



Antecipação de garantia e suspensão da exigibilidade de créditos tributários por decisão judicial

Eduardo Augusto Coelho de Santana

Procurador da Fazenda Nacional em Salvador (BA). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará. Pós-graduação lato sensu em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas

SUMÁRIO. 1 Introdução. 2 Depósito. 3 Medidas liminares em mandado de segurança e outras ações. 4 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a antecipação da garantia e seus efeitos. 5 Aspectos processuais das decisões judiciais sobre suspensão de exigibilidade com garantia diversa do depósito. 6 Conclusão.

RESUMO. Este trabalho pretende demonstrar a incompatibilidade da decisão judicial que determina a suspensão de exigibilidade dos créditos tributários fundamentada exclusivamente na oferta antecipada de garantia, à luz da legislação vigente e da interpretação acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

PALAVRAS-CHAVE. Direito Tributário, Direito Processual Civil, Suspensão de Exigibilidade do Crédito Tributário por Decisão Judicial. Depósito. Caução. Fiança. Seguro. Garantia.

ABSTRACT. This study intends to show the incompatibility of judicial decision, which suspends tax executions grounded on anticipated guarantee from taxpayers, before currently legislation and the interpretation accepted by the Superior Justice Court about the issue.

KEYWORDS. Tributary Law, Civil Procedure, Tax Execution Suspensions by Judicial Decision, Security Deposit, Bail, Insurance, Guarantees.

1 Introdução

Os contribuintes que têm alguma dívida fiscal com a fazenda pública federal, estadual, distrital ou municipal e que necessitam de certidão de regularidade fiscal costumam ter transtornos quando da transição do órgão fiscal (onde ocorre a constituição do crédito, através de entrega da declaração, auto de infração, notificação de lançamento, etc) para as respectivas Procuradorias encarregadas da cobrança judicial, através da ação de execução fiscal ou de outros mecanismos extrajudiciais (v.g. protesto, restrição cadastral).

Isso porque entre a data da constituição definitiva do crédito e o ajuizamento da execução fiscal pode decorrer lapso temporal significativo (até mesmo anos podem se passar) sem que o sujeito passivo da obrigação tributária tenha como garantir a dívida para obter a certidão positiva com efeitos de negativa e com isso poder, querendo, discutir a obrigação tributária sem que suas atividades civis ou empresariais corram risco de serem afetadas.

É certo que, tal como ocorre a qualquer sujeito de direitos, ao sujeito passivo do crédito tributário é franqueado o acesso ao Poder Judiciário, em razão da cláusula constitucional da inafastabilidade de jurisdição.

Todavia o exercício do direito de ação não é livre de pré-requisitos determinados pela legislação infraconstitucional com o desiderato de sistematizar as ações judiciais e conformá-las de tal modo a conciliar o acesso à justiça e segurança jurídica.

Nesse diapasão, muito embora o sujeito passivo tenha à sua disposição diversas ações para proteção de seus interesses, a Fazenda Pública tem direitos comuns a qualquer credor de um título executivo e também específicos, em razão de suas particularidades, notadamente o fato de ter o poder/dever de arrecadar os bens suficientes à prestação dos serviços demandados

por toda a coletividade.

Como direito comum a todos os credores a Fazenda Pública podemos citar, como mais relevante para análise da questão jurídica a ser proposta, o direito de promover a execução de seus créditos ainda que o sujeito passivo tenha proposto ação judicial contra a obrigação fiscal subjacente à cobrança, nos termos do Código de Processo Civil¹.

Mas tem a FAZENDA PÚBLICA o direito de somente ter obtido o seu direito de executar um crédito fiscal caso se verifique alguma das hipóteses inculpidas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Do mesmo modo, a FAZENDA PÚBLICA tem o direito de somente emitir a certidão de regularidade fiscal nas hipóteses do art. 206 do Código Tributário Nacional que remete às causas suspensivas de exigibilidade e a penhora de bens em sede de execução fiscal.

Vê-se, portanto, que o sujeito passivo que necessita da certidão de regularidade fiscal para entabular seus negócios empresariais ou da vida civil pode arcar com sérios prejuízos se não tiver rápido acesso a outra possibilidade de obtenção de certidão, qual seja o oferecimento de bens em garantia com bens diversos do dinheiro, pois frequentemente não pode dispor de numerário naquela oportunidade para o depósito suspensivo da exigibilidade.

Não por outro motivo foi que o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento pela possibilidade do sujeito passivo oferecer garantia de forma antecipada em sede de ação promovida por ele próprio a fim de obter a certidão de regularidade fiscal, forçando o fisco a não delongar no ajuizamento da execução fiscal.

Ocorre que o entendimento do STJ sobre a matéria não raro tem sido mal compreendido pelos operadores do direito, mormente no cenário atual da prática forense em que o zelo em buscar a melhor técnica jurídica é frequentemente preterido pela necessidade de soluções mais céleres e em quantidades cada vez maiores.

Costuma-se fazer confusão entre as hipóteses de emissão de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) e as causas suspensivas de

¹ Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

§ 1º A propositura de qualquer ação relativa a débito constante de título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução.

exigibilidade, não sendo raras decisões que suspendem a exigibilidade dos créditos em razão da antecipação da garantia com o objetivo de viabilizar a certidão positiva com efeitos de negativa.

Nesse trabalho visamos destacar as hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos II, IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional, harmonizando-as com o art. 206 do CTN, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça farolizou ao intérprete que deve caminhar para a interpretação sistemática e não hermética dos referidos dispositivos.

2 Depósito

O contribuinte tem o direito de obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário efetuando depósito administrativo ou judicial do valor cobrado pelo fisco, nos termos do art. 151, II do Código Tributário Nacional.

No âmbito administrativo² o depósito já teve maior utilidade³ na vigência da Medida Provisória nº 1.621/97⁴ e reedições que alterou o Decreto nº 70.235/72 (Lei do processo administrativo fiscal) para exigir o depósito

² O depósito administrativo é regulado pela INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 421, DE 10 DE MAIO DE 2004.

³ Temos que a utilidade do depósito administrativo continuará nos processos administrativos envolvendo direito aduaneiro, em razão de algumas disposições especiais previstas na legislação específica (v.g. art. 573, 759, parágrafo único; 775, 787, 811, §1º, II do Decreto nº 6759/2009).

⁴ Art. 32. Os arts. 33 e 43 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei no 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 33.
[...]

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.”

“Art. 43.

