

MEDIDA CAUTELAR FISCAL: UTILIDADE E CONSTITUCIONALIDADE

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Professor da Universidade Católica de Brasília
Professor da Faculdade Projeção
Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília
Membro do Conselho Consultivo da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União
Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional
Brasília, 3 de julho de 2005

1. Introdução

A recuperação de créditos públicos não pagos tem se revelado uma atividade das mais difíceis e complexas¹. As carências, em termos logísticos, são inacreditáveis. Em regra, os recursos financeiros são insuficientes, o apoio administrativo não se encontra estruturado e profissionalizado e o contingente de advogados públicos em exercício mostra-se claramente deficiente em função da esmagadora e crescente carga de trabalho. Por outro lado, faltam instrumentos normativos adequados que viabilizem a eficiência das atividades neste campo. Cumpre destacar, nos últimos anos, a atuação mais intensa do legislador em torno do assunto. Embora sem o planejamento e a sistematização necessários, surgiram: a) o depósito recursal no âmbito do processo administrativo

1

Ver CASTRO, Aldemario Araujo. A Advocacia Pública e a Recuperação de Créditos Públicos Não Pagos. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/advpub.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

fiscal²; b) o arrolamento de bens e direitos³; c) a indisponibilidade de bens e direitos no âmbito do processo de execução fiscal⁴ e d) a própria medida cautelar fiscal⁵.

Em relação à medida cautelar fiscal, inegavelmente um dos instrumentos legais adotados com vistas a otimizar a recuperação dos créditos públicos não pagos, impõe-se verificar a sua importância, notadamente em termos de utilidade para os fins a que se propõe, e a sua constitucionalidade. Este singelo trabalho caminhará por estas trilhas.

2. Garantias e privilégios “clássicos” do crédito tributário

O crédito tributário é devido ao Poder Público, vale dizer, indiretamente à coletividade. Assim, a aplicação do *princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*, uma das vigas mestras de sustentação do edifício do direito público, justifica seu tratamento jurídico diferenciado, depositário de inúmeras garantias e privilégios inaceitáveis na seara privada. Ademais, o crédito tributário financia a existência da máquina estatal e das atividades essenciais ao convívio (justiça, polícia, etc) e ao desenvolvimento social (fomento, investimento, educação, etc).

Neste sentido, o Código Tributário Nacional - CTN dedica espaço próprio para tratar do assunto de forma sistemática. O Capítulo VI

² Art. 32 da Medida Provisória n. 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997. O depósito recursal no âmbito do processo administrativo fiscal foi substituído pelo arrolamento de bens e direitos, conforme a Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002. Ver CASTRO, Aldemario Araujo. Parecer PGFN/CAT/N. 2.078/97. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo9.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005 e CASTRO, Aldemario Araujo. Refutação dos Argumentos Contrários ao Depósito Recursal Parcial no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo10n.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

³ Art. 64 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Ver CASTRO, Aldemario Araujo. Penhora Administrativa e Arrolamento de Bens e Direitos. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo2.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

⁴ Art. 185-A do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. Ver CASTRO, Aldemario Araujo. A Indisponibilidade de Bens e Direitos prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). Reflexos Tributários da Nova Lei de Falência (Comentários à LC 118/2005). São Paulo: MP Editora, 2005.

⁵ Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992, alterada pela Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

do Título III, intitulado “Garantias e privilégios do crédito tributário”, elenca significativo rol de garantias e privilégios, sem prejuízo da identificação destes elementos em outras passagens da lei de normas gerais do Sistema Tributário Nacional⁶.

Inaugurando o capítulo das garantias e privilégios do crédito tributário presentes no CTN encontramos a previsão de que a enumeração codificada não exclui outras garantias que sejam expressamente previstas em lei (art. 183). Logo depois, o CTN fixa que todos os bens ou rendas de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, respondem pelo crédito tributário. Assim, os atos de vontade do devedor, presentes em cláusulas de impenhorabilidade ou inalienabilidade, não podem ser opostos ao Fisco. Somente a impenhorabilidade decorrente de lei prevalece contra o crédito tributário (art. 184).

