

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI FORTALEZA - CE**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

A MEDIDA CAUTELAR FISCAL COMO FORMA DE ASSEGURAR O CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA

THE TAX PRECAUTIONARY MEASURE AS A WAY TO ENSURE PUBLIC TREASURY CREDIT

Lucas Pires Maciel ¹
Murilo Domene de Siqueira ²

Resumo

O presente artigo buscou analisar o instituto da medida cautelar fiscal, em seus principais aspectos jurisprudenciais e jurídicos. É crescente no Brasil o fenômeno da ineficiência tributária, havendo grandes dificuldades por parte da Fazenda Pública em proceder arrecadação de tributos célere e efetiva. Tal ponto pode ser extraído a partir do número de ações de execução fiscal em trâmite por todo o País e o baixo retorno de satisfação na recuperação dos valores. Nesta ótica, considerando, que o recolhimento de tributos figura como verdadeiro alicerce para os Estados modernos, inclusive, no desenvolvimento social e industrial, mostra-se imperioso, proceder ao estudo e análise de instrumentos persecutórios que dispõe o Estado, entre eles, a medida cautelar fiscal e a ação de execução fiscal, bem como, tecer as principais vantagens destes institutos, e efetuar comparação com o Código de Processo Civil, já que tratam-se de ações específicas, na qual, apenas o Estado detém legitimada para intentá-las. Ademais, traçar um paralelo de todos esses pontos com a livre concorrência. É um tema atual e muito importante para o país.

Palavras-chave: Medida cautelar fiscal, Execução fiscal, Direito tributário, Processo tributário, Código de processo civil, Livre concorrência

Abstract/Resumen/Résumé

The present article sought to analyze the institute of the fiscal precautionary measure, in its main jurisprudential and legal aspects. The phenomenon of tax inefficiency is growing in Brazil, with great difficulties on the part of the Public Treasury in proceeding with the collection of taxes quickly and effectively. This point can be extracted from the number of tax enforcement actions in progress throughout the country and the low return of satisfaction in the recovery of values. In this perspective, considering that the collection of taxes figures as a true foundation for modern States, including social and industrial development, it is imperative to proceed with the study and analysis of the persecutory instruments that the State has, among them, the measure tax injunction and tax enforcement action, as well as,

¹ Docente do Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente/SP. Doutor e Mestre pela Universidade de Marília (UNIMAR). Advogado. E-mail lucas_maciel@toledoprudente.edu.br

² Advogado. Pós-graduando em Direito Tributário. Egresso do Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente/SP. E-mail murilodomene@hotmail.com

weave the main advantages of these institutes, and make a comparison with the Code of Civil Procedure, since they are specific actions, in which only the State has the legitimacy to bring them . Furthermore, draw a parallel of all these points with free competition. It is a current and very important theme for the country.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax precautionary measure, Tax execution, Tax law, Tax process, Code of civil procedure, Free competition

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa buscou em analisar os principais pontos da medida cautelar fiscal, bem como, a relação deste instituto com a cautelar típica prevista no Código de Processo Civil. Buscou-se, outrossim, verificar o entendimento da jurisprudência dos Tribunais acerca de temáticas relevantes quanto a tutela cautelar fiscal, bem como, posicionamentos divergentes.

A escolha da temática analisada pautou-se por se tratar de um assunto atual, considerando que, atualmente, o Brasil passa por um fenômeno de grande inadimplência tributária, em todas as esferas, e, o crédito público guarda importante finalidade social para o desenvolvimento do Estado, logo, imperioso se faz a análise de instrumentos que a Fazenda Pública tem ao seu dispor a fim de garantir a persecução deste crédito de forma célere, como a medida cautelar fiscal, desde que, também seja respeitado os direitos do contribuinte.

O objetivo da pesquisa se fundamentou a esse exame, estabelecendo aprofundamento dos principais temas relevantes da medida cautelar fiscal e, seu delineamento, frente ao Código de Processo Civil.

Foi abordada a ação de execução fiscal, pretensão exclusiva da Fazenda Pública e também voltada para a persecução do crédito público. Ainda foram examinadas o conceito de Dívida Ativa, o procedimento a ser empregado pelo Fisco, para a extração da Certidão de Dívida Ativa e a celeridade nas execuções fiscais já ajuizadas, analisando o recente programa instituído pelo Conselho Nacional de Justiça, denominado Resolve.

A seguir tratou-se efetivamente, da medida cautelar fiscal, procedendo ao enfoque quanto aos debates acerca da natureza jurídica, constitucionalidade da lei instituidora. No mais, foi asseverado a grande ineficiência tributária brasileira, mediante dados concretos, além da problemática econômica que grandes devedores trazem, qual seja, a ofensa à livre concorrência. Nesta toada, partiu-se para o estudo do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 550.769/RJ, que tratou acerca da cassação do registro especial de um empresa fabricante de cigarros, dado o grande débito que tinha junto ao Fisco.

Por fim, foi realizado estudo de como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando em relação a temáticas relevantes da tutela cautelar fiscal.

2. EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal encontra-se positivada no direito brasileiro, através da Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, dispondo, essencialmente, da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Anteriormente a este diploma legal mencionado, a Fazenda Pública não tinha à sua disposição um procedimento especial para realizar a cobrança de dívidas fiscais, isso porque, a ritualística a ser seguida era a prevista no Código de Processo Civil de 1973.

Importa mencionar ainda que, antes mesmo do próprio Código de 1973, dispunha o Fisco de um procedimento especial para a cobrança de seus créditos, consubstanciado no Decreto-Lei nº 960/38, que acabou sendo tacitamente revogado com a entrada em vigor da Lei Processual em 1973, que, conforme assevera Ronaldo Cunha Campos (1995, p.30), o legislador, realizou uma verdadeira equiparação entre a Fazenda Pública com os particulares, que agora aquela era tratada simplesmente como qualquer credor genérico munido de um título executivo extrajudicial.

