

ANEXO  
V. 1  
EX. 1.

REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO – ABRADT

BEL  
Sachá Galvão-Misabel Derzi  
Consultoras & Advogadas

Diretora  
Misabel Abreu Machado Derzi  
Coordenador  
Igor Mauler Santiago



|                             |                |      |      |           |      |
|-----------------------------|----------------|------|------|-----------|------|
| Rev. Inter. de Dir. Tribut. | Belo Horizonte | v. 1 | n. 1 | jan./jun. | 2004 |
|-----------------------------|----------------|------|------|-----------|------|

BLSACHA  
001669

03/05/2011

Copyright © 2004 by Livraria Del Rey Editora Ltda.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida, sejam quais forem os meios empregados, sem o permesso, por escrito, do Editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

**Editor:**  
Arnaldo Oliveira

**Editor Assistente:**  
Ana Elisa Ribeiro

**Gerente Editorial:**  
Cristiane Linhores

**Assistentes Editoriais:**  
Alessandro Alves Valadres  
Mara Elizabeth de Sousa Pedrosa

**Diagramação:**  
Lucia Moggi Pongracio Azevedo  
Mauricio Martins

**Capa:**  
Rodrigo Antonio Queiroz Costa

**Projeto Gráfico:**  
Mauricio Morins

**Revisão:**  
Alessandro Alves Valadres

---

**Livraria DEL REY EDITORA LTDA.**  
www.delreyonline.com.br

**Administração**  
Rua Amores, 612 - Funcionários  
Belo Horizonte - MG - CEP 30140-070  
Tel.: (31) 3273-2066  
Fax: (31) 3273-2031  
delrey@delreyonline.com.br

**Editor**  
Tel.: (31) 3284-9770  
editor@delreyonline.com.br

**Editor / BH**  
Rua Amores, 612 - Funcionários  
Belo Horizonte - MG - CEP 30140-070  
Tel.: (31) 3273-1684  
editorbh@delreyonline.com.br

**Editor / SP**  
Rua Santo Amaro, 582 - Centro  
São Paulo - SP - CEP 01315-000  
Tel.: (11) 3101-9775  
delreyp@delreyonline.com.br

---

**Lagoa / BH**  
Av. Contorno, 4355 - São Lucas  
Belo Horizonte - MG - CEP 30110-090  
Tel.: (31) 3284-6665  
Fax: (31) 3284-1545  
contorno@delreyonline.com.br

**Rua Coelho de Souza, 120 - Santo Agostinho**  
Belo Horizonte - MG - CEP 30170-030  
Tel.: (31) 3293-8233  
Fax: (31) 3293-8244  
ossombento@delreyonline.com.br

**Rua Gelcosasa, 71 - Lagoa 20/24 - Centro**  
Belo Horizonte - MG - CEP 30190-909  
Tel.: (31) 3274-3340  
Fax: (31) 3274-6840  
gpbocases@delreyonline.com.br

ISSN 1806-583X

## REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO - ABRADT

#### EXPEDIENTE

**Diretora**  
Misaibel Abreu Machado Derzi

**Coordenador**  
Igor Mauler Santiago

**Secretário**  
Fernando Alves Gomes

**Conselho Editorial**

**Internacional**  
Adriano di Pietro  
Alejandro Altamirano  
Daniel Gutman  
Ferreiro Laparza  
Hugo Gonzalez Cano  
Joachim Reinhard  
Victor Uckmar.

**Nacional**  
Aci Coutinho  
Alicemar Ferreira Maciel  
Alberto Guimarães Andrade  
Alberto Pinheiro Xavier  
Alexandre Lacerda  
André Martins de Andrade  
Carlos Mario Velloso  
Celso Cordeiro Machado  
Dalmar Pimenta

Eduardo Maneira  
Elcio Reis  
Ezequiel de Melo Campos Filho  
Heleno Torres  
Igor Mauler Santiago  
José Alfredo Borges  
José Benedito Miranda  
Marcelo Leonato  
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho  
Paulo de Barros Carvalho  
Ricardo Lobo Torres  
Rodolfo Gropen  
Rouque Carrara  
Sacha Calmon  
Sebastião Reis  
Lauro Bracarense  
Sepúlveda Pertence  
Tourinho Neto  
Werther Botelho Spagnol.

#### ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**Presidente:** Misaibel de Abreu Machado Derzi  
**Vice-Presidente:** Janir Adir Moreira  
**2º Vice-Presidente:** Heleno Taveira Tôrres  
**Secretário-Geral:** Eduardo Maneira  
**Secretário Adjunto:** José Benedito Miranda  
**Tesoureiro:** Aci Heli Coutinho  
**Tesoureiro Adjunto:** Valter de Souza Lobato  
**Diretor Científico:** Werther Botelho Spagnol  
**Diretor de Cursos:** Paulo Adyr Dias do Amaral  
**Diretor da Revista:** Igor Mauler Santiago  
**Relações Institucionais Setor Privado:** Júlia Roberta Gouveia Sampaio  
**Relações Institucionais Setor Público:** Renato Martins Prates