§ 3º Após a decisão final no processo administrativo fiscal, o valor depositado para fins de seguimento do recurso voluntário será:

a) devolvido ao depositante, se aquela lhe for favorável;
b) convertido em renda, devidamente deduzido do valor da exigência, se a decisão for contrária ao sujeito passivo e este não houver interposto ação judicial contra a exigência no prazo previsto na legislação.

§ 4º Na hipótese de ter sido efetuado o depósito, ocorrendo a posterior propositura de ação judicial contra a exigência, a autoridade administrativa transferirá para conta à ordem do juiz da causa, mediante requisição deste, os valores depositados, que poderão ser complementados para efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.”

de, no mínimo 30% da exigência fiscal para seguimento de recurso voluntário no processo administrativo fiscal.

Contudo, após o depósito recursal administrativo ter sido considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal⁵, já não mais se revela meio atrativo ao sujeito passivo da obrigação, uma vez que o contribuinte ou responsável poderá impugnar o crédito e suspender a exigibilidade no processo administrativo fiscal com fundamento no inciso III do art. 151 do CTN (SABBAG, 2015, p. 908).

Na seara judicial, contudo, é medida bastante útil ao contribuinte, pois evita que, muitas vezes pressionado pelas circunstâncias, tenha que pagar tributo que considere indevido para depois tentar a restituição (*solve et repete*).

Ademais, o sujeito passivo fica protegido do incremento da dívida pela fluência da correção monetária e dos juros de mora, sem olvidar que impede a inscrição em dívida ativa e a propositura da execução fiscal e, em caso de decisão que lhe for favorável transitada em julgado⁶, lhe permite o retorno do numerário devidamente atualizado pelos mesmos índices que são corrigidos os créditos da Fazenda Pública.

Interessa também à Fazenda Pública que não precisará mais promover a execução do crédito em caso de decisão que lhe for favorável, pois haverá tão somente a conversão do depósito em renda ou a transformação em pagamento definitivo, inclusive da hipótese de extinção do processo sem resolução de mérito.

Para suspender a exigibilidade do crédito, contudo, o depósito há de ser integral e em dinheiro, conforme jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, consolidada no verbete sumular nº 112⁷.

⁵ ADI 1976, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, DJe-018 DIVULG 17-05-2007 PUBLIC 18-05-2007 DJ 18-05-2007 PP-00064 EMENT VOL-02276-01 PP-00079 LEXSTF v. 29, n. 343, 2007, p. 32-53 RDDT n. 142, 2007, p. 166-176.

⁶ TRIBUTARIO. AÇÃO DECLARATORIA. DEPOSITO SUSPENSIVO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO. LEVANTAMENTO. I - SOMENTE PODERA SER LEVANTADO, OU CONVERTIDO EM RENDA, O DEPOSITO JUDICIAL DESTINADO A SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO, APOS O TRANSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. LEI NUM. 6.830, DE 22.09.80, ARTS. 32, PAR. 2., E 38. II - RECURSO ORDINARIO DESPROVIDO. (RMS 4.231/DF, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/11/1996, DJ 09/12/1996, p. 49235)

⁷ “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”

3 Medidas liminares em mandado de segurança e outras ações

O Código Tributário Nacional em sua versão originária trazia como única hipótese expressa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário por decisão judicial a liminar concedida em mandado de segurança.

Na prática forense sempre foi comum o depósito no bojo da ação mandamental e a expedição de ordem liminar para suspensão da exigibilidade. Todavia, imperioso que não se confunda a causa suspensiva com o instrumento da sua efetivação, o continente e o conteúdo.

Impõe-se esclarecer de início que depósito ou caução nunca foram pré-requisitos para concessão da liminar em mandado de segurança, embora fosse comum neste tipo de demanda. O que ocorria era que alguns juízes costumavam exigir a caução como forma de contracautela para evitar prejuízos à Fazenda Pública⁸, conforme observou EDUARDO SODRÉ (2007, p. 118)⁹:

“São pressupostos para concessão do pedido liminar o fundado receio de dano e a plausibilidade do direito alegado; em outras palavras, exige-se o periculum in mora e fumus boni iuris. Uma vez verificados tais requisitos, a ordem deve ser prontamente concedida, haja vista que corresponde a direito processual do impetrante e não a mera liberalidade do julgador. Frise-se que, ainda, que a exigência de caução não é da essência da concessão da liminar, haja vista que dificulta o acesso do cidadão sem recursos ao Judiciário. Temos, em síntese, que excepcionalmente, pode ser exigida pelo magistrado a contracautela, mas que eventual previsão normativa em tal sentido, porque abstrata, seria não apenas abusiva, mas também inconstitucional”.

⁸ No regime da Lei 1.533/51 não havia disposição expressa mencionando quaisquer medidas de contracautela para o deferimento da liminar em mandado de segurança. Posteriormente a Lei 12.016/2009 consignou de forma expressa a possibilidade do juiz exigir a contracautela, *verbis*: Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:
(...)

III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

⁹ In Ações Constitucionais. Organizador Fredie Didier Júnior, Salvador, JusPodivm, 2007, p. 118.

A contracautela não era prevista na Lei nº 1.533/51, mas admitia-se tal possibilidade, a doutrina e jurisprudência, dentro do poder geral de cautela, outrora previsto no art. 796 a 799 do CPC/73¹⁰.

O Superior Tribunal de Justiça, no entanto, em inúmeros julgados não chancelou a prática da exigência de contracautela para deferimento de liminar em mandado de segurança¹¹.

¹⁰ PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL PREJUDICADO - EXIGENCIA DE DEPOSITO EM DESPACHO CONCESSIVO DE LIMINAR - PODER GERAL DE CAUTELA DO JUIZ - NÃO CONFIGURAÇÃO DE ILEGALIDADE OU ABUSO DE PODER.

I- AGRAVO REGIMENTAL PREJUDICADO VEZ QUE A MATERIA RESTOU APRECIADA EM JULGAMENTO DEFINITIVO.

II- A POSSIBILIDADE DE EXIGENCIA DE CAUÇÃO ESTA INSERIDA NO PODER GERAL DE CAUTELA DO JUIZ.

III- INEXISTENCIA DE ABUSO NA EXIGENCIA DE CONTRA-CAUTELA, EM FAVOR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

IV- AO MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA ATO JUDICIAL, DEVE-SE RESERVAR AS HIPÓTESES RESTRITAS DE ILEGALIDADE, ABUSO DE PODER OU OCORRÊNCIA DE LESÃO IRREPARÁVEL.

V- SEGURANÇA DENEGADA.