Isso pois, os procedimentos especiais, geralmente, regidos em leis próprias, como é o caso da Lei nº 6.830/1980, tem por finalidade a de estabelecer uma série de atos processuais, levando em consideração o direito material perseguido pelo autor, trazendo, assim, maior celeridade e privilégios para a Fazenda Pública, até porque vigora o interesse público da Administração na persecução do débito tributário, haja vista a destinação essencial destes valores a serem recolhidos.

Neste ponto, a atual Lei de Execuções Fiscais, trouxe de volta o procedimento especial na cobrança das dívidas fiscais, além dos privilégios da Fazenda Pública, conforme pode ser extraído do artigo 1º¹, face que, apenas os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e suas autarquias poderão se valer do referido procedimento.

Salienta-se que, o procedimento da Lei nº 6.830/1980, cuida-se de procedimento judicial, na qual, segunda anota Humberto Theodoro Júnior (2016, p.32), não tem por finalidade a definição de responsabilidade quanto ao crédito tributário ou de acertamento entre Fisco e Contribuinte, mas sim, objetiva-se a conduzir judicialmente a expropriações de bens do sujeito passivo inadimplente.

¹ Art.1º. A execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente pelo Código de Processo Civil.

Diante disso, por se tratar de uma ritualística essencialmente expropriatória, demanda-se que o Fisco cumpra uma série de requisitos a fim de obter um mandado judicial de expropriação.

2.1 Celeridade nos processos de execução fiscal

Em âmbito constitucional, a Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu a razoável duração do processo, no artigo 5º, inciso LXXVIII, da Carta Magna. Conforme leciona Uadi Lammêgo Bulos (2018, p.721), trata-se de norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, análise esta que pode extraída através de interpretação sistemática do §1º do artigo 5º, dispondo que as os direitos e garantias fundamentais tem aplicação imediata. Por esta razão, prescindível a edição de lei infraconstitucional para tornar o inciso LXXVIII mencionado exequível, devendo a ele observância toda a Administração Pública.

Isso porque, materializando a razoável duração do processo no âmbito do Direito Tributário, surgem dois deveres de observância: o primeiro, disposto em uma fase pré-processual, em que há a formação do processo administrativo pelo Fisco consolidando o crédito tributário; e o segundo, cuida-se da fase judicial, em que houve o ajuizamento da execução fiscal em face do contribuinte. Nestas duas esferas, administrativa e judicial, a razoável duração do processo deve ser observada.

Referida norma encontra-se em harmonia com todo o sistema, afirmação disso pode ser notada através do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, que elenca como um dos princípios da Administração Pública a eficiência. Do mesmo modo, o Código de Processo Civil no artigo 139, inciso II, atribui como dever do magistrado velar pela razoável duração do processo.

Diante deste debate, conforme informações da Justiça em Números Edição de 2020, na qual os dados coletados foram do ano de 2019, observa-se que as ações de execução fiscal constituem grande fator para a morosidade do sistema judiciário.

Extrai-se que, no Judiciário Federal, conforme dados da Justiça em Números, há 4.575.699 (quatro milhões e quinhentos e setenta e cinco mil e noventa e nove reais) de execuções fiscais pendentes, distribuídas da seguinte forma: a) 1.803.630 (um milhão e oitocentos e três mil e seiscentos e trinta reais) no Tribunal Regional Federal da 3ª Região; b) 1.266.264 (um milhão e duzentos e sessenta e seis mil e duzentos e sessenta e quatro reais) no Tribunal Regional Federal da 1ª Região; c) 689.493 (seiscentos e oitenta e nove mil e quatrocentos e noventa e três reais) no Tribunal Regional Federal

da 4ª Região; d) 448.487 (quatrocentos e quarenta e oito mil e quatrocentos e oitenta e sete reais) no Tribunal Regional Federal da 2ª Região; e) 367.825 (trezentos e sessenta e sete mil e oitocentos e vinte e cinco reais) no Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Especial menção é quanto o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que tem jurisdição em 13 (treze) Estados da Federação, sendo eles: Goiás, Bahia, Tocantins, Mato Grosso, Rondônia, Pará, Piauí, Maranhão, Acre, Amazonas, Roraima, Amapá e Distrito Federal. Diante deste cenário, a fim de conferir maior celeridade ao sistema judicial o Ministro João Otávio de Noronha, Presidente do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho da Justiça Federal elaborou proposta de lei para criação do Tribunal Regional Federal da 6ª Região, que será um verdadeiro desmembramento do então Tribunal Regional Federal da 1ª Região, de forma que o novo Tribunal terá jurisdição no Estado de Minas Gerais, com sede em Belo Horizonte.

Em outro giro, almejando retardar a demora na prestação jurisdicional dos processos de execução fiscal o Conselho Nacional de Justiça instituiu o sistema “Resolve”. Tal programa, foi formado inicialmente através de grupos de trabalho, mencionados na Portaria CNJ nº 76 de 16 de maio de 2019, que reuniu como membros magistrados federais e estaduais e representantes das procuradorias da fazenda da União, dos Estados e Municípios.

O “Resolve” traz soluções automatizadas no âmbito de tramitação dos processos de execução fiscal, principalmente, nas medidas de localização de bens dos devedores, poupando trabalho mecânico de magistrados e servidores, haja vista que, haverá uma integração entre o SISBAJUD (sucessor do BACENJUD) com o Processo Judicial Eletrônico (PJe), procedendo-se ao protocolo de ordens de bloqueio de valores de forma automática, inclusive, o retorno das informações se dará de forma automática mediante o envio de certidões ao próprio sistema do PJe.

