que a ação de execução fiscal seja proposta – Oferecimento da garantia que se equipara a penhora para todos os efeitos jurídicos, inclusive para a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa – Precedente do STJ – Garantia que não leva à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas impede a inscrição da empresa no CADIN ou em outro órgão de cadastro de inadimplentes, bem como a sustação do protesto – Ônus em razão da demora da propositura da ação que deve ser suportado pelo Fisco e não pelo contribuinte – Possibilidade da Fazenda Pública buscar, através dos meios previstos em lei, o pagamento dos valores devidos – Presença dos requisitos legais para a concessão da tutela antecipada – Decisão reformada – AGRAVO DE INSTRUMENTO provido, para impedir a inscrição da agravante no CADIN ou em outros órgãos de cadastro de inadimplentes, bem como sustar o protesto da CDA no 1.239.612.245” (TJSP; Agravo de Instrumento 2135729- 37.2018.8.26.0000; Relator (a): Kleber Leyser de Aquino; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Jacareí -Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/08/2018; Data de Registro: 16/08/2018)(g.p)

“APELAÇÃO CÍVEL - MEDIDA CAUTELAR DE CAUÇÃO - POSSIBILIDADE DE SE GARANTIR O JUÍZO DE FORMA ANTECIPADA ENQUANTO NÃO PROMOVIDO O EXECUTIVO FISCAL. Carta de Fiança Bancária como garantia de futura execução fiscal - Admissibilidade – Precedentes - Garantia que assegura expedição de certidão positiva com efeitos de negativa. Hipótese em que não se pretende a

suspensão da exigibilidade do crédito. ÔNUS SUCUMBENCIAIS - ATRIBUIÇÃO DO ÔNUS À VENCIDA. Princípio da causalidade – cabimento de verba honorária –

fato objetivo da derrota. Recurso não provido. (TJSP; Apelação 8000504-71.2013.8.26.0014; Relator (a):Camargo Pereira; Órgão Julgador: 3a Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Estaduais - Vara das Execuções Fiscais Estaduais; Data do Julgamento: 10/04/2018; Data de Registro: 12/04/2018) (g.p)

“AGRAVO DE INSTRUMENTO TUTELA CAUTELAR ANTECEDENTE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA Caução Máquina industrial em garantia do débito tributário Execução não ajuizada A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento no sentido de que é possível o oferecimento de garantia antecipada, mediante caução em tutela cautelar, para fins de obtenção da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, ante os termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional Esta caução não suspende a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151 do CTN), mas, uma vez oferecida antes do ajuizamento da execução fiscal, antecipa os efeitos da penhora para este fim No entanto, na hipótese vertente, a decisão agravada rejeitou a antecipação da penhora da máquina automática para fabricação de sacos plásticos nomeada pela devedora O bem oferecido à constrição não é de fácil comercialização, ainda mais porque se trata de equipamento usado Confirmação do decism Recurso não provido.” (Agravado de Instrumento 2160544-98.2018.8.26.0000; Rel. Des. Osvaldo de Oliveira; 12a Câmara de Direito Público; j. 19/09/2018)

“Seguro garantia – Protesto – Sustação – Liminar – Possibilidade: – O seguro garantia não acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito, porque não equiparado ao depósito do montante integral e às outras hipóteses legais, mas é suficiente para autorizar a expedição de certidão positiva com efeito de negativa e impedir o protesto do título. (TJSP; Agravo de Instrumento 2115695-41.2018.8.26.0000; Relator (a): Teresa Ramos Marques; Órgão Julgador: 10a Câmara de Direito Público; Foro de Americana - 2a Vara Cível; Data do Julgamento: 16/07/2018; Data de Registro: 19/07/2018)

TJRS

“APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. OFERECIMENTO DE SEGURO GARANTIA JUDICIAL EM CAUÇÃO COMO ANTECIPAÇÃO DE PENHORA. POSSIBILIDADE. Possível o oferecimento de caução de seguro garantia judicial como antecipação de penhora para forrar-se o devedor dos efeitos da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, enquanto não ajuizada a execução fiscal. Agravo provido. Unânime.” (g.p.) (Agravado de Instrumento no 70053091724; 21a Câmara Cível do Tribunal de Justiça do RS; Relator Des. Genaro José Baroni Borges; Data de Julgamento: 20/03/2013; Publicação: Diário da Justiça do dia 16/04/2013)