(TRF 3ª Região, SEGUNDA SEÇÃO, MS - MANDADO DE SEGURANÇA - 113587 - 0026386-92.1993.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL ANA SCARTEZZINI, julgado em 21/09/1993, DOE DATA:18/10/1993 PÁGINA: 115).

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. LIMINAR. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO FISCAL. CONCESSÃO. EFEITOS CONDICIONADOS AO DEPÓSITO DOS VALORES CONTROVERTIDOS.

1. Dentro do seu poder geral de cautela, pode o julgador, tendo em mira o tratamento equânime das partes, bem como a presunção de legalidade dos atos da Administração, condicionar o efeito da liminar ao depósito das quantias litigiosas, sem que nisso se vislumbre qualquer excesso.

2. Em cada caso, tanto em mandado de segurança como em ação cautelar, incumbe ao magistrado, em atenção a maior ou menor cristalinidade do direito, bem como à possibilidade de êxito da postulação, resolver acerca da necessidade de contracautela. (TRF4, AG 94.04.51394-6, SEGUNDA TURMA, Relator LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON, DJ 07/08/1996).

¹¹ 'MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO DE LIMINAR. SUBORDINAÇÃO DA EFICÁCIA DA MEDIDA A PRESTAÇÃO DE CAUÇÃO. INADMISSIBILIDADE. MAIORIA. VOTOS VENCIDOS.

DESDE QUE SATISFEITOS OS PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS E UMA VEZ CONCEDIDA, POR ISSO, A LIMINAR, NÃO É LICITO SUBORDINAR A EFICÁCIA DA MEDIDA A OUTRAS CONDIÇÕES.

(RMS 3.043/RJ, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, Rel. p/ Acórdão Ministro HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/04/1995, DJ 22/05/1995, p. 14384).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ATAQUE A DESPACHO DENEGATORIO DE LIMINAR EM OUTRO MANDAMUS.

O ART. 151, IV, DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL IMPÕE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO MAS DESDE QUE CONCEDIDA LIMINAR EM SEDE DE REMEDIO HEROICO. TODAVIA, TAL CONCESSÃO ESTA CONDICIONADA A PERCEPÇÃO DO MAGISTRADO DE TER POR PRESENTES OS SEUS PRESSUPOSTOS AUTORIZATIVOS, QUAIS SEJAM, O FUMUS BONI JURIS E O

Quando havia depósito judicial integral no *writ* a suspensão da exigibilidade decorria em razão do depósito. A liminar cumpria a função meramente de declarar o direito do contribuinte à suspensão com fulcro no art. 151, II do CTN¹²

Por outro lado, quando não havia depósito no *writ*, a suspensão da exigibilidade exigia do juiz fundamentação quanto aos requisitos da concessão previsto na lei, quais sejam: o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*¹³.

PEDRO ROBERTO DECOMAIN (2000, p. 564) ainda antes do advento da LC 104/2001, observou que, *verbis*:

“[...] estando presentes os respectivos pressupostos, que não são diferentes daqueles necessários para o deferimento de qualquer

PERICULUM IN MORA.

RECURSO IMPROVIDO.

(RMS 3.286/RS, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/03/1994, DJ 18/04/1994, p. 8443)

¹² MANDADO DE SEGURANÇA - LIMINAR - DEPOSITO JUDICIAL - CREDITO TRIBUTARIO - RECURSO TEMPESTIVO.

O RECURSO E TEMPESTIVO. O PRAZO NÃO SE EXAURIU. PRELIMINAR AFASTADA. A CONCESSÃO OU NÃO DE LIMINAR, EM MANDADO DE SEGURANÇA, DECORRE DA LIVRE CONVICÇÃO E PRUDENTE ARBITRIO DO JUIZ, ESTANDO PRESENTES AMBOS OS REQUISITOS DO ART. 7., II, DA LEI 1.533/51, NÃO PODE ELE NEGA-LA.

A PRETENSÃO DE DEPOSITAR A QUANTIA REFERENTE A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO ENCONTRA SUPORTE NO ARTIGO 151, II DO CTN.

RECURSO PROVIDO.

(RMS 440/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/08/1994, DJ 26/09/1994, p. 25596).

TRIBUTARIO E PROCESSUAL CIVIL - LIMINAR - SENTENÇA DE MERITO DENEGATORIA DE SEGURANÇA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO (ART. 151, IV, CTN - SUMULA 405/STF).

1. DENEGADA A SEGURANÇA, REVOGADA A LIMINAR QUE SUSPENDEU PROVISORIAMENTE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO (ART. 151, IV, CTN), RESSURGE A OBRIGAÇÃO FISCAL, SO PODENDO SER AFETADA PELAS DEMAIS CAUSAS DE SUSPENSÃO (ART. REF. INCS. I, II E III).

2. NOVAMENTE EXIGIVEL O CREDITO TRIBUTARIO, A SUSPENSÃO SO EFETIVA-SE COM O DEPOSITO INTEGRAL DO VALOR DEVIDO DESDE A SUA CONSTITUIÇÃO, INCLUINDO-SE OS CONSECUTARIOS LEGAIS.

3. RECURSO IMPROVIDO.

(REsp 7.725/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994, p. 16884).

¹³ Lei 1.533/51:

Art. 7º - Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

(...)

II - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida.

medida liminar, medida cautelar ou tutela antecipatória (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) pode a autoridade judiciária suspender liminarmente os efeitos do ato já praticado, ou suspender, também liminarmente sua prática.

[...] A concessão de medida liminar em mandado de segurança não depende do depósito prévio e integral do valor pretendido pela Fazenda Pública. No caso do mandado de segurança, ou os requisitos para a concessão da liminar estão presentes, e esta deve ser deferida, ou não estão, e não cabe seu deferimento”.

E no mandado de segurança o que se deveria entender por *fumus boni iuris*? A fumaça do bom direito deve se relacionar simplesmente com a existência de depósito ou outra garantia ou com a pretensão de fundo (causa de pedir) subjacente à demanda proposta?

Não haveria de ser a existência de depósito a balizar a presença ou não da “fumaça do bom direito”, pois a suspensão da exigibilidade pelo depósito prescinde da liminar em mandado de segurança. É um direito do contribuinte, conforme ensinou HUGO DE BRITO MACHADO (1994, p. 232), *verbis*:

“Há quem sustente que o exercício do direito de depositar, para os fins do art. 151, II do CTN, depende de autorização~judicial, posto que o Juiz há de examinar se é razoável a pretensão do contribuinte, de impugnar a exigência tributária. Nada mais equivocado, porque o depósito que o contribuinte faz, para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nada tem a ver com a ação cautelar, ou com a medida liminar em mandado de segurança”.