Trata-se, portanto, de uma série de medidas que vem sendo tomadas visando a mitigação das execuções fiscais. Cuida-se de medidas necessárias, haja vista que os dados apresentados são alarmantes.

3. MEDIDA CAUTELAR FISCAL

A medida cautelar fiscal foi inaugurada no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei nº 8.397 de 06 de janeiro de 1992, possuindo regulamentação pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1565 de 11 de maio de 2015.

Trata-se de legislação que assegura uma série de benefícios para a Fazenda Pública concernentes na garantia do crédito público. Nesta toada, de se asseverar que o procedimento cautelar é acessório da ação de execução fiscal, por isso, aquele pode ser requerido de duas formas, a primeira, trata-se quando a cautelar é ajuizada em caráter incidental, ou seja, já existe em trâmite ação de execução fiscal²; a segunda, cuida-se do caráter preparatório do pleito cautelar, quando esta fora intentada antes do ajuizamento da execução fiscal, situação em que a Fazenda Pública deverá ingressar, no prazo de 60 (sessenta) dias, com o processo executivo³.

Com seu ingresso no sistema jurídico, surgiu como principal discussão a constitucionalidade da Lei instituidora da medida cautelar fiscal, tal fato, merece ser analisado.

3.1 O fenômeno da ineficiência tributária brasileira

Conforme dados da revista *Justiça em Números*, já apresentados no presente trabalho, verifica-se que o Brasil consta com numerário bem significativo sobre ações de execução fiscal em trâmite, não só pelo Judiciário Federal, mas também no âmbito Estadual.

Conforme explica Albert Hensel (1956, p. 143, *apud* BECKER, 2007, p. 142), a natureza humana em seu aspecto natural e econômico, ao tomar determinadas medidas, almeja alcançar os resultados pretendidos com o menor dispêndio econômico, gerando, conseqüentemente, maior lucro ou economia, conforme o caso.

Tomando por base tal premissa, historicamente o Brasil, a Administração Pública tem se esforçado para garantir maior eficiência fiscal, inclusive, um dos pontos que sustentam tal argumentação é a lição de Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes e Carlos Valder Nascimento (2013, p. 220), como as orientações da Procuradoria da Fazenda Nacional que determinam à observância aos Recursos Representativos de Controvérsias (RRC), bem como, a Portaria nº 492/2010 da própria PGFN com lista de julgados em Tribunais Superiores, que não devem ser objeto de contestação pela PGFN.

Ocorre que, uma problemática que o Estado Brasileiro sempre tem que enfrentar, refere-se à edição de legislações e atos infralegais, como portarias e resoluções,

² Art.1º da Lei 8.397/1992. O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

³ Art.11 da Lei 8.397/1992. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

visando a recuperação creditícia do Estado, face ao grande número de contribuintes inadimplentes.

Perfazendo tal análise histórica, nos anos 2000, foi editada a Lei 9.964/2000, que segundo o artigo 1º destinava-se à promoção da regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

Após vieram uma série de legislações de parcelamento, como a Lei 10.684/2003, a Lei 11.941/2009, o REFIS das Autarquias e Fundações, materializado na Lei 12.249/2010, o REFIS dos Bancos, disposto na Lei 12.685/2013.

Atualmente, ocorreu a edição da Lei 13.988 de 14 de abril de 2020 que dispõe sobre a transação entre contribuintes com a União, suas autarquias e fundações. Inclusive, disciplinando o artigo 14 da referida legislação o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, editou a Portaria PGFN nº 14.402/2020, que dispõe condições para a transação excepcional na cobrança da Dívida Ativa da União em decorrência do coronavírus (COVID-19).

Ademais, para certas entidades, que desempenham fins sociais na sociedade civil, como empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e as demais organizações da Lei 13.019/2014, o artigo 9º da Portaria mencionada traz condições específicas de pagamento.

Em sequência, Andrea Mascitto (2018, p. 50), dissertando sobre a ineficiência das execuções fiscais, indica que cada vez mais tem a Fazenda Pública se valendo da medida cautelar fiscal, traduzindo em uma postura de maior proatividade.

Nesse sentido, todo o conjunto normativo mencionado, transpassa a ideia de que, considerando a grande demanda de ações de execução fiscal em trâmite, conclui-se pela existência de uma quantidade considerável de devedores da Fazenda Pública. Logo, plenamente aceitável e recomendável que o Fisco busque e se utilize de outras medidas a sua disposição a fim de garantir maior persecução dos créditos públicos.

3.2 Da ofensa à livre concorrência

Por tal panorama apresentado, o inadimplemento de muitos contribuintes, principalmente, de pessoas jurídicas atuantes no mercado, acaba por gerar ofensa à livre

concorrência, ocasionando espécie de desequilíbrio velado na ordem social e econômica, com reflexos não só nas demais empresas, como também na sociedade.

A Constituição Federal garantiu a livre concorrência no artigo 170, de forma que, segundo André Santa Cruz (2019, p. 49) o Estado a fim de garantir efetividade a este princípio busca coibir práticas de concorrência desleal, tipificando-as como delitos e, reprimindo abuso de poder econômico, caracterizando-o como infração contra a ordem econômica.

Neste contexto destaca-se a sonegação fiscal, prática considerada como crime, conforme a Lei 8.137/90 que trata sobre os crimes contra a ordem tributária.