Outra garantia do crédito tributário registrada no CTN consiste na presunção de fraude na alienação ou oneração⁷ de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa⁸. Trata-se de uma presunção absoluta ou *juris et de juris*, não admitindo prova em sentido contrário. Ressalva o Código a ausência da presunção de fraude se o devedor reservar bens ou rendas suficientes ao total pagamento do débito (art. 185).

A conseqüência mais relevante da fraude contra o crédito tributário inscrito reside na ineficácia, em relação ao Fisco, da eventual

⁶

A doutrina e a jurisprudência são pacíficas, sendo extremamente difícil encontrar alguma voz discordante, no sentido de entender que a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967, possui *status* de lei complementar e atende à exigência do art. 146 da atual Carta Magna.

⁷ A menção não é relevante. Nos termos do art. 184 do CTN, a oneração de bens não é oponível ao Fisco.

⁸ “A Lei Complementar n. 118, de 2005, substituiu a expressão anterior ‘... como dívida ativa em fase de execução’ pela nova e simples ‘como dívida ativa’. Assim, resolve-se, por via legislativa, uma significativa discussão acerca do momento em que a fraude em questão se caracteriza. Agora, não restam dúvidas que basta a inscrição em dívida ativa, não se cogitando da propositura da ação judicial de cobrança do crédito”. CASTRO, Aldemario Araujo. Breves Considerações acerca das Alterações Efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118, de 2005. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/lc118.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

alienação patrimonial⁹. Neste sentido, a Fazenda Pública interessada poderá requerer judicialmente a constrição dos bens transferidos, independentemente de quem se encontre na posse ou titularidade deles¹⁰.

Entendeu o legislador de dispensar especial proteção ao trabalhador ao fixar que o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, exceptuados os decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho (art. 186)¹¹.

Ainda segundo o CTN¹², a cobrança do crédito tributário não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (art. 187). Portanto, a ação de execução fiscal pode ser ajuizada e prosseguir normalmente sua tramitação, não sendo afetada pelas ocorrências alinhadas¹³.

O CTN estabelece, ainda, a exigência de quitação de tributos em várias situações. Trata-se de obrigatoriedade de notável importância porque abrange a concessão de recuperação judicial, a declaração da extinção

⁹ Em tese, também poderá ser proposta ação penal com fundamento no art. 179 do Código Penal.

¹⁰

Basta a singela demonstração de que a alienação ocorreu em fraude para o deferimento judicial do arresto ou penhora. Qualquer discussão acerca da juridicidade da constrição deverá ser realizada em sede de embargos.

¹¹ “O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. A explícita preferência dos créditos decorrentes do acidente do trabalho frente aos tributários foi estabelecida pela Lei Complementar n. 118, de 2005. Na falência, segundo a Lei Complementar n. 118, de 2005: a) o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; b) a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho e c) a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. Ressalte-se que o crédito tributário perdeu prerrogativas, notadamente preferência em relação ao crédito com garantia real, tão-somente no processo de falência. Neste particular, o aludido diploma legal foi adotado com o explícito objetivo, conforme facilmente apurado nos debates parlamentares, de ‘... assegurar maior probabilidade de recuperação do capital dos credores privados, assim como de dar maior agilidade ao processo falimentar’. Fora da falência, o crédito tributário continua preferencial em relação ao crédito com garantia real”. CASTRO, Aldemario Araujo. Breves Considerações acerca das Alterações Efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118, de 2005. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/lc118.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

¹² Art. 187 com a redação dada pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005.

¹³ Súmula n. 44 do Tribunal Federal de Recursos: “Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico”.

das obrigações do falido, o julgamento de partilha ou adjudicação, a apresentação de proposta em licitação pública e a celebração de contrato com a administração¹⁴ (arts. 191, 191-A, 192 e 193).

Pela relevância e pertinência com a matéria aqui tratada não pode ser esquecido o art. 135 do CTN. Segundo este dispositivo, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por integrantes de pessoas jurídicas de direito privado (mandatários, prepostos, diretores, gerentes, etc) gera responsabilidade pessoal destes pelos créditos eventualmente resultantes de suas ações. A regra contida no preceptivo legal, embora não configure propriamente uma garantia, representa importante forma de resguardar e realizar os créditos tributários, na medida em que afasta a tradicional separação entre as pessoas naturais e as pessoas jurídicas¹⁵ e a limitação da responsabilidade patrimonial presente no direito privado.

