MEDIDA CAUTELAR FISCAL

MILTON FLAKS*

1. Privilégios fiscais: limites. 2. Natureza processual. 3. Oportunidade da medida. 4. Pressupostos e sua constitucionalidade. 5. Sujeitos passivos. 6. Indisponibilidade dos bens e sua substituição. 7. Prazo de eficácia. 8. Instrução do pedido. 9. Normas gerais. 10. Conclusões.

1. *Privilégios Fiscais: Limites*

1. De um modo genérico, a Fazenda Pública realiza compulsoriamente os seus créditos, tributários ou não tributários, mediante a execução fiscal, procedimento especial de jurisdição contenciosa obrigatoriamente instruído com um documento peculiar: a certidão da dívida ativa.

2. Consoante decorre do art. 201 do CTN e do art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320/64 (Lei dos Orçamentos), *dívida ativa* é o crédito público inscrito como tal, exigível pelo transcurso do prazo para pagamento, após apurada a sua liquidez e certeza pelo lançamento.

3. O *lançamento,* por seu turno, é conceituado no art. 142 do CTN e no art. 53 da Lei nº 4.320/64. Deles pode-se extrair uma definição capaz de abranger tanto os créditos tributários como os não tributários: ato administrativo, em regra resultante de um procedimento, que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação pecuniária para com o Poder Público, identifica o sujeito passivo e calcula o montante do débito.[1]

Com o lançamento, constata-se *quem* deve e *por que* deve (*an debeatur*), bem como *quanto* deve (*quantum debeatur*); a inscrição pressupõe a exigibilidade (*quando debeatur*).

* Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

[1] Sobre o conceito de dívida ativa e de lançamento, tributário e não tributário, v. MILTON FLAKS, *Comentários à Lei da Execução Fiscal,* 1ª ed., Forense, 1981, §§ 23 a 25, p. 52 e segs.

4. Ocorre que existe uma diferença substancial quanto à oportunidade da inscrição dos créditos tributários e dos créditos não tributários.

Segundo o art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320/64, para a inscrição dos créditos não tributários basta o transcurso do prazo para pagamento. Por outro lado, conforme opinião doutrinária dominante, os recursos administrativos, em princípio, não têm efeito suspensivo.[2]

Já o art. 201 do CTN só admite a inscrição do crédito "depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular".

Isso significa dizer: não havendo recurso administrativo do contribuinte, vencido o prazo previsto em lei; havendo, depois de esgotada a instância administrativa, com a apreciação de todos os recursos acaso interpostos, sem o que não ocorrerá a "decisão final" mencionada pelo CTN.

5. Da diferente disciplina legal resultam os seguintes consectários:

a) em matéria tributária, os recursos têm sempre efeito suspensivo, salvo se lei complementar federal (da mesma hierarquia do CTN) dispuser em contrário;

b) em matéria não tributária, o efeito será apenas devolutivo, salvo se a legislação administrativa do órgão lançador atribuir ao recurso também efeito suspensivo.

6. Não obstante pudesse fazê-lo antes, em se tratando de créditos não tributários (multas administrativas, foros, aluguéis, alcances, reposições, etc.), o certo é que a Fazenda Pública, como norma, só inscreve um crédito como dívida ativa depois de esgotada a instância administrativa.

Outrossim, independentemente dos entraves que o devedor pode criar, utilizando-se de todos os recursos administrativos cabíveis, são conhecidas as deficiências do Poder Público na realização de seus próprios créditos, destacando-se a morosidade do aparelho estatal.

Assim sendo, na maioria dos casos, observa-se um longo prazo entre o lançamento e a inscrição, esta indispensável, como antes assinalado, para que se forme a certidão da dívida ativa, título com que a Fazenda Pública se apresenta em juízo. E durante esse largo período, não raro o devedor se desfaz dos seus bens, tornando infrutífera a execução fiscal.

7. Procurando tutelar o crédito contra eventuais ardilezas do devedor, o direito positivo criou vários institutos, entre os quais se destacam dois, o primeiro de natureza civil e o outro de natureza processual: a fraude contra credores (Cód. Civil, arts. 106 e segs.) e a fraude de execução (CPC, art. 593).