Ocorre que, muitas vezes a sonegação fiscal não está isolada, existindo uma série de delitos antecedentes, como crimes de lavagem de dinheiro, corrupção, evasão de divisas e tráfico. Como forma de demonstração, basta analisarmos, em síntese, a operação Lava Jato, em que segundo informações do site do Ministério Público Federal, havia a formação de um verdadeiro cartel, organizado, a fim de determinar quais empresas seriam vencedoras das licitações, para conseguir os contratos com a Petrobrás.

Claramente, pela dimensão notória da operação, não se resume ao que foi exposto. No entanto, a partir destas premissas, é evidente que as empresas não envolvidas no esquema que participavam das licitações foram, de alguma forma prejudicadas e, não apenas elas, mas como todo o mercado envolto de tais práticas.

Referido cenário, guarda nítida relação com o excesso de proteção de dados que vigora no sistema brasileiro, sobre a temática, Ricardo Fiorin (2017), Auditor Fiscal no Estado do Rio Grande do Sul, em seu artigo, dispõe que o sigilo exacerbado de informações só tem a favorecer corruptos e corruptores.

Afinal, um mecanismo de controle que poderia se mostrar efetivo em nossa visão, seria a plena aplicabilidade da Lei Complementar nº 105/2001, possibilidade do Estado, aí incluindo o Fisco, de acessar, sem a necessidade de prévia autorização judicial, movimentação financeira de contribuintes, permitindo a identificação de irregularidades, garantindo apuração mais eficiente.

E do mesmo modo, a sociedade civil em geral, deveria ser incentivada a também realizar controle de atos de empresários que atuam contrariamente às disposições legais, estabelecendo-se, na medida do possível, eventuais gratificações.

Adentrando no cerne da temática, a pessoa jurídica que atua, principalmente, sonegando impostos, prejudica veementemente os setores ao seu redor, mesmo que de forma velada. Justifica-se o emprego do vocábulo “velada” pois, os demais

empresários, em muitas situações, desconhecem a prática ilícita por parte do infrator, e acabam por via reflexa sendo prejudicados.

Isso pois, aquele que sonega tributos, tem a liberdade de comercializar a mercadoria de forma mais rentável para a sociedade, atraindo, com este ato, maior clientela, enquanto por outra via, o empresário que honra com suas obrigações, não consegue competir no mesmo preço.

Salienta-se que, em muitos casos, não se verifica apenas a mera sonegação fiscal, mas também o incentivo a outros delitos que atentam contra a ordem econômica, como no caso do contrabando e descaminho.

Para tanto, fazendo alusão ao delito de contrabando, é muito comum a interceptação de cargas de cigarros importados do Paraguai/PY. Inicialmente, há de se destacar a razão pela qual a importação de cigarros é proibida, tal fato decorre, da RDC nº 90/2007 da ANVISA que exige o necessário registro da marca, além de que, o produto deve conter os selos obrigatórios exigidos pelo artigo 284 do Decreto nº 7.212/2010 e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 770/2007.

O Brasil, adotou como política pública a tributação elevada sobre o cigarro, visando assim, a diminuição do consumo.

Assim, na visão de muitos empresários é comum, na praxe, que a margem de lucro sobre este produto seja muito baixa, considerando a elevada carga tributária. Ocorre que, no sentido oposto, o empresário que adquire cigarros contrabandeados, além de incentivar grandes organizações criminosas que atuam no contrabando e prejudicar ainda mais a camada mais carente da população brasileira, que usualmente é quem adquire estes produtos considerando a rentabilidade mais favorável, ainda acaba por prejudicar os demais empresários que atuam legalmente, afinal, ele compra a mercadoria mais barata (já que não há incidência tributária) e a revende, conseguindo margem de lucro superior.

Importa mencionar que no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ, a Corte firmou entendimento que denota maior proteção ao sistema da livre concorrência em detrimento de empresas que não honram com o cumprimento das obrigações tributárias.

O caso trata de recurso extraordinário, interposto por American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos LTDA, aduzindo que, a Receita Federal do Brasil, iniciou processo fiscal de verificação do registro especial

estabelecido no Decreto-lei 1.593/1977, considerando o descumprimento pela Requerente das condições estabelecidas no artigo 2º, inciso II, do Decreto mencionado⁴.

In casu, a Secretaria da Receita Federal, no processo fiscal, concedeu o prazo de 10 (dez) dias para que a Requerente promovesse a regularização fiscal da empresa, sob pena de cancelamento do registro especial, sendo esta condição essencial para a fabricação de cigarros, atividade principal desenvolvida pela empresa de tabaco.

Logo, pretendia com o recurso extraordinário, que o Supremo Tribunal Federal decretasse que o artigo 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.593/1977, não fora recepcionado pela Constituição de 1988, face ser contrário aos artigos 5º, incisos XIII e LIV e artigo 170, bem como, ser uma sanção de natureza política.

Na ocasião do julgamento, a Corte negou provimento ao recurso extraordinário, firmando entendimento de ser constitucional a exigência estabelecida, votos vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Há de se destacar o voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa (BRASIL, 2013, p.09), ao estabelecer que o Supremo Tribunal Federal, historicamente, tem rechaçado às sanções políticas, argumentando para tanto, três fundamentos: a) o primeiro, atinente ao direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (conforme artigo 170 da Constituição Federal); b) a violação do *substantive due process of law*, considerando que algumas medidas aplicadas pelo Fisco na cobrança de créditos tributários importam em verdadeiros instrumentos de coação do contribuinte; c) descumprimento do devido processo legal considerando que, sanções políticas implicam na violação ao acesso aos órgãos do Executivo ou Judiciário.