A Lei Complementar nº 118, de 2005, introduziu novo artigo no Código Tributário Nacional (185-A) onde fixa que na hipótese do devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e às entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e

14

O art. 193 do CTN exige prova de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre o particular. Várias leis, a exemplo da Lei de Licitações e Contratos Administrativos, formulam exigências de regularidade fiscal em situações mais abrangentes. Sob a influência do art. 195, §3º. da Constituição temos os “mecanismos de indução de pagamento” ou “técnica de interdição de direitos”.

15

“2.7 Nos sistemas de direito escrito, em que a competência dos tribunais é limitada pela lei, e nos quais as cortes gozam de muito menos liberdade de fazer justiça ‘a despeito da lei’, a aplicação da ‘desconsideração’ encontra obstáculos, às vezes intransponíveis, até que a lei disponha a respeito, integrando a ‘desconsideração’ no sistema jurídico de que se trate; em alguns sistemas esses obstáculos, sobretudo em matéria tributária, atingem nível constitucional, e apenas através de emenda à Constituição poderão os Tribunais aplicá-la. Dado o regime de estrita legalidade que prevalece entre nós em matéria tributária, podemos incluir o Brasil entre os países em que o recurso à ‘desconsideração da personalidade autônoma da pessoa jurídica’ em matéria fiscal depende de norma expressa. Aliás, se entendermos, como demonstra a maioria dos relatórios nacionais (do XLIII Congresso da Internacional Fiscal Association), que a responsabilidade fiscal dos administradores é um aspecto da aplicação do conceito de ‘desconsideração’, teremos no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) regra expressa nesse sentido.” Condorcet Rezende. Aspectos da desconsideração da personalidade societária em matéria fiscal. Revista de Direito Administrativo n. 178. Pág. 130. Fundação Getúlio Vargas.

às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial¹⁶.

3. Lacunas deixadas pelo Código Tributário Nacional

Em que pese as garantias e os privilégios do crédito tributário consagrados no CTN e a abertura para a lei fixar novos, subsistiam – antes da medida cautelar fiscal – e subsistem – mesmo depois dela – lacunas de várias ordens no concernente a proteção do patrimônio público representado por créditos fiscais pendentes de recebimento¹⁷.

Com efeito, antes da fase de execução, o CTN não desenha qualquer proteção para a futura realização dos créditos tributários constituídos e com exigibilidade suspensa. A hipótese, extremamente freqüente, do crédito permanecer em discussão no bojo do processo administrativo fiscal por anos a fio, com a possibilidade, e em vários casos, probabilidade, de evasão do patrimônio do devedor, não foi considerada pelo legislador das normas gerais do direito tributário.

16

“A indisponibilidade em questão limita-se ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem o referido limite. Já os órgãos e as entidades aos quais se fizer a comunicação enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido./A figura da indisponibilidade consiste na impossibilidade do proprietário do bem ou direito aliená-lo (transferir para outra pessoa) ou onerá-lo (dar em garantia como nas hipóteses de hipoteca ou penhor). Subsiste, no entanto, para o proprietário, a utilização ou posse do bem ou direito e a percepção dos frutos dele advindos. Resta claro que a indisponibilidade funciona como um importante mecanismo de resguardo dos interesses da Fazenda Pública como credora./A importante inovação da indisponibilidade, por ordem judicial, de bens e direitos, notadamente quando atinge o ‘mercado bancário’ e o ‘mercado de capitais’, representa uma crucial e necessária atualização ou modernização das iniciativas voltadas para a recuperação de créditos públicos não pagos. Com efeito, é inegável a preponderância da ‘forma financeira’ de manifestação e circulação da riqueza, vale dizer, dos patrimônios, nos tempos atuais”. CASTRO, Aldemario Araujo. Breves Considerações acerca das Alterações Efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118, de 2005. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/lc118.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

¹⁷ Nos termos da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, a medida cautelar fiscal pode ser requerida em determinadas situações onde o crédito tributário não foi constituído. Importa destacar a possibilidade (em tese) de requerimento de medida cautelar inominada quando a hipótese não se amolda perfeitamente aos casos delineados na legislação de regência da medida cautelar fiscal mas subsiste a necessidade de resguardar a realização de créditos tributários a serem apurados.