## SUMÁRIO

### PARTI I

|  |     |
|--|-----|
| A Moralidade e a Eficácia na Administração Tributária  | 1   |
| <i>Américo Masset Lacombe</i>  |     |
| Da Certidão de Débitos Tributários com Efeitos Negativos – Direito do Contribuinte à sua Renovação – Medidas Judiciais Cabíveis        | 13  |
| <i>André Mendes Moreira</i>  |     |
| Globalisation et Justice Fiscale   | 27  |
| <i>Daniel Guimann</i>  |     |
| Princípio da Legalidade: Especificação Conceitual x Tipicidade   | 47  |
| <i>Eduardo Moreira</i>   |     |
| As Inconstitucionalidades dos artigos 49 a 52 da Lei n. 10.833/03 – Tributação Diferenciada das Indústrias de Refrigerantes e Cervejas | 59  |
| <i>Elcio Fonseca Reis / Evaristo Ferreira Freire Júnior</i>  |     |
| O Aspecto Espacial da Norma Tributária do Imposto sobre Serviços em Face da Lei Complementar n. 116/03                                 | 73  |
| <i>Flávio Couto Bernardes</i>  |     |
| La "voluntad" versus la "indisponibilidad" en la Obligación Tributaria. La experiencia formal y informal en el Derecho brasileiro      | 89  |
| <i>Helcônio Almeida</i>  |     |
| Regime Constitucional do Cooperativismo e a Exigência de Contribuições Previdenciárias sobre as Cooperativas de Trabalho               | 101 |
| <i>Helena Taveira Torres</i>   |     |
| O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso  | 151 |
| <i>Hugo de Brito Machado</i>   |     |
| Reflexões sobre o Direito Tributário na Pós-Modernidade: Separação dos Poderes e Espécies Tributárias                                  | 165 |
| <i>Igor Mauler Santiago</i>  |     |
| Anotações Acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro   | 175 |
| <i>José Alfredo Borges</i>   |     |

## 7. CONCLUSÕES

7.1. Posto que direito e moral sejam ciências distintas, elas não são antagônicas. Diversos filósofos apartaram as duas ciências de forma peremptória (Kant e Kelsen, para citar as maiores expressões).

7.2. Quando, no entanto, o direito positivo, como no caso da Constituição brasileira, consagra o princípio da moralidade como norteador da conduta da Administração Pública, jurisdicionizou tal princípio, tornando obrigatório o comportamento ético do Estado, não só no plano interno, como no plano internacional.

7.3. O princípio da eficiência decorre do princípio da moralidade, daí, conclui-se que os poderes não só devem ser eficientes, como não podem comprometer a eficiência dos demais.

7.4. Não podem os funcionários do Poder Executivo deixar de tomar decisões amparadas em lei, ou princípios constitucionais, para provocar o recurso à Justiça, e o cômodo cumprimento das decisões judiciais, livrando-se da responsabilidade. Tal atitude atenta contra o princípio da eficiência.

7.5. O desrespeito à jurisprudência pacificada configura uma ofensa não só à moralidade como à eficiência.

7.6. Os prejudicados por comportamentos ilícitos devem propor não só ação indenizatória, como pedir a condenação do Poder Público a ingressar com ação regressiva contra os agentes causadores do prejuízo.

## Da Certidão de Débitos Tributários com Efeitos Negativos – Direito do Contribuinte à sua Renovação – Medidas Judiciais Cabíveis

ANDRÉ MENDES MOREIRA\*

SUMÁRIO: 1. Considerações iniciais. 2. Antecipação da Penhora em Juízo via Ação Cautelar Preparatória de Ação Anulatória de Débito Fiscal ou Mandado de Segurança. 3. Ação Cautelar Incidental à Execução Fiscal – o Onus da Demora na Lavratura do Termo de Penhora não Pode ser Imputado ao Contribuinte. 4. Conclusões.

### 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A renovação sistemática da certidão negativa de débitos tributários pelos contribuintes é, sem dúvida, um dos grandes desafios das empresas atualmente. Com validade limitada (a certidão negativa do INSS, por exemplo, é válida por 90 dias; as certidões negativas emitidas pelo Estado de Minas Gerais, por sua vez, têm validade de 60 dias), o contribuinte se vê, diversas vezes durante o ano, premido pela necessidade de renová-la e, em muitos casos, impedido de fazê-lo face à existência de débitos inscritos em dívida ativa.

\* Mestrando em Direito Tributário pela UFMG. Professor de Pós-Graduação em Direito Tributário. Advogado.

A ausência da certidão com efeitos negativos (seja perante a União, INSS, Estado ou Município) acarreta graves consequências para o contribuinte, que se vê impedido de participar de licitações, contratar e receber pagamentos de órgãos oficiais, obter financiamentos junto a instituições públicas, entre outras limitações. A própria lei de licitações (Lei n. 8.666/93) é clara ao dispor que:

Art. 27. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a:

(...)  
IV – regularidade fiscal.

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

(...)  
III – prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei;

É fato que, após a autuação fiscal e durante todo o curso do processo administrativo-tributário no qual o contribuinte se opõe à exigência fiscal, a exigibilidade do crédito tributário resta suspensa por força do artigo 151, III do CTN, *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

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

Estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a certidão negativa de débitos do contribuinte é renovada sem maiores problemas.