Diferem, porém, em pontos essenciais:

a) a fraude contra credores pressupõe um crédito vincendo ou vencido, porém não ajuizado; a fraude de execução, uma demanda já proposta;

b) a fraude contra credores exige o conluio entre os partícipes do ato fraudulento (*consilium fraudis*) com o propósito de frustrar a garantia genérica que resulta do patrimônio do devedor (*eventus damni*); a fraude de execução dispensa o elemento subjetivo, contentando-se com o fato objetivo da insolvência;

[2] Cf. HELY MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, 14ª ed., RT, 1989, p. 573.

c) o ato praticado em fraude contra credores é anulável; em fraude de execução, é apenas ineficaz em relação ao exeqüente, subsistindo os seus demais efeitos;

d) o reconhecimento da fraude contra credores obtém-se mediante um procedimento cognitivo comum — a denominada *ação pauliana* — ao alcance de qualquer legítimo interessado; a fraude de execução discute-se em eventuais embargos de terceiro, opostos pelo adquirente do bem ou beneficiário do ônus.[3]

8. Em relação ao erário, a fraude contra a Fazenda Pública e os privilégios fiscais encontram-se disciplinados nos arts. 184 e 185 do Código Tributário Nacional, o primeiro deles reproduzido em substância pelo art. 30 da Lei das Execuções Fiscais (Lei 6.830/80), com o evidente propósito de estender o seu comando à dívida ativa não tributária.

9. Dispõe o art. 184 do CTN: "Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens ou das rendas, de qualquer origem, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, *seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula,* excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis." Prescreve o art. 185 do CTN, por sua vez, que se presume fraudulenta "a *alienação* ou *oneração* de bens ou rendas, ou seu começo", depois de proposta a execução fiscal.

10. Estranhou-se, em sede doutrinária, a redação do art. 185 do CTN, apontando-se como supérflua e inconveniente a palavra *oneração,* por fazer supor que o ônus do bem ou renda só seja oponível ao fisco depois de ajuizada a execução fiscal, quando o contrário resultaria do art. 184.[4]

Não se deve presumir, porém, que a lei contenha palavras inúteis: se aludiu, por duas vezes, a *ônus,* em disposições distintas, algo procurou significar.

11. Pretendeu a lei distinguir, segundo tudo indica, duas espécies de ônus: os direitos reais de garantia (penhor, anticrese, hipoteca) e os demais direitos reais sobre coisas alheias (enfiteuse, usufruto, servidão, uso, habitação, renda sobre imóvel, promessa de compra e venda inscrita no registro imobiliário).

Só os direitos reais de garantia, a inalienabilidade e a impenhorabilidade — gravames aos quais o art. 184 do CTN faz expressa referência — é que não podem ser opostos à Fazenda Pública, seja qual for a data de sua constituição.

Quanto aos outros direitos reais, pelo menos em princípio, só serão ineficazes em face do Fisco quando constituídos depois de proposta a execução fiscal. Note-se que estes últimos envolvem, sempre, a alienação (em seu exato sentido semântico) de um ou mais atributos da propriedade: usar, gozar e dispor.

12. Em conseqüência, abstraídos os direitos reais de garantia, bem como a inalienabilidade e a impenhorabilidade por atos voluntários, o CTN equiparou o Fisco ao credor particular por título executivo extrajudicial: no caso, por exemplo, de uma nota promissória, os pressupostos que caracterizam a fraude de execução

[3] Cf. AMILCAR DE CASTRO, *Comentários ao CPC,* v. VIII, 2ª ed., RT, 1976, nºs 112 e segs.; ALCIDES DE MENDONÇA LIMA, *Comentários ao CPC,* v. VI, 2ª ed., Forense, 1977, nºs 1.093 e segs.; HUMBERTO THEODORO JR., *Processo de Execução,* 7ª ed., EUD, 1983, p. 154 e segs.

[4] Cf. ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro,* 10ª ed., Forense, 1981, p. 605.

são iguais aos que identificam a fraude contra a Fazenda, a teor do art. 593, nº 11, do CPC.

Do mesmo modo como não é lícito ao Fisco argüi-la se o crédito fiscal, conquanto exigível, não se encontra ajuizado, o portador da nota promissória não pode alegar fraude de execução, antes de propor a ação executória, embora o título já esteja vencido e até mesmo tenha sido protestado.[5]

13. Inexistindo execução instaurada, restará a ambos — credor particular e Fisco — o recurso à fraude contra credores. Como o instituto protege qualquer interessado, a doutrina legitima a Fazenda Pública a propor a ação pauliana.[6]

Todavia, como já acentuado, a fraude contra credores pressupõe outras circunstâncias além do fato objetivo da insolvência, exigindo o *consilium fraudis*. É evidente que se trata de um instituto menos eficaz e expedito do que a simples fraude de execução, na medida em que impõe um procedimento cognitivo completo e atribui ao autor da demanda o ônus de provar o conluio entre os partícipes do ato fraudulento.

14. Alvitrou-se uma solução que obviaria, em favor do Fisco, os problemas apontados: bastaria dar ao art. 185 do CTN uma nova redação e estender o comando dela resultante aos créditos não tributários.