É certo que para a alienação patrimonial realizada depois de constituído o crédito tributário e antes da inscrição em Dívida Ativa a Fazenda Pública pode se valer do remédio da ação pauliana ou revocatória¹⁸. Por esta via, o Fisco perseguiria o desfazimento ou a desconstituição da ação patrimonial evasiva em *fraude contra credor*. Esta, no entanto, é uma medida ao alcance de qualquer credor, com inúmeras dificuldades processuais, inclusive o exíguo prazo para propositura. Nesta seara, a Fazenda Pública não goza de qualquer tratamento diferenciado, adequado a latitude jurídica dos créditos a serem defendidos. E mais, trata-se de ação contra um fato já realizado, uma tentativa de retorno ao *status* anterior. Aqui todas as dificuldades jurídicas e fáticas operam contra o Erário¹⁹.

As considerações anteriores, dirigidas à ação pauliana ou revocatória, demonstram a clara necessidade de iniciativas preventivas no lapso temporal destacado (depois da constituição do crédito tributário e antes da inscrição em Dívida Ativa). Antes de buscar desfazer os atos jurídicos praticados pelo devedor, no sentido de alienar seu patrimônio e frustrar a realização dos créditos públicos, a Fazenda Pública deve manejar instrumentos preventivos, que mantenham a uma distância jurídica razoável a garantia de satisfação do crédito fiscal.

Neste sentido, duas situações devem ser consideradas. A primeira delas é a de mera possibilidade²⁰ de alienação patrimonial. Trata-se de situação onde o crédito tributário foi constituído, não foi inscrito, mas também não há qualquer elemento ou indício de que o contribuinte vai se desfazer de seu patrimônio (e.g., grupo empresarial com longa tradição no mercado e sólida

¹⁸

“Essa denominação constitui uma homenagem ao Pretor Paulo, que a criou no Direito romano, embora em moldes diferentes do direito atual (Pontes de Miranda, Tratado de direito privado, cit., t. IV, § 488). Por influência da doutrina francesa, a ação pauliana também é denominada ação revocatória, incorretamente, porém, porque na espécie não há revogação do negócio, mas sua anulação. No Direito brasileiro a ação revocatória somente existe no campo do direito falencial, conforme mostramos no texto”. MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico. Plano da Validade. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 172.

¹⁹ Tanto é verdade que se tem notícia de pouquíssimas iniciativas deste tipo. E mesmo nestas, verificamos um esforço hercúleo dos Procuradores da Fazenda Pública no sentido de demonstrar a presença de todos os pressupostos para o manejo da ação.

²⁰

“Que pode ser, acontecer ou praticar-se”. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, 2. ed., p. 1372.

posição econômico-financeira). Aqui não há necessidade de qualquer ação mais gravosa da Fazenda Pública contra o sujeito passivo da obrigação tributária. Tanto é assim que a solução normativa encontrada foi a adoção do chamado *arrolamento administrativo de bens e direitos*²¹. A utilização deste mecanismo não acarreta qualquer gravame ou restrição patrimonial para o contribuinte. Apenas, o Fisco, por cautela, relaciona seus bens e direitos.