Outrossim, após o ajuizamento da execução fiscal e a consequente garantia do juízo pela lavratura do termo de penhora, a renovação da certidão positiva de débitos com efeitos de negativa (CPD-EN) é também garantida pelo Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

(...)

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

Não obstante as previsões legais, que resguardam o direito do contribuinte durante o curso do processo administrativo-tributário e da ação executiva fiscal (nesta, após a garantia do juízo pela penhora), há um período de tempo – que se inicia com o encerramento do processo administrativo e se prolonga até o ajuizamento da execução fiscal e lavratura do respectivo termo de penhora – no qual o contribuinte fica desacobertado, é dizer, sem poder renovar sua certidão com efeitos negativos perante o Poder Público.

De fato, encerrada a fase administrativa de discussão do crédito tributário e apurado tributo a pagar, o débito é inscrito em dívida ativa pela Procuradoria da Fazenda respectiva (da União, INSS, Estado ou Município). Com a inscrição em dívida, lavra-se a CDA (Certidão de Dívida Ativa), título executivo extrajudicial que irá instruir a execução fiscal. Repise-se que, uma vez encerrada a esfera administrativa, o contribuinte deixa de fazer jus à renovação de sua certidão com efeitos negativos até o momento em que, proposta a execução fiscal, tenha sido lavrado o competente termo de penhora, garantindo integralmente o juízo.

Ocorre que o prazo prescricional para ajuizamento da execução por parte da Fazenda Pública é de 5 (cinco) anos, contados do encerramento do processo administrativo, nos termos do artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “Art. 174. A ação para a cobrança de crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

O prazo de cinco anos justifica-se: muitas vezes os órgãos públicos competentes não dispõem da estrutura necessária para o ajuizamento e acompanhamento de todas as execuções fiscais logo após o encerramento da esfera administrativa. Assim, com um prazo prescricional dilapidado, resguarda-se o direito da Fazenda (que age em nome da sociedade), para que o Poder Público (ou seja, a própria coletividade) não reste prejudicado em seu mister de obter recursos para financiamento das atividades estatais.

O problema reside em que, no intervalo entre o encerramento da esfera administrativa e a lavratura do termo de penhora na execução fiscal, o contribuinte fica desacobertado, vendo-se impossibilitado de renovar sua CPD-EN perante o Poder Público, salvo se conseguir decisão liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (para o que seria necessário demonstrar o bom direito que ampara o contribuinte, o que muitas vezes não é passível de ser feito na exordial, face à necessidade de produção de provas) ou então se depositar, em juízo, o valor integral do crédito tributário inscrito em dívida ativa, obtendo igualmente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com fulcro no artigo 151, II,<sup>1</sup> do CTN (é despiciente lembrar que o depósito integral, em espécie, descapitaliza muitas vezes indevidamente – o contribuinte, além de, em grande parte dos casos,

<sup>1</sup> “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

II – o depósito do seu montante integral;”

ser de consecução impossível, face às vultosas autuações fiscais que não raramente superam o próprio patrimônio da empresa).

Tendo em vista a injustiça dessa situação, a doutrina e a jurisprudência têm criado soluções que possibilitem ao contribuinte antecipar em juízo – mesmo sem o ajuizamento da execução fiscal – a garantia que ofereceriam nos autos da ação executiva, obtendo, via decisão liminar, o direito de renovação de sua certidão executiva, negativas, por aplicação analógica do artigo 206 do CTN. Outrossim, com efeitos negativos, por aplicação analógica do artigo 206 do CTN. Outrossim, há ainda decisões judiciais que têm assegurado ao contribuinte o direito de renovar sua certidão negativa de débitos quando, existente a execução fiscal e oferecido bem em garantia, o termo de penhora não tenha sido lavrado por demora no processamento do feito não imputável ao contribuinte. Vejamos.

## 2. ANTECIPAÇÃO DA PENHORA EM JUÍZO VIA AÇÃO CAUTELAR PREPARATORIA DE AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL OU MANDADO DE SEGURANÇA

A primeira opção para obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, momentaneamente em situações nas quais o contribuinte está premido pela necessidade de obtenção da referida certidão – face à existência de licitação iminente, *verbi gratia* – é, sem dúvida, o ajuizamento de ação cautelar nominada, preparatória de ação anulatória de débito fiscal, visando à antecipação da penhora em juízo. E dizer: não tendo sido proposta a execução fiscal (que, pelo ângulo da regularidade fiscal perante a Fazenda Pública, é benéfica para o contribuinte, pois possibilita a garantia do juízo com os consequentes efeitos previstos no art. 206 do CTN), os Tribunais e juízos de primeiro grau têm facultado ao contribuinte antecipar, via ação cautelar, os bens que garantiriam o feito executivo, estendendo-lhe, por analogia, os efeitos previstos no artigo 206 c/c artigo 205 do CTN, que se pede *venia* para novamente transcrever:

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

(...)