A redação proposta seria a seguinte: "Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário, desde o início da constituição deste".[7]

15. Note-se, porém, que a solução não é nova. Disciplinando a preferência do Fisco na satisfação de impostos e taxas, dispunha o Decreto nº 22.866/33 que se considerava "em fraude da Fazenda Pública as alienações ou seu começo, realizadas por contribuinte em débito" (art. 2º). Este preceito foi derrogado pelo art. 185 do CTN, que considerou como termo *a quo* da fraude a propositura da execução fiscal.

16. Pretendeu o Executivo, ao encaminhar o projeto que se converteu na vigente Lei de Execução Fiscal, que se retornasse ao regime do Decreto nº 22.866/33, ao estabelecer como fato caracterizador da fraude contra a Fazenda a simples existência de um crédito fiscal constituído pelo lançamento. É o que resultaria da aprovação do art. 31 do projeto, *in verbis:* "Considera-se fraudulenta a oneração ou alienação de bens, direitos ou rendas, ou seu começo, por quem esteja em débito para com a Fazenda Pública."

Não obstante o projeto procurasse temperar o caráter draconiano da norma, estatuindo hipóteses em que a presunção de fraude seria afastada, o Congresso optou por manter o critério em vigor, suprimindo puramente o citado art. 31 do projeto.

Observe-se, em abono da decisão do legislador, que é relativamente fácil saber se alguém está respondendo à execução fiscal, mediante simples consulta aos registros públicos de distribuição dos feitos forenses. Não se pode dizer o mesmo, quando se procura apurar se alguém é sujeito passivo de lançamento: nem sempre a Fazenda Pública tem condições de responder prontamente à consulta de terceiro interessado

[5] Cf. ALCIDES DE MENDONÇA LIMA, *Comentários ao CPC*, cit., nºs 1.114 e 1.115.
[6] Cf. AMILCAR DE CASTRO, *Comentários ao CPC*, cit., nº 120.
[7] Cf. HUGO DE BRITO MACHADO, *Cautelar Fiscal*, IOB-RJ, nº 5/92, item I/4950.

e, ainda que tivesse, é duvidoso se poderia fazê-lo, considerando-se o *princípio do sigilo fiscal,* previsto no art. 198 do CTN.

17. De toda sorte, efetuado o lançamento, mas não sendo o crédito prontamente exigível porque pendente recurso administrativo com efeito suspensivo, podia a Fazenda Pública valer-se de outro instrumento destinado a impedir que o devedor frustre a execução a ser oportunamente ajuizada: a medida cautelar de arresto, desde que atendidos os seus pressupostos (CPC, art. 813).

Nunca se questionou a possibilidade de a Fazenda Pública utilizar-se desse instituto acautelatório, mesmo porque o art. 816 do CPC se refere expressamente ao arresto requerido pela União, Estado e Município.

2. *Natureza Processual*

18. O Governo da União, entretanto, julgou insuficientes os vários remédios colocados à disposição do Poder Público para proteger os seus créditos, obtendo do Congresso Nacional a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, que instituiu a medida cautelar fiscal.

Podem-se prever dificuldades na aplicação, porquanto, a par de disposições de duvidosa constitucionalidade, a sua redação não primou pela clareza nem atendeu à melhor técnica processual. Além disso, reproduziu normas do processo cautelar comum, aplicáveis a particulares, mas inócuas em relação à Fazenda Pública ou até mesmo incompatíveis com certos privilégios fiscais, o que só servirá para gerar perplexidades.

19. Confrontados os dispositivos da lei, verifica-se que a *medida cautelar fiscal,* em última análise, nada mais é do que um procedimento específico de arresto, privativo da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias, destinado a assegurar que não se frustre a oportuna execução da dívida ativa, tributária ou não tributária.

20. Resta examinar:

a) quais as disposições que diferenciam o *arresto fiscal* do *arresto comum;*

b) se essas disposições se compatibilizam com a doutrina que identifica inconstitucionalidade na cobrança do crédito público por quaisquer meios coercitivos não judiciais, doutrina essa que se extrai das Súmulas nºs 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal.

Conforme a doutrina, seria írrita qualquer norma legal — administrativa, tributária, processual — que, mediante exigências ou constrangimentos desarrazoados, desestimulasse o devedor da Fazenda Pública de questionar o seu débito em juízo, na medida em que afrontaria, de forma oblíqua, o art. 5º, nº XXXV, da CF, segundo o qual "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito."