21

“Nessa linha, entendemos muito mais eficiente o procedimento denominado de arrolamento de bens e direitos. Tal expediente foi gerado no seio do Anteprojeto do Código de Processo Administrativo-Tributário da Secretaria da Receita Federal (5) e efetivamente introduzido no ordenamento jurídico-positivo através da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, convertida na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (6)./Na forma adotada, o arrolamento será realizado tão-somente na fase de formalização ou constituição dos créditos tributários - exatamente quando for lavrado auto de infração com montante superior a trinta por cento do patrimônio conhecido do contribuinte. Neste passo, inclusive, vale destacar a necessidade de ser analisada com maior cuidado a crescente profusão de atividades paralelas à ação fiscalizatória propriamente dita. Afinal, os agentes fiscais do Tesouro Nacional, paralelamente a esta ação, já devem estar atentos para a realização de eventuais representações para fins penais e pela propositura de cautelar fiscal./Vislumbramos um papel de grande relevo para o arrolamento de bens e direitos, facilitando e viabilizando, em patamar qualitativamente superior, a realização dos créditos tributários. Porém, propugnamos por certas nuances distintas da sistemática que restou vitoriosa na letra da Lei nº 9.532/97./Entendemos, de forma diversa da norma posta, que a plena eficácia da medida só seria alcançável com o arrolamento realizado quando da constituição das pessoas jurídicas. A partir daí, todos os atos de transferência, alienação ou oneração de certos bens careceriam, para sua validade jurídica, de prévia notificação ao Erário. Neste sentido, porém, com raio de abrangência consideravelmente menor, identificamos o art. 47 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995 (7)./A nosso ver, os traços mais relevantes do instituto seriam: a) a obrigação de arrolar os bens e direitos relevantes seria do contribuinte no momento de inscrição do Cadastro Geral de Contribuintes - CGC e no momento de apresentar as declarações anuais para fins de imposto de renda; b) as científicas relativas às alienações e aquisições de bens e direitos arroláveis poderiam aproveitar, como veículo, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF./A sistemática aqui preconizada permite atingir os mesmos objetivos da proposta original, agora Lei, com a vantagem de aproveitar a característica mais marcante das obrigações tributárias modernas: o cumprimento espontâneo pelo contribuinte dos deveres de agir - principalmente pagar - e informar ao Fisco. A atividade da fiscalização tributária remanesceria como subsidiária dos procedimentos a cargo do contribuinte com o fito de confirmá-los./Não custa destacar, entendemos que o arrolamento se coaduna com o Sistema Tributário em vigor, notadamente os princípios e regras constitucionais postos na Carta Magna de 1988. Com efeito, não ofende o direito de propriedade, eis que os bens e direitos não sofrem qualquer gravame ou restrição quanto ao uso, alienação ou oneração. Conforme a Lei em vigor, a consequência da alienação, oneração ou transferência dos bens e direitos arrolados, sem notificação ao Fisco, é permitir a propositura de medida cautelar fiscal. Tal iniciativa não agride o patrimônio ou os direitos do contribuinte. A eventual restrição patrimonial decorrerá, se for o caso, de decisão judicial que julgou presentes os requisitos para a indisponibilidade dos bens apontados. Ademais, o registro público do arrolamento não se constitui numa espécie de "hipoteca administrativa", como visto por alguns. Cumpre, ao revés, o relevante papel de contribuir para a segurança do comércio jurídico, realizando o art. 5º, caput, do Texto Maior, ao permitir perfeita ciência da situação patrimonial do contribuinte, notadamente perante o Fisco, credor privilegiadíssimo./Permite, ainda, o expediente do arrolamento de bens e direitos, corretamente manejado pelo Fisco, a utilização em todas as suas potencialidades da medida cautelar fiscal ou da cautelar inominada (8), da ação pauliana (9) e da faculdade prevista no art. 53 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (10). No que pertine ao tema central em comento, viabilizaria, quer pelo Judiciário, quer pelo Executivo, se possível for, a constrição patrimonial representada pela penhora”. CASTRO, Aldemario Araujo. Penhora Administrativa e Arrolamento de Bens e Direitos. Disponível em: < <http://www.aldemario.adv.br/artigo2.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