TJSC

“AGRAVO DE INSTRUMENTO - DIREITO TRIBUTÁRIO - AÇÃO CAUTELAR - DECISÃO QUE DEFERIU O PEDIDO LIMINAR E DETERMINOU QUE O ESTADO EMITA CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA EM FAVOR DO AGRAVADO - INSURGÊNCIA DO ESTADO - ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE ACEITAÇÃO DE SEGURO GARANTIA COMO FORMA DE CAUÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO FISCAL - TESE AFASTADA - PREVISÃO EXPRESSA EM LEI - ART. 9o, II, DA LEI N. 6.830/80 - RECURSO DESPROVIDO Diante da alteração legislativa promovida pela Lei no 13.043/2014, que alterou o inciso II e os parágrafos 2o e 3o da Lei no 6.830/80, passou-se a aceitar o seguro garantia como meio idôneo para resguardar execuções fiscais, servindo ainda como forma de caução para a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa.” (TJSC, Agravo de Instrumento n. 0010924- 71.2016.8.24.0000, de Correia Pinto, rel. Des. Luiz Antônio Zanini Fornerolli, j. 15-12- 2016). (g.p.)

TJGO

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. IDONEIDADE DO SEGURO GARANTIA. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS NEGATIVOS. - a partir da Lei n.º 13.043/2014, que trouxe alterações no art. 9º da Lei 6.830/80, introduzindo no inciso II do referido artigo o seguro garantia como forma de garantir a execução, é perfeitamente aceitável o seguro garantia em ação cautelar como forma de garantir a certidão positiva com efeitos negativos, desde que preenchidos os requisitos da Portaria do PGE No 57/2014. REGIMENTAL CONHECIDO E PROVIDO. (Agravado Regimental no Agravado de Instrumento no 393803-50.2014.8.09.0000, 1ª Câmara Cível, Des. Orloff Neves Rocha, 03/03/2015) (g.p)

TJBA

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. OFERECIMENTO DE SEGURO GARANTIA JUDICIAL EM CAUÇÃO COMO ANTECIPAÇÃO DE PENHORA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE NO PROCEDER ADOTADO PELO MAGISTRADO DE BASE. REFORMA DA DECISÃO. MEDIDA QUE SE IMPÕE. AGRAVO PROVIDO. (g.p.) (Classe: Agravado de Instrumento, Número do Processo: 0003011-66.2016.8.05.0000, Relator(a): Maria da Graça Osório Pimentel Leal, Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Publicado em: 26/07/2016)

TJRJ

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO CAUTELAR. ANTECIPAÇÃO DE GARANTIA DE FUTURA EXECUÇÃO FISCAL. OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. AUSENTE A RESISTÊNCIA DO ENTE PÚBLICO. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS INDEVIDOS. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE. ESTADO QUE NÃO DEU CAUSA À PROPOSITURA DA DEMANDA. DESPROVIMENTO DO APELO. 1. Trata-se de ação cautelar ajuizada com o fim de antecipar a garantia que será prestada em futura execução fiscal. 2. Reconhecimento do pedido pelo Estado. 3. Condenação ao pagamento dos honorários advocatícios. 4. Descabimento. 5. Réu/apelante, que não deu causa à propositura da demanda. 5. Garantia oferecida pela autora, justamente para obtenção da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, em razão da existência de débito tributário em seu nome. 6. Provisão do recurso, para afastar a condenação do Estado ao custeio da verba sucumbencial. (Apelação 0308458-03.2015.8.19.0001, Des. Gilberto Clóvis Farias Matos, Julgamento em 18/07/2017, 15ª Câmara Cível)

APELAÇÃO CÍVEL. ARTIGO 1.030, II, DO CPC/15. MEDIDA CAUTELAR. TRIBUTÁRIO. GARANTIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL PARA FIM DE OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS NEGATIVOS. ACÓRDÃO QUE ENTENDEU PELA ADMISSIBILIDADE DA ANTECIPAÇÃO DA GARANTIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO, POR MEIO DE MEDIDA CAUTELAR, PARA FINS DE OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS NEGATIVOS. ADEMAIS, DETERMINOU QUE A APRESENTAÇÃO DE CARTA-FIANÇA NÃO VIOLA O DISPOSTO NO ART. 151 DO CTN E NA SÚMULA 112 DO STJ, QUE EXIGEM O DEPÓSITO EM DINHEIRO, UMA VEZ QUE O ART. 9º, II DA LEI N. 6.830/80