3. *Oportunidade da Medida*

21. Em seu art. 1º, admite a lei que o processo cautelar fiscal seja instaurado antes ou no curso da execução judicial da dívida ativa. Antes, compreende-se; dificilmente se concebe, porém, que seja necessário no curso da execução fiscal.

O arresto incidente só é útil, salvo casos especialíssimos, quando o credor não dispõe de execução aparelhada: *v.g.*, ação ordinária de cobrança (processo principal) dependente de sentença para que se forme o título executivo.

22. Ora, na execução fiscal o ato subseqüente ao de citação é a penhora, vencido o qüinqüídio para que o devedor pague ou preste garantia. Nada há a recear, durante esse qüinqüídio, porque, como visto anteriormente, qualquer ato de disposição seria considerado em fraude contra a Fazenda Pública.

Se o devedor não é encontrado, procede-se ao arresto dos seus bens (art. 7º, nº II, da LEF, e art. 653 do CPC), que já ficam sob constrição judicial enquanto o exeqüente promove a citação-edital.

23. Registre-se, a propósito, que a Fazenda Nacional desfruta de um privilégio não estendido às Fazendas Estaduais e Municipais.

Segundo prescreve o art. 53 da Lei nº 8.212, de 24.07.91 (dispõe sobre a seguridade social), na execução fiscal da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, fica facultado ao exeqüente indicar bens à penhora, que será efetivada juntamente com a citação inicial do executado.

Em outras palavras: ao devedor da Fazenda Nacional, por débitos de qualquer natureza — e não apenas os previdenciários — não será dada oportunidade de garantir o juízo pela forma que julgar mais conveniente, dentre as previstas na Lei de Execução Fiscal, se do mandado de citação já constar o bem a ser penhorado.

4. *Pressupostos e sua Constitucionalidade*

24. Prescreve o art. 2º da lei que a medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o devedor que:

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 se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;"

III- "caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens que possui; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; põe ou tenta pôr os seus bens em nome de terceiros ou comete qualquer outro ato tendente a frustrar a execução judicial da dívida ativa;"

IV— "notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal vencido, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se garantida a instância em processo administrativo ou judicial;"

V— "possuindo bens de raiz, intenta aliená-los, hipotecá-los ou dá-los em anticrese, sem ficar com algum ou alguns, livres e desembaraçados, de valor igual ou superior à pretensão da Fazenda Pública."

25. Com exceção do penúltimo (nº IV), objeto de exame a seguir, o legislador reproduziu, literalmente, os pressupostos do *arresto comum,* disciplinados no art. 813 do CPC. Olvidou-se, no entanto, dos privilégios fiscais e disse mais do que precisava.

Entende-se que o credor particular tenha interesse em impedir, mediante o arresto, que o devedor contraia dívidas extraordinárias, poupando-se, assim, de se subme-

ter a um futuro concurso de credores; ou que grave seus bens imóveis com hipoteca ou anticrese, conferindo preferência aos beneficiários de tais ônus.

Mas por que deve temer a Fazenda Pública que o seu devedor contraia novas dívidas ou ofereça bens em garantia, quando não se submete a concurso com credores particulares? Os créditos fiscais preferem a quaisquer outros, excetuados os trabalhistas (CTN, art. 186; LEF, art. 4º, § 4º) e as garantias reais não podem ser opostas ao Fisco, seja qual for a data de sua constituição (CTN, art. 184; LEF, art. 30).

Resta esperar que intérpretes desavisados não venham a concluir que os apontados privilégios do erário foram suprimidos com a instituição da medida cautelar fiscal. Não foi essa, obviamente, a *mens legis,* nem o legislador, mediante lei ordinária, poderia derrogar preferências asseguradas na Lei Complementar tributária (CTN).

26. Em tema de pressupostos, a única e importante novidade introduzida pela Lei nº 8.397/92 encontra-se no inciso IV do seu art. 2º, que autoriza o arresto dos bens do devedor que, notificado a fazê-lo, não paga nem garante a instância em processo administrativo (se interpõe recurso hierárquico) ou judicial (se opta por ingressar desde logo em, juízo, questionando o lançamento).

É um pressuposto objetivo e drástico, por si só dispensando todos os demais, visto que não depende de qualquer conduta maliciosa do devedor: basta que este não pague nem garanta eventual e futura execução do crédito reclamado para que a Fazenda Pública fique autorizada a requerer o *arresto fiscal.* Não importa, sequer, que seja um contribuinte correto e solvente, apenas inconformado com um lançamento que considera ilegítimo.