A segunda situação, digna de todas as atenções e preocupações, consiste na probabilidade²² de alienação patrimonial. Esta situação, onde o crédito tributário está constituído, não foi inscrito, mas pulsam indícios ou elementos de evasão patrimonial, a ser desencadeada num futuro próximo, até mesmo por conta dos créditos apurados (e.g., empresa envolta numa série de significativas dificuldades financeiras), reclama cuidados especiais. Neste caso, é imprescindível a ação do Poder Público. Afinal, se este fica inerte sinaliza um afrouxamento de vigilância que calha com a situação de dificuldades experimentadas pelo contribuinte. Este é o espaço de utilização por excelência da medida cautelar fiscal. Aqui, diferentemente da situação anterior, impõe-se medidas restritivas ao deslocamento dos componentes do patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ressalte-se que mesmo depois de inscrita a dívida ou ajuizada a ação de cobrança, podendo ocorrer a indisponibilidade, o arresto ou penhora de bens, até mesmo a ocorrência de fraude à execução, como vimos, não está a Fazenda Pública completamente protegida ou cercada dos meios necessários para realizar efetivamente seus créditos. Não raro ocorre uma situação bastante singular, composta pelas seguintes características: a) várias execuções fiscais de baixo valor tramitando em comarcas ou seções judiciárias distintas; b) dívida total (soma dos débitos de baixo valor) de elevado valor e c) devedor com patrimônio significativo, mas experimentando enormes dificuldades econômico-financeiras. Neste cenário, a utilidade do manejo da medida cautelar fiscal é evidente, notadamente quando confrontada com as inúmeras iniciativas pontuais a serem efetivadas em cada processo de execução fiscal.

É certo que a indisponibilidade de bens e direitos prevista no novo art. 185-A do CTN reduz o âmbito de aplicação da medida cautelar fiscal. Afinal, a indisponibilidade, objetivo da cautelar fiscal, pode ser

22

“Motivo ou indício que deixa presumir a verdade ou a possibilidade dum fato; verossimilhança”. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, 2. ed., p. 1394.

obtida com um simples pedido nos próprios autos do processo de execução fiscal, não se fazendo necessária a propositura de um processo cautelar específico.

Cumpram-se destacar que houve tão-somente redução do âmbito de aplicação, e não, eliminação da utilidade ou necessidade da cautelar quando a execução fiscal já foi proposta. Subsiste, na hipótese já destacada (várias execuções fiscais de baixo valor), a pertinência da cautelar fiscal. Com efeito, não se obteria perante o juiz de um processo de execução fiscal, particularmente onde se cobra dívida de valor relativamente baixo, a indisponibilidade de todos, ou quase todos, os bens e direitos de um devedor (considerando a necessidade da medida em função da totalidade da dívida em cobrança em vários executivos fiscais e das condições econômico-financeiras do devedor).

4. Os supostos vícios da Medida Cautelar Fiscal

Os meios jurídicos receberam a edição da Lei nº 8.397, de 1992, instituidora da Medida Cautelar Fiscal, com reservas profundas. Muitos argüiram, de imediato, a inconstitucionalidade da lei recém-ingressa no ordenamento jurídico; outros tantos afirmaram a escassa utilidade, quando não a inutilidade, do novel instituto²³.

²³ Em Seminário organizado e promovido pelo Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial - IDEPE e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, registrado na íntegra pela Revista Trimestral de Direito Público nº 3/1993, versando sobre provimentos judiciais de proteção aos contribuintes, foi uníssono o repúdio à cautelar fiscal. Inaugurando os trabalhos, o Prof. JOSÉ MANOEL ARRUDA ALVIM NETO, do alto de seu magistério, asseverou: “Para dizer com franqueza, parece uma lei mais do que inconstitucional. É uma lei quase sem sentido e profundamente infeliz. (...) Ou seja, pela mera circunstância de alguém ser um devedor do fisco, ele terá os seus bens indisponíveis”. Na seqüência, o Prof. JOSÉ IGNÁCIO BOTELHO DE MESQUITA afirmou: “Examinando esta lei, cheguei também com o Prof. Alvim à conclusão por sua inconstitucionalidade”. O Prof. EDGAR SILVEIRA BUENO FILHO sustentou: “E aqui o que diz a lei? Que o juiz concederá liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação prévia e prestação de caução. Imagine que o juiz é um mero carimbador de papel. Pode ser substituído pelo contínuo, pelo computador, porque o que ele vai ter que fazer? Ele vai ter que fazer esse controle para ver se formalmente aquela certidão está correta ou não. Como ele faz a execução ele deve dar um carimbo concedendo a indisponibilidade, o que é um arrematado absurdo, uma violação do poder que é dado ao juiz. O Prof. GERALDO ATALIBA arrematou: “Então esta lei coloca a Fazenda numa posição de infinita superioridade. Ora, num caso de conflito as partes são iguais, portanto essa lei é flagrantemente inconstitucional”.