PREVÊ EXPRESSAMENTE A FIANÇA BANCÁRIA COMO MODALIDADE IDÔNEA DE GARANTIA. ... NO CASO EM ANÁLISE, O ACÓRDÃO APENAS CONSIDEROU POSSÍVEL A ANTECIPAÇÃO DA GARANTIA PREVISTA NO ART. 9º, II DA LEI N. 6.830/80, DE MODO A PERMITIR A EMISSÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA COM EFEITOS DE POSITIVA. ART. 206 DO CTN. SITUAÇÃO QUE SE EQUIPARA À PENHORA JÁ EFETIVADA. NÃO HÁ QUALQUER MENÇÃO QUE A PRESTAÇÃO DA FIANÇA ANTECIPADA SUSPENDEU A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A TESE FIRMADA PELO RESP No 1.156.668/DF, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO EM SEDE DE JUÍZO DE RETRATAÇÃO. (Apelação Cível 0021068-85.2009.8.19.0066, 17a Câmara Cível, Des Relat Marcia Ferreira Alvarenga, julgado em 17/10/2018)

TJPA

PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ 2a TURMA DE DIREITO PÚBLICO - AGRAVO DE INSTRUMENTO No 0005822-13.2017.8.14.0000 RELATORA: DESEMBARGADORA LUZIA NADJA GUIMARÃES NASCIMENTO. AGRAVANTE: ESTADO DO PARÁ ADVOGADO: MARCUS VINÍCIUS NERY LOBATO (PROCURADOR) AGRAVADO: C R B S S/A ADVOGADO: BRUNO NOVAES B CAVALCANTI e OUTROS DECISÃO MONOCRÁTICA Trata-se de Agravo Interno em Agravo de Instrumento interposto contra decisão monocrática que concedeu o efeito suspensivo a Fazenda Pública do Estado do Pará (fls.99/101). Em estreita síntese a agravante (agravo interno) ajuizou Ação anulatória de crédito tributário contra o Fisco Estadual obtendo decisão que deferiu a antecipação de tutela em favor do contribuinte determinando que o crédito tributário objeto do auto de infração no 012015510000226-5, não seja óbice para à expedição de certidão negativa de débitos ou positiva com efeitos de negativa. Irresignado do Estado do Pará recorre arguindo essencialmente ausência dos requisitos para a concessão de tutela de urgência, não havendo a necessária probabilidade do direito. Apontou ainda má-fé processual da agravada quando constrói a tese deduzida em juízo a partir da ideia de que a operação de creditamento de ICMS teria surgido em decorrência de incorporação da AMBEV pela agravada, o que não ocorreu de fato naquela ocasião em que escriturou o credito objeto da ação, de forma a glosa do creditamento está legalmente amparada e por conseguinte adequados o procedimento fiscal e o lançamento realizado. Pediu a concessão de efeito suspensivo. Concedi o efeito suspensivo nos termos da decisão monocrática de fls.99/101. A CRBS interpôs agravo regimental contra a decisão em fls.103/118, arguiu essencialmente que o Fisco não promoveu a esperada ação de execução fiscal para execução do referido crédito pois se tivesse feito a ora agravante teria garantido a execução e, por conseguinte, estaria exercendo suas atividades sem nenhuma restrição fiscal. Descreve que diante da injustificada inércia do Fisco, optou por promover a presente ação anulatória, contratando APÓLICE de SEGURO GARANTIA No 17.75.0004205.12, assegurando ao juízo o pagamento do debito fiscal de ICMS originado do Auto de Infração no 012015510000226-5, ainda não inscritos em dívida ativa, até o valor de R\$ 9.625.040,71 (nove milhões, seiscentos e vinte e cinco mil, quarenta reais e setenta e um centavos), no caso de eventual sucumbência. Diante do oferecimento do Seguro Garantia requereu a reconsideração. É o essencial a relatar. Decido monocraticamente. Cumpre-me considerar a decisão e negar provimento ao recurso. Explico. A decisão recorrida se limitou a conceder tutela de urgência sob o fundamento do art. 300 do CPC e 206 do CTN c/c Súmula 547 do STF para DETERMINAR que o crédito tributário objeto do Auto de Infração no 012015510000226-5 não fosse óbice à expedição de certidão positiva com efeitos de negativa de debito. Suspendi essa decisão porque, tanto ela (decisão), quanto os argumentos do Fisco Estadual, não trouxeram clara referência a existência de garantia do juízo através do seguro ofertado na ação anulatória. Conforme evento no 3469707 do PJE 1o grau no processo no 0000992- 71.2017.814.0301, é possível confirmar que a ora agravante garantiu o juízo através da apólice de SEGURO GARANTIA No 17.75.0004205.12. Ora, a Seção de Direito Público do STJ firmou o entendimento de ser possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa, e o fez por interpretação teleológica dos artigos 151 e 206 do CTN concluindo não haver qualquer óbice para que o contribuinte, antes de iniciada a ação executiva fiscal, apresente garantia por via cautelar. O c. STJ acabou por fixar jurisprudência vinculante em Tema Repetitivo no 237 cujo teor é o seguinte: É possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução,

garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. Concluiu-se naquela assentada que não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente. Assim exposto, uma vez o juízo garantido pelo apólice no 17.75.0004205.12 e limitando-se a decisão recorrida apenas para assegurar a efetividade de um direito reconhecido pelo c. STJ em sede de Recurso Repetitivo no REsp 1123669/RS, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, estou por tornar sem efeito a decisão anterior, de fls. 99/101, e NEGAR PROVIMENTO ao presente agravo nos termos do art. 932, IV, 'b' do CPC/15. Oficie-se ao juízo para conhecimento desta decisão. Servirá a presente decisão, por cópia digitalizada, como MANDADO DE CITAÇÃO/INTIMAÇÃO/NOTIFICAÇÃO. (2018.01822681-03, Não Informado, Rel. LUZIA NADJA GUIMARAES NASCIMENTO, Órgão Julgador 2a TURMA DE DIREITO PÚBLICO, Julgado em 2018-05-09, Publicado em 2018-05-09) (g.p)

TJSC

AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO CAUTELAR INOMINADA - GARANTIA ANTECIPADA DA FUTURA EXECUÇÃO FISCAL MEDIANTE SEGURO- GARANTIA VISANDO O FORNECIMENTO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS DE NEGATIVA - CONCESSÃO DA LIMINAR - CABIMENTO DA ACTIO - PRECEDENTE ORIUNDO DE RECURSO REPRESENTATIVO DE QUESTÃO REPETITIVA - RESP. N. 1.123.669/RS - OFERECIMENTO DE APÓLICE DE SEGURO-GARANTIA QUE SE REVELA HÁBIL À GARANTIA DA EXECUCIONAL E, ASSIM, À CONCESSÃO DA CERTIDÃO PRETENDIDA - CTN, ART. 206 C.C LEF, ART. 9º, INC. II, E LCE N. 303/2005, ART. 23, § 1º - PRECEDENTES DA CÂMARA - SEGURO-

GARANTIA QUE NADA OBSTANTE EQUIVALER A FIANÇA BANCÁRIA PARA A GARANTIA DA EXECUCIONAL, NÃO SE EQUIPARA, TODAVIA, AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DA DÍVIDA EM DINHEIRO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - CTN, ART. 151 C.C. LEF, ART. 9º, INC. II, E STJ, SÚMULA N. 112 - PRECEDENTE ORIUNDO DE RECURSO REPRESENTATIVO DE QUESTÃO REPETITIVA - RESP. N. 1.156.668/DF - DISCUSSÃO SOBRE A INIDONEIDADE DA APÓLICE DO SEGURO-GARANTIA EM VIRTUDE DO SEU PRAZO DE VALIDADE - MATÉRIA NÃO APRECIADA PELO JUÍZO A QUO NA DECISÃO COMBATIDA - NÃO CONHECIMENTO DO TEMA SOB PENA DE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA - RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, PARA AFASTAR A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECRETADA PELO INTERLOCUTÓRIO VERGASTADO. "A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o contribuinte pode, mediante ação cautelar, oferecer garantia para o pagamento de débito fiscal a fim de obter a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN), porquanto essa caução equivale à antecipação da penhora exigida pelo art. 206 do CTN; contudo, não é meio apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN." (Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no Recurso Especial n. 810.212, do Rio Grande do Sul, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. em 14.03.2017). (TJSC, Agravo de Instrumento n. 0010938-55.2016.8.24.0000, de Otacílio Costa, rel. Des. Cid Goulart, Segunda Câmara de Direito Público, j. 02-05-2017).