27. Oportuno lembrar que, curvando-se a numerosos julgados que punham em dúvida a sua liceidade a seguindo o exemplo da União (Decreto-lei nº 822/69), os entes públicos, de um modo geral, suprimiram a garantia de instância (depósito ou fiança) como condição para recursos administrativos contra lançamentos fiscais. Em regra, as leis administrativas *facultam* o depósito, quando o suposto devedor pretenda resguardar-se dos efeitos da mora, se vencido em sua impugnação.

De fato, respeitados autores sustentam que a prévia garantia, como condicionante da impugnação administrativa ou judicial de créditos fiscais (salvo, obviamente, em fases de execução), é exigência de duvidosa constitucionalidade e implica, por via oblíqua, na reintrodução do princípio *solve et repete,* repelido pela doutrina e pela jurisprudência. Lembram a enérgica reação do STF a leis que exigiam depósito prévio ou criavam restrições indiretas à atividade do contribuinte em débito, reação essa corporificada nas Súmulas nºs 70, 323 e 547.[8]

Quando a LEF, em seu art. 38, pretendeu condicionar a propositura da ação anulatória do lançamento fiscal ao depósito prévio da quantia reclamada, doutrina e jurisprudência, para não concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo, optaram por uma solução de compromisso: o depósito só seria necessário se o devedor quisesse evitar a imediata propositura da execução fiscal.[9]

28. Com o inciso IV do art. 2º pretende-se reintroduzir, de forma indireta, a garantia de instância, administrativa e judicial: ou o devedor da Fazenda Pública presta

[8] Cf. ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro,* cit., p. 525.
[9] Cf. MILTON FLAKS, *Comentários à LEF,* cit., § 129, p. 339 e segs.; STF, RTJ 112/916 e 115/929; TFR, Súmula nº 247.

garantia espontaneamente ou esta poderá lhe ser exigida compulsoriamente, por intermédio do *arresto fiscal.*

Sublinhe-se que a forma encontrada pelo legislador para atingir esse *desideratum* ainda tem um grave inconveniente. Quando a lei condicionava a interposição de recursos hierárquicos à prévia garantia da instância, o tratamento era isonômico para todos os contribuintes. Como se encontra concebido o dispositivo sob exame, a garantia compulsória será prestada ou não segundo critérios puramente subjetivos dos agentes do Fisco: caberá a estes decidir se o arresto fiscal deve ou não ser requerido, o que pode dar margem a abusos.

29. É pouco provável que a jurisprudência se incline a aplicar literalmente o inciso IV do art. 2º, autorizando o arresto fiscal só porque o devedor da Fazenda Pública não pagou e preferiu questionar o débito na própria instância administrativa ou em juízo.

Sujeitá-lo ao arresto fiscal, só por isso, possivelmente considerar-se-á uma afronta indireta ao art. 5º da CF, em particular: ao inciso XXXIV, que assegura a faculdade de petição na esfera administrativa, em defesa de direitos, independentemente do pagamento de taxas (o que se pode traduzir, mediante interpretação extensiva, por independentemente de restrições ou constrangimentos); e ao inciso XXXV, que garante o livre acesso ao Poder Judiciário.

5. *Sujeitos Passivos*

30. Preceitua o art. 2º, ainda, que a medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário, isto é, contra o devedor ou o responsável, este definido como tal na legislação própria (CTN, arts. 134 e 135; LEF, art. 4º, §§ 1º a 3º).

Seria inconcebível, efetivamente, que a providência acautelatória pudesse ser requerida contra quem não fosse parte na execução fiscal a ser oportunamente ajuizada e cujo resultado útil procura garantir. O *arresto fiscal,* de natureza acessória, como qualquer outra medida cautelar, segue necessariamente a sorte do processo principal.

31. Nada obstante, o art. 4º admite que o arresto se estenda:

a) em se tratando de pessoa jurídica, não só aos bens desta, integrantes do ativo permanente, e de seus administradores, como também aos do acionista controlador, ou, na dicção da lei, "dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais" (§ 1º);

b) aos bens adquiridos por terceiros, a qualquer título, da empresa ou desses mesmos administradores e acionista controlador (§ 2º).

32. Parece que a intenção do legislador foi estabelecer a responsabilidade objetiva dos administradores e acionistas controladores pela simples falta de pagamento de uma obrigação fiscal, ainda que o crédito esteja sendo discutido na instância administrativa ou na esfera judicial.

É um dispositivo desconcertante, porque o art. 135 do CTN (ao qual se reporta o art. 4º, § 2º, da LEF) condiciona essa responsabilidade à prática de atos com exces-

so de poderes ou infração de lei ou estatuto social. Outrossim, não inclui no rol dos responsáveis o acionista controlador.[10]

Acrescente-se que a Lei das Sociedades Anônimas sequer equipara o acionista controlador ao administrador da sociedade controlada, limitando-se a definir os casos em que poderá responder pessoalmente pelos prejuízos que causar aos próprios acionistas (art. 117).