No item anterior deste trabalho restou demonstrada a utilidade da medida cautelar fiscal, notadamente quando o crédito tributário ainda não foi inscrito em dívida ativa, está sendo discutido no âmbito do processo administrativo fiscal-tributário e o devedor experimenta sérias dificuldades econômico-financeiras.

Algumas considerações precisam ser feitas em torno da propalada inconstitucionalidade da medida cautelar fiscal.

Primeiro, a lei da cautelar fiscal não ofende o princípio constitucional do devido processo legal. Com efeito, proíbe o Texto Maior que alguém seja privado de seus bens e, com a cautelar fiscal, não ocorre a privação dos bens de quem quer que seja. Continuam tais bens com a mesma propriedade anterior, a posse permanece inalterada e possibilidade de se auferir os frutos de sua exploração é plena²⁴.

Dar o elastério pretendido por alguns a garantia constitucional do devido processo legal significa, por via transversa, anular outra garantia constitucional: a tutela das ameaças de lesão à direito (art. 5º, inciso XXXV da CF). Na linha de raciocínio sustentada contra a cautelar fiscal seria irremediavelmente declarada a “pena de morte” de todas as medidas assecuratórias de direitos, ou seja, das cautelares. É evidente que se fosse preciso um prolongado e penoso procedimento anterior a efetivação das cautelares estas perderiam seu sentido. Ocorreria exatamente o vaticínio do art. 798 do CPC (“... o juiz determinará as medidas provisórias que julgar adequadas, quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação.”).

²⁴ “Constatamos, ainda, a ausência de regramento processual geral para a figura da indisponibilidade. Assim, não existe ‘a indisponibilidade de bens e direitos’ no direito brasileiro. Existem, à toda evidência, ‘as indisponibilidades de bens e direitos’, conforme o regramento aplicável em cada uma das situações antes alinhadas./Consumado o esforço de buscar os contornos comuns das várias indisponibilidades presentes na ordem jurídica brasileira, podemos afirmar que, em geral, a indisponibilidade de bens e direitos consiste na proibição do proprietário de bem ou direito aliená-lo (transferir para outra pessoa) ou onerá-lo (dar em garantia, como nas hipóteses de hipoteca ou penhor). Subsiste, no entanto, para o proprietário, a utilização ou posse do bem ou direito e a percepção dos frutos dele advindos./Normalmente, a indisponibilidade de bens e direitos funciona como medida cautelar voltada para a eficácia de atos futuros de constrição patrimonial”. CASTRO, Aldemario Araujo. A Indisponibilidade de Bens e Direitos prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). Reflexos Tributários da Nova Lei de Falência (Comentários à LC 118/2005). São Paulo: MP Editora, 2005, pp. 13-14.

Segundo, a lei da cautelar fiscal não ofende o princípio constitucional da ampla defesa. Todos os recursos e meios necessários a defesa do contribuinte permanecem acessíveis. Poderá discutir perante a Administração (as autuações) e, se quiser, poderá acionar o Judiciário. Ademais, ao contrário do que se diz, poderá o contribuinte, na contestação e dilação probatória da cautelar fiscal, demonstrar a desnecessidade do expediente. Poderá demonstrar a ausência de qualquer dos requisitos específicos para o deferimento da medida. Poderá demonstrar a ausência da “fumaça do bom direito”, discutindo os aspectos formais e materiais dos créditos tributários. Poderá demonstrar a ausência do “perigo da demora”, esclarecendo a sua sólida posição econômico-financeira.

À toda evidência, a característica, a essência, o traço fundamental da medida cautelar fiscal é a sua instrumentalidade. Funciona como expediente voltado para garantir a eficácia do processo de execução fiscal resguardando os bens e direitos do contribuinte que poderão ser utilizados para satisfação do crédito do Poder Público.