Nesta hipótese deve-se atentar ao novo procedimento do Código de Processo Civil de 2015, e a forma de ajuizamento da medida, seja através de uma “Medida para a prestação de Tutela de Urgência em Caráter Antecedente” ou, seja através de uma Ação Declaratória com pedido liminar, sempre observando se já não há a possibilidade de oferecer a garantia de forma administrativa perante a administração tributária.

3.3. Antecipação de garantia no âmbito da Procuradoria Geral do Estado

Sobre a matéria, importante ressaltar que a administração tributária de alguns Estados passou a aceitar a garantia de forma antecipada à futura Execução Fiscal pela via administrativa, não havendo nesta a hipótese a necessidade de mover o poder judiciário para satisfação do problema.

A modalidade de oferecimento de garantia aos débitos ainda não executados tem a capacidade de, ao mesmo tempo, desafogar o poder judiciário – uma vez que somente as execuções fiscais representam mais de um terço do acervo judicial brasileiro²⁴, diminuem o prejuízo dos Estados com honorários sucumbenciais e, por fim, solucionam o embaraço do contribuinte com maior celeridade.

Neste sentido, destaca-se o § 1º, do artigo 23 da Lei Complementar Estadual nº. 313/2005 – Código de Contribuintes do Estado de Santa Catarina:

Art. 23. A existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, não impedirá o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, nem de ter acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações desde que legalmente suspensa a exigibilidade do crédito tributário ou, que na cobrança executiva, tenha sido efetivada penhora.

§ 1º Será fornecida certidão positiva com efeito de negativa ao contribuinte que, **antes do ajuizamento da execução fiscal, apresentar garantia na forma prevista em regulamento.**

²⁴ ANGELO, Tiago. Execuções fiscais representaram 39% dos casos pendentes de julgamento em 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-ago-25/execucoes-fiscais-representaram-39-acervo-judicial-2019>. Acesso em 05/12/2022.

Destaca-se, também, os artigos 1º e 2º da Resolução PGE/RJ nº 4.700/2021, que regulamenta no âmbito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, a apresentação antecipada de garantia em execução fiscal.

Art. 1º - É facultado ao devedor, a partir da inscrição do débito em dívida ativa apresentar administrativamente garantia antecipada à execução fiscal, sejam os débitos de natureza tributária ou não tributária.

Art. 2º - A garantia antecipada, apresentada antes do ajuizamento da execução fiscal, suspende a prática de atos administrativos de cobrança do débito

Portanto, recomenda-se, sempre antes de ajuizar este tipo de medida judicial, verificar se há possibilidade de oferecer garantia diretamente à administração tributária, sob o risco de obter decisão desfavorável em razão da falta de interesse de agir.

Sendo assim, considerando a hipótese do caso gerado, outra solução possível para que o crédito tributário objeto Auto de Infração nº RJ/22.07/2015 não seja impeditivo para a emissão da certidão de regularidade fiscal, é a antecipação de garantia à execução fiscal, de preferência perante a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, nos termos da Resolução nº 4.700/2021.

Nesta hipótese deve-se atentar ao novo procedimento do Código de Processo Civil de 2015, e a forma de ajuizamento da medida, seja através de uma “Medida para a prestação de Tutela de Urgência em Caráter Antecedente” ou, seja através de uma Ação Declaratória com pedido liminar, sempre observando se já não há a possibilidade de oferecer a garantia de forma administrativa perante a administração tributária

4. APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO FORMA DE COAGIR O PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como já não bastasse a impossibilidade de obter a certidão de regularidade fiscal, alguns entes ainda praticam uma política arrecadatória mais agressiva, muitas vezes coagindo o contribuinte ao pagamento, de forma flagrantemente inconstitucional.

Um exemplo clássico é a prática que alguns Estados ainda utilizam em reter mercadorias de propriedade de contribuintes em postos fiscais, a pretexto da existência de algum crédito tributário exigível, ou, até mesmo sob a justificativa de divergência do valor do imposto recolhido, antes mesmo da formalização do lançamento via autuação. Tal como na hipótese narrada no caso gerador.