O TFR tem inúmeros julgados afirmando a desnecessidade de propositura da cautelar para a efetivação do depósito. E o art. 151 do CTN, prevendo como causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, tanto o depósito, como a medida liminar em mandado de segurança, deixa fora de qualquer dúvida razoável que se trata de meios diversos e inconfundíveis.

O direito de depositar, para os fins do art. 151, II do CTN, tem fundamento no direito de ação, que se não confunde com o direito material a cuja proteção a ação se destina. Somente poderia

deixar de ser reconhecido, assim, nos casos de impossibilidade jurídica do pedido do autor. E mesmo nestes casos, a solução adequada consiste em, feito o depósito, e sendo o pedido do autor juridicamente impossível, determinar o Juiz a conversão do depósito em renda da Fazenda Pública, decisão essa que será executada quando transitar em julgado.

Não pode o Juiz condicionar a feitura do depósito, nem a comunicação de sua feitura à Fazenda Pública, à probabilidade de êxito do contribuinte na ação que este promove questionando a exigência tributária. Não havendo impossibilidade jurídica, por mais evidente que seja a improcedência da ação, aos olhos do Juiz, não pode este negar ao contribuinte o direito de depositar, nem a comunicação do depósito à Fazenda Pública, para os fins do art. 151, II do CTN. Isto equivaleria a ignorar a existência de um direito de ação, que independe do direito material”.

Descarta-se por consectário lógico que o *fumus boni iuris* se relacione com a oferta de outra garantia, pois somente o depósito é previsto como causa suspensiva de exigibilidade. Ademais, como dito alhures, sua exigência em sede de mandado de segurança nada tinha a ver com o requisito da fumaça do bom direito, era sim medida de contracautela em favor da Fazenda Pública.

HUGO DE BRITO MACHADO (2003, p. 115) nos sinaliza que o requisito para concessão do mandado de segurança se relaciona com a probabilidade do êxito no mérito, na relação de direito material que é causa de pedir da demanda, *verbis*:

“A relevância do fundamento, no mandado de segurança, equivale à aparência do bom direito, expressão proferida em se tratando de medidas cautelares. Quer se fale de uma, ou de outra, tem-se sempre questão concernente ao direito material. Assim, em um mandado de segurança no qual o contribuinte pretenda seja atribuído efeito suspensivo a um recurso, a jurisprudência que tem admitido essa pretensão não tem nenhum valor para demonstrar a presença da aparência do bom direito. O direito bom, que se há de antever, é o direito material a ser protegido pela sentença que porventura defira a segurança”.

A previsão de suspensão de exigibilidade por decisão judicial proferida em outras ações somente foi positivada com o advento da Lei Complementar nº 104/2001 que inseriu o inciso V e VI no rol do art. 151.

Importa registrar que bem antes da LC nº 104/2001 eram comuns liminares em matéria tributária em ações declaratórias, cautelares, anulatórias. No entanto, boa parte dos Juízes e Tribunais resistia em reconhecer nelas o efeito suspensivo do crédito por não constarem no rol exaustivo do art. 151, em reverência ao art. 141 do CTN.

A distinção acerca dos efeitos entre as liminares em mandado de segurança e aquelas deferidas em ações diversas não escapou às críticas da doutrina, tendo sido este um dos motivos do legislador ter sido estimulado a pôr fim na polêmica tratando da questão na LC 104/2001¹⁴.

Assim, pode-se notar que as decisões judiciais proferidas em ações diversas do mandado de segurança liminares quando traziam o comando para suspensão da exigibilidade balizavam-se na existência de depósito, tal como ocorria nos mandados de segurança em que existia depósito integral. Logo, a suspensão de exigibilidade não era em decorrência da decisão judicial propriamente dita, mas do depósito.

Aqui também a decisão cumpria função meramente de declarar o direito do contribuinte à suspensão mediante depósito, mas não constituía uma situação autônoma de suspensão, ou seja, a decisão não conferia o efeito suspensivo por si mesma¹⁵,

¹⁴ SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2004, p. 799) observou: “em boa hora alterou-se o Código Tributário Nacional para incluir cláusulas de suspensividade antes inexistentes, tais como as liminares e antecipações de tutela em ações outras que não a do mandado de segurança. A lógica do sistema pedia para isto. E o legislador deu atendimento aso reclamos da comunidade jurídica”.

¹⁵ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. CAUTELAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO FISCAL SEM O RESPECTIVO DEPOSITO. PODER GERAL DE CAUTELAR LIMITES.

- UM DOS LIMITES A ADSTRIR O PODER GERAL DO MAGISTRADO ESTA EM QUE HAVENDO UM DISPOSITIVO LEGAL ESPECIFICO, PREVENDO DETERMINADA MEDIDA COM FEIÇÃO CAUTELAR PARA CONTER UMA AMEAÇADORA LESÃO A DIREITO, NÃO SE HA DE DEFERIR CAUTELAR INOMINADA. SE FOR O CASO DE DEFERI-LA, DEVEM SER OBSERVADAS TODAS AS EXIGENCIAS CONTIDAS NAQUELA MEDIDA ESPECIFICA.

- A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO RECLAMA, NA FORMA DO DISPOSTO NO ART. 141, CTN, A OBSERVANCIA DAS HIPOTESE PREVISTAS NO ART. 151 DO MESMO DIPLOMA LEGAL.

- RECURSO DESPROVIDO.

(REsp 34.465/SP, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/11/1993, DJ 21/02/1994, p. 2128)

Com o advento da LC nº 104/2001, cessou a polêmica sobre o efeito suspensivo das liminares em ações diversas do mandado de segurança sobre os créditos tributários, a despeito da presença ou não do depósito¹⁶.

Ainda na vigência do Código de Processo Civil de 1973, o *fumus boni iuris* e *periculum in mora* constituíam requisitos tanto da ação cautelar quanto do provimento cautelar incidental nas ações principais. No regime das antecipações de tutela os requisitos eram a prova inequívoca, a verossimilhança das alegações e o perigo de dano irreversível ou de difícil reparação.

Não nos ocuparemos aqui de esmiuçar distinções técnicas entre os requisitos entre a tutela cautelar e antecipatória, pois embora existam¹⁷, são

¹⁶ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIMINAR. AÇÃO CAUTELAR. CABIMENTO. ART. 151, V, DO CTN, NA REDAÇÃO DA LC nº 104/2001. OCORRÊNCIA DO FUMUS BONI JURIS E DO PERICULUM IN MORA.