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

Corroborando o exposto, nossos Tribunais têm, invariavelmente, assegurado aos contribuintes que optem por antecipar a garantia da execução fiscal em juízo, por meio de medida cautelar, o direito de renovação da certidão com

efeitos negativos, por aplicação analógica do artigo 206 do CTN. É conferir as seguintes decisões:

### 2 Do STJ:

TRIBUNÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. PENHORA DE BENS SUFICIENTES. A execução fiscal que, em princípio, agrava a situação do devedor, pode, ao revés, beneficiá-lo com a possibilidade de obter a certidão positiva com efeitos de negativa (CTN, art. 206); trata-se de um efeito reflexo da penhora, cuja função primeira é a de garantir a execução – reflexo inevitável porque, suficiente à penhora, os interesses que a certidão negativa visa acautelar já estão preservados. Mas *dat não se segue que, enquanto a execução fiscal não for ajuizada, o devedor capaz de indicar bens suficientes à penhora não tenha direito à certidão positiva com efeito de negativa, porque aí os interesses que a certidão negativa visa acautelar estão a descoberto. A solução pode ser outra se, como no caso, o contribuinte antecipar a prestação da garantia em juízo, de forma cautelar. Recurso especial não conhecido.*<sup>2</sup> [Grifos nossos]

Em seu voto, o Ministro Ari Pargendler assentou:

...As razões do recurso especial sustentam que o devedor solvente, isto é, com condições de oferecer bens suficientes à penhora, tem condições de obter a certidão positiva de débito com efeito de negativa, se o crédito fiscal for objeto de execução, e deve também ter esse direito enquanto a Fazenda atrasar a execução – sob pena de a expedição da certidão pretendida ficar dependente da vontade da Fazenda.

Há aí uma circunstância curiosa: a de que a execução fiscal que, em princípio, agrava a situação do devedor pode, ao revés, beneficiá-lo com a possibilidade de obter a certidão positiva com efeitos de negativa.

Trata-se de um efeito reflexo da penhora, cuja função primeira é a de garantir a execução – reflexo inevitável porque, suficiente à penhora, os interesses que a certidão negativa visa acautelar estão satisfeitos.

(...)

Logo a analogia entre um caso e outro é imprópria.

Agora, se o contribuinte, como no caso, se dispõe a oferecer caução real para obter a certidão negativa, o Judiciário está obrigado a tutelar, cautelarmente, os seus interesses.

Voto, por isso, no sentido de não conhecer do recurso especial.

### 2 Do TRF da 1ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUNÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MEDIDA CAUTELAR. PEDIDO DE EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA

<sup>2</sup> STJ, 2ª T., REsp. 99.653/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, unânime, DJ 23.11.1998, p. 162.

COM EFEITOS DE NEGATIVA. LIMINAR NEGADA. OFERECIMENTO DE CAUÇÃO. ART. 106 DO CTN.

1. O oferecimento de caução real em cautelar garante o débito e possibilita a expedição de Certidão Positiva com efeitos negativos, nos termos do art. 206 do CTN.

2. Agravo provido.<sup>3</sup> [Grifos nossos]

3. Do TRF da 4ª Região:

O preceito normativo encaixado no art. 206 do CTN, no âmbito jurisprudencial, vem recebendo interpretação extensiva. *Reconhece-se direito ao contribuinte-devedor, incapaz de atender qualquer das hipóteses legais que provoque a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), de caucionar bem em garantia do débito tributário, em feito cautelar ora ordinário, obtendo o mesmo efeito da penhora em execução fiscal, preconizado no art. 206 do CTN.*<sup>4</sup> [Grifos nossos]

CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. CAUÇÃO PARA GARANTIR O CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA.

Cuida-se de agravo de instrumento interposto contra decisão proferida em ação cautelar, nas seguintes letras:

... A questão trazida à apreciação do Juízo diz respeito à situação em que o contribuinte, inconformado com a decisão administrativa, pretendendo impugná-la, está impedido de fazê-lo porque os procedimentos de inscrição em dívida ativa e o consequente ajustamento da ação fiscal com a penhora de bens tardam a acontecer. Nesse intervalo de tempo, fica a empresa impedida de obter certidão positiva com efeitos de negativa, o que sem dúvida traz consideráveis prejuízos a sua vida negocial. Com esta ação está o devedor a reservar bens suficientes ao pagamento total da dívida, em face da execução, porém antes da penhora, a qual está, neste momento impedido de fazer. E, desse modo, afasta qualquer intenção fraudulenta em face do Fisco (art. 185 do CTN, parágrafo único). Assim, tenho que a presente ação de caução é meio adequado para garantir o crédito tributário da Fazenda Pública e com isso garantir a obtenção da certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do CTN, desde que outros créditos tributários não tenham sido lançados, exceto aqueles mencionados na inicial, procedimentos administrativos de n. 11080.003.675/00-49 e n. 11080-003.673/00-13. Com fundamento nos arts. 829 c/c o 827 e 828, todos do CPC, defiro a liminar para autorizar a prestação de caução do bem móvel descrito na inicial e determinar à União (FN) o fornecimento à autora de certidão positiva de débito com efeito de negativa.

Alega a Recorrente não ser possível suspender a exigibilidade do crédito tributário mediante oferecimento de caução, por tratar-se de hipótese não contemplada no art. 151 do CTN.