Nisto, procede o Ministro que há um juízo de ponderação, considerando que o texto do artigo 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.593/1977, não detém uma precisão exata acerca de um parâmetro sobre o crédito tributário devido. Diante disso, haverá inconstitucionalidade quando ocorrer quaisquer uma das três hipóteses anteriormente mencionadas.

Reafirmando o voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, o Ministro Ricardo Lewandowski, entendeu que, a insistência da Requerente quanto ao descumprimento das obrigações tributárias, a coloca em vantagem significativa frente os demais empresários atuantes do mesmo ramo, pois, tal fato lhe permite comercializar seus produtos com preço inferior se comparado aos demais concorrentes, implicando, por

⁴ Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:
II- não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.

consequente, em ofensa ao princípio constitucional da livre concorrência. Isso pois, conforme aduziu, a American Virgínia é devedora de aproximadamente R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais) ao Fisco Federal.

Considerando que referido recurso extraordinário não foi dotado de repercussão geral, há ainda uma questão pendente no Supremo Tribunal Federal, atinente ao julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 3952, ajuizada pelo Partido Trabalhista Cristão em face do Presidente da República e do Congresso Nacional.

O legitimado alega, em síntese, a inconstitucionalidade do artigo 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.593/1977, sobre o argumento de ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa, contraditório, presunção de inocência, liberdade de iniciativa e da proporcionalidade. Insta mencionar que tal julgamento se reveste de vital importância para esclarecimento da questão, haja vista que por se tratar de controle concentrado de constitucionalidade, a *decisum* será marcada por eficácia *erga omnes*.

Em consulta junto ao site do Supremo Tribunal Federal, consta que referida ADI foi incluída na pauta de julgamentos, mas até a data de fechamento do presente trabalho, não há informações acerca do julgamento.

3.3 Das hipóteses de cabimento da medida

A medida cautelar fiscal, apesar de se tratar de uma espécie de tutela cautelar específica regida em lei própria, apresenta similitudes com a cautelar típica do processo civil, neste sentido, também cuida-se de um procedimento com finalidade instrumental, qual seja a de assegurar o resultado útil de um possível processo executivo.

Em razão disso, imprescindível a demonstração pela administração pública, dos requisitos gerais da tutela cautelar, *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, todavia, por se tratar de uma ação específica há peculiaridades que devem ser observadas.

Considerando as especificidades que a Lei nº 8.397/1992 traz, Witzel (2010, p. 42) profere uma crítica pertinente, no sentido de que, referida legislação acaba até mesmo restringindo a atuação do Fisco, já que, na tutela cautelar geral, o requisito do *fumus boni iuris* é bem mais amplo.

Diante disso, a probabilidade do direito é materializada segundo Ichihara (2015, p. 302), na existência de prova literal do crédito tributário, nos termos do artigo 3º inciso I da Lei da Cautelar Fiscal.

A constituição do crédito tributário se traduz com o lançamento tributário, ato necessário, obrigatório e constitutivo, isso pois, através dele é que o crédito tributário

constituído passará a gozar de executoriedade, podendo, assim, o Fisco, exigir o pagamento do sujeito passivo.

Ainda, além da prova de constituição do crédito tributário, deverá a Fazenda Pública, demonstrar o *periculum in mora*, consubstanciado na ocorrência de algumas das hipóteses elencadas no artigo 2º da Lei 8.397/1992, que, segundo Andréa Mascitto *et al* (2018, p. 61) guardam relação com indícios de tentativa de esvaziamento patrimonial ou então, um *déficit* na saúde financeira do contribuinte, situação que pode inviabilizar o pagamento da dívida.

A fim de garantir maior segurança jurídica nas relações e evitar ajuizamento de medidas cautelares fiscais temerárias, o legislador elencou também a necessidade de que o Fisco prove documentalmente as hipóteses estabelecidas no artigo 2º, conforme disposição do artigo 3º, inciso II, da Lei 8.397/1992.

Atinente a este panorama, a Lei estabelece que a Fazenda Pública deve efetuar a prova do perigo da demora na decisão judicial, exclusivamente, através de prova documental.

No entanto, Carlos Henrique Abrão (2015, p. 43), anota a existência de uma certa problemática probatória quanto aos incisos I e II do artigo 2º, situação em que o devedor tenta ausentar-se de seu domicílio (sendo este certo ou incerto). Isso pois, conforme explica o doutrinador, o contribuinte devedor ao intentar ausentar-se de seu domicílio, exprime um comportamento operado no âmbito subjetivo, ou seja, indica o *animus* do devedor em proceder de tal maneira, fato que, para ser provado documentalmente gera grandes dificuldades.

Logo, apesar das dificuldades probatórias, a prova documental deve estar sempre presente, sem embargo de que a Fazenda Pública a fim de comprovar o aspecto subjetivo do devedor (principalmente nas hipóteses anteriormente mencionadas), utilize-se de outros meios comprobatórios e idôneos aptos a corroborarem com a prova documental.

A redação original do artigo 2º da Lei 8.397/1992⁵, apenas autorizava o ajuizamento do procedimento cautelar, na circunstância de o crédito tributário estar plenamente constituído.

Ocorre que, que a Lei 9.352/1997, acrescentou o parágrafo único no artigo 1º, permitindo que a cautelar fiscal seja intentada antes da prévia constituição do crédito tributário.