1. A liminar em processo cautelar suspende a exigibilidade do crédito tributário sem ofensa ao art. 141, do CTN, porque, quando veio à lume este, inexistia o Código de Processo Civil de 1973, o qual prevê o amplo poder geral de cautela do juiz.

2. Entendimento jurisprudencial que foi convertido em norma legal pela EC nº 104/2001 que aditou essa hipótese ao art. 151, do CTN, acrescentando o inciso V (“a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”).

3. Obtido a autora liminar em sede cautelar, independente ou não à prestação de caução, resta configurada a citada hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

4. Estando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário calcada na referida liminar (art. 151, V, do CTN), e não na prestação da caução, não há ofensa à Súmula nº 112/STJ. Ademais, tal Súmula foi editada em período anterior às alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 104/01.

5. Recurso não provido.

(REsp 411.396/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/04/2002, DJ 06/05/2002, p. 261).

¹⁷ Bem didática é a exposição feita por FREDIE DIDIER JÚNIOR, PAULA SARNO BRAGA e RAFAEL OLIVEIRA (2008, p. 627/628), sobre os requisitos das tutelas cautelar, antecipatória e mandamental ainda sob a égide do CPC/73 e da Lei 1.533/51:

“A prova inequívoca deve conduzir o magistrado a um juízo de probabilidade, verossimilhança, sobre os fatos narrados. O juízo de verossimilhança é aquele que permite chegar a uma verdade provável dos fatos, a um elevado grau de probabilidade da versão apresentada pelo autor’.

É imprescindível acrescentar que a verossimilhança refere-se não só a matéria de fato, como também à plausibilidade da subsunção dos fatos à norma invocada, conduzindo aos efeitos pretendidos. O magistrado precisa avaliar se há probabilidade de ter acontecido o que foi narrado e quais as chances de êxito do demandante (...).

A prova inequívoca da verossimilhança das alegações é a exigência mais rigorosa que o *fumus boni iuris* (a fumaça do bom direito), pressuposto da tutela cautelar. Isso porque a tutela antecipada implica juízo cognitivo mais profundo do que o exigido para a tutela cautelar – malgrado seja mais superficial do que o exigido para a tutela definitiva (cognição exauriente). Enquanto a tutela antecipada exige verossimilhança fundada em prova, a cautelar só demanda a mera plausibilidade/probabilidade, independente de prova (...).

Por outro lado, a prova inequívoca da verossimilhança, necessária para concessão da tutela

desnecessárias, para este trabalho. A uma porque nos interessaria apenas os aspectos comuns (probabilidade do direito), a duas porque o Código de Processo Civil de 2015 não diferencia mais tutela cautelar de tutela antecipada quanto aos seus requisitos materiais, igualando-as sob o gênero “tutela de urgência” do qual àquelas são espécies¹⁸.

Registre-se que não se está afirmando que o CPC de 2015 eliminou quaisquer diferenças entre tutela cautelar e antecipada. Ao contrário, estabeleceu ritos diferenciados entre elas, inclusive, sem olvidar a importância da distinção das tutelas sob a ótica da efetivação do direito material que deve ser a finalidade do processo¹⁹.

antecipada genérica (art. 273) é requisito menos rigoroso (mais brando) que o ‘fundamento relevante’ imposto para concessão de liminar em mandado de segurança (art. 7º, II, Lei n. 1.533/51), afinal, neste último caso, exige-se que o direito seja líquido e certo – revelado em sua plenitude por prova pré-constituída, não se admitindo a produção de outras provas ao longo do procedimento.

Conquanto seja interessante teoricamente proceder a essas comparações, na prática é muito difícil para o magistrado enxergar essas sutilezas. Fazer uma mensuração exata da intensidade da intensidade da verossimilhança necessária para concessão de tutela cautelar, tutela antecipada genérica e liminar em mandado de segurança – da menos intensa à mais intensa, na ordem citada -, parece inviável. O juiz não dispõe de um termômetro ou medidor preciso. Sua análise é casuística e dotada de alta dose de subjetivismo. O que importa é que, de uma forma geral, o juiz se convença suficientemente de que são prováveis as chances de vitória da parte”.

¹⁸ Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

¹⁹ Sobre a importância da classificação das tutelas, lecionam LUIZ GUILHERME MARINONI e SÉRGIO CRUZ ARENHART (2004, p. 265):

“A falta de distinção entre tutela antecipatória e tutela cautelar é resultado de uma visão panprocessualista (ou preocupada apenas com o direito processual e não com o direito material), onde não importa o resultado que a tutela jurisdicional proporciona ao consumidor do serviço jurisdicional, mas apenas as características formais de ordem processual que permitam sua identificação e consequente classificação (ou o mesmo que não se classificarem as tutelas finais). Ou melhor: não conseguir distinguir tutela antecipatória de tutela cautelar é apenas uma consequência lógica de não se classificarem as tutelas finais.

O que se pretende, ao afirmar que a tutela antecipatória não difere da tutela cautelar, por serem ambas caracterizada pela provisoriedade (por ser de cognição sumária e não produzir coisa julgada material), é criar uma tutela que deveria ser chamada de provisória, e que teria como espécies. Falar em tutela provisória, contudo, nada diz para quem realmente está preocupado em pensar o processo na perspectiva do direito material. Note-se que tutela provisória é o contrário de tutela definitiva. Assim, a razão que levaria a doutrina a não classificar as tutelas de cognição sumária (não se importando com o plano do direito material e, assim, com a distinção entre tutela antecipatória e tutela cautelar) e a falar em tutela provisória também autorizaria os processualistas a não classificar as tutelas finais, o que seria verdadeiro absurdo. Classificando-se as tutelas de acordo com as suas reais repercussões no plano do direito material, e assim ligando-se a tutela antecipatória às várias espécies de tutelas finais, fica fácil perceber a distinção entre tutela antecipatória e cautelar”.

Contudo, o novo CPC disciplina a tutela de urgência como gênero, da qual são espécies a tutela cautelar e a tutela antecipada, estabelecendo como requisitos comuns a probabilidade do direito e o perigo de dano ou ao resultado útil do processo. E ainda prevê a caução como medida de contracautela, comuns aos dois regimes.

Temos, portanto, que apesar das alterações legislativas processuais, a repercussão delas foi nula em relação aos pressupostos jurídicos das liminares suspensivas de exigibilidade dos incisos IV e V do Código Tributário Nacional.

4 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a antecipação da garantia e seus efeitos

Como dito no introito deste trabalho, no lapso temporal que vai da constituição definitiva do crédito até a citação do executado na execução fiscal para que o mesmo pague ou ofereça bens à penhora, o contribuinte corre o risco de arcar com graves prejuízos em sua vida civil ou empresarial pela ausência da certidão de regularidade fiscal.

Muitas vezes o devedor deseja questionar a exação fiscal, mas não tem no momento disponibilidade financeira para fazer um depósito integral suspensivo da exigibilidade.

Poder-se-ia alegar que o devedor pode ajuizar ação e pleitear liminar para suspensão da exigibilidade do crédito. Contudo, como também já vimos, as medidas liminares possuem requisitos da legislação processual para serem concedidas e dentre estes encontra-se o lastro razoável de probabilidade do direito.

Tal probabilidade do direito pode não se verificar de imediato, seja porque a questão jurídica é controvertida (v.g. alegação de inconstitucionalidade cuja temática ainda não tem precedentes no Supremo Tribunal Federal, controvérsias entre Tribunais sobre o mesmo tema, etc), seja porque a questão de fato subjacente demanda cognição exauriente, percorrendo-se a fase probatória (v.g. perícia para apurar base de cálculo da exação).

Por conseguinte, a chance do devedor obter um provimento liminar que o coloque na posição de usufruir dos incisos IV e V do art. 151 do CTN é diminuta.

Na ausência de disposição legislativa específica para solucionar a grave questão que se colocava na vida dos contribuintes, os advogados le-

varam às disputas tributárias a praxe nas disputas de direito privado, ou seja, o ajuizamento das ações cautelares com caução de bens, propiciando a construção de solução equitativa que desembocou no Superior Tribunal de Justiça, último intérprete da legislação infraconstitucional.

Inicialmente o Superior Tribunal de Justiça proferiu decisões conflitantes quanto à possibilidade do contribuinte caucionar bens em antecipação da penhora para obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa²⁰. Os julgados conflitantes impuseram ao STJ o dever de cumprir sua missão constitucional de uniformizar a jurisprudência em todo o país.

Nesse diapasão o REsp 1.123.669/RS foi afetado para julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do CPC de 1973 (incluído pela Lei 11.672/2008). Neste julgado paradigma analisou-se a possibilidade de caucionar bens para obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, nos seguintes termos, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009,

²⁰ **A favor** da antecipação da garantia pelo contribuinte podemos citar: **REsp 363.518/ES**, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/03/2002, DJ 15/04/2002, p. 175); **REsp 686.075/PR**, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 23/05/2005, p. 234; **REsp 536.037/PR**, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/04/2005, DJ 23/05/2005, p. 151.

Contra a possibilidade do contribuinte antecipar a garantia destacamos: **REsp 575.002/SC**, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2005, DJ 26/09/2005, p. 182; **REsp 710.153/RS**, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005, p. 142; **REsp 545.533/RS**, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/03/2005, DJ 01/08/2005, p. 322.

DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007)

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.

(REsp 1123669/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

Observa-se que o julgado não utilizou em momento algum a expressão “*suspensão da exigibilidade*” o que já sinalizava que a Corte havia apartado a hipótese de liberação de CPEN por garantia das hipóteses de suspensão de exigibilidade do art. 151 do CTN.

E de fato não poderia ser de outra forma, o Código Tributário Nacional, afirma que a certidão positiva com efeitos de negativa será expedida mediante a presença de alguma causa suspensiva de exigibilidade ou de penhora, *verbis*:

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..

Fica evidente que são dois requisitos independentes entre si, um relacionado à garantia e outro à causa suspensiva de exigibilidade²¹.

Contudo, foi no REsp 1.156.668/DF, também julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos no CPC/73, que o Superior Tribunal de Justiça uniformizou o entendimento acerca da suspensão da exigibilidade por antecipação de garantia, concluindo pela sua impossibilidade, cujos trechos relevantes da ementa destacamos a seguir:

²¹ Do mesmo modo, a Lei nº 10.522/2002 que trata do cadastro federal de inadimplentes (CADIN) quando estabelece as hipóteses de suspensão da restrição cadastral aparta as hipóteses de oferta de garantia e suspensão da exigibilidade, *verbis*:

Art. 7º Será suspenso o registro no Cadin quando o devedor comprove que:

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.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.

1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina:

[...]

3. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se taxativamente prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípuo de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos.

[...]

4. Ad argumentandum tantum, peculiaridades do instituto da fiança demonstram, de forma inequívoca, a impossibilidade de sua equiparação ao depósito, tais como a alegação do benefício de ordem e a desoneração do encargo assumido mediante manifestação unilateral de vontade do fiador, nos termos dos arts. 827 e 835 do Código Civil, verbis: “Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.” “Art. 835. O fiador poderá exonerar-se da fiança que tiver assinado sem limitação de tempo, sempre que lhe convier, ficando obri-

gado por todos os efeitos da fiança, durante sessenta dias após a notificação do credor.”

5. 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.

[...]

7. In casu, o pleito constante da exordial da presente ação cautelar, juntada às fls. e-STJ 28, foi formulado nos seguintes termos, verbis: “À vista do exposto, demonstrada a existência de periculum in mora e fumus boni juris, pleiteiam as requerentes, com fundamento nos artigos 796 e 804 do Código de Processo Civil, que lhe seja deferida medida liminar para assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto dos Processos Administrativos nºs 15374.002156/00-73 e 15374.002155/00-19 até final decisão de mérito da questão jurídica em debate na AO nº 2007.34.00.036175-5 sem apresentação de garantia ou, quando menos, caso V.Exa. entenda necessária a garantia da liminar, requer a Autora seja autorizada a apresentação de fiança bancária do valor envolvido, a exemplo do que aconteceria na hipótese de propositura de execução fiscal, tornando-se, assim, válida a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, tal como previsto no art. 206, do CTN.” (grifos no original).

8. O Juízo federal de primeiro grau concedeu a liminar, fundamentando o decisum na possibilidade de expedição de CPD-EN mediante a apresentação de fiança bancária garantidora da futura execução, consoante farta jurisprudência. No entanto, no dispositivo, contraditoriamente, determina a prestação de fiança “em valor não inferior ao do débito ora discutido mais 30% (trinta por cento), nos termos do § 2º do art. 656 do CPC, a qual deverá ter validade durante todo o tempo em que perdurar a ação judicial, sob pena de restauração da exigibilidade dos créditos tributários.”