Tenho que o recurso não merece trânsito. Não se pode olvidar que proposta a execução pela Fazenda e realizada a penhora, poderá o contribuinte obter a certidão de que trata o art. 206 do CTN, como efeito reflexo.

Destaarte, nada impede que o mesmo benefício possa ser alcançado pelos que não tenham contra si ajustada a execução fiscal, desde que antecipada a garantia em Juízo por meio de caução, sendo esta a hipótese dos autos. (...) Portanto, em função do princípio da instrumentalidade e efetividade do processo, devem ser recebidos os bens oferecidos cautelarmente, como garantia da dívida, enquanto não ajustada a respectiva execução fiscal.

Frete a esse quadro, com apoio no art. 557 do CPC, nego seguimento ao agravo. Intimem-se. Após, remetam-se os autos ao Juízo de origem.<sup>5</sup>

3. Do TRF da 5ª Região:

*O contribuinte que oferece bem para garantir crédito tributário não deve ficar impedido de participar de licitação pela falta de documento que teria sido fornecido se já estivesse aparelhada a execução fiscal.* Inteligência do art. 206 do CTN.<sup>6</sup> [Grifos nossos]

Consoante se pode inferir das decisões colacionadas, já está sedimentado na jurisprudência o cabimento da ação cautelar como meio para obter-se a certidão positiva com efeitos de negativa em favor do contribuinte, bastando, para tanto, o oferecimento de bem em contra-cautela. De fato, o próprio Ministério Público do Rio de Janeiro, em parecer aviado nos autos do Agravo de Instrumento n. 15.101/02, já salientou que a ação cautelar nominada na qual se antecipa a penhora em Juízo é, na verdade, verdadeira ação cautelar de oferecimento de caução. Os trechos do referido parecer a seguir elencados são esclarecedores:

O ESTADO DO RIO DE JANEIRO agrava de instrumento contra decisão que, em sede de medida cautelar inominada, deferiu liminar para expedição de certidão negativa de débito, apesar da inexistência de dívida fiscal de ICMS. Efeito suspensivo denegado às fls. 22.

(...)  
O I. Julgador monocrático deferiu a liminar amparado em orientação jurisprudencial que admite a caução oferecida em ação cautelar como substitutivo da penhora prevista no art. 206 do Código Tributário Nacional. A decisão não merece reparo.

<sup>3</sup> TRF da 1ª Região, 4ª T., AG n. 2000.01.00.080754-1/DF, Rel. Des. Federal Hilton

Queiroz, unânime, DJ/20.2.2002, p. 161.

<sup>4</sup> TRF da 4ª Região, AG n. 2001.04.01.060118-5, Rel. Des. Federal Luiz Carlos Lugon, j. 8.11.2001.

<sup>5</sup> TRF da 4ª Região, AG n. 2001.04.01020922-3/RS, Rel. Des. Federal Elcio Pinheiro de Castro, DJ/7.6.2001, p. 631.

<sup>6</sup> TRF da 5ª Região, Agravo de Instrumento n. 34.473, Des. Federal Castro Meira, DJ 1.8.2002, p. 544.

O débito fiscal constante de uma certidão negativa expedida pela repartição fazendária pode impedir a realização de inúmeros negócios pelo contribuinte. Se a garantia da penhora equivale à negatividade da certidão (art. 206 CTN), liberando o contribuinte daquela restrição fática que a dívida produz, nada obsta que o devedor, diante da inocência da execução fiscal que lhe concederia o 'benefício' da penhora, se valha da ação cautelar de caução para atingir o mesmo fim, qual seja, a garantia do crédito tributário, obtendo, ao fim, a certidão com o apontamento negativo pela caução.

Importa destacar que, na espécie, embora o autor tenha dado à ação o nome de cautelar inominada, trata-se de verdadeira cautelar de oferecimento de caução, cujo rito deve ser obedecido.

Isto posto, opina o Ministério Público, através da Procuradoria de Justiça, pelo conhecimento, por presentes os requisitos de admissibilidade, e desprovimento do agravo. [Grifos nossos]

A doutrina não discrepa. O Des. Roque Joaquim Volkweis<sup>7</sup>, nesse ponto, é percuente:

Cabe, aqui, no entanto, a seguinte indagação: se o fisco retarda a propositura da execução fiscal de um crédito seu, com o evidente propósito de, com isso, coagir o devedor, que necessita de certidão negativa, ao respectivo pagamento, o que pode o sujeito passivo nessas condições fazer no sentido de, pelo menos, obter certidão positiva com efeitos de negativa? (...)

*A solução mais moderna para o impasse está na 'caução antecipatória da penhora', que o interessado requererá ao Juízo que conhecerá da ação de execução, por intermédio de medida cautelar (CPC, arts. 826 a 838). Prestada a caução em valor suficiente, que é, no fundo, uma reserva de bens (art. 185, parágrafo único do Código Tributário), que não poderá ser recusada, tem-se configurada uma das previsões do seu art. 206, qual seja, a penhora de bens por antecipação, garantindo-se, dessa forma, em favor do devedor, a cessão de certidão positiva com efeitos de negativa.*

Nelson Monteiro Neto<sup>8</sup> assim aborda a questão:

Havendo dívida fiscal, a respeito da qual, apesar de exigível, ainda não se instaurou o respectivo processo executivo, mostra-se perfeitamente possível, mediante providência cautelar preparatória de penhora a ser realizada em eventuais embargos do devedor (...), a obtenção de certidão positiva com

efeitos de negativa, desde que o interessado preste caução, com referência à dívida a ser cobrada judicialmente. É que, *fi-se-se bem, à semelhança da penhora na cobrança executiva (destinada a satisfazer o crédito exequendo), a caução destina-se à satisfação do credor, no processo executivo a ser instaurado.*

Leandro Paulsen<sup>9</sup>, colacionando decisão da Justiça Federal de 1ª instância de Porto Alegre/RS, transcreve ainda o seguinte *decisum*, de lavra do Juiz Federal Substituto Rafael Trevisan (Ação Cautelar n. 97.0019034-0):

...tem a autora o direito de, na execução, oferecer bens à penhora, bem como o direito aos efeitos daí decorrentes, contidos no art. 206 do CTN, mas a demora no ajuizamento da execução está causando grandes prejuízos à parte autora. É, porém, verdadeiro princípio geral do direito que 'a todo direito corresponde uma ação, que o assegura' (art. 75 do Código Civil), e daí advém a conclusão de que a demora ou inércia do INSS não pode impedir a autora de garantir o débito que virá a ser executado através de caução preparatória de penhora, de modo a favorecer-se do disposto no art. 206 do CTN. A presente ação cautelar de caução mostra-se adequada à tutela de tal direito (pretensão), seja na forma do art. 826 e seguintes do CPC, seja com base no Poder Geral de Cautela (entre outros, art. 798 do CPC), de modo que deve ser acolhida a postulação da autora nesse sentido.

Como se infere do exposto, está pacificada – na doutrina e na jurisprudência – a tese de que é cabível a antecipação da penhora por meio de ação cautelar, enquanto não ajuizada a execução fiscal – cuja propositura fica ao alvedrio da Fazenda Pública, que goza de 5 (cinco) longos anos para fazê-lo após o término do processo administrativo – fazendo jus o contribuinte que assim proceder à obtenção de certidão com efeitos negativos, nos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional.

Contudo, o problema que se vislumbra no ajuizamento da ação cautelar é que, por expressa disposição do CPC, a ação principal deve ser proposta no prazo de 30 dias contados da efetivação da decisão liminar, sob pena de perda de sua eficácia. Confira-se:

Art. 806. Cabe à parte propor a ação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da efetivação da medida cautelar, quando esta for concedida em procedimento preparatório.

(...)

Art. 808. Cessa a eficácia da medida cautelar:

I – se a parte não intentar a ação no prazo estabelecido no art. 806;

<sup>7</sup> VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Editora

do Advogado, p. 466.

<sup>8</sup> NETO, Nelson Monteiro. Aspectos da Certidão de Dívida Fiscal – Medida Cautelar – Causa para Garantir Eventual Cobrança Executiva Futura. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, p. 57.

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 4. ed. Porto Alegre: Editora do Advogado, 2002, p. 883.

A ação principal (via de regra ação anulatória de débito fiscal) levará ao Judiciário a discussão acerca da legitimidade (ou não) da exigência feita contra o contribuinte. Contudo, muitas vezes não é de interesse do contribuinte antecipar a discussão judicial do mérito do crédito tributário. O adiamento desse debate pode permitir uma melhor preparação da tese a ser levada à apreciação do Judiciário, especialmente no que tange ao levantamento de documentos.

Assim, outra solução que tem sido adotada pelos contribuintes – e referendada por nossas Cortes – é o ajustamento de mandado de segurança com vistas a antecipar em juízo a garantia que seria oferecida na execução fiscal. Trata-se da mesma tese utilizada na propositura da ação cautelar, só que ultimada pela via do mandado de segurança, no qual não há necessidade de propositura da ação principal (e tampouco honorários de sucumbência, na hipótese de eventual derrota do contribuinte no pleito<sup>10</sup>). O STJ já assentou que a caução pode ser prestada por qualquer meio, desde que seja efetivamente oferecida em juízo. É ver:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. AÇÃO CAUTELAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OPERECIMENTO DE IMÓVEL COMO GARANTIA REAL. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. SÚMULA N. 38 DO EX-TFR.

Não ajustada a execução fiscal, por inércia da Fazenda Nacional, o devedor não antecipa a prestação da garantia em juízo, de forma cautelar, tem direito à certidão positiva com efeitos de negativa, por isso que a expedição desta não pode ficar sujeita à vontade da Fazenda.

Embargos de divergência conhecidos e providos. <sup>11</sup> [Grifos nossos]

Em seu voto, o Min. Garcia Vieira bem sintetizou o raciocínio do Superior Tribunal de Justiça, que coaduna com a tese ora defendida:

Sr. Presidente, para mim é indiferente se a garantia é oferecida na execução, administrativamente, ou de qualquer outra forma; o importante é que ela exista. Assim sendo, a parte tem direito à expedição da certidão positiva, com efeito negativo.

Acompanho o voto do Sr. Ministro Francisco Pecanha Martins, conhecido dos embargos e os recebendo. [Grifos nossos]

Não se trata de precedente isolado da Corte Superior de Justiça. O entendimento ora esposado tem sido adotado pela primeira instância do Judiciário,

<sup>10</sup> De acordo com a Súmula n. 512 do STJ, “não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.”

<sup>11</sup> STJ, Primeira Seção, Embargos de Divergência no REsp. n. 205.815, Rel. Min. Pecanha Martins, DJ 4.3.2002, p. 174.

como demonstram as bem lançadas razões de decidir da MM Juíza Elvira Maria de Almeida, da 18ª Vara Cível de Aracaju/SE, in verbis:

...entendo que a concessão da certidão positiva com efeitos negativos resguarda o direito da impetrante de exercer livremente suas atividades (...). Quanto ao perigo na demora, entendo que está claramente demonstrado no caso em tela, uma vez que a ausência de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos impede a impetrante de participar de licitações, contratar com a administração pública, além de impedi-la de receber as contraprestações pelo serviço público prestado, pois estas só são efetuadas quando da existência de tais certidões.

Importante ressaltar que o perigo na demora reside ainda no fato de que, se a Fazenda Pública possui um prazo prescricional de 5 (cinco) anos, a Impetrante seria gravemente lesionada se não pudesse exercer suas atividades em razão da ausência de certidão positiva com efeitos negativos.

Não está presente o perigo na demora inverso, já que a Fazenda Pública pode, a qualquer momento, claro que dentro do prazo prescricional, cobrar seus créditos via execução fiscal.

Diante das razões acima expendidas, defiro a liminar pleiteada, no sentido de que o impetrado forneça, à impetrante, a Certidão Positiva com Efeitos Negativos, além de não promover a inclusão do nome da empresa impetrante no CADIN.<sup>12</sup>

Claro está que o contribuinte tem o direito de obter a renovação de sua certidão com efeitos negativos no período compreendido entre a inscrição em dívida ativa e o ajustamento da execução fiscal, não podendo ser penalizado pela demora no ajustamento do feito executivo por parte da Fazenda Pública.

Quid, e se a execução já houver sido proposta, tendo o contribuinte oferecido bens em garantia, sem, contudo, ter obtido a lavratura do termo de penhora? Trata-se de situação diversa da que até agora se cuidou, pois o fundamento da propositura da cautelar inominada ou do mandado de segurança que antecipa a garantia da execução fiscal em juízo é justamente a ausência de propositura da execução pelo Estado. Se esta já houver sido proposta, a solução deverá, necessariamente, ser outra. É o que veremos a seguir.

### 3. AÇÃO CAUTELAR INCIDENTAL À EXECUÇÃO FISCAL – O ÔNUS DA DEMORA NA LAVRATURA DO TERMO DE PENHORA NÃO PODE SER IMPUTADO AO CONTRIBUINTE

Como visto até agora, em casos onde a ação executiva fiscal ainda não foi proposta nossas Cortes têm determinado a expedição de certidão com efeitos

<sup>12</sup> 18ª Vara Cível de Aracaju/SE, Juíza Elvira Maria de Almeida, Mandado de Segurança n. 200311800517.

negativos em favor do contribuinte, desde que este antecipe, em juízo, a garantia que ofereceria na execução fiscal.

Há casos, contudo, em que a execução fiscal é ajuizada, o contribuinte oferece bens em garantia da totalidade do crédito executando, mas a lavratura do termo de penhora demora meses, por razões inerentes ao próprio Judiciário (logo, ininputáveis ao contribuinte). O acúmulo de processos nas Varas, notório e de sabença geral, sobrecarrega os magistrados e torna vagaroso o andamento de feitos que não demandem medidas de urgência, como é o caso das execuções fiscais. Nesses casos, o contribuinte, para resguardar seu direito, poderá avariar ação cautelar incidental à execução fiscal, ao argumento de que, tendo oferecido bens em garantia do juízo e não tendo sido lavrado o termo de penhora por fatos que não lhe são imputáveis, faz jus à renovação da certidão com efeitos negativos até que se ultime a lavratura do termo de penhora no executivo fiscal.

Note-se que a garantia oferecida – tal como nas cautelares e mandados de segurança “antecipatórios de penhora” – deve ser idônea e em valor suficiente para a cobertura integral do crédito tributário executado.

A tese, em que pese não ter sido ainda apreciada pelo STJ, já restou sufragada pela primeira instância do Poder Judiciário, como se infere da seguinte decisão liminar, posteriormente confirmada por sentença (que transitou em julgado) da Justiça Federal de São Luís/MA:

A requerente requer, em providência liminar na sede cautelar, a determinação ao INSS da expedição de certidão positiva com efeitos de negativa, haja vista a existência de débito consubstanciado nas CIDs ns. (...), objeto do processo de execução n. 2002.37.00.003810-1, apontado como processo principal.

Argumenta a requerente que já ofereceu à penhora, no processo principal (certidão de fls.), bem imóvel no valor de R\$ 10.801.625,04 (...), suficiente à garantia do valor executado de R\$ 5.273.985,96, sem que, contudo, esta tenha ainda sido formalizada, razão pela qual o INSS lhe tem negado a certidão requerida.

Sem embargo, os tribunais nacionais não têm vacilado em reconhecer o direito do executado ao fornecimento de certidão positiva com efeitos de negativa, desde que a execução esteja efetivamente garantida pela penhora, reconhecendo o direito do contribuinte ofertar, de forma antecipada ao iter processual executivo próprio, bem em garantia para que possa gozar do mesmo benefício, v.g.:

CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. ART. 206 CTN. GARANTIA ANTECIPADA. POSSIBILIDADE.

Não se pode deixar ao desamparo o contribuinte que, prontificando-se a garantir o débito, por meio de penhora para oferecer defesa, mediante embargos, fica impedido de fazê-lo porque, em razão do mecanismo

burocrático (embora legítimo), a execução ainda não está aparelhada. Deve-se dar prevalência ao conteúdo material daquela norma, possibilitando-lhe prestar a garantia antecipadamente, dando concreção a sua dupla finalidade: acautelar o crédito fazendário e, em consequência, afastar desnecessários constrangimentos administrativos à vida negocial do contribuinte.<sup>13</sup>

No presente caso, apesar de já aparelhada execução ainda não se efetivou a penhora, fato que, entendido, não pode ser imputado ao réu que já ofertou bem a ser penhorado desde o dia 17 de outubro de 2002, o que está a depender da tramitação própria.

(...)

Entendo, portanto, que mutatis mutandis é de se aplicar o entendimento expandido no aresto transcrito, reputando, assim, presente o fumus boni iuris. Quanto ao periculum in mora, este surge do fato de que a impossibilidade de obtenção da certidão requerida impede a autora de exercer regularmente suas atividades e, de forma específica, de participar de certames licitatórios como o do edital de fls. 15, a se realizar em 28 de novembro de 2002.

Posto isso, presentes os requisitos, defiro a liminar requerida determinando ao INSS a expedição em favor da Autora de certidão positiva com efeito de negativa, desde que outras pendências, que não as aqui tratadas, não existam.<sup>14</sup> [Grifos nossos]

Tendo o contribuinte agido de boa-fé, oferecendo bens idôneos em garantia do juízo, e não tendo sido lavrado o termo de penhora pela demora natural dos procedimentos necessários a tanto, é direito seu obter a renovação da certidão de débitos tributários com efeitos negativos, até que seja ultimada a lavratura do termo de penhora.

#### 4. CONCLUSÕES

O entendimento esposado neste artigo, consentâneo com a jurisprudência atual de nossas Cortes, consiste na efetivação prática da orientação sumulada do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a Administração Fazendária não pode, através de medidas coercitivas que visem ao recebimento de créditos tributários, impedir o contribuinte de exercer suas atividades regularmente.<sup>15</sup> Como o período compreendido entre o término do processo administrativo-tributário e a lavratura do termo de penhora na execução fiscal pode prolon-

<sup>13</sup> TRF da 4ª Região. REO-AC 2000.72.01.006796-1/SC, 2ª T., Rel. Juiz Wilson Darós, DJU 24.10.2001, p. 323.

<sup>14</sup> 4ª Vara Federal de São Luís/MA, Medida Cautelar Inominada n. 2002.37.00.008903-6.

<sup>15</sup> Súmula n. 547 do STF: “não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

gar-se por 5 anos ou até mais (nas hipóteses em que, citado na execução fiscal, o contribuinte oferece bens em garantia mas não consegue obter rapidamente a lavratura do termo de penhora), nossas Cortes têm assegurado àqueles que antecipem em juízo garantia de valor equivalente ao do crédito tributário inscrito em dívida o direito de renovar sua certidão com efeitos negativos, permitindo, assim, a continuidade das atividades das empresas que dependem da CPD-EN para receber pagamentos por serviços prestados, participar de licitações, obter financiamentos públicos e pleitear incentivos fiscais.

## **Globalisation et Justice Fiscale**

DANIEL GUTMANN\*

Sommaire: 1. Le problème. 2. La liberté économique engendre la concurrence des systèmes. 3. La concurrence des systèmes procède de la liberté des États. 4. La concurrence entre États comme danger pour la souveraineté fiscale. 5. Les nouveaux obstacles à la liberté des personnes. 6. Compétence fiscale et globalisation. 7. Conclusions.

### **1. LE PROBLÈME**

1.1 Selon le juge à la Cour constitutionnelle italienne Giovanni Maria Flick,

si, jusqu'à un certain moment, l'on soulignait davantage dans le débat sur la globalisation ses aspects positifs (...), depuis quelques temps, les signes de préoccupation ou pour le moins de prudence commencent à se multiplier, face à un phénomène qui semble pouvoir nous échapper, et dont les problèmes sont au moins équivalents aux avantages qu'il offre.

Cette observation, faite dans le cadre d'un essai sur les rapports entre globalisation et droits de l'homme, peut aisément être transposée en matière fiscale. Longtemps, les fiscalistes occidentaux ont en effet été conduits à valoriser la

\* *Professeur à l'Université Paris-1 Panthéon-Sorbonne.*  
† G. M. Flick, *Globalizzazione e diritti umani*, Jus 2000, p. 171 et seq.