Por certo que, havendo qualquer discordância da administração tributária com o valor do tributo recolhido ao erário, deve a mesma perseguir os trâmites legais para formalização da irresignação, mediante a expedição de notificação fiscal ou formalização de Auto de Infração, oferecimento de prazo para apresentação de defesa administrativa, e, se for o caso, inscrição do débito em dívida ativa e ajuizamento de Execução Fiscal. Somente nesta última hipótese, o respectivo Ente, através de sua Procuradoria, estaria legalmente habilitado a requer a constrição de bens e direitos do contribuinte, que somente poderia ser deferida mediante autorização judicial.

Ou seja, o procedimento de cobrança de débitos tributários deve obedecer ao devido processo legal, oferecendo-se ao contribuinte todos os meios de defesa previstos na lei, conforme assegurado pelo artigo 5º, incisos LIV e LV. *In verbis*:

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:
LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Pode-se afirmar que a apreensão de mercadorias constitui uma forma obtusa de ser cobrar os eventuais débitos que a Administração Tributária acredite serem devidos pelo contribuinte. Trata-se, sem dúvida, de manobra de barganha, a qual atropela diversos princípios

constitucionais, inclusive, o direito à propriedade privada, insculpido no artigo 5º, inciso XXII da Carta Constitucional²⁵.

Neste sentido, a jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal sedimentou posição diametralmente contrária a esta prática ainda utilizada por alguns Estados, coibindo a retenção de bens e mercadorias como meio coercitivo ao pagamento de tributos. De tantos julgados repelindo este tipo de prática de coação para pagamentos de tributos, foram editadas as Súmulas nºs 70, 323 e 547:

“SÚMULA 70: Inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributos.

SÚMULA 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

SÚMULA 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.” (grifos nossos)

Dentre os estados que utilizam esta ilegal prática de apreensão de mercadorias como forma de coagir o pagamento do tributo, destacam-se os Estados da Paraíba e do Sergipe.

Em uma simples consulta na jurisprudência dos Tribunais de Justiça destes Estados, encontra-se uma enxurrada de decisões sobre o assunto, as quais sempre são no sentido de determinar a liberação da carga apreendida com base nos fundamentos acima, a não ser quando ocorre algum vício formal no preparo da medida judicial, como, por exemplo, no erro de indicação da autoridade coatora em mandando de segurança.

Veja-se alguns precedentes proferidos:

TJPB

AGRAVO INTERNO 0805029-48.2016.8.15.0000 - 4ª Vara Mista da Comarca de Cajazeiras RELATOR : Juiz Tercio Chaves de Moura AGRAVANTE: ESTADO DA PARAÍBA AGRAVADO : FORD MOTOR COMPANY LTDA EMENTA AGRAVO INTERNO – AGRAVO DE INSTRUMENTO – LIBERAÇÃO DE MERCADORIA RETIDA NO POSTO FISCAL – PAGAMENTO DO ICMS - ILEGALIDADE DA CONSTRIÇÃO DE BENS COMO FORMA DE COAÇÃO AO PAGAMENTO DE TRIBUTOS – SÚMULA 323 STF – APLICAÇÃO - DEFERIMENTO EM 1º GRAU - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA O PEDIDO DE TUTELA ANTECIPADA RECURSAL -

²⁵ 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:

XXII - é garantido o direito de propriedade;

MANUTENÇÃO DA DECISÃO INTERLOCUTÓRIA – REAPRECIACÃO DO TEMA – AUSÊNCIA DE NOVA TESE – DESPROVIMENTO DO RECURSO. - “STF - Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.” Vistos, relatados e discutidos estes autos, acima identificados: ACORDA a Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, por unanimidade, NEGAR PROVIMENTO AO AGRAVO INTERNO. (0805029-48.2016.8.15.0000, Rel. Desa. Maria de Fatima Moraes Bezerra Cavalcanti, AGRAVO DE INSTRUMENTO, 1ª Câmara Cível, juntado em 07/06/2018)

TJSE

“MANDADO DE SEGURANÇA – APREENSÃO DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO COMO MEIO COERCITIVO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO – POSSIBILIDADE DE APREENSÃO FUNDADA NA INIDONEIDADE DO DOCUMENTO FISCAL – CONFIGURAÇÃO - APÓS O LAPSO TEMPORAL INDISPENSÁVEL À LAVRATURA DO RESPECTIVO AUTO É ILEGAL A MANUTENÇÃO DA APREENSÃO DAS MERCADORIAS – SÚMULA Nº 323 DO STF - DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO IMPETRANTE À LIBERAÇÃO – SEGURANÇA CONCEDIDA.”