⁵ Art.2º da Lei 8.397/1992. A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído em procedimento administrativo, quando o devedor:

No entanto, conforme leciona Marcelo Adriano Micheloti (2014), a questão que se coloca em pauta é se para o ingresso do pleito cautelar bastaria a constituição provisória do crédito tributário, ou seja, efetuado o lançamento e a notificação ao contribuinte, ou, se é necessário a constituição definitiva. A temática não se mostra pacífica no entendimento dos Tribunais.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o recurso especial nº 1.314.033/RJ, o Ministro Mauro Campbell Marques, deu a ele provimento para julgar extinta a medida cautelar fiscal decretada pelo juízo *a quo*. Na hipótese deste julgamento, a contribuinte, havia aderido ao REFIS (instituído pela medida provisória nº 1.923/1999), estando, assim, ao tempo do ajuizamento da medida cautelar fiscal com a exigibilidade suspensa dos créditos tributários. Diante disso, o pleito acautelatório deveria estar amparada em uma das hipóteses autorizadoras do parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.397/1992.

Apesar deste entendimento, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, já entendeu ser possível a medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário.

No julgamento da apelação cível nº 5002250-93.2011.4.04.7207, a Recorrente arguiu que a cautelar fiscal estaria amparada em um possível crédito tributário, ante a inexistência de um procedimento administrativo prévio ou processo judicial que atestasse sua existência. Ademais, a Fazenda Nacional ingressou com a medida, com fundamento no artigo 2º, inciso I, aduzindo que o contribuinte estaria promovendo a alienação antecipada de bens.

Trata-se de situação bem peculiar, já que na hipótese em comento, o crédito tributário não estava definitivamente constituído e o fundamento da cautelar fiscal não se deu com base no inciso V, alínea “b” e VII do artigo 2º da Lei 8.397/1992, que tratam das situações em que se permite o requerimento cautelar antes da prévia constituição do crédito tributário.

Referida *decisum*, especialmente a parte final, contraria o já citado entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que deu provimento ao Recurso Especial nº 1.314.033/RJ, para extinguir a medida cautelar fiscal, considerando que o contribuinte havia aderido ao Programa de Parcelamento Fiscal, REFIS, estando, assim, o crédito tributário com a exigibilidade suspensa.

De todo modo, cuida-se de debate de difícil solução, já que, por um lado, a decretação de medida cautelar fiscal, sem a constituição definitiva do crédito tributário, pode gerar certa insegurança para o contribuinte, que pode a qualquer momento ser

surpreendido por um pleito cautelar, no entanto, há a necessidade do Fisco promover a devida persecução do crédito público, ocasião que, em muitas vezes, há situações que, apesar do crédito tributário não estar definitivamente constituído, o contribuinte devedor, se furta de meios inidôneos que caracterizam nítida situação de fraude, como por exemplo, a alienação antecipada de bens de alto valor ou até mesmo encerramento irregular das atividades empresariais.

3.4 Do sujeito passivo para a concessão da cautelar fiscal

Dispõe o artigo 2º da Lei 8.397/1992 que a medida cautelar fiscal poderá ser requerida em face do sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário.

Em que pese a dicção legal, admite-se que o provimento cautelar possa ser ajuizado também em face de acionistas e administradores da empresa em débito com a Fazenda Pública, desde que preencha alguns requisitos, conforme decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

Na ocasião de julgamento do Recurso Especial nº 722.998/MT, dois sócios da empresa Olvepar S/A Indústria e Comércio, sustentavam ofensa ao artigo 135, inciso II, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a indisponibilidade de bens deferida liminarmente pelo Juízo de primeiro grau, foi a eles estendida pelo fato de integrarem o Conselho de Administração da empresa devedora.

No voto, o Ministro Relator Luiz Fux (2006, p.10), destacou, inicialmente, que em sede de execução fiscal, admite-se o redirecionamento para a figura do sócio-gerente quando comprovado que este agiu com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou dos estatutos, para tanto mencionou precedentes da Corte.

Nesta toada, ingressando no debate acerca da cautelar fiscal, pontuou o Ministro que a regra do artigo 4º da Lei 8.397/1992 deve ser interpretada com uma ressalva, no viés de que, os requisitos para responsabilidade patrimonial secundária da execução fiscal, ação principal, também devem ser ponderados na ocasião do provimento cautelar fiscal, já que é considerada como ação acessória.

Nisto, na situação o recurso especial foi provido, reconhecendo o Superior Tribunal de Justiça que houve ofensa ao artigo 135 do Código Tributário Nacional, considerando que a responsabilidade dos dois sócios foi fundamentada no fato de ambos integrarem o Conselho de Administração da Olvepar S/A Indústria e Comércio.

Logo, o Fisco para requerer o deveria ter demonstrado a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios, na forma do artigo 134 e 135 do Código Tributário

Nacional, mediante a prática de atos de excesso de poder ou com infração a lei, contrato social ou estatutos.

4. DA LIMITAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DA MEDIDA CAUTELAR NA CONSTRUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE TERCEIROS

A partir dos dados obtidos da edição de 2023 do “PGFN em Números”, constata-se que a recuperação da dívida ativa cresceu em 20% quando comparado com o ano anterior.

Não obstante o cenário parcialmente otimista, mister se faz enfatizar que ainda vigora grande fenômeno de inadimplência tributária no Brasil, sendo que o estudo dos métodos destinados a promover a recuperação de tributos merece ainda mais destaque, sobretudo, a possibilidade de responsabilização de terceiros no âmbito da medida cautelar fiscal.

A par disso, dentro da medida cautelar fiscal, a responsabilização de terceiros, limita-se, em tese, apenas no aspecto patrimonial, não abrangendo a relação jurídica tributária obrigacional. Nessa linha é o magistério de Rodrigo G. N. Massud (2020, p. 11):

Ou seja, trata-se de uma segunda relação obrigacional que, em princípio, não deriva da obrigação tributária, mas sim de laços patrimoniais (anteriores ou posteriores), como nas usuais hipóteses de fraudes em que os bens do sujeito passivo do crédito tributário são transferidos para o poder de terceiros, daí porque são alcançados pela excussão coercitiva, nos termos dos arts. 790 do CPC14 e 4º da LEF.

Logo, passando para uma análise quanto a lei adjetiva da cautelar fiscal, verifica-se que o artigo 2º, inciso IX, dispõe que o procedimento recairá sobre aquele que praticar atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. Por consequência, em regra, tais atos poderiam ser praticados pelo sujeito passivo e, portanto, indivíduo que ostenta a posição de sujeito na obrigação tributária principal. Entrementes, é plenamente possível que esse último transfira parcela de seu patrimônio para um terceiro, que pode ser uma pessoa física ou jurídica, ocasião que a medida cautelar também deverá recair sobre esses terceiros.

Percebe-se que os terceiros não integraram o ato inicial do lançamento tributário, mas possuem responsabilidade e podem sofrer com os efeitos da medida cautelar, haja vista que a responsabilidade é patrimonial.

Inclusive, Rodrigo Dalla Pria (2018, p. 1094), fundamentando da mesma forma alerta que haverá casos em que a sujeição passiva na relação obrigacional será diversa da sujeição passiva da relação jurídica de responsabilidade patrimonial, tratando-se do clássico caso de responsabilidade sem a dívida.

Com efeito, a responsabilidade patrimonial não é de todo ilimitada, de maneira que é necessário o cotejo analítico com as alterações promovidas pelo Código de Processo Civil e Código Civil, notadamente, quando se trata da responsabilização de grupos econômicos e a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Essa é a conclusão que se extrair a partir do entendimento firmado no âmbito do Colendo Superior Tribunal de Justiça (2022):

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. CABIMENTO. AUSÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE COM O RITO ESPECIAL. PRECEDENTES DA PRIMEIRA TURMA. 1. "O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora" (REsp 1.775.269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 1º/3/2019). 2. Inexiste incompatibilidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais nas hipóteses acima especificadas. 3. Agravo interno não provido. (STJ - AgInt no REsp: 1889340 RS 2020/0204668-7, Data de Julgamento: 20/06/2022, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/06/2022)

Justifica-se tal questão, a fim de evitar situações de desvio de finalidade, e violação direta a legislação infraconstitucional, especialmente os artigos 133 a 137, do Código de Processo Civil.

Apesar do julgado referenciar a ação de execução fiscal, a *ratio decidendi* deve ser aplicada analogicamente para o instituto da medida cautelar fiscal, de maneira que é plenamente necessário a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, além da demonstração por parte da Fazenda Pública, dos requisitos de abuso da personalidade jurídica (desvio de finalidade ou confusão patrimonial), previstos no artigo 50, do Código Civil.

No entanto, a Corte de Cidadania, vem entendendo que se tratando das situações dos artigos 124, 133 e 135, do Código Tributário Nacional, é prescindível a instauração do incidente, sendo que se admite a responsabilização direta da sociedade. Colaciona-se (2019):

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração. II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida. III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ. IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014). V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (STJ - REsp nº 1.786.311/PR, Data de Julgamento 09/05/2019, T2 – SEGUNDA TURMA, Data da Publicação DJe 14/05/2019

Em outros termos, segundo Massud (2020, p. 17) sendo hipótese de responsabilização material tributária, com imputação de vínculo jurídico da regra de incidência tributária, não é necessário a instauração do incidente de desconsideração de personalidade jurídica e observância do procedimento do artigo 50, do Código Civil.

Sem embargo, perfazendo um juízo analítico quanto as questões expostas é possível infirmar algumas conclusões.

Primeiramente, quando se trata de responsabilidade patrimonial de terceiros que não possuem vínculo jurídico direto com a relação tributária originária – não integrando o ato do lançamento – é imprescindível a instauração do incidente de desconsideração de personalidade jurídica e a prova cabal do abuso da personalidade, na forma da Lei Civil.

Além disso, a medida cautelar fiscal, apenas poderia ser utilizada em detrimento de terceiros quando existentes os vínculos jurídicos com o fato tributário, situação amplamente admitida pelo Superior Tribunal de Justiça (artigos 124, 133 e 135, do Código Tributário Nacional).

De mais a mais, tratando-se dessa última situação, há três distinções que merecem ser feitas: a) se o fato gerador da responsabilidade é anterior ao ato do lançamento, será preciso a apresentação das razões pelas quais não se imputou responsabilização quando da prática do lançamento; b) se o fato gerador da responsabilidade é posterior ao ato do lançamento, a Autoridade precisará lavrar ato administrativo previsto na legislação administrativa de regência, atualmente no âmbito Federal, tem-se a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.862/2018 e a Portaria PGFN nº 948/2017.

A questão é que a medida cautelar fiscal por se tratar de um procedimento, essencialmente de natureza constritiva, visando assegurar o resultado futuro da execução fiscal, é sempre necessário que haja a plena fiscalização quando a possibilidade de contraditório e ampla defesa aos indivíduos requeridos, sob pena de nulidade absoluta.

5 CONCLUSÃO

O presente projeto teve por escopo analisar o instituto da medida cautelar fiscal, em suas principais características, para tanto, abordou-se no primeiro capítulo os requisitos e as etapas erigidas pela doutrina para a formação da relação jurídica tributária, de modo que, é imprescindível que o Estado, na condição de sujeito ativo, paute-se em observância aos preceitos constitucionais e legais, evitando excessos.

Ademais, imperioso se mostra a exposição dos elementos formadores da relação jurídica tributária, afinal, o pleito acautelatório, movido pela Fazenda Pública, deverá encontrar fundamento de validade nestes requisitos.

Versou-se sobre a ação de execução fiscal, outro instrumento de uso exclusivo do ente estatal, que tem por finalidade garantir maior celeridade na persecução do crédito público em comparação com a ação executiva comum, disposta no Código de

Processo Civil. Nesta toada, além da abordagem acerca da dívida ativa e do procedimento de inscrição, foi retratado como o Legislador, através de edições corriqueiras de legislações sobre REFIS e o Judiciário, através de seu órgão administrativo, Conselho Nacional de Justiça, vem adotando medidas almejando maior celeridade, precipuamente, nos processos executivos da Fazenda Pública, considerando que há em todas as esferas da Federação, grande inadimplência fiscal.

Com base nesta análise, passou-se ao estudo da medida cautelar fiscal, dispondo sobre conceito, natureza jurídica, discussões que surgiram acerca da inconstitucionalidade da lei instituidora, o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região acerca do tema e o debate acerca do foro competente para ajuizamento da medida. No mais, foi retratado a forma pela qual, o inadimplemento tributário, principalmente o empresarial, influir na ordem econômica e social, destacando-se para tanto, julgamento emblemático proferido pelo Supremo Tribunal Federal, determinando a cassação do registro especial de uma empresa fabricante de cigarros.

À luz de tudo o que foi exposto, conclui-se que, historicamente, o Brasil passa por um fenômeno de ineficiência tributária, vide as diversas legislações de parcelamento editadas ao longo dos anos. Com as medidas atuais promovidas, como a criação do Tribunal Regional Federal da 6ª Região, e, a implementação do programa “Resolve”, garantindo maior integração e automação na busca de ativos do devedor, o cenário tende a ser de melhora.

Nesta diapasão, o crédito público tem grande relevância para um Estado social, sendo através dele, que este mesmo Estado consiga garantir, principalmente, os direitos constitucionalmente elencados ao seu povo. Logo, necessário se faz, além das medidas já adotadas, que os órgãos estatais responsáveis pela persecução do crédito público, utilizem as ações específicas versadas no presente trabalho, execução fiscal e cautelar fiscal, considerando que o ordenamento jurídico brasileiro reconhece a importância da arrecadação, principalmente, ao instituir diversas vantagens para o Fisco.

6. REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. **Conselho Nacional de Justiça (CNJ)**. Justiça em Números 2020. Brasília: CNJ, 2020b. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB->

V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf.

Acesso em: 20 set. 2022.

BRASIL. Ministério Público Federal. Caso Lava Jato. Disponível em <https://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso>. Acesso em 22 ago. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. APELAÇÃO CÍVEL: AP 5002250-93.2011.4.04.7207. Relator: Jorge Antonio Maurique. DJe 21/03/2014. JusBrasil, 2014 Disponível. em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/889329812/apelacao-civel-ac-50022509320114047207-sc-5002250-9320114047207/inteiro-teor-889330026?ref=juris-tabs>. Acesso em: 10 ago. de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 550.769 RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJe 27/02/2013, Disponível. em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=211925460&ext=.pdf>. Acesso em: 05 ago. de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3952. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível. em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2556011>. Acesso em: 05 ago. de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL: REsp 1.314.033 RJ 2018/0190866-9. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 18/10/2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=24264091&num_registro=201200515973&data=20131018&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 07 de ago. de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL: REsp 722.998 MT. Relator: Ministro Luiz Fux. DJe 28/04/2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1860081&num_registro=200401402611&data=20060428&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 10 de ago. de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL: AgInt no REsp 1889340 RS. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. DJe 23/06/2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202101325619&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 23 ago. de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL: REsp 1786133 PR, Relator: Ministro Francisco Falcão. DJe 14/05/2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221786311%22%29+ou+%28RESP+adj+%221786311%22%29.suce>. Acesso em 23 Ago de 2023.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de direito constitucional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172726/>. Acesso em: 05 Out 2022.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Ação de execução fiscal**. 1 ed. Rio de Janeiro: Aide, 1995

CRUZ, André Santa. **Direito empresarial** – Volume único. 9 ed. São Paulo: Método, 2019. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530985523/>. Acesso em: 06 Out 2020.

FIORIN, Ricardo. **A concorrência desleal no âmbito tributário**: responsabilidade do poder judiciário. Empório do Direito. Porto Alegre, 2017. Disponível em:

<https://emporiiododireito.com.br/leitura/a-concorrenca-desleal-no-ambito-tributario-a-responsabilidade-do-poder-judiciario>. Acesso em: 01 out. de 2022.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597001242/>. Acesso em: 18 jun. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder. **Tratado de direito financeiro**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502208629/>. Acesso em: 06 out. 2022.

MASCITTO, Andréa, et al. **Garantias judiciais no processo tributário**: cenários, perspectivas e desafios. São Paulo: Blucher, 2018. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788521212775/>. Acesso em: 11 out. 2022.

MASSUD, Rodrigo G. N. **Os limites à utilização da ação cautelar fiscal como instrumento processual construtivo do patrimônio de terceiro estranho à obrigação tributária**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo [recurso eletrônico]. São Paulo, n.23, mar./abr. 2020. Disponível em:

<https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/37503>. Acesso em: 23 ago. de 2023.

MICHELOTI, Marcelo Adriano. **A influência da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça na medida cautelar fiscal**. Disponível em

https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ediacao062/Marcelo_Micheloti.html. Acesso em: 05 ago. 2023.

PRIA, Rodrigo Dalla. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) e seu cabimento na Execução Fiscal**. In XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo, Noeses: 2018.

THEODORO JR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547207991/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

WITZEL, Wilson Jose. **Medida cautelar fiscal**. Vitória, 2010. Disponível em:

<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136451.pdf>. Acesso em 18 de Jun de 2020.