No sentido da constitucionalidade da instituição da medida cautelar fiscal encontramos importantíssimo pronunciamento do hoje Ministro do Superior Tribunal de Justiça, então Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, José Augusto Delgado²⁵. Na seqüência, apreciando o mesmo processo, o Ministro do Supremo Tribunal Federal Néri da Silveira também não encontrou máculas na cautelar fiscal²⁶.

5. Conclusões

²⁵ “Como demonstrado, o procedimento da medida cautelar fiscal não priva o contribuinte do exercício do direito ou propriedade de seus bens sem o devido processo legal, não deixa de assegurar ao requerido o direito de se defender amplamente, nem exclui da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão do direito./Rejeitando, previamente, a inconstitucionalidade argüida, deixo de submeter a presente argüição ao Pleno”. Apelação Cível n. 67.374-AL.

²⁶

Despacho no Recurso Extraordinário n. 210.729-AL.

O Capítulo VI do Título III do Código Tributário Nacional - CTN, intitulado “Garantias e privilégios do crédito tributário”, elenca significativo rol de garantias e privilégios, sem prejuízo da identificação destes elementos em outras passagens da lei de normas gerais do Sistema Tributário Nacional.

Em que pese as garantias e os privilégios do crédito tributário consagrados no CTN e a abertura para a lei fixar novos, subsistiam lacunas de várias ordens no concernente a proteção do patrimônio público representado por créditos fiscais pendentes de recebimento. Particularmente antes da fase de execução, o CTN não desenha qualquer proteção para a futura realização dos créditos tributários constituídos e com exigibilidade suspensa.

Na situação onde o crédito tributário está constituído, ainda não foi inscrito, mas pulsam indícios ou elementos de evasão patrimonial, a ser desencadeada num futuro próximo, até mesmo por conta dos créditos apurados (e.g., empresa envolta numa série de significativas dificuldades financeiras), temos o espaço de utilização por excelência da medida cautelar fiscal.

Mesmo depois de inscrita a dívida ou ajuizada a ação de cobrança não está a Fazenda Pública completamente protegida ou cercada dos meios necessários para realizar efetivamente seus créditos. Não raro ocorre uma situação bastante singular, composta pelas seguintes características: a) várias execuções fiscais de baixo valor tramitando em comarcas ou seções judiciárias distintas; b) dívida total (soma dos débitos de baixo valor) de elevado valor e c) devedor com patrimônio significativo, mas experimentando enormes dificuldades econômico-financeiras. Neste cenário, a utilidade do manejo da medida cautelar fiscal é evidente, notadamente quando confrontada com as inúmeras iniciativas pontuais a serem efetivadas em cada processo de execução fiscal.

A característica fundamental da medida cautelar fiscal é a sua instrumentalidade. Funciona como expediente voltado para garantir a

eficácia do processo de execução fiscal resguardando os bens e direitos do contribuinte que poderão ser utilizados para satisfação do crédito do Poder Público. Assim, não pode prosperar a imputação de inconstitucionalidade por violação ao princípio do devido processo legal e ao princípio da ampla defesa.

Referências bibliográficas

CASTRO, Aldemario Araujo. A Advocacia Pública e a Recuperação de Créditos Públicos Não Pagos. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/advpub.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

_____. A Indisponibilidade de Bens e Direitos prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). Reflexos Tributários da Nova Lei de Falência (Comentários à LC 118/2005). São Paulo: MP Editora, 2005.

_____. Breves Considerações acerca das Alterações Efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118, de 2005. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/lc118.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

_____. Parecer PGFN/CAT/N. 2.078/97. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo9.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

_____. Penhora Administrativa e Arrolamento de Bens e Direitos. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo2.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

_____. Refutação dos Argumentos Contrários ao Depósito Recursal Parcial no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo10n.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2005.

Condorcet Rezende. Aspectos da desconsideração da personalidade societária em matéria fiscal. Revista de Direito Administrativo n. 178. Pág. 130. Fundação Getúlio Vargas.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, 2. ed.

MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico. Plano da Validade. São Paulo: Saraiva, 1995.

Revista Trimestral de Direito Público nº 3/1993. Seminário sobre provimentos judiciais de proteção aos contribuintes, organizado e promovido pelo Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial - IDEPE e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região.