(Mandado de Segurança Nº 201500116257, TRIBUNAL PLENO, Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe, ELVIRA MARIA DE ALMEIDA SILVA, RELATOR, Julgado em 09/09/2015)

Portanto, é absolutamente pacífica a jurisprudência no sentido de determinar a liberação de mercadorias retidas a pretexto de existência de crédito tributário exigível, ou de divergência quanto ao valor do tributo recolhido.

Destaca-se também que os Tribunais vêm concedendo, inclusive, decisões determinado que a administração tributária se abstenha de realizar apreensões futuras. Nesta hipótese é muito importante demonstrar que esta prática é reiterada, sob o risco de indeferimento do pedido.

Neste sentido, veja-se uma decisão desfavorável, na qual a parte não demonstrou a prática reiterada da Fiscalização, e outra favorável:

Desfavorável:

Processo nº: 0804118-36.2016.8.15.0000Classe: AGRAVO DE INSTRUMENTO (202)Assuntos: [ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias]AGRAVANTE: FICAMP S.A INDUSTRIA TEXTIL AGRAVADO: ESTADO DA PARAÍBA AGRAVO INTERNO — AÇÃO ORDINÁRIA — PEDIDO LIMINAR DEFERIDO EM PARTE — AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ICMS — INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA — APREENSÃO DE MERCADORIAS — HIPÓTESES FUTURAS — IMPOSSIBILIDADE — PEDIDO GENÉRICO — DECISÃO AGRAVADA MANTIDA — DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. — Deveras, o pedido referido denota uma manifesta intenção do recorrente em garantir um provimento preventivo sem, entretanto, apontar qualquer ato concreto e individualizado por parte do agravado. A pretensão

manifestada no pedido volta-se para o futuro, partindo de uma mera conjectura do autor que, subjetivamente, entende que o Fisco poderá apreender outras mercadorias de sua propriedade caso deixe de recolher o tributo exigido. VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS os presentes autos antes identificados. A C O R D A a Egrégia Terceira Câmara Cível do Colendo Tribunal de Justiça do Estado, por unanimidade, em negar provimento ao Agravo Interno. (0804118-36.2016.8.15.0000, Rel. Des. Saulo Henriques de Sá e Benevides, AGRAVO DE INSTRUMENTO, 3ª Câmara Cível, juntado em 21/08/2017)

Favorável:

APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO FORMA DE COMPULSÃO DA PARTE AO PAGAMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 323, DO STF. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À SUSPENSÃO DO DECISUM. APLICAÇÃO DO ART. 932, IV, “a” DO CPC. DESPROVIMENTO DO RECURSO.. MANUTENÇÃO DA DECISÃO. DESPROVIMENTO. - Nos termos da Súmula n. 323, do Supremo Tribunal Federal, “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”, **entendimento o qual destoa da conduta reiterada do Fisco da Edilidade agravada, consubstanciada na apreensão**, por tempo bastante superior ao razoável para lavratura de autos de infração tributários, de mercadorias e caminhões do propriedade do agravante, com o fim de coação ao recolhimento de diferença no ICMS-ST. (...) (0801238-71.2016.8.15.0000, Rel. Des. João Alves da Silva, AGRAVO DE INSTRUMENTO, 4ª Câmara Cível, juntado em 21/03/2017)

Sendo assim, para a hipótese do caso gerador, é o possível o ajuizamento Mandado de Segurança objetivando a liberação de mercadorias já retidas em postos fiscais, bem como a ajuizamento de uma medida preventiva (mandado de segurança preventivo ou ação declaratória), visando seja obstada que esta prática seja realizada no futuro.

Para o segundo caso, deve-se cuidar em demonstrar que a apreensão de mercadorias é uma prática reiterada do fisco.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relação existente entre o contribuinte e o Fisco tem como juiz o Estado, o qual deve buscar incondicionalmente a justiça. É um dever do Estado tratar de maneira igual, observadas as características de cada pessoa – seja ela física ou jurídica.