Leis ordinárias prevêem, é verdade, tal equiparação. Contudo, em face do princípio da hierarquia das leis, que não admite possa o CTN ser derrogado por simples lei ordinária, é de duvidosa constitucionalidade o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, que estende ao acionista controlador a responsabilidade pelo não recolhimento do IPI e do IR descontado na fonte; igualmente, o art. 13, parágrafo único, da Lei nº 8.620, de 06.01.93 (altera disposições sobre seguridade social), que o torna responsável pelo recolhimento de contribuições previdenciárias, desde que se entenda, conforme doutrina dominante, que estas voltaram a ter natureza tributária com o advento da Constituição de 1988.[11]

32. Mais desconcertante, ainda, é que o arresto possa atingir bens adquiridos por terceiros, da empresa, dos administradores e dos acionistas controladores, quando a pessoa jurídica estiver em débito para com a Fazenda Pública.

Mostrou-se que o arresto fiscal vincula-se à *execução fiscal* e só tem utilidade prática se requerido como medida preparatória, bem como que a fraude contra o Fisco somente se caracteriza após o ajuizamento desta última.

Se a execução fiscal ainda não foi ajuizada, era lícito ao terceiro adquirir livremente os bens da empresa, dos administradores e dos acionistas controladores. Ressalve-se a ocorrência de conluio, consubstanciando o instituto civil da fraude contra credores. Neste caso, entretanto, a hipótese não seria de *arresto fiscal,* mas de *arresto comum,* a ser requerido antes ou no curso de eventual *ação pauliana,* anunciada ou desde logo proposta pela Fazenda Pública, à qual caberia o ônus de provar o *consilium fraudis.*

6. *Indisponibilidade dos Bens e sua substituição*

33. Disciplinando o *arresto comum,* o CPC não diz que um de seus efeitos é produzir a indisponibilidade dos bens, mas a doutrina extrai essa conseqüência do art. 821, que manda aplicar ao instituto, subsidiariamente, as disposições referentes à penhora.[12]

O bem arrestado é colocado sob a guarda ou administração de um depositário judicial. Se o requerente não se opuser com razões plausíveis, pode ser o próprio re-

[10] Cf. LEONARDO GRECO, *Medida Cautelar Fiscal,* Revista dos Tribunais 685/257.
[11] Cf. CELSO RIBEIRO BASTOS, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário,* Saraiva, 1991, p. 160; LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR., *Novo Manual de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., Renovar 1990, p. 267; IVES GANDRA MARTINS, Comentários à Constituição do Brasil,* Saraiva, 1990, 6º vol., T. I, p. 126 e segs.
[12] Cf. HUMBERTO THEODORO JR., *Processo Cautelar,* 5ª ed. EUD, 1983, nº 185, p. 219.

querido, que nesse caso continua detendo o bem, mas não na qualidade de possuidor e sim na de depositário, com a responsabilidade inerente ao encargo.

34. Dispõe a lei *sub examinen* que a decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação do débito (art. 4º).

Não se pode extrair do texto legal, porém, que se trata de uma indisponibilidade absoluta. A exemplo do que ocorre no *arresto comum,* o requerido não fica privado de transferir o domínio a outrem. Se ocorrer a transferência, esta não será nula, mas apenas ineficaz frente ao processo em que se deu a constrição judicial, do mesmo modo como seria ineficaz a alienação da coisa penhorada.[13]

35. Oportuno registrar que o requerido poderá, a qualquer tempo (art. 1º), substituir o bem arrestado por uma das garantias previstas no art. 9º da LEF: depósito em dinheiro, fiança bancária, bens de terceiros aceitos pela Fazenda Pública ou bens próprios, desde que suficientes para garantir a pretensão fiscal e o oferecimento obedeça à gradação prevista no art. 11 da LEF.

Estabelece a lei que a Fazenda Pública será ouvida, necessariamente, dentro do prazo de cinco dias, presumindo-se aquiescência em caso de silêncio (art. 10, parágrafo único). Não se concebe, todavia, que eventual recusa seja arbitrária: para se opor à substituição o Fisco terá de demonstrar a sua inconveniência ou inoportunidade.

7. *Prazo de Eficácia*

36. Em princípio, as medidas cautelares preparatórias guardam eficácia por trinta dias, contados de sua efetivação, prazo concedido ao requerente para propor a ação principal (CPC, art. 806).

A lei introduziu importante modificação: a medida cautelar fiscal, concedida em procedimento preparatório, subsistirá até sessenta dias após a data em que a pretensão fazendária se tornar irrecorrível na esfera administrativa, prazo durante o qual a Fazenda Pública deverá propor a correspondente execução fiscal (art. 11).

37. Presume a lei que o devedor da Fazenda Pública retarde o início da execução fiscal, interpondo recursos hierárquicos com efeito suspensivo. *Quid iuris,* se o atraso é imputável ao próprio Fisco, por não julgar os recursos acaso interpostos, especialmente excedendo os prazos previstos na própria legislação administrativa?

Nessa hipótese, a constrição judicial se revelará injusta, autorizando a sua revogação pelo juiz que concedeu a medida cautelar fiscal. Observe-se que a própria lei prevê a possibilidade de ser revogada ou modificada a qualquer tempo (art. 12).

8. *Instrução do Pedido*

38. Incorporando, em substância, o art. 814 do CPC, determina o art. 3º que, para a concessão da medida cautelar fiscal, é indispensável: a) prova literal

[13] Cf. HUMBERTO THEODORO JR., *Processo Cautelar,* cit., nº 189, p. 226/227.

da constituição do crédito; b) prova documental de algum dos pressupostos que a autorizam.

Entende-se por *prova literal* qualquer documento que demonstre ser o requerente titular do crédito que pretende garantir. No caso da Fazenda Pública, bastará a certidão do ato administrativo de lançamento, tributário ou não tributário.

Se o arresto fiscal for baseado no art. 2º, nº IV, que o autoriza quando o devedor, notificado para fazê-lo, não satisfaz o débito nem garante a instância, será suficiente a prova da notificação e a declaração da Fazenda Pública de que não ocorreu, quer o pagamento, quer a garantia, incumbindo ao requerido a prova em contrário.

39. Como acentuado anteriormente, esse pressuposto dispensa os demais. É possível, entretanto, inclusive na dúvida sobre se será acolhido pela jurisprudência, que a Fazenda Pública pretenda demonstrar a conduta maliciosa do devedor, mas sem dispor de prova pré-constituída (escrituras, correspondência, anúncios, etc.) revelando que está a se desfazer precipitadamente de seus bens.

Nesse caso, o art. 7º autoriza, independentemente de justificação prévia ou de caução, que o juiz conceda a medida *in limine litis* e *inaudita altera pars,* diante da simples descrição, pelo Fisco, da conduta maliciosa imputada ao devedor e da sua afirmação de que irá prová-la no curso do processo.

É evidente que, não só nessa, como em qualquer outra hipótese em que a medida constritiva se revelar injusta, a Fazenda Pública responderá por perdas e danos, nos termos do art. 811 do CPC.

40. Não se trata de um privilégio novo, porque já se encontrava previsto no *arresto comum* (CPC, art. 816, I). Nele também se dispensava a Fazenda Pública, nas circunstâncias antes mencionadas, de justificação prévia ou de caução.

Só o credor particular é que se submetia e continua se submetendo à justificação prévia, feita em segredo e de plano, destinada a substituir a prova documental pela prova testemunhal, caso não possa documentar desde logo a conduta maliciosa do devedor. O juiz dispensará a justificação se o credor particular prestar caução para garantir eventuais prejuízos injustos do requerido (CPC, arts. 815 e 816, II).

41. Reproduzindo, também em substância, o disposto no art. 816, *caput,* do CPC, a lei adota, no art. 7º, uma linguagem aparentemente imperativa: "O juiz *concederá* liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação prévia ou de caução."

Não procede a crítica que se fez ao dispositivo, fruto de uma interpretação equivocada, segundo a qual o juiz não teria outra alternativa, salvo a de conceder a liminar requerida, desde que o processo não apresentasse vícios formais.[14]

No *arresto comum,* a linguagem é igualmente imperativa, porém a doutrina jamais extraiu tal conclusão. O comando legal estabelece, apenas, que o juiz tem o *poder-dever* de conceder a medida liminarmente, se atendidos os pressupostos legais, sem embargo do seu *poder-dever* de negá-la, se desatendidos esses mesmos pressupostos.

9. *Normas Gerais*

42. No mais, a lei que instituiu o *arresto fiscal* se limita a repetir, apenas adaptando-se à execução da dívida ativa, disposições gerais do CPC sobre o processo

[14] Cf. IVES GANDRA MARTINS, *Medida Cautelar Fiscal,* IOB-RJ, nº 5/92, item I/4951.

cautelar comum, tais como as que cuidam de competência, requisitos da petição inicial, cessação da eficácia da medida concedida, limites objetivos da coisa julgada, etc.

Em tema de procedimento, a única novidade foi dilatar de cinco para quinze dias o prazo da contestação (art. 8º) e explicitar o óbvio: da decisão interlocutória que conceder liminarmente a medida cautelar caberá agravo de instrumento (art. 7º, parágrafo único).

Essa explicitação, contudo, guarda um grave inconveniente. Poder-se-ia deduzir do dispositivo, *a contrario sensu,* que da decisão que nega a medida liminar não caberia recurso algum, restrição inconcebível numa lei destinada a aumentar e não a diminuir os privilégios fiscais. Só se admitiria tal dedução partindo-se da premissa inaceitável de que, em nenhuma circunstância, o juiz poderá deixar de conceder liminarmente o arresto requerido pela Fazenda Pública.

43. Disposição esdrúxula e ininteligível é a que se contém no art. 17. Com o aparente propósito de derrogar o art. 520, nº IV, do CPC, no tocante à medida cautelar fiscal, estatui: "Da sentença que decretar a medida cautelar fiscal caberá apelação, sem efeito suspensivo, salvo se o requerido oferecer garantia na forma do art. 10 desta Lei."

De sua leitura conclui-se: a) se a Fazenda Pública for vencida, não caberá apelação com efeito suspensivo; b) se vencedora, esse efeito fica condicionado ao requerido prestar garantia, em substituição aos bens arrestados. Neste caso, o efeito suspensivo em nada aproveita ao requerido, salvo no que se refere aos ônus da sucumbência, visto que a constrição judicial subsiste.

X. *Conclusões*

44. Em suma, diante do exposto, a medida cautelar fiscal, recebida em certos círculos fazendários como uma verdadeira panacéia, capaz de remediar todos os males, em nada ou em muito pouco aproveita à Fazenda Pública. É duvidoso, inclusive, que surta sequer efeitos psicológicos.[15] Se serve, apenas, para dilatar em favor do Fisco o prazo de eficácia do arresto, este resultado seria igualmente atingido mediante simples acréscimo ao capítulo próprio do CPC, sem necessidade de uma lei mal concebida e tecnicamente defeituosa.

45. É possível, entretanto, sem defrontar a doutrina e jurisprudência dominantes, encontrar um ponto de equilíbrio entre os interesses da Fazenda Pública, de seus devedores e de terceiros de boa-fé que com estes venham a transacionar. Sugere-se:

Primeiro — Alterar o art. 201 do CTN, susbtituindo "decisão final" por "primeira decisão". Em conseqüência, só a impugnação inicial do contribuinte teria efeito suspensivo.

Pretendendo o contribuinte recorrer para a instância superior, autorizá-lo a evitar que o crédito se torne imediatamente exigível, mediante prestação de garantia na esfera administrativa, por uma das formas previstas no art. 9º da LEF.

Não prestando garantia, os recursos subseqüentes só teriam efeito devolutivo, não impedindo a imediata inscrição do crédito como dívida ativa e a propositura da

[15] Cf. LEONARDO GRECO, *Medida Cautelar Fiscal,* cit., p. 258.

execução fiscal. Neste caso, para obviar uma inconveniente duplicidade de vias, prever que o recurso administrativo acaso pendente ficará automaticamente prejudicado, uma vez impugnado o crédito judicialmente.

Preservar-se-á, assim, a correta solução introduzida pelo art. 38, parágrafo único, da LEF. Com efeito, impugnado o crédito judicialmente, o recurso administrativo tornar-se-ia inócuo, qualquer que fosse a solução judicial, desde que enfrentasse o mérito. Note-se que, nesta hipótese, a sentença faz coisa julgada, mesmo quando denega mandado de segurança.

Favorável ao sujeito passivo, restaria à Administração cumprir o julgado; desfavorável, não lhe seria lícito acolher o recurso administrativo, para declarar ilegítimo o seu próprio ato, quando a legitimidade já foi proclamada por sentença. É que, em nosso sistema constitucional, a *verdade judiciária* prevalece sobre a *verdade administrativa.*

Segundo — Obrigar a União, Estados, Distrito Federal e Municípios a manterem um Cadastro Geral da Dívida Ativa, onde seriam registrados todos os créditos inscritos, tributários ou não tributários, inclusive os das respectivas autarquias, assegurado o acesso de qualquer interessado às suas informações, a exemplo do que ocorre com os registros públicos de distribuição dos feitos forenses.

Terceiro — Modificar o art. 185 do CTN, considerando como termo inicial da fraude contra a Fazenda Pública não mais o ajuizamento da execução fiscal, mas a inscrição do crédito como dívida ativa, desde que essa inscrição conste do Cadastro Geral.