9. O Tribunal a quo, perpetuou o equívoco do juízo singular, confirmando a concessão da liminar, para suspender a exigibilidade do crédito tributário e para determinar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, mediante apresentação de fiança bancária, ao entendimento de que o art. 9º, §3º, da Lei n.

6.830/80 não estabeleceria qualquer distinção entre o depósito em dinheiro e a fiança bancária, apta a garantir o crédito tributário.

10. Destarte, não obstante o equivocado entendimento do aresto recorrido, verifica-se que o pedido formulado referiu-se à expedição de certidão de regularidade fiscal.

[...]

12. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta com base no art. 538, § único do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1156668/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 10/12/2010)

Neste precedente o Superior Tribunal de Justiça reforçou os traços distintivos entre os requisitos para concessão de certidão positiva com efeitos de negativa, admitindo a garantia diversa do depósito para fins de expedição de certidão positiva com efeitos de negativa.

Outrossim, robusteceu o entendimento há muito consagrado na Súmula nº 112 do STJ de que somente o depósito em dinheiro suspende a exigibilidade de créditos tributários.

5 Aspectos processuais das decisões judiciais sobre suspensão de exigibilidade com garantia diversa do depósito

O julgador, ao se deparar com pedido de suspensão de exigibilidade, que não esteja alicerçado em depósito judicial, deve confrontar o direito aplicável à causa de pedir, a fim de aferir a probabilidade de êxito na demanda, seja a *causa petendi* exação fiscal da qual o sujeito passivo pretende se desvencilhar, seja a providência administrativa que pretende obter²².

²² TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE HABILITAÇÃO DE APARELHO DE TELEFONIA CELULAR. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES DESTA CORTE. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. CAUÇÃO PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO FISCAL. POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. EXPRESSA MANIFESTAÇÃO DO TRIBUNAL A QUO SOBRE O THEMA IUDICANDUM.

“[...]”

4. O Convênio ICMS nº 69/98, dilargou o campo de incidência do ICMS quando incluiu em sua cláusula primeira o serviço de habilitação, sendo certo que só poderia tê-lo feito por meio

Aferir o *fumus boni iuris* no mandado de segurança (art. 7º da Lei 12.016/2009) ou a probabilidade do direito nas demais ações (art. 300 do CPC/2015) não se relaciona à existência ou não de garantia, mas a questão de fundo subjacente à ação.

O Juiz deve se debruçar sobre os fatos que fazem emergir a pretensão do demandante (*causa petendi remota*) e do enquadramento da situação concreta, narrada *in status assertionis*, à previsão abstrata, contida no ordenamento de direito positivo, e do qual decorre a juridicidade daquela (*causa petendi próxima*) (TUCCI, 2001, p.150) ²³.

Quando o sujeito passivo de obrigação tributária ajuíza, v.g., ação anulatória de lançamento e pede tutela cautelar incidental para suspender a exigibilidade, mister se faz apreciação sobre a probabilidade de êxito na demanda.

A imprescindibilidade do exame da causa de pedir não se altera quando a tutela cautelar é pedida em caráter antecedente, pois é requisito da petição inicial a indicação da lide e seu fundamento, justamente para que o juiz identifique o *fumus boni iuris* (ou a probabilidade do direito) com alguma pretensão de mérito.

Ademais, não se perca de vista que a *causa petendi* possui dupla finalidade advinda dos fatos que a integram: “individualizar a demanda e, por consequência, identificar o pedido, inclusive quanto à possibilidade deste (TUCCI, p. 159)”²⁴.

de Lei Complementar. Na verdade, como exposto pela Recorrente às fls. 62, não há Lei que determine a incidência do ICMS sobre a habilitação telefônica (precedentes: Resa 525788 - DF, Relatora Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, publicado no DJ em 23 de maio de 2005, Resa 596.812 - PR, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, publicado no DJ em 14 de fevereiro de 2005, RMS 11368 - MT, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, publicado no DJ em 09 de fevereiro de 2005.

5. **A incidência de ICMS nas habilitações de telefone móvel já foi pacificada por esta Corte de forma favorável à pretensão da recorrente, revelando o fumus boni iuris, de forma a inexistir óbice para concessão da ordem liminar pleiteada, no sentido da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.**

6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(REsp 703.695/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2005, DJ 10/10/2005, p. 243)

²³ TUCCI, José Rogério Cruz e. A causa petendi no processo civil, 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 150.

²⁴ Idem, p. 159.

Por conseguinte, conforme o entendimento consagrado pelo STJ não é juridicamente possível suspender exigibilidade de crédito tributário com base exclusivamente no oferecimento de garantia antecipada, seja fidejussória, securitária ou real, quaisquer destas não têm o condão de suspender a exigibilidade.

É necessário, portanto, que o julgador fundamente as liminares de que tratam os incisos IV e V do CTN na relação jurídica de direito material. Evidentemente que se exige cognição sumária, perfunctória, e não certeza do direito do autor. Mas incorre em vício de fundamentação omitir-se o julgador nesta tarefa, suspendendo a exigibilidade com base apenas na existência de garantia.

Note-se que oferecimento de embargos à execução, havendo garantia na execução, não tem o condão de suspendê-la automaticamente, senão depois do juiz verificar se presentes os pressupostos da tutela provisória²⁵:

Sendo assim, menos razão existe para suspender a exigibilidade pela oferta de garantia antecipatória da execução, pois com isso se estaria dando mais vantagens ao sujeito passivo que maneja ações de rito comum ou mandado de segurança do que ao sujeito passivo que discute o débito em sede de embargos do devedor.

Inverte-se a premissa fática que serviu de *ratio decidendi* para que o STJ firmasse jurisprudência favorável à possibilidade do devedor antecipar garantia para obter certidão de regularidade fiscal

No REsp 1.156.668/DF o STJ asseverou que o devedor que ainda não tivesse contra si ajuizada execução fiscal estava em desvantagem em relação ao devedor que já fosse réu em execução fiscal, porque este poderia oferecer bens à penhora e obter a certidão de regularidade fiscal, enquanto aquele não.

Proliferando-se decisões suspensivas de exigibilidade com base exclusivamente na existência de garantia é o devedor que ainda não teve contra si a execução fiscal que está em vantagem, pois além de obter a certidão de regularidade fiscal ainda impede a inscrição em DAU e o próprio ajuizamento da execução. Trata-se, portanto, de uma intolerável antinomia.