A partir dessa premissa, o presente estudo buscou, a partir de um caso gerador hipotético, demonstrar um cenário que comumente acontece – infelizmente – nos Estados da Federação, bem como, em contrapartida, oferecer ao contribuinte do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS, possíveis ferramentas que podem ser utilizadas frente à inércia do Estado em promover o ajuizamento da Execução Fiscal do suposto crédito tributário definitivamente constituído.

Conforme exposto reiteradamente neste estudo, a certidão negativa de débitos – CND, ou a positiva com efeitos de negativa – CP-EN, é fundamental para a atividade empresarial. Por essa característica, não podemos permitir que o Fisco a transforme, mesmo que indiretamente, em instrumento de coação ao pagamento de tributos.

Já prevendo esse cenário, a legislação previu corretamente a possibilidade de obtenção da certidão de regularidade fiscal caso o crédito tributário encontre-se garantido no processo de execução fiscal, mas, por equívoco, deixou de prever a hipótese de mora do Fisco em ajuizar os respectivos executivos fiscais. Uma vez que,

Muitas vezes a Fazenda Pública demora para inscrever o crédito tributário em dívida ativa e em executá-lo. Tal situação constitui óbice, ainda que temporário, à obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa pelo contribuinte, pois, caso não houvesse a omissão da Fazenda na propositura da execução fiscal, ter-se-ia a garantia do crédito tributário por meio da penhora de bens.²⁶

Ora, uma vez que a legislação prevê o caso acima, é certo que o contribuinte de boa fé não pode sofrer com embaraços originados a partir da existência de débitos que “habitam” em uma espécie de limbo entre o fim do processo administrativo fiscal e a inscrição em dívida ativa, bem como a respectiva cobrança judicial.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

É exatamente este momento retratado no nosso caso gerador, no qual o contribuinte encontra-se em situação mais desfavorável do que o próprio contribuinte já executado, conforme exposto acima.

Isso porque, na esfera judicial renovar-se ia a oportunidade de o contribuinte não só demonstrar a eventual improcedência da exigência fiscal como também, mediante o oferecimento de garantia, opor os respectivos Embargos à Execução, fazendo jus a certidão de regularidade fiscal mencionada no artigo 206, do Código Tributário Nacional.

O contribuinte ser obrigado a encaixar-se na antiquada taxatividade do rol do artigo 151 do Código Tributário Nacional para conseguir exercer livremente suas atividades, bem como prevenir-se de atos coatores, as vezes restando como única alternativa o depósito em dinheiro do montante integral do crédito tributário – os quais muitas vezes não refletem a realidade do contribuinte –, caminha diametralmente em oposição ao princípio de que “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”.

Com essa análise geral, a partir de elementos legislativos, jurisprudenciais e doutrinários; concluímos que, em que pese existam outros caminhos que possibilitem a renovação da Certidão de Regularidade Fiscal do contribuinte, o caminho atual que melhor encaixa-se é a antecipação da garantia à futura execução fiscal, devendo sempre ser observado se na unidade federativa já existe a modalidade de oferecimento pela via administrativa – comumente perante à Procuradoria Geral do Estado, bem como se esta modalidade opera de maneira razoavelmente célere, de modo não ocasione na frustração do objetivo fim do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª edição. São Paulo: 2018.

ANGELO, Tiago. **Execuções fiscais representaram 39% dos casos pendentes de julgamento em 2019**. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-ago-25/execucoes-fiscais-representaram-39-acervo-judicial-2019>. Acesso em 05/12/2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2020.

MILFONT, Felipe José Lemos. **A constituição definitiva do crédito tributário**. 2007. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Felipe-José-Lemos-Milfont-A-Constituição-Definitiva-do-Crédito-Tributário.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2022

GONÇALVES, Antonio Carlos Guimarães, ÁVILA, Carlos Alberto Rosal. **O oferecimento de garantia previamente ao ajuizamento de execução fiscal sob a égide do Código de Processo Civil de 2015**. 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/282645/o-oferecimento-de-garantia-previamente-ao-ajuizamento-de-execucao-fiscal-sob-a-egide-do-codigo-de-processo-civil-de-2015>. Acesso em: 01 dez. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 40. Ed. São Paulo: Malheiros. 2019.

NETO, Nelson Monteiro. **Aspectos da Certidão de Dívida Fiscal – Medida Cautelar – Caução para Garantir Eventual Cobrança Executiva Futura**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 89, p. 57.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva. 2010.