

Editora Quartier Latin do Brasil

Tel./fax: (55 11) 3101-5780

Rua Santo Amaro - 316 - loja - Bela Vista

CEP 01315-000 - São Paulo - Brasil

Empresa brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

PAULO CESAR CONRADO

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP

Juiz Federal em São Paulo

Professor de Direito Tributário e Processual Tributário do IBET

Professor da PUC/SP

Professor da Fundação Getúlio Vargas – FGV-GVLaw

PROCESSO TRIBUTÁRIO

3ª edição

Atualizada com base no Novo Acordo Ortográfico

Editora Quartier Latin do Brasil

São Paulo, inverno de 2012

quartierlatin@quartierlatin.art.br

www.editoraquartierlatin.com.br

9.3. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

9.3.1. PROCESSO JUDICIAL EXACIONAL

A inclusão de um dado processo tributário na classe dos *exacionais* depende, segundo opção já firmada, da prévia constatação de que o respectivo agente provocativo seria o Estado-fisco.

Por exacional devemos entender, assim, o processo tributário que, instaurado pelo Estado-fisco (sujeito ativo da obrigação tributária), tende a efetivar, no plano fenomênico, o conteúdo da relação jurídica de direito material já de antes constituída.

Nesse conceito, ao que se percebe, não se identifica a perspectiva de constituição da obrigação tributária, senão apenas sua efetivação – assim é, com efeito, uma vez dotada a Administração (Estado-fisco) do *munus* de, aplicando a lei de ofício¹¹¹, manejar os instrumentos que o direito positivo lhe concede à guisa de constituir os fatos e relações de direito tributário.

Poderíamos dizer, numa certa óptica, que a prática, pelo Estado-fisco, de atos tendentes à constituição do fato jurídico tributário e da correlata obrigação enfeixaria um certo nível de processualidade. De tal perspectiva, exsuriria, então, a ideia de que, administrativamente, haveria processo exacional – vale dizer: processo instaurado por atividade do Estado-fisco.

Recusamos, entretanto, tal possibilidade: se processo é relação que deflui do fato jurídico *conflito*, a prática, pelo Estado-fisco,

dos atos pertinentes ao ciclo de positivação do direito tributário, não o caracterizaria¹¹².

Ao final, tornamos, então, à afirmação já antes sugerida (4.1.2): o processo tributário exacional é, sempre, judicial, servindo unicamente à efetivação do conteúdo da obrigação tributária, que já se suporia desde antes constituída. E, por assim ser (judicial), o instrumento que constitui o respectivo fato jurídico *conflito* será, sempre, a petição inicial.

9.3.1.1. EXECUÇÃO FISCAL

9.3.1.1.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A execução fiscal é, por essência, a mais expressiva manifestação da categoria que estamos a explorar: parte da prévia constituição da obrigação tributária, avança para a caracterização de peculiar forma de conflito (a omissão do contribuinte quanto à prática de qualquer ato que tenda à suspensão ou à extinção daquela mesma obrigação), corporificando-se via petição inicial constitutiva do aludido fato (o inadimplemento do contribuinte).

Sua missão: permitir a veiculação de norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária.

Seu pressuposto: a constituição da obrigação tributária.

Nesse momento, duas advertências se interpõem, uma sobre a “missão” da execução fiscal, outra sobre seu “pressuposto”.

sugestiva de Benvenuti” (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, p. 278-9).

111 Definição de Seabra Fagundes para a atividade administrativa (O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, p. 2-3).

112 Para que se verifique, necessário seria mais do que a só atuação estatal: a atuação do próprio contribuinte. Aí, reforce-se, o porquê de o processo tributário administrativo ter sido desde o início definido como modalidade antiexacional.

9.3.1.1.2. O PROBLEMA DA “MISSÃO”

Sugerimos, genericamente, que o propósito das manifestações processuais exacionais imbrica com a idéia de efetivação (realização) do conteúdo de uma obrigação (tributária) insatisfeita. Avançando, fixamos que a missão do processo de execução fiscal (forma exacional) diz com a veiculação de norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária.

Note-se, aí, a sutil diferença existente nas palavras usadas: (i) efetivar o conteúdo de uma obrigação tributária insatisfeita; (ii) veicular norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária: aparentemente sinônimas, as orações aqui postas hospedam, em rigor, significativa diferença, cumprindo-nos admitir que a primeira (“efetivar o conteúdo de uma obrigação tributária insatisfeita”) é muito menos apropriada que a segunda (“veicular norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária”).

Execução fiscal, como forma processual exacional, é relação jurídica que decorre da constituição de um específico fato *conflito* (o inadimplemento do contribuinte); como todo processo, tende à produção de tutela jurisdicional apta a compô-lo. Mas, ao final, como se compõe aquele tipo de conflito? Como se compõe, em suma, o inadimplemento do contribuinte? As duas orações parecem responder tais indagações: (i) compõe-se o conflito, efetivando-se (realizando-se) o conteúdo da obrigação tributária insatisfeita; (ii) compõe-se o conflito, veiculando-se norma individual e concreta constitutiva do modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária insatisfeita.

Começa a transparecer, ao que nos parece, a diferença que subjaz às duas proposições: dizer que “o conflito aparelhado na execução fiscal será resolvido mediante a efetivação do conteúdo da obrigação tribu-

tária insatisfeita” é, convenhamos, muito mais do que dizer “o conflito aparelhado na execução fiscal será resolvido mediante a produção de norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária”. E, justamente por ser “muito mais”, aquele primeiro modo de descrever o objetivo da execução fiscal parece-nos, embora antes usado, o menos apropriado.

Esse “muito mais” a que nos referimos é forma despretenhiosa de falar que a primeira proposição, ao descrever o objeto da decantada “ação”, vai além, transcende, em rigor, o próprio conceito de jurisdição. Lembre-se, com efeito, (i) que execução fiscal é processo, (ii) que processo é instrumento da jurisdição, e (iii) que, portanto, os atos judiciais de execução são manifestações jurisdicionais. Lembre-se, mais: que jurisdição é atividade estatal compositiva de conflitos que se perfaz via *tutela jurisdicional*, entidade de caráter normativo.

Conclusão: se execução é forma processual que instrumentaliza a jurisdição, sua solução há de atrelar-se à noção de tutela, ou, por outra, à noção de norma individual e concreta.

Tal perspectiva parece conter, ademais de tudo, uma adicional virtude: afasta a possibilidade (a nós, em princípio, quase irresistível) de se falar em processo de execução (fiscal) como instrumento que permite, mesmo excepcionalmente, que o plano jurídico se confunda com o plano dos fatos, nele tocando: *o processo de execução fiscal visa à produção de norma individual e concreta (tutela jurisdicional executiva) constitutiva do modo de realização, no plano da facticidade social, da obrigação tributária inadimplida.*

Seguindo, assim, a regra segundo a qual o direito não entra no “social”¹¹³, assumimos, definitivamente, a errônea da primei-

113 “O Direito apenas fornece – elucida Rubens Gomes de Sousa – ‘mecanismos práticos de atuação a uma conclusão predeterminada e não atingida por ele próprio, mas recebida de uma das outras ciências sociais, que são todas, por definição, pré-jurídicas; por exemplo, a Sociologia, a Finança, a Economia.

ra das proposições que lançamos: execução fiscal não é meio processual que tende a realizar a obrigação tributária¹¹⁴.

9.3.1.1.3. O PROBLEMA DO “PRESSUPOSTO”

Alinhamos, pouco antes, que a execução fiscal, como figura processual exacional, guarda a constituição da obrigação tributária como pressuposto.

Genérica, tal proposição também merece reparos.

Já assentamos, quando descrevíamos o ciclo de posituação do direito tributário (Capítulos 3 e 4), que a constituição da obrigação tributária se dá ou pela via do lançamento ou pela do “autolancamento”, expressões de normatividade individual e concreta.

Cruzando tal afirmação com a precedente, teríamos: *o pressuposto da execução fiscal é o lançamento ou o “autolancamento”* – sinaliza-se, já aí, a efetiva necessidade de reparos em nosso raciocínio.

Em primeiro lugar, é preciso determinar o que se quer fazer, definir o resultado que se pretende obter. Este é o trabalho da própria Política, no seu sentido pleno de arte de governar, inspirada pela Economia, pela Ciência das Finanças, pela Sociologia e pela observação dos fatos que podem, ou que devem, influenciar a orientação governamental, até mesmo o aspecto ético. Só depois de definido o objetivo da ação é que se procuram os meios para conseguir esse resultado. E a função do Direito é, simplesmente, a de fornecer aqueles meios de atuação para obtenção de um resultado predeterminado que não é, por si mesmo, jurídico’.

Depois de investigar e analisar experiências sociais, o homem concebeu construir este instrumento de ação social: a regra jurídica.

A regra jurídica é a utilização da linguagem (oral ou escrita) como estimulante (excitante) condicionador que provoca, na atitude mental do homem, um reflexo condicionado à incidência daquela regra jurídica sobre sua hipótese de incidência” (Teoria geral do direito tributário, Alfredo Augusto Becker, p. 64).

114 Analisando nossa própria atividade, a judicatura, passamos a compreender, então, que a tutela jurisdicional que nos é requerida em nível de execução fiscal enfeixa-se nas diversas normas (individuais e concretas) que produzimos nos respectivos autos: ordem de penhora, alienação judicial do patrimônio penhorado, etc., nada tendo com as eventuais repercussões verificadas no domínio social – repercussões essas que, embora desejáveis (a bem da ideia de efetividade social do direito), não são determinantes da noção, dogmática, de jurisdição.

Por opção genericamente firmada no direito positivo processual (art. 583 do Código de Processo Civil)¹¹⁵, toda execução (inclusive a fiscal) assentar-se-á em título executivo, assim entendido o documento que espelha, por presunção, a existência de uma obrigação.

Se é certo que lançamento e “autolancamento” realizam, em princípio, o conceito adrede posto (à medida que se apresentam como documentos que retratam, por presunção, a existência da obrigação tributária), não é menos certo, porém, que o sistema do direito positivo opera com um adicional elemento de definição: título executivo é documento que espelha, por presunção, a existência de uma obrigação e que, como tal (como título executivo), foi taxativamente previsto em lei. Donde tiramos: para que seja considerado *título executivo*, um certo documento, ademais de atestar a existência de uma relação jurídica (com o apontamento, via de consequência, de todos os seus elementos constitutivos), deve ter sido pelo sistema do direito positivo como tal tratado¹¹⁶.

Pois é aí, como sugerido, que se aloja o problema da afirmação de que o pressuposto da execução fiscal é a constituição da obrigação tributária: lançamento ou “autolancamento”, por estipulação legal (ou ausência dela), não são títulos executivos, cumprindo tal papel, para os casos de execução fiscal, a denominada *Certidão de Dívida Ativa*, documento cuja produção por certo supõe aqueloutros (lançamento ou “autolancamento”), mas que com eles não se confunde.

Nessa trilha, temos, ao final, que a constituição da obrigação tributária (e assim os respectivos veículos, lançamento e

115 “Art. 583. Toda execução tem por base título executivo judicial ou extrajudicial.”

116 Documento que atesta a existência de uma relação jurídica, mas que não é pela lei tratado como título executivo perfaz, em tese, o conceito de título monitório, habilitando a propositura de um’outra classe processual.

“autolancamento”) é, deveras, pressuposto da execução fiscal, não se apresentando, todavia, como uma sua elementar suficiente.

Conclusão: mais do que constituir a obrigação tributária (via lançamento) ou de vê-la constituída pelo contribuinte (via “autolancamento”), o Estado-fisco, para que possa se pretender agente provocador do Judiciário em nível de execução, deve, precedentemente, constituir o correlato título executivo, fazendo-o mediante específico procedimento administrativo (falamos aqui, repare-se, em procedimento, porque ausente a ideia de conflituosidade nessa fase) de inscrição do crédito tributário no respectivo Livro de Dívida Ativa¹¹⁷.

Com isso, a obrigação, desde antes exigível (tanto que o Estado-fisco, em sede de lançamento, notifica o contribuinte, sem prejuízo da possibilidade de impugnação, para pagar), avança para o plano da exequibilidade (executabilidade), essa sim condição necessária e suficiente para a instauração dos executivos fiscais¹¹⁸.

117 “A inscrição da dívida ativa pertence à ‘fase integrativa da eficácia’ por revestir a função de um ato de controle preventivo, necessário para que o ato de lançamento assuma plena força de título executivo. Como adiante melhor se verá, a inscrição da dívida ativa situa-se na fronteira entre o procedimento administrativo de lançamento (a cuja fase integrativa da eficácia ainda pertence) e o processo judicial de execução (da qual é pressuposto necessário)” (Alberto Xavier, *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 196).

118 Ensina Araken de Assis, a propósito do tema: “Cuida-se [a prévia exigibilidade da obrigação (tributária) estampada na Certidão de Dívida Ativa] de mais uma característica peculiar ao título executivo exibido pelo Fisco. Nos demais títulos extrajudiciais, recorda José Afonso da Silva, o crédito se constitui e a exigibilidade ou é a ele coeva, ou dela se origina, mas jamais precede o próprio título, como sucede na hipótese da certidão da dívida ativa. Por óbvio, a circunstância de a exigibilidade preceder à certidão da dívida ativa não a elimina nesta classe de título, reafirmando, pois, o art. 586, caput. O contribuinte poderá cumprir a obrigação depois da inscrição, extinguindo-a. De outra banda, nula se mostrará a inscrição de crédito tributário ou não-tributário antes do implemento do respectivo termo” (*Manual do processo de execução*, p. 734).

Regras: (i) para fins tributários, exigibilidade não se confunde com exequibilidade (executabilidade); (ii) nem toda obrigação tributária é exequível, embora todas sejam, em princípio, exigíveis¹¹⁹; (iii) para fins tributários, a exigibilidade é condição necessária, embora não suficiente, ao aparelhamento de execução fiscal; (iv) para fins tributários, a executabilidade é condição necessária e suficiente ao aparelhamento de execução fiscal¹²⁰.

9.3.1.2. MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Genericamente considerado, o processo cautelar assim se define em razão de sua instrumentalidade em segundo grau: (i) todo processo é relação instrumental (1.1) (*premissa a*); (ii) o processo cautelar é, de ordinário, instrumento de outro processo (7.11.1) (*premissa b*); (iii) o processo cautelar é instrumento do instrumento: é instrumental em segundo grau (*conclusão*).

Consoante assentado em 7.11.2., duas seriam as formas processuais cautelares fundamentais: (i) de um lado, encontramos as cautelares concebidas com foros de especificidade (as *nominadas*, valendo, para elas, a ideia segundo a qual, tendo sido pré-concebida a forma de atuação jurisdicional cautelar, específicos seriam, também, os respectivos requisitos); (ii) de outro, as genéricas (*inominadas*, expressão do denominado *poder geral de cautela*, cuja outorga depende da ausência de remédio cautelar específico, bem como do preenchimento dos requisitos gerais, *fumus boni juris* e *periculum in mora*).

119 Falamos, aqui, que toda obrigação tributária é exigível, partindo da premissa de que só há obrigação quando produzida (e operativa) a respectiva norma individual e concreta. Excepcionalmente, nas hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional, é possível imaginar obrigação tributária constituída, mas não operativa; por isso, inexigível.

120 Tais regras aplicar-se-ão, também, aos casos de “autolancamento”, notadamente porque o reconhecemos, desde antes, como norma individual e concreta apta a constituir fato e relação jurídico-tributários.

Falar de *medida cautelar fiscal*, frente a tal quadro de possibilidades, significa explorar precisamente uma das variáveis *específicas* do fenômeno da cautelaridade. Significa dizer: colocamo-nos diante de modalidade processual que (i) visa à emissão de *específica* providência acauteladora, (ii) sendo governada, portanto, por condições também *específicas*.

Pois é fundamentalmente disso que se ocupa a Lei nº 8.397/92, diploma instituidor da referida categoria: fixa, de um lado, o conceito específico de *medida cautelar fiscal* (art. 4º)¹²¹, prescrevendo, de outro, os requisitos cuja presença impõem sua concessão (arts. 2º e 3º, inciso I)¹²², dos quais dois, em particular, merecem análise detida – os inscritos nos incisos, V, alínea b, e VII.

121 “Art. 4º. A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação (...).”

122 “Art. 2º. A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta ausentar-se, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI - possui débitos inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.”

“Art. 3º. Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I - prova literal da constituição do crédito fiscal”.

Também na especial sede da medida cautelar fiscal, vê-se presente oposição semelhante àquela que lançamos quando analisávamos o art. 156 do Código Tributário Nacional: “causa” versus “veículo”. Com efeito, o art. 2º da Lei nº 8.397/92 arrola, de sua parte, as “causas” que incitam a concessão da medida em pauta (desde que associadas ao requisito do inciso I do art. 3º), enquanto o art. 3º, inciso II, prescreve o veículo introdutor, no universo jurídico, daquelas mesmas causas.

Assim é, com efeito, nem tanto pelo conteúdo de tais dispositivos, senão por obra do que prescreve o parágrafo único do art. 1º da mesma lei:

“O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea b, e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário.”

Referido preceito, ao que se vê, não apenas excepciona a regra do art. 1º, *caput* (“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”), chegando a criar ficção verdadeiramente autolítica: medida cautelar fiscal é providência de indisponibilização patrimonial que, nos termos do art. 4º, ocorrerá “até o limite da satisfação da obrigação” – se essa é a providência e seu limite, como outorgá-la sem conhecer-se a obrigação tributária? Mais: como conhecê-la (a obrigação tributária) sem constituí-la? Impossível, assim nos parece, restando inviável, por isso mesmo, a outorga do provimento específico do qual tratamos na forma do retro-transcrito parágrafo único, ou seja, à revelia de prévia constituição da obrigação tributária.

9.3.1.3. EXECUÇÃO FISCAL E MEDIDA CAUTELAR FISCAL: O TEMPO DA COBRANÇA TRIBUTÁRIA

Por ocasião do item 4.4., deixamos assentado que a processualidade exacional opera-se no particular campo da “jurisdição judicial”, repelindo-se, nesse campo, a formação da chamada “jurisdição administrativa”.

E assim é não por outro motivo senão porque à Administração não é dado conduzir processo (administrativo) por ela própria ativado: (i) o titular de pretensão, à guisa de realizá-la,

derrubando resistência que reputa indevida (representada pela inatividade do contribuinte, reitere-se), ou a formula (a pretensão) ao próprio órgão do qual a resistência emana (assim faz o contribuinte, em nível de processo administrativo), ou a terceiro (caso do processo judicial); (ii) se a dirigisse a si mesmo, não seria titular de “pretensão”, não pelo menos juridicamente, eis que restaria ela (suposta “pretensão”) insusceptível de controle; (iii) “pretensão” é vocábulo que, quando extravasa as barreiras da linguagem ordinária e invade o direito, supõe controlabilidade, o que, por sua vez, supõe oponibilidade a sujeito diverso daquele que a possui (a pretensão).

Pois bem, quer isso significar, reafirmando-se o que lá, naquela passagem, se consignou, que, conquanto “auto-suficiente” no que diz com a produção da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, a Administração assim não se põe quando o tema é litigiosidade defluente da inércia do contribuinte.

Nesse sentido, as execuções fiscais não seriam representativas de um modelo exacional de processualidade tributária, mas sim a própria encarnação de tal categoria – por isso falamos, pouco antes, em univocidade.

Disso tiramos: tal categoria processual não pode ser avaliada ao sabor, único, do direito processual, devendo sê-lo, também (e principalmente), sob a óptica do direito administrativo.

Explicamos: vista pelos olhos do direito processual, execução fiscal seria representação, em última razão, do denominado *direito de ação*, contraface do conceito de *jurisdição*; como tal, vinculada estaria aos vetores da *inércia* e da *disponibilidade*, princípios textualizados pelos arts. 2º e 262 do Código de Processo Civil e cujos efeitos explicam, sob certa coloração, os conceitos de *prescrição* e de *segurança jurídica*. Nesse sentido, dir-se-ia: subsumido que está ao conceito de *direito de ação*, o processo executivo fiscal deve ser manejado no tempo próprio

(*prescrição*), pena de se o “perder” (aquele direito). Mais: o sistema faz *disponível* o direito de ação, para assim realizar o valor da estabilidade (*segurança jurídica*).

Não obstante claras, reiteramos que tais proposições derivam de um “olhar processual”, ao lado do qual repousa um’outra visão: frente à inatividade do contribuinte, que não impugna o crédito tributário nem o quita, à Administração não sobra outra alternativa senão dar seguimento à cadeira de positivação do direito tributário, provocando o Estado-juiz via petição inicial executiva fiscal.

Por outra: sob a óptica do direito administrativo, a atividade processual do Fisco é imperativa, já não mais dispositiva; “deve” ocorrer, não se retendo ao campo das meras “possibilidades”.

Do cotejo dessas duas ordens, ter-se-ia, então, um aparente paradoxo, a ser resolvido pela interveniência da noção de responsabilidade funcional: se a cobrança do crédito tributário “deve” ocorrer e assim não se põe, sendo colhida, por exemplo, pela prescrição, em face dos agentes administrativos de cuja atividade dependia referida cobrança deve ser dirigida paralela investigação tendente a apurar eventual responsabilidade, única forma de fazer verdadeira a premissa segundo a qual *a cobrança do crédito tributário deve, e não simplesmente pode, ocorrer*.

Pois é exatamente nesse contexto que intercede a figura da *medida cautelar fiscal*, instrumento já de antes aventado e que pode e deve ser visto nesse contexto que aqui abrimos.

Com efeito, como variável do fenômeno da cautelaridade, a espécie em questão visaria à emissão de providência protetiva do resultado prático do processo de execução fiscal – a saber, reitere-se, a indisponibilização patrimonial. Agora, note-se: se o processo de execução fiscal, sob a óptica administrativa, não é mera contingência, senão uma imposição, e, mais, se a cautelar fiscal vem à luz para aquele (o processo de execução fiscal) prote-

ger, o que se há de concluir não é outra coisa, senão que tal modelo processual acessório, firmados os respectivos requisitos, é tão imperativo como o respectivo principal (execução fiscal), repudiando-se, aqui, a aplicação de expressões caracterizadoras de pretensa discricionariedade. Por outra: (i) à Administração não seria dado nenhum juízo de conveniência ou oportunidade sobre a efetiva cobrança do crédito tributário, devendo promovê-la; (ii) de igual modo, à Administração não é dado nenhum juízo de conveniência ou oportunidade sobre o aparelhamento das providências acauteladoras necessárias à proteção do crédito em vias de cobrança.

Nessa linha de ideias, mais do que criar um modelo processual, a Lei nº 8.397/92 institui um dever (mais um!) para a Administração: de permanente vigilância e apuração, junto a cada contribuinte, de eventual causa geradora de pedido cautelar fiscal, pena de permitir o indesejável desencadeamento de tais eventos e, com isso, a igualmente indesejável perturbação da eficácia prática do processo de execução fiscal.

E assim ressurgem, à evidência lógica, a mesma conclusão adrede lançada: se a cobrança do crédito tributário “deve” ocorrer e, não obstante isso, a mesma se frustra pela verificação de evento que poderia ter sido evitado à luz de uma medida cautelar fiscal, em face dos agentes administrativos de cuja atividade dependia referido processo deve ser dirigida paralela investigação tendente a apurar eventual responsabilidade, única forma, mais uma vez, de fazer verdadeira a premissa segundo a qual *a cobrança do crédito tributário deve, e não simplesmente pode, ocorrer* – daí porque afirmamos, linhas antes, que o tema da cautelar fiscal sobreleva-se no exato momento em que olhamos o processo de execução fiscal sob o prisma administrativo.

A par de tudo isso, ocorre, agora, o dado prático, no qual penetramos por meio de uma singela indagação: a quantas anda a cobrança tributária?

Cientes de que toda investigação pragmática é, em direito, das mais árduas, induzindo temerários (porque precoces) juízos de “verdade/falsidade”, não desejamos, aqui, outra coisa, senão reduzir em linguagem pelo menos um dado, justamente o que, como a pergunta antes formulada, apresenta-se óbvio: a cobrança tributária é cronologicamente descompassada, à medida que se refere a créditos remotamente constituídos. Não sem razão: olhada sob a óptica processual, a cobrança tributária é, como já visto, corolário do direito de ação, exercitando-se segundo as noções de “direito de ação”/“prescrição”: tendo cinco anos para cobrar, o Fisco assim o faz – cobra *no tempo do direito*, mas muitas vezes *fora do tempo da viabilidade factual*, circunstância que, ainda no campo da facticidade, amesquinha o potencial prático da execução fiscal.

É bem certo, admitamos, que problemas jurídicos *no direito* se resolvem. Destarte, se a cobrança *no tempo do direito* é cobrança juridicamente viável, nada há a opor-se, em princípio, quanto à conduta do agente administrativo que nesses termos procede. Sem prejuízo disso, desejável que o problema seja encarado sob o viés sistêmico: é elemento integrante do conceito geral com o qual vimos operando (“cobrança tributária”) a decantada *cautelar fiscal*; dela, portanto, não podemos descurar e, por isso, nela devemos nos concentrar à guisa de resolver o precitado confronto – direito (teoria) e prática.

Assim caminhando, devemos assentir que a cobrança efetuada *no tempo* que o direito proclama só é juridicamente viável acaso a hipótese com a qual se estiver operando não seja daquelas que enseje a formulação de pedido cautelar. Reitere-se: quando o sistema introduz, em seu ventre, a figura da cautelar fiscal, cria para a Administração o encargo de apurar, junto a cada contribuinte, eventual causa geradora de prejuízo para a eficácia prática do processo de execução fiscal.

Se é certo, assim, que o Fisco dispõe de “tempo jurídico” razoavelmente largo para exercitar o direito de ação de execução fiscal, não é menos correto que a gestão de tal tempo é de ser criteriosa, orientando-se pelos mesmos vetores que, no direito positivo, funcionam como requisitos para a concessão da medida cautelar fiscal. Virtuosa, tal providência, retira-nos do sempre desquerido campo das subjetividades, permitindo que a cobrança tributária oriente-se, cronologicamente, não apenas pelo tempo absoluto da prescrição, mas também pelo tempo relativo do risco de lesão à efetividade da pretensão executiva.

Ao final, o que concluímos é que a medida cautelar fiscal, instrumento de ínfima aplicação prática, deveria, no mínimo, balizar a conduta do agente administrativo responsável pela cobrança tributária, servindo os respectivos requisitos como objetivo critério de definição do momento mais adequado para a deflagração da cobrança tributária: conquanto juridicamente viável, a execução fiscal proposta no prazo prescricional pode, do ponto de vista prático, quedar comprometida pelo descuido em relação à verificação das condições que habilitavam a paralela formulação de pedido de medida cautelar fiscal, reafirmando, assim e mesmo que *no tempo do direito* se esteja, a questão atinente à responsabilidade funcional dos que gerenciam a indigitada atividade de cobrança.

9.3.1.4. DECRETABILIDADE *EX OFFICIO* DA PRESCRIÇÃO EM NÍVEL DE EXECUÇÃO FISCAL

Prescrição é tema que, em matéria tributária, refoge aos parâmetros usualmente outorgados pelos demais setores do direito.

Com efeito, prescreve o art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional que o fenômeno em pauta é implicativo de resultado análogo ao da decadência, qualificando-o, o fato jurídico da prescrição, como causa extintiva do crédito tributário.

Não é esse, sabemos, o tratamento ordinariamente atribuído ao tema: identifica-se na prescrição, de regra, uma causa de extinção do direito de ação, incapaz de fulminar o direito de fundo (material).

Seja como for, reitere-se: a matéria, em nível tributário, é destinatária de tratamento próprio, o que nos autoriza a concluir, ratificando a proposição inicial, que prescrição e decadência, no específico setor em foco, constituem modalidades que operam num mesmo nível.

Por outra: prescrição e decadência – conceitos que, em nível teórico geral, são por sua eficácia diferenciados – em direito tributário têm o mesmo tônus.

Indevida, por isso, a tomada, sem qualquer reparo, do regime jurídico geral da prescrição se o que se quer é aplicá-la no particular campo tributário.

Já daí impor-se-ia, assim temos, a negativa da tese-base segundo a qual prescrição (tributária) não se decreta *ex officio*¹²³: recuperada a premissa de que, sob a óptica eficaz, análogas apresentam-se prescrição (tributária) e decadência (igualmente tributária) – operando, ambas, como causas de extinção dos créditos daquele jaez –, imperativo admitir o atingimento, nos dois casos, do direito de fundo, circunstância que justifica sua decretação *ex officio*, numa e noutra situação, pela autoridade para tanto competente¹²⁴.

123 O tema desafia, na atualidade, novas perspectivas, estabelecidas pelo advento da Lei nº 11.280/2006, diploma que introduz, no art. 219 do Código de Processo Civil, o novel parágrafo, assim vazado: “O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição.”

124 No conceito de autoridade competente, entendemos incluídos o agente administrativo, bem assim Poder Judiciário, cada qual operando dentro dos respectivos procedimentos e/ou processos.

9.3.1.5. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM EXECUÇÃO FISCAL

Não é de hoje que o tema da prescrição intercorrente nos processos de execução fiscal vem sendo suscitado: as pretensões em tais processos de fato sempre comportaram o exame do fenômeno prescricional sob dúplici perspectiva – a primeira, do mesmo timbre da que se vê para todos os demais tipos processuais, atua em relação ao momento de provocação do Estado-juiz; a segunda (justamente a que é predicada pela noção de intercorrência), atua em relação ao momento de outorga da tutela jurisdicional (no caso, a executiva).

Natural que assim seja, com efeito. Execução é, em nosso sistema, a única forma processual cuja tutela não se constitui como fim (do ponto de vista cronológico) do processo, senão como ato intercorrente: confere-se-a no decorrer do processo, mediante uma série de atos, no mais das vezes canalizados à expropriação do patrimônio do devedor. Como ato final do processo (de execução), o que se vê, portanto, não é a tutela executiva propriamente dita, senão um ato (sentença) de conteúdo puramente homologatório, tendente a encerrar, e tão apenas encerrar, a cadeia processual.

Ocorre que a tutela executiva (cuja outorga se dá, repita-se, intercorrentemente) tem a sua concessão subordinada a duas condições inexoráveis: primeiro, a preliminar citação do devedor; segundo, a localização de patrimônio de possível expropriação. À falta de uma e/ou outra de tais condições, frustrada restará a outorga da tutela executiva (intercorrente), ficando prejudicada, ademais, a produção do ato finalizador do processo (sentença chancelando a satisfação do credor). Aí está, precisamente, a base lógica da ideia de prescrição intercorrente: no plano das execuções, o Estado-juiz tem que ser provocado no prazo por lei estabelecido (prescrição propriamente dita); mas não só: em tal plano, as condições necessárias à outorga da correlata

tutela (informações acerca do paradeiro do devedor e de seu patrimônio) tem que ser oferecidas no tempo apropriado, pena de se frustrar sua conferência (da referida tutela), quedando o processo em aberto *ad infinitum* – resultado repudiado pelo valor que por detrás da noção de prescrição atua (segurança jurídica). Por outra: se a outorga das tutelas executivas não é atribuição estatal que dependa unicamente da provocação do interessado – exigindo, mais ainda, o fornecimento dos elementos-informações, por aquele mesmo interessado, que a viabilizem –, imperativo que desdobrada reste, para tais processos (de execução), a ideia de prescrição.

Profligamos, com tudo isso, a tese de que a prescrição intercorrente é fenômeno inerente à natureza dos processos executivos, funcionando como corolário inexorável da noção de segurança jurídica para tais modalidades – assim como o é o conceito de prescrição (propriamente dita) para todos os demais tipos processuais.

Conclusão disso: seu reconhecimento independe da existência de enunciado prescricional que a preveja com foros de especificidade, bastando, antes disso, que o correspondente fato implicador se verifique, a saber, a inércia do interessado (exequente), por tempo igual ou superior ao da prescrição (propriamente dita), no que diz com a prestação, em favor do Estado-juiz, dos elementos-informações necessários à consecução dos atos executivos indispensáveis ao aperfeiçoamento da respectiva tutela (citação/penhora).

Outra conclusão: prescrição intercorrente é causa de extinção da obrigação tributária cuja decretação se põe desde sempre viável independentemente de provocação do interessado. Submete-se, usando outro falar, ao mesmíssimo regime aplicável à prescrição propriamente dita (do que tratamos no item imediatamente anterior, de número 9.3.1.4.).

Não obstante isso, em sua atual dicção, a Lei nº 6.830/80, contempla específica solução para as situações de “travamento” do ciclo processual em virtude da não localização do devedor e/ou de bens susceptíveis de penhora.

Nesse sentido, o seu art. 40 e parágrafos, inclusive o 4º, introduzido pela Lei nº 11.051/2004:

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

§ 1º. Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

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

§ 3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.”

Ao que se vê, o quadro normativo pertinente às execuções fiscais só faz corroborar o quanto alhures se fixou: de um lado, proclama a figura da prescrição intercorrente; de outro, reafirma a sua submissão ao regime de decretação *ex officio*.

A par disso, possível seria objetar, dizendo-se que a decretabilidade *ex officio* da prescrição intercorrente só se mostraria viável a partir da vigência da lei que a introduziu no sistema, pena de se atribuir, fazendo-se doutra forma, indesejável retro-operatividade a tal preceito (o novo parágrafo 4º do art. 40).

A tal objeção, outras duas, todavia, poderiam ser postas, consequência, em última razão, do quanto já exposto nos itens precedentes: em primeiro lugar, relembre-se, prescrição intercorrente é fenômeno que transcende a literalidade do direito positivo; em segundo, sua decretação, quando o tema de fundo é de caráter tributário, é perfeitamente possível independentemente de provocação.

Todavia, ainda que desprezadas fossem tais premissas, necessário convir que a norma trazida pela indigitada Lei nº 11.051/2004, por não disciplinar o fenômeno da prescrição, tampouco sua forma intercorrente, não se vê dotada de caráter material, senão de foros processuais: sua função vinculada estaria, nesses termos, à explicitação do regime (processual) de decretação a que se submete o referido fenômeno (da prescrição intercorrente) – conclusão que ao mesmo tempo que repele qualquer discussão sobre a necessidade de veiculação do tema por lei complementar, autoriza a imediata aplicação da norma a todos os casos que em seu arquétipo se encaixam.

Não fosse assim, aliás, algo de “surreal” ocorreria. Tome-se, de fato, as seguintes premissas:

- (i) não localizado o executado de um dado processo, deixa-se de o citar, não se operando, por consequência, sua integração à relação processual;
- (ii) paralisado, sem qualquer pronunciamento do respectivo exequente, fica tal processo de execução suspenso por tempo superior ao prazo de prescrição legalmente estipulado, operando-se, com isso e em tese, a noção de prescrição intercorrente.

Uma única inferência, vistas tais premissas, seria possível: entender a prescrição intercorrente como causa de extinção “decretável”, para casos anteriores à Lei nº 11.051/2004, ape-

nas por provocação do interessado seria o mesmo que negar sua existência (da prescrição intercorrente) antes do advento de tal lei – se, em situações que tais, o que implica a suspensão do processo (causa remota de geração da noção de prescrição intercorrente) é a não localização do executado, exigir-se a prática de ato provocação seria o mesmo que exigir o factualmente inexigível; seria, por outra, como que dizer: a prescrição intercorrente só pode ser decretada se um certo sujeito que não está no processo a alegar, sendo inexorável que, justamente por ali não estar referido sujeito, iniciado restou o “processo” ensejador da prescrição intercorrente!

Talvez por isso mesmo tenha o indigitado diploma normativo estabelecido, quando da introdução do novo parágrafo 4º, a necessidade, para fins de decretação *ex officio* da prescrição intercorrente, de prévia ouvida do exequente, nunca do próprio executado: toma em conta o legislador, nesse particular, a óbvia premissa de que, mesmo não sendo universais, casos há em que a origem última da prescrição intercorrente diz com a não-localização (e conseqüente não integração ao processo) do executado.

9.3.2. PROCESSO JUDICIAL ANTIEXACIONAL

Em raciocínio oposto ao que desenvolvemos na abertura do item 9.3.1., registramos, aqui, que a categorização de um dado processo como *antiexacional* depende da constatação de que o respectivo agente provocativo é o contribuinte: antiexacional é, pois, o processo tributário que, instaurado pelo contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária), tende a obstar, de algum modo, o desenvolvimento do ciclo de positivação do direito tributário, ora preventiva, ora repressivamente.

9.3.2.1. PROCESSOS PREVENTIVOS

9.3.2.1.1. “AÇÃO” DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

9.3.2.1.1.1. CONCEPÇÃO USUAL

Por “ação” *declaratória* entende-se, via de regra, aquela em que o pedido do autor gira em torno exclusivamente da eliminação de afirmada incerteza quanto à (in)existência de um vínculo jurídico, buscando-se, por isso mesmo, a *declaração* (daí o nome da própria categoria) de que ele (vínculo) existe ou não (tudo conforme o pedido do autor).

Especificamente as declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária não fugiriam, em tese, desse padrão, razão pela qual poderíamos afirmar, fortes na óptica convencional, que tais “ações” visariam à obtenção de provimento (sentença) que reconhecesse inexistente uma certa obrigação tributária¹²⁵.

9.3.2.1.1.2. RECONSTRUINDO O CONCEITO DE “AÇÃO” DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Tomada em consideração a circunstância de a obrigação tributária ser constituída mediante a edição de específica norma individual e concreta (lançamento ou “autolancamento”), cumpre aceitar que a sentença a ser editada na decantada “ação”

125 “A ação requerendo provimento declaratório em matéria tributária tem cabimento quando presente estado de incerteza em relação ao contribuinte por força de exigência fiscal” (Cleide Previtali Cais, *O processo tributário*, p. 372).