Identificamos ainda outro efeito deletério na referida prática judicial, a contribuir para a irrazoável duração do processo. A Fazenda Pública

²⁵ Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

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

teria que aguardar o desfecho favorável das ações ordinárias ou mandamentais para ajuizar as execuções.

Assim, depois de anos tramitando no Poder Judiciário, havendo decisão favorável ao fisco nas ações propostas pelo sujeito passivo, começaria um novo processo: a execução fiscal.

Isso porque a caução, a fiança ou o seguro-garantia ofertado na ação ordinária ou cautelar não poderão ser liquidados, transformados em espécie, nestes procedimentos, mas no rito da execução fiscal estabelecido na Lei 6.830/80.

Ora, não é razoável que o *iter* da execução fiscal só tenha início quando do trânsito em julgado da ação anulatória desfavorável ao sujeito passivo ou da eventual pendência de recurso sem efeito suspensivo. Todos os atos processuais do rito da execução já poderiam ser praticados simultaneamente à marcha das ações propostas pelo sujeito passivo, sem qualquer prejuízo ao desempenho de suas atividades, notadamente por terem à disposição a certidão positiva com efeitos de negativa e estarem suspensos no cadastro federal de inadimplentes (CADIN).

Em homenagem ao princípio da razoável duração do processo a execução fiscal já deve ser iniciada, praticando-se os diversos atos processuais a ela inerentes, tais como: citação, lavratura de termo de penhora e avaliação (no caso de caução em bens móveis ou imóveis), aditamento da carta de fiança bancária e da apólice de seguro para garantir o juízo da execução, oferecimento de embargos à execução (para discutir questões relativas à garantia, aos requisitos do título executivo e outras questões que não tenham sido objeto da ação anulatória), entre outros.

É certo que a tramitação simultânea de ações com as mesmas partes, mesma causa de pedir, porém com pedidos distintos, podem trazer o risco de decisões conflitantes. Mas para isso existem mecanismos já previstos na legislação processual, a exemplo da conexão e da suspensão do processo, capazes de afastar ou minimizar eventuais divergências entre decisões proferidas na ação ordinária, na execução e nos embargos do devedor.

O que não deve ocorrer, contudo, é obstaculizar a Fazenda Pública de exercer seu poder-dever de cobrar seus créditos, aliás, como não se obsta qualquer credor privado de exercê-lo, uma vez que o Código de Processo Civil há muito já consagra regra de que a propositura de ação pelo devedor não impede o credor de promover a execução.

6 Conclusão

As decisões suspensivas de exigibilidade para viabilizar emissão de certidões positivas com efeitos de negativa não são necessárias quando há garantia suficiente e idônea ofertada em caráter antecipatório da execução fiscal, pois tais situações jurídicas são equiparadas à penhora por força do art. 206 do CTN.

A regra no ordenamento jurídico pátrio é que a propositura de ação do devedor não obsta que o credor promova a execução, havendo garantia ou não, pois esta pode servir apenas como causa suspensiva da execução quando ofertado os embargos do devedor, mas não suspendem a exigibilidade do crédito.

Não se perca de vista que impedir o fisco de executar logo o título atrasa sua cobrança, comprometendo a razoável duração do processo, pois a execução que já poderia ser deflagrada logo e praticados os atos processuais inerentes ao procedimento executivo são abortados enquanto aguarda o desfecho das ações propostas pelo sujeito passivo.

Ganhar-se-ia razoável tempo no trâmite da execução até momento processual que fosse realmente necessário elucidar a questão de direito material materializada ao título executivo, quando a execução seria suspensa.

Evidenciado que o Superior Tribunal de Justiça continua prestigian-do o verbete nº 112 da Súmula de sua jurisprudência deste sodalício que diz que somente o depósito integral em dinheiro suspende a exigibilidade do crédito tributário, sobressai um aspecto processual relevante na prolação das decisões que, liminarmente, acolhem a garantia ofertada e determinam a suspensão da exigibilidade, qual seja: a fundamentação sobre os requisitos materiais da concessão de liminares.

Isso porque garantia diversa do depósito não é causa suspensiva de exigibilidade e, muito embora possa viabilizar a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa e a suspensão no CADIN, se for idônea e suficiente, não pode servir de fundamento autônomo para concessão de liminares que suspendam a exigibilidade do crédito.

Nesse diapasão, quando o sujeito passivo pretende evitar a inscrição em dívida ativa e a execução fiscal, a suspensão da exigibilidade requer decisão fundamentada na probabilidade do direito ou no fundamento relevante, consistindo estes requisitos em análise perfunctória da relação de

direito material (causa de pedir) da demanda principal, servindo a garantia apenas como medida de contracautela para evitar ou diminuir o risco de danos à Fazenda Pública.

As liminares não podem ser utilizadas como instrumento de burla ao inciso II do art. 151 do CTN e nem ao entendimento consagrado nos recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça.

Além disso, essas liminares atentam contra a isonomia permitindo que o sujeito passivo que teve contra si ajuizada execução fiscal fique em desvantagem em relação àquele que promoveu ação para antecipar a garantia, pois aquele teria apenas direito à certidão de regularidade fiscal, mas não à suspensão da execução, enquanto este teria direito tanto à certidão quanto a não ser executado.

Cabe aos julgadores aprofundar a diferença entre as causas suspensivas previstas nos incisos II, IV e V do CTN, através da correta fundamentação das decisões judiciais.

Às Procuradorias dos entes públicos cabe atenção ao conteúdo dessas decisões a fim de aferir eventual desarmonia em relação aos precedentes do STJ, utilizando-se dos instrumentos processuais à disposição para sanar a ilegalidade, a exemplo dos embargos declaratórios cabíveis nos casos de decisões que afastam precedentes sem distinguir o caso concreto, nos termos do parágrafo único do art. 1.022 do CPC/2015.

Referências

- SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário - 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 908.
- SODRÉ, Eduardo et ali. Ações Constitucionais. Organizador Fredie Didier Júnior, Salvador, JusPodivm, 2007, p. 118.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao código tributário nacional. São Paulo. Saraiva, 2000, p. 564.
- MACHADO, Hugo de Brito. Temas de direito tributário II, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994, p. 232.
- MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de segurança em matéria tributária, 5ª edição, São Paulo: Dialética, 2003, p. 115.
- COELHO. Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 799.

JUNIOR, Fredie Didier. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil, volume 2, 2ª edição, Salvador: Editora JusPodivm, 2008, p. 627/628.

MARINONI. Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. Manual do Processo de Conhecimento, 3ª edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 265.

TUCCI, José Rogério Cruz e. A causa petendi no processo civil, 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 150.