

A AÇÃO CAUTELAR FISCAL ENQUANTO PRERROGATIVA DA FAZENDA PÚBLICA PARA GARANTIR EM JUÍZO A EFETIVIDADE DO RECEBIMENTO DE SEUS CRÉDITOS

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Professor do Programa de Pós-graduação em Direito da UFAM (PPGDir-UFAM). Procurador do Estado do Amazonas. Advogado. Diretor-geral da Escola Superior de Advocacia da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional Amazonas (ESA-OAB-AM). Coordenador-geral de Comissões da OAB-AM.

Artigo recebido em 25.03.2026 e aprovado em 15.04.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Abrangência da ação: campo de aplicação 3 Propositura da ação 4 Pressuposto geral para a concessão da medida cautelar fiscal: a constituição do crédito fiscal 4.1 Momento em que se considera constituído o crédito fiscal 4.2 “Constituição do crédito” e “constituição definitiva do crédito” 4.3 Propositura independente de prévia constituição do crédito 5 Pressupostos específicos para a concessão da medida 6 Petição inicial 7 O valor da causa 8 Liminar 9 Recurso contra a liminar 10 Citação 11 Contestação e audiência 12 Sentença e coisa julgada 13 Recurso contra a sentença 14 Efeitos imediatos da medida: a indisponibilidade dos bens 15 Substituição da medida cautelar fiscal 16 Duração da medida cautelar fiscal: revogação e modificação 17 Cessação dos efeitos da medida 18 Conclusão 19 Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa a ação cautelar fiscal prevista na Lei n. 8.397/1992 como instrumento destinado a assegurar a efetividade da cobrança de créditos tributários e não tributários. Examina sua natureza jurídica, pressupostos de admissibilidade, requisitos para concessão de liminar e efeitos da indisponibilidade patrimonial. Também aborda sua relação com o Código de Processo Civil e o art. 185-A do CTN, destacando limites constitucionais ligados ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. Conclui que a medida permanece relevante para a preservação da eficácia da execução fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Ação cautelar fiscal. Fazenda Pública. Execução fiscal. Indisponibilidade de bens. Crédito tributário. Devido processo legal.

TAX PRECAUTIONARY MEASURES AS A PREROGATIVE OF THE PUBLIC TREASURY TO ENSURE THE EFFECTIVE JUDICIAL RECOVERY OF PUBLIC CREDITS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Scope of the action: field of application 3 Filing the action 4 General requirement for granting the precautionary tax measure: the establishment of the tax credit 4.1 Moment when the tax credit is considered established 4.2 “Establishment of the credit” and “definitive establishment of the credit” 4.3 Filing independent of prior establishment of the credit 5 Specific requirements for granting the measure 6 Initial petition 7 The value of the case 8 Preliminary injunction 9 Appeal against the preliminary injunction 10 Summons 11 Answer and hearing 12 Judgment and *res judicata* 13 Appeal against the judgment 14 Immediate effects of the measure: the unavailability of assets 15 Substitution of the precautionary tax measure 16 Duration of the precautionary tax measure: revocation and modification 17 Cessation of the effects of the measure 18 Conclusion 19 References.

ABSTRACT: This article examines the tax precautionary action established by Law No. 8,397/1992 as a procedural mechanism granted to the Public Administration to ensure the effectiveness of collecting tax and non-tax credits. The study analyzes its legal nature, admissibility requirements, injunction criteria, and the effects of asset unavailability. It also addresses its relationship with the Brazilian Code of Civil Procedure and Article 185-A of the National Tax Code, emphasizing constitutional limits related to due process, adversarial proceedings, and full defense rights. The article concludes that the measure remains relevant to preserving the effectiveness of tax enforcement proceedings.

KEYWORDS: Fiscal precautionary measures. Public Treasury. Tax enforcement. Asset unavailability. Tax credit. Due process of law.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objeto de estudo a denominada “ação cautelar fiscal”, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei n. 8.397, de 06.01.1992, que outorgou à Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e respectivas autarquias, a prerrogativa de instaurar processo cautelar de rito especial para garantir o recebimento de seus créditos tributários ou não tributários.

Referida medida tem por finalidade impedir a dilapidação patrimonial pelo sujeito passivo, tendo sido instituída com o declarado objetivo de apertar ainda mais o cerco em torno de possíveis devedores inescrupulosos, procurando, com isso, evitar a prática da sonegação fiscal e, por conseguinte, elevar a arrecadação tributária¹.

1. Segundo entrevista concedida pelo então Secretário da Fazenda Nacional à *Folha de S. Paulo*, 25 jan. 1992, seção 1, p. 8.

Ressalte-se que o advento do atual Código de Processo Civil – CPC (Lei n. 13.105, de 16.03.2015) não revogou a Lei n. 8.397/1992, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-lei n. 4.657, de 04.09.1942), assim redigido: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Com efeito, sendo a Lei n. 8.397/1992 uma norma especial (específica) anterior e apresentando-se o CPC como uma norma geral posterior, aplica-se o metacritério (para resolução de antinomias de segundo grau²) *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, segundo o qual o critério da especialidade prevalece sobre o critério cronológico.

Não obstante o exposto, ao rito processual da ação cautelar fiscal aplica-se subsidiariamente o disposto no CPC.

2 ABRANGÊNCIA DA AÇÃO: CAMPO DE APLICAÇÃO

De acordo com o art. 2º da Lei n. 8.397/1992, a medida cautelar fiscal pode ser requerida contra o sujeito passivo de *crédito tributário* ou *não tributário*.

Crédito tributário, nos termos do art. 139 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n. 5.172, de 25.10.1966), é o decorrente de *obrigação tributária principal*, que, por sua vez, é aquela que tem por objeto o pagamento de *tributo* ou *penalidade pecuniária* (art. 113, § 1º, do CTN) que decorra do descumprimento do dever de pagar tributo ou da inobservância de obrigação tributária acessória (art. 113, § 3º), esta última definida como a que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

2. Configura-se uma “antinomia de segundo grau” (ou “antinomia de antinomias”) quando houver conflito entre os critérios de solução de antinomias (a saber: critérios hierárquico, de especialidade e cronológico) (DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 49). É o que se dá, por exemplo, no caso sob exame: a Lei n. 8.397/1992 é norma específica anterior e o CPC é norma geral posterior. Pelo critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), prevaleceria a Lei n. 8.397/1992; pelo critério cronológico (*lex posterior derogat legi priori*), contudo, prevaleceria o CPC.

Crédito não tributário, por sua vez, é conceito que abrange os demais créditos da Fazenda Pública, incluídas aqui, por exemplo, as *multas* de qualquer origem ou natureza, *exceto as tributárias*³.

O art. 18 da Lei n. 8.397/1992 dispõe que a medida cautelar fiscal pode ser requerida, ainda, contra o sujeito passivo de crédito proveniente das *contribuições sociais* previstas no art. 195 da Constituição Federal. Tal disposição é, contudo, desnecessária, tendo em vista que referidas contribuições têm inegável *natureza tributária*, consoante já reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF)⁴.

Registre-se que, apesar de a Lei n. 8.397/1992 estabelecer que a medida cautelar fiscal é aplicável no caso de crédito tributário ou não tributário, referido instituto, atualmente, tem maior utilidade relativamente aos créditos da Fazenda Pública de natureza *não tributária*.

É que, relativamente aos *créditos tributários*, a Lei Complementar n. 118, de 09.02.2005, introduziu no CTN o art. 185-A, assim redigido:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

3. Tal noção foi adaptada a partir da definição de *dívida ativa não tributária*, constante do § 2º do art. 39 da Lei n. 4.320, de 17.03.1964.
4. Nesse sentido: RE 168.457/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 17.05.1994, DJ 11.11.1994, p. 30648; RE 290.079/SC, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 17.10.2001, DJ 04.04.2003, p. 61; RE 1.018.911/RR, Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 11.11.2021, DJe-238, divulg. 01.12.2021, public. 02.12.2021. Assim também reconheceu o STF ao analisar o caso da contribuição previdenciária dos servidores públicos: ADC-MC 8/DF, Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p. 38; ADI 3.105/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005, p. 5; ADI 3.128/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005, p. 5; RE-Agr-ED 585.919/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 27.03.2012, DJe-077, divulg. 19.04.2012, public. 20.04.2012. Apesar de as referidas contribuições possuírem natureza tributária, a elas não se aplica o disposto na alínea “b” do inciso III do art. 150 da CF, tendo em vista a ressalva da parte final do *caput* do art. 149: “sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

A efetivação do referido dispositivo – que tem aplicação exclusiva a créditos de natureza *tributária*, tendo em vista estar previsto no CTN⁵ – produz, na prática, os mesmos efeitos da medida cautelar fiscal: a decretação da indisponibilidade de bens do devedor⁶.

Assim, apesar de, teoricamente, a medida cautelar fiscal ainda poder ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário, para esta categoria de crédito a Fazenda Pública possui à sua disposição o art. 185-A do CTN, que é mais interessante ao Fisco, pelo fato de a indisponibilidade de bens nele mencionada ser decretada nos próprios autos do processo de execução fiscal.

Ressalte-se que a indisponibilidade de bens e direitos, prevista no art. 185-A do CTN, somente poderá ser determinada se “não forem encontrados bens penhoráveis”, sendo necessária, pois, a comprovação do *esgotamento de diligências*

5. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ: AgRg no REsp 1.403.709/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 17.10.2013, *DJe* 24.10.2013; REsp 1.650.671/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 09.03.2017, *DJe* 20.04.2017; AgInt no REsp 1.649.573/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 08.06.2017, *DJe* 27.06.2017; AgInt no AREsp 1488737/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 20.02.2020, *DJe* 28.02.2020.
6. O STF já decidiu que a indisponibilidade de bens do devedor, por se tratar de forte intervenção estatal no direito de propriedade, deve respeitar a *reserva de jurisdição*, o contraditório e a ampla defesa, razão pela qual declarou a inconstitucionalidade material da parte final do inciso II do § 3º do art. 20-B da Lei n. 10.522, de 19.07.2002 (incluído pela Lei n. 13.606, de 09.01.2018), onde se lê “tornando-os indisponíveis”, pois tal disposição legal permitia a decretação de indisponibilidade de bens do devedor na via administrativa (ADI 5.886/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 09.12.2020, *DJe*-061, divulg. 30.03.2021, public. 05.04.2021). No mesmo sentido: ADI 5.881/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 09.12.2020, *DJe*-061, divulg. 30.03.2021, public. 05.04.2021; ADI 5.890/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 09.12.2020, *DJe*-061, divulg. 30.03.2021, public. 05.04.2021; ADI 5.925/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 09.12.2020, *DJe*-061, divulg. 30.03.2021, public. 05.04.2021; ADI 5.932/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 09.12.2020, *DJe*-061, divulg. 30.03.2021, public. 05.04.2021; ADI 5.931/DF, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 09.12.2020, *DJe*-061, divulg. 30.03.2021, public. 05.04.2021.

para a localização de bens do devedor⁷, como, por exemplo, as tentativas de constrição pelos sistemas Sisbajud (Sistema de Busca de Ativos do Poder Judiciário) e pelo Renajud (Restrições Judiciais de Veículos Automotores)⁸.

Vale destacar que, seja com fundamento no art. 4º, § 2º, da Lei n. 8.397/1992, seja com fundamento no art. 185-A do CTN, não é possível que a medida cautelar de indisponibilidade de bens proposta para garantir futura ou atual execução recaia sobre os *bens de família* do executado⁹.

3 PROPOSITURA DA AÇÃO

A ação cautelar fiscal pode ser proposta antes ou no curso (*incidenter tantum*) da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e respectivas autarquias, e dessa execução é sempre dependente (arts. 1º e 11 da Lei n. 8.397/1992).

Vê-se, do exposto, que a medida cautelar fiscal é possível após a regular constituição do crédito – ressalvadas as hipóteses do parágrafo único do art. 1º da Lei n. 8.397/1992 – e antes mesmo da execução fiscal, como medida

7. Nesse sentido, firmou-se a jurisprudência do STJ: AgRg no Ag 1.124.619/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 23.06.2009, *DJe* 25.08.2009; AgRg no REsp 1.125.983/BA, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 22.09.2009, *DJe* 05.10.2009; AgRg no Ag 1.164.948/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 04.11.2010, *DJe* 02.02.2011; AgRg no REsp 1.409.433/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 03.12.2013, *DJe* 18.12.2013; AgInt no REsp 1.916.242/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 11.10.2021, *DJe* 28.10.2021.
8. Em processo julgado conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos (Tema Repetitivo 714), o STJ firmou a seguinte tese jurídica: “A indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor tributário; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito – Denatran ou Detran” (REsp 1.377.507/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, j. 26.11.2014, *DJe* 02.12.2014).
9. Este é o entendimento do STJ: REsp 671.632/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 15.03.2005, *DJ* 02.05.2005, p. 206; AgRg no REsp 1.161.643/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 17.12.2009, *DJe* 02.02.2010; AgRg no REsp 1.393.814/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 12.11.2013, *DJe* 06.12.2013; AgInt no AREsp 1.066.929/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 23.03.2020, *DJe* 31.03.2020.

preparatória desta. Nesse caso, isto é, se a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, o art. 11 da Lei n. 8.397/1992 estabelece que o prazo para a propositura da execução fiscal, pela Fazenda Pública, será de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa¹⁰, sob pena de cessação da eficácia da medida (art. 13, I, da Lei n. 8.397/1992).

Sustentam alguns autores ser desnecessária a utilização incidental da ação cautelar fiscal no decorrer da ação executiva, pois, nesse caso, a Fazenda Pública já teria à sua disposição o arresto prévio à penhora (também chamado, por alguns, de “pré-penhora”¹¹), nos termos do art. 7º, III, e art. 14, ambos da Lei n. 6.830, de 22.09.1980 (Lei de Execução Fiscal), o qual visa, justamente, a resguardar o aparelhamento da execução. *Data maxima venia* aos que assim pensam, entendemos não ser desprovida de utilidade a propositura incidental da ação cautelar fiscal, porquanto, como adiante veremos, a indisponibilidade de bens abrange, em princípio, todos aqueles que são suscetíveis de penhora, ao contrário do arresto, em que a garantia fica adstrita a bens determinados, apresentando-se, pois, mais efetiva no resguardo dos interesses da Fazenda Pública.

10. “O art. 11 da Lei n. 8.397/92 é claro ao determinar que, em sede de medida cautelar fiscal preparatória, a Fazenda Pública dispõe do prazo de 60 (sessenta dias) para a propositura da execução fiscal, a contar do trânsito em julgado da decisão no procedimento administrativo, o que somente ocorreria no caso dos autos após o exame de recurso administrativo na Câmara Superior de Recursos Fiscais” (STJ, REsp 1.026.474/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 02.10.2008, *DJe* 16.10.2008). Confirmam-se, ainda, sobre o tema: AgRg no REsp 1.222.634/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, j. 26.06.2012, *DJe* 07.08.2012; AgRg no AREsp 553.444/PA, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 21.06.2016, *DJe* 01.07.2016.

11. Araken de Assis justifica sua preferência pelo termo: “Embora designada de ‘arresto’, a oportuna providência semelha antes à penhora antecipada ou pré-penhora, regulada no direito alemão, essencialmente idênticas, ressalva feita a certas diferenças procedimentais”. Prossegue: “[...] Ora, a pré-penhora outorga ao credor o direito de preferência (art. 612) no instante mesmo em que se efetiva o ato. Esta eficácia, insita à afetação dos bens do executado e, no caso, antecipada à própria conversão em penhora, operada nos termos do art. 654, é elemento satisfativo estranho ao verdadeiro arresto (art. 813). O autêntico arresto cautelar não se transmuda automaticamente em penhora, conforme resulta do art. 828, ao contrário da pré-penhora. [...]” (ASSIS, Araken de. *Manual do processo de execução*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 507).

4 PRESSUPOSTO GERAL PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL: A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL

4.1 Momento em que se considera constituído o crédito fiscal

Como pressuposto básico para a concessão da medida cautelar fiscal, exige-se a “prova literal da constituição do crédito fiscal” (art. 3º, I, da Lei n. 8.397/1992).

Aliás, a exigência da constituição do crédito fiscal consta, igualmente, do art. 1º da Lei n. 8.397/1992, que prescreve: “o procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado *após a constituição do crédito*”. (grifos nossos).

Crédito fiscal, como dito alhures, tanto pode ser o tributário como o não tributário, e sua constituição se faz pelo *lançamento* (art. 53 da Lei n. 4.320, de 17.03.1964), definido pelo art. 142 do CTN como sendo “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Como é sabido, a obrigação genérica e abstrata da lei fiscal concretiza-se no fato gerador e individualiza-se, qualitativa e quantitativamente, com o lançamento. É este (lançamento), pois, que torna aquela (obrigação tributária) em condições de ser exigida pelo credor. A obrigação, portanto, só se converte, mesmo, no crédito tributário em condições de exigibilidade pelo sujeito ativo, quando este o individualiza (constitui) após o regular lançamento.

Divergência há, todavia, quanto ao momento em que se deve considerar constituído o crédito tributário. Segundo as diversas correntes doutrinárias a respeito, esse momento seria:

- a) quando o fisco determinasse o montante a ser pago e intimasse o sujeito passivo para fazê-lo (de acordo com esta tese, com a simples lavratura de um auto de infração estaria constituído o crédito tributário);
- b) a decisão, pela procedência da ação fiscal, em primeira instância administrativa;

- c) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa¹²;
- d) a inscrição do crédito como dívida ativa.

Essa discussão, atualmente, encontra-se superada, pois, o extinto Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF, acolhendo proposta do Ministro José Carlos Moreira Alves, fixaram o entendimento pelo qual o auto de infração consuma o lançamento tributário¹³. Nesse sentido também já decidiu o Superior Tribunal de Justiça¹⁴.

Vale destacar que a *notificação* do lançamento ao sujeito passivo é da essência desse ato, só se considerando consumado o lançamento – e, portanto, constituído o crédito tributário – quando for comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação, que “é a notícia que a Administração dirige ao sujeito passivo do tributo, dando-lhe conhecimento do ato de lançamento e dos termos de exigibilidade do crédito”¹⁵.

Há, de fato, dois atos bem distintos: em primeiro lugar, a Administração verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade (*atividade interna de lançamento*); em seguida, dá a conhecer ao sujeito passivo o montante do tributo mediante a notificação do lançamento (*atividade externa*)¹⁶. Não basta, assim,

12. A decisão adotada no processo administrativo, em verdade, nunca será definitiva, porque no Direito Brasileiro se mantém o princípio da unidade de jurisdição, o que permite ao particular seguir toda a tramitação do processo administrativo fiscal sem perder o direito de, querendo, ir a juízo (art. 5º, XXXV, da CF). No entanto, essas decisões podem se tornar definitivas especialmente no caso em que são proferidas contra a Fazenda Pública (art. 156, IX, do CTN). Se for proferida contra o particular, ela não se torna definitiva, a menos que aquele aceite a decisão administrativa. Nesse sentido: BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 62-67.

13. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 146.

14. REsp 58.774/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 22.11.1995, DJ 18.12.1995, p. 44495.

15. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 273-274.

16. CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 190. Nos lançamentos por homologação (art. 149 do CTN) não há notificação do Fisco informando quanto e quando pagar. É a lei que estabelece como dever do sujeito passivo, aplicando

a existência do auto de infração para a constituição do crédito da Fazenda e consequente propositura da cautelar fiscal; é indispensável que tenha havido a regular notificação daquele ao sujeito passivo¹⁷.

4.2 “Constituição do crédito” e “constituição definitiva do crédito”

Impende destacar, ainda, que, relativamente ao crédito *tributário*, a Lei n. 8.397/1992, no art. 1º e no inciso I do art. 3º, exige como pressuposto básico para a concessão da medida cautelar fiscal a sua *constituição* e não sua *constituição definitiva*, que com aquela não se confunde e que se opera sempre em momento posterior.

Com efeito, a *constituição* do crédito tributário se dá, como visto, com a notificação ao sujeito passivo do lançamento efetuado. Nesse momento, contudo, ainda não se pode afirmar que tal constituição seja *definitiva*, porquanto poderá o sujeito passivo impugnar o valor lançado pelo Fisco, como lhe faculta o inciso I do art. 145 do CTN, dando, assim, ensejo à instauração de procedimento contencioso para apreciação de suas razões. Nesse caso, teremos a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) até a solução definitiva da controvérsia: se a decisão final for favorável ao contribuinte, teremos, conforme o caso, a extinção do crédito tributário (art. 156, IX, do CTN); sendo, contudo, desfavorável ao sujeito passivo, ter-se-á, aí sim, a *constituição definitiva* do crédito tributário, podendo este – caso não seja recolhido o valor do débito no prazo fixado na decisão – ser encaminhado para inscrição na Dívida Ativa, consoante disposto no art. 201 do CTN¹⁸.

o direito aos fatos, apurar e recolher o montante devido no prazo legal (art. 150 do CTN). Vencido este, fica o devedor faltoso sujeito às sanções legais, dentre as quais o lançamento de ofício com multa punitiva e demais acréscimos.

17. Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 146. Outro, no entanto, é o entendimento de Ernane Fidélis dos Santos: “A notificação é ato posterior ao lançamento e com ele não se confunde. Necessária para determinar a exigibilidade do crédito, *sua falta* ou a fluência do prazo que se concede para pagamento *não impedem a concessão da medida*, se satisfeitos os demais pressupostos, se bem que o não pagamento após o prazo da notificação também autoriza o pedido de indisponibilidade (art. 2º, IV, da Lei 8.397/92)” (grifos nossos) (SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 120).
18. Art. 201 do CTN: “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, *depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, [...] por decisão final proferida em processo regular*” (grifos nossos).

Na hipótese de não haver, por parte do sujeito passivo, tentativa alguma de impugnação ao lançamento que lhe fora notificado, reputar-se-á constituído *definitivamente* o crédito tributário quando esgotado o prazo fixado na notificação para pagamento – o qual, *em regra*, é de trinta dias¹⁹ –, após o que será encaminhado para inscrição na Dívida Ativa²⁰.

Após tais observações, insistimos em enfatizar uma vez mais não ser a constituição *definitiva* do crédito tributário pressuposto exigido pela Lei n. 8.397/1992 para a concessão da medida cautelar fiscal, mas tão somente sua *constituição* (ainda que sujeita, eventualmente, a futuras alterações – art. 145 do CTN)²¹.

4.3 Propositura independente de prévia constituição do crédito

A Lei n. 9.532, de 10.12.1997, acrescentou um parágrafo único ao art. 1º da Lei n. 8.397/1992, assim redigido: “O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, ‘b’, e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário”.

Tem-se, portanto, que, em tais casos – e somente nesses excepcionais casos –, poderá a Fazenda Pública propor a ação cautelar fiscal sem juntar à sua petição a “prova literal da constituição do crédito fiscal” exigida pelo inciso I do art. 3º da Lei n. 8.397/1992.

Ressalvados os casos expressamente mencionados (art. 2º, V, “b”, e VII), os demais continuam exigindo – como pressuposto de cabimento da medida – a constituição regular do crédito da Fazenda, que evidencia o seu *fumus boni juris*.

19. Art. 160 do CTN: “Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”.

20. Art. 201 do CTN: “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, *depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei [...]*” (grifos nossos).

21. Prova de que tais realidades (*constituição e constituição definitiva* do crédito tributário) não se confundem, é que o CTN, ao dispor sobre a decadência em matéria tributária (art. 173) refere-se ao “direito de a Fazenda Pública *constituir o crédito tributário*” (grifos nossos), ao passo que, regulando o prazo da prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), declara ter aquele, por termo inicial, a “sua (refere-se ao crédito tributário) *constituição definitiva*” (grifo nosso).

5 PRESSUPOSTOS ESPECÍFICOS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA

O requisito da constituição do crédito fiscal (tributário ou não tributário), por si só, não autoriza a instauração do procedimento cautelar fiscal, havendo ele de existir ao lado de outras condições objetivas e que devem ser apuradas e comprovadas documentalmente pelo Fisco (art. 3º, II), a fim de que possa a medida ser deferida.

São pressupostos específicos para a concessão da medida cautelar fiscal as seguintes circunstâncias, descritas no art. 2º da Lei n. 8.397/1992 (com a redação dada pela Lei n. 9.532, de 10.12.1997):

- I – quando o devedor, 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;
- IV – contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias 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 (nos casos do art. 151 do CTN)²²;
 - b) põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros;
- VI – possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido;

22. Apesar de, em regra, ser vedado conceder medida cautelar fiscal para acautelar crédito tributário com a exigibilidade anteriormente suspensa (art. 2º, V, “a”, da Lei n. 8.397/1992), o STJ, a depender da situação concreta, caso a caso, “considera ser adequada a ordem de indisponibilidade, em medida cautelar fiscal, ainda que o crédito tributário tenha sido objeto de parcelamento” (AgInt no REsp 1.660.755/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 16.03.2021, *DJe* 22.03.2021), “quando o devedor objetiva de forma indevida alienar bens como forma de esvaziar seu patrimônio e frustrar o adimplemento do crédito tributário” (REsp 1.825.638/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 05.09.2019, *DJe* 11.10.2019). No mesmo sentido: REsp 1.163.392/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 21.08.2012, *DJe* 28.08.2012; AgRg no AREsp 789.787/PA, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.11.2015, *DJe* 27.11.2015; AgRg no AREsp 789.820/PA, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.11.2015, *DJe* 27.11.2015; AgInt no REsp 1.527.064/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 20.10.2016, *DJe* 28.10.2016.

- 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.

As condutas acima descritas autorizam o requerimento da medida cautelar fiscal, pois fazem presumir a insolvência do devedor.

Resta, assim, evidenciado serem relevantes na ação cautelar fiscal, como em qualquer outra medida cautelar, os requisitos do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*. Com efeito, os requisitos necessários para a concessão da medida cautelar fiscal, expressos no art. 3º da Lei n. 8.397/1992, correspondem aos pressupostos genéricos da ação cautelar: o *fumus boni juris* resta materializado com a “prova literal da constituição do crédito fiscal”²³, enquanto o *periculum in mora* está consubstanciado na exigência da prova documental de alguns dos casos determinantes mencionados no art. 2º da Lei, que autorizam fundado temor de que a execução judicial do crédito terá a sua eficácia frustrada.

6 PETIÇÃO INICIAL

Nos termos do art. 6º da Lei n. 8.397/1992, a petição inicial da ação cautelar fiscal é simplificada em relação à regra geral constante do art. 319 do CPC, devendo indicar:

- I – o juiz a quem é dirigida, que, no caso, será o juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública (art. 5º, da Lei n. 8.397/1992 – se a execução fiscal estiver em Tribunal, será competente o relator do recurso);
- II – a qualificação e o endereço do requerido;
- III – as provas que serão produzidas;
- IV – o requerimento para citação.

A petição inicial, devidamente fundamentada, deverá ser instruída com a prova literal da constituição do crédito fiscal (pressuposto geral da medida) e prova

23. LIMA NETO, Francisco Vieira. *Comentários à lei de medida cautelar fiscal*. São Paulo: LED, 1998. p. 18 e 27.

documental de algum dos casos mencionados no art. 2º da Lei n. 8.397/1992 (pressupostos específicos), conforme o art. 3º do mesmo diploma²⁴.

A medida cautelar fiscal não exige prova literal da dívida líquida e certa, mas apenas prova da constituição do crédito fiscal²⁵, ou seja, prova do lançamento efetuado (se preparatória a medida) ou a Certidão da Dívida Ativa (se incidente). A inscrição do débito na Dívida Ativa é pressuposto indispensável para a execução fiscal (art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/1980), mas não para a ação cautelar fiscal.

7 O VALOR DA CAUSA

Diferentemente da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980), que determina expressamente que o valor da causa na execução fiscal “será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais” (art. 6º, § 4º), a Lei n. 8.397/1992 não inseriu o valor da causa como requisito da petição inicial nem estabeleceu critério para sua fixação na ação cautelar fiscal.

A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o valor da causa em ação de natureza cautelar não precisa obrigatoriamente corresponder ao da demanda principal, tendo em vista a distinção entre os feitos. Não obstante, deve observar o benefício patrimonial almejado²⁶.

No caso de ação cautelar fiscal, por haver vinculação entre o benefício patrimonial perseguido na execução fiscal (demanda principal) e na medida cautelar fiscal, decidiu o STJ que se justifica, em regra, a correlação do valor da causa com o montante inscrito em Dívida Ativa²⁷. Se a medida for preparatória, o parâmetro é o valor apurado no lançamento.

24. À Fazenda Pública não basta alegar que o patrimônio do devedor poderia ser dissipado, mas deve apontar indício concreto de que tal estaria a ocorrer, conforme exige, por exemplo, o art. 2º, V, “b”, e VII, da Lei n. 8.397/1992. Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 534.740/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 21.05.2015, *DJe* 29.05.2015.

25. Ressalvada, como visto (item 4.3, *supra*), a hipótese de a ação cautelar ter por fundamento as hipóteses do inciso V, “b”, ou do inciso VII, ambos do art. 2º da Lei n. 8.397/1992.

26. Nesse sentido: AgRg no Ag 578.855/MA, Quarta Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho Junior, j. 05.08.2004, *DJ* 25.10.2004, p. 358; REsp 807.435/RJ, Terceira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 16.11.2006, *DJ* 18.12.2006, p. 387; EDcl nos EDcl no REsp 509.893/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 27.02.2007, *DJ* 14.03.2007, p. 235; REsp 1.135.545/MS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 17.08.2010, *DJe* 26.08.2010.

27. STJ, REsp 1.667.534/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 13.06.2017, *DJe* 30.06.2017. Ressalte-se que o STJ, em julgado anterior, chegou a decidir que, também em ação cautelar fiscal, o valor da causa arbitrado pelo autor não necessitaria ser igual ao da

8 LIMINAR

De acordo com o art. 7º da Lei n. 8.397/1992, “o juiz concederá liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação prévia e de prestação de caução”.

A redação da primeira parte do referido dispositivo suscita o entendimento imediato de que o juiz deveria conceder sempre liminarmente a medida cautelar fiscal. Essa é a lição de Ernane Fidélis dos Santos, que entende que “com pedido ou não de liminar, deverá esta ser deferida, independente de justificação prévia e prestação de caução (art. 7º), o que equivale dizer que, não satisfeitos os requisitos para a liminar, o indeferimento da inicial se impõe, mesmo porque é da natureza da cautelar o caráter de urgência”²⁸. Segundo esse autor, “se a inicial estiver instruída, como sempre deve estar para ser deferida, a liminar se impõe (art. 7º). Não instruída, o caso é de extinção do processo por falta de um dos seus requisitos essenciais (art. 3º, I e II); logo não haverá citação sem a liminar”²⁹.

Tal assertiva nos afigura incorreta, pois, além de desconsiderar o elemento *provisoriamente* que caracteriza toda medida liminar, apresenta cunho impositivo, no sentido de que ficaria o juiz obrigado à concessão da liminar. O deferimento liminar da medida configura *facultatividade* e só será obtido se apresentada pela Fazenda Pública não somente a prova literal da constituição do crédito fiscal (pressuposto geral para a concessão da cautelar), mas, também, a prova, igualmente documental, de algum dos pressupostos específicos mencionados no art. 2º da Lei 8.397/1992.

Não discrepa essa afirmativa do pensamento de Antonio Felipe Gallo: “Requerida, pois, a cautelar ao juiz da execução, este, ao despachar a inicial, *podará, conforme as circunstâncias*, atender liminarmente ao pedido da Fazenda Pública” (grifos nossos)³⁰.

-
- causa principal, mas que deveria corresponder ao benefício patrimonial pleiteado (REsp 1.135.545/MS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 17.08.2010, DJe 26.08.2010).
28. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 124.
29. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 125.
30. GALLO, Antônio Felipe. *A fazenda pública e a cobrança judicial dos débitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 61.

Que circunstâncias seriam essas? Segundo José Augusto Delgado, “toda a estrutura do art. 7º acima referido há de ser compreendida com a obrigatoriedade imposta à Fazenda Pública de demonstrar, o quanto for suficiente para convencer o juiz, que a medida requerida se faz necessária. [...] Em consequência, o deferimento liminar da medida só será obtido se não restar qualquer dúvida no convencimento do julgador a respeito dos fatos apontados pela Fazenda Pública. Do contrário, haverá que se estabelecer a justificação prévia com obediência ao princípio do contraditório” (grifos nossos)³¹.

Nesse sentido, é o entendimento de Cleide Previtalli Cais: “Quando proposta, a medida cautelar fiscal, para contar com a concessão liminar, deve ser apresentada não somente a prova literal da constituição do crédito fiscal em procedimento administrativo, mas também, a prova, igualmente documental, de algum dos fatos mencionados no art. 2º da Lei 8.397, ensejadores da própria medida cautelar em comentário” (grifos do original)³².

Não é diferente a lição de Carlos Henrique Abrão: “a técnica aposta na redação da norma apresenta cunho impositivo, no sentido de que ficaria o magistrado obrigado à concessão da medida liminar, quando *na realidade, sua função é realmente de mera facultatividade, presentes os seus requisitos*” (grifos nossos)³³.

Diante de tudo quanto foi aqui exposto, conclui-se que: (1) a concessão de liminar em medida cautelar fiscal é faculdade do juiz, desde que presentes os pressupostos para sua concessão; (2) a não concessão da liminar não importa em extinção do processo cautelar fiscal, o que só ocorrerá com a sentença final.

9 RECURSO CONTRA A LIMINAR

Conforme se depreende do art. 7º da Lei n. 8.397/1992, “do despacho que conceder liminarmente a medida cautelar fiscal caberá agravo de instrumento”.

31. DELGADO, José Augusto. Medida cautelar fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 702, p. 35, 1994.

32. CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 268-282.

33. ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal e o depositário infiel*. 2. ed. São Paulo: LEUD, 1995. p. 131.

Note-se que a redação do referido dispositivo é falha, tendo em vista que, em verdade, o ato que concede (ou denega) a medida liminar é *decisão interlocutória* (art. 203, § 2º, do CPC), ato pelo qual o juiz, no curso do processo, resolve questão incidente (no caso, o pedido de liminar)³⁴ – daí ser recorrível por meio de *agravo de instrumento* (art. 1.015, I, do CPC). Se se tratasse de despacho (art. 203, § 3º, do CPC), recurso algum seria cabível³⁵.

Note-se que o agravo, nessa hipótese, obedecerá ao rito estabelecido pelo CPC.

Segundo Ernane Fidélis dos Santos, “o provimento do agravo, se não for por defeito de forma que mande repetir a decisão, adentrando-lhe no próprio mérito, importa não apenas em cassação da liminar, mas na própria extinção do processo”³⁶. Ousamos discordar, *data maxima venia*, do eminente mestre mineiro, pois, consoante anteriormente exposto, a decisão sobre a liminar jamais porá fim ao processo, interlocutória que é. Assim sendo, a decisão que der provimento ao agravo interposto terá como único efeito a cassação da liminar, enquanto o processo cautelar fiscal prosseguirá normalmente até final decisão.

E sendo *denegado* o pedido de liminar, qual o recurso cabível? A lei sob análise é silente a respeito. Entendemos que o ato judicial que aprecia o pedido de liminar, quer concedendo-a, quer denegando-a, é *decisão interlocutória*, posto que tem teor decisório (daí não ser mero despacho) e resolve questão incidente no curso do processo, sem, no entanto, pôr fim a este (daí não ser sentença), sendo, pois, recorrível por via de *agravo de instrumento* (art. 1.015, I, do CPC).

34. A diferenciação entre decisão interlocutória e despacho está na existência, ou não, de conteúdo decisório e de gravame: “Enquanto os despachos são pronunciamentos meramente ordinatórios, que visam impulsionar o andamento do processo, sem solucionar controvérsia, a decisão interlocutória, por sua vez, ao contrário dos despachos, possui conteúdo decisório e causa prejuízo às partes” (STJ, REsp 195.848/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, j. 20.11.2001, DJ 18.02.2002, p. 448). No mesmo sentido: REsp 1.305.642/MT, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15.03.2012, DJe 22.03.2012.

35. “É irrecurrível o despacho de mero expediente se este não acarretar qualquer prejuízo às partes. Precedentes” (STJ, AgRg no AREsp 377.765/MG, Terceira Turma, Rel. Min. Sidnei Beneti, j. 17.12.2013, DJe 03.02.2014). No mesmo sentido: AgRg no AREsp 139.411/MS, Quarta Turma, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, j. 22.10.2013, DJe 28.10.2013.

36. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 124.

10 CITAÇÃO

A Lei n. 8.397/1992 não dispõe sobre a forma de citação na ação cautelar fiscal, limitando-se a estabelecer que “o requerido será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido”.

Diante de tal omissão, entendemos que a citação poderá ser efetuada nas modalidades previstas no CPC (art. 246, *caput* e § 1º, com a redação dada pela Lei n. 14.195, de 26.08.2021).

Segundo José Augusto Delgado, “não se admite a citação excepcional da Lei n. 6.830/80, quando, de modo regular, o correio pode ser usado para fazê-la. Essa interpretação extrai-se do parágrafo único do art. 8º, ao determinar que o prazo para a apresentação da defesa do requerido só começará a ser contado após a juntada aos autos do mandado de citação, se devidamente cumprido, ou da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente”³⁷.

11 CONTESTAÇÃO E AUDIÊNCIA

O requerido poderá, no prazo de quinze dias, contestar o pedido da Fazenda Pública, indicando as provas que pretenda produzir (art. 8º, *caput*, da Lei n. 8.397/1992), sob pena de, em seu silêncio, presumir-se como verdadeiras as alegações da Fazenda (arts. 8º e 9º da Lei n. 8.397/1992).

Nesse prazo, observa Cleide Previtalli Cais, “embora não conste do texto legal, poderá o requerido apresentar impugnação ao valor da causa, exceções de impedimento e suspeição e arguir a incompetência relativa, uma vez que a absoluta independe da forma de exceção [...]”³⁸.

Note-se que o prazo de resposta é de quinze dias contados: (a) da juntada aos autos do mandado de citação, devidamente cumprido; (b) da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente (art. 8º, parágrafo único, da Lei n. 8.397/1992).

A contestação pode ser ampla, abrangendo não apenas a regularidade da constituição do crédito fiscal ou sua procedência, como também o excesso de

37. DELGADO, José Augusto. Medida cautelar fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 702, p. 35, 1994.

38. CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 283.

garantia; mas, quanto ao mérito propriamente da cautela, a questão se resume apenas em indagar-se sobre o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*³⁹. Em sua contestação, o requerido poderá alegar fatos extintivos da pretensão da Fazenda Pública, que, se acolhidos, terão eficácia de coisa julgada em relação à execução judicial relativa àquele débito (arts. 15 e 16 da Lei n. 8.397/1992).

Não sendo contestado o pedido, presumir-se-ão verdadeiros os fatos alegados na inicial pela Fazenda Pública. Nesse caso, o juiz conhecerá diretamente do pedido, proferindo sentença no prazo de dez dias (art. 9º da Lei n. 8.397/1992). Como bem observa José Augusto Delgado, “a presunção de veracidade há de ser acolhida se os fatos tiverem sido apontados com base em prova documental, segundo se depreende do querer dos arts. 2º e 3º da mesma lei. [...] Logo, não são os fatos alegados pela Fazenda Pública que devem ser considerados como verdadeiros, em face da contestação do devedor. São os fatos apontados e provados através de documentação idônea”⁴⁰.

Contestada a ação no prazo legal, o juiz designará audiência de instrução e julgamento, se houver prova a ser produzida (art. 9º, parágrafo único). Sendo a questão de mérito unicamente de direito, ou, sendo de direito e de fato, se não houver necessidade de produzir prova em audiência, ocorrerá o julgamento da lide.

12 SENTENÇA E COISA JULGADA

Em razão de sua provisoriedade, a sentença proferida na medida cautelar fiscal não faz coisa julgada, relativamente à execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública (art. 16 da Lei n. 8.397/1992). Assim, o eventual indeferimento da medida não obsta a que a Fazenda Pública intente a execução fiscal (art. 15 da Lei n. 8.397/1992) nem a decretação da medida influi no julgamento desta.

Ocorrerá, no entanto, coisa julgada, se o juiz, no procedimento cautelar fiscal, acolher alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou

39. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 125.

40. DELGADO, José Augusto. Medida cautelar fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 702, p. 36, 1994.

qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida (art. 15 da Lei n. 8.397/1992), de forma que o crédito fiscal ficará considerado inteiramente desconstituído⁴¹.

13 RECURSO CONTRA A SENTENÇA

Consoante o art. 17 da Lei n. 8.397/1992, da sentença que decretar a medida cautelar fiscal caberá *apelação sem efeito suspensivo*, salvo se o requerido oferecer garantia, na forma do art. 10 do mesmo diploma legal.

Note-se que a Lei n. 8.397/1992 não estabelece prazo para a apelação, donde concluir-se que é de quinze dias, aplicando-se a regra geral do CPC (art. 1.003, § 5º).

A Lei n. 8.397/1992 também é silente quanto ao recurso cabível da sentença que indeferir o pedido de cautela. Entendemos que, também nessa hipótese, caberá *apelação* (art. 994, I, do CPC) *sem efeito suspensivo* (art. 995, *caput*, do CPC).

14 EFEITOS IMEDIATOS DA MEDIDA: A INDISPONIBILIDADE DOS BENS

Decretada a medida cautelar fiscal, liminarmente (art. 7º) ou na sentença definitiva (art. 16 da Lei n. 8.397/1992), ela produzirá de imediato a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação (art. 4º, *caput*, da Lei n. 8.397/1992)⁴².

41. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 126.

42. A indisponibilidade não pode alcançar bens que não pertençam ao devedor da Fazenda Pública: “Na forma da jurisprudência do STJ, a promessa de compra e venda de imóvel, celebrada sob a vigência do Código Civil de 2002, quando não registrada em cartório imobiliário – caso dos autos – deixa de gerar efeitos de direito real, de modo que eventual constrição judicial sobre bens do requerido, como, por exemplo, a decretação de indisponibilidade de bens, não pode alcançar imóvel de propriedade de terceiro e que não tenha sido adquirido do sujeito passivo da obrigação tributária” (STJ, AgInt no REsp 1.736.639/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 04.10.2021, *DJe* 07.10.2021). Nesse sentido: REsp 69.314/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Eduardo Ribeiro, j. 14.05.1996, *DJ* 10.06.1996, p. 20322; REsp 667.242/PR, Terceira Turma, Rel. p/ Acórdão Min. Paulo Furtado (Desembargador convocado do TJ/BA), j. 18.02.2010, *DJe* 02.02.2011; REsp 1.185.383/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, j. 08.04.2014, *DJe* 05.05.2014; REsp 1.273.313/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 03.11.2015, *DJe* 12.11.2015; AgRg

A indisponibilidade não significa que, em decorrência da decretação da medida, tornem-se nulos os atos praticados pelo devedor, alienando ou onerando seus bens. Como lembra Feijó Coimbra, a indisponibilidade “não se parifica à inalienabilidade; o ato não é nulo, mas apenas ineficaz em relação ao credor, que pode, amparado pelo mandamento contido na concessão da medida, seguir executando seu crédito e fazendo recair a constrição nos bens acaso alienados ou onerados, com transgressão à determinação mandamental”⁴³.

Se o requerido for pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais⁴⁴, ao tempo (art. 4º, § 1º, da Lei n. 8.397/1992): (a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício⁴⁵; ou (b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador, “desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública” (art. 4º, § 2º, da Lei n. 8.397/1992)⁴⁶. O que

no REsp 1.438.611/SP, Quarta Turma, Rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, j. 03.09.2019, *DJe* 09.09.2019; AgInt no REsp 1.879.348/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 26.10.2020, *DJe* 29.10.2020.

43. COIMBRA, Feijó. *A defesa do contribuinte* (na esfera administrativa e na judicial – doutrina, jurisprudência e legislação). Rio de Janeiro: Destaque, 1995. p. 242.
44. “Os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução fiscal são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto ser acessória por natureza” (STJ, REsp 962.023/DF, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 17.05.2011, *DJe* 16.03.2012). Precedentes da Corte: REsp 197.278/AL, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 26.02.2002, *DJ* 24.06.2002, p. 233; REsp 722.998/MT, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 11.04.2006, *DJ* 28.04.2006, p. 272.
45. O lançamento de ofício (ou direto) se dá quando a Fazenda já conhece os fatos e, aplicando a norma tributária material ao caso concreto, acha o montante devido e informa ao sujeito passivo quanto e quando pagar (art. 149 do CTN). É feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo.
46. “A medida cautelar fiscal contra terceiro que adquiriu bens do requerido em situação capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública (art. 4º, § 2º, da Lei n. 8.397/92) somente subsiste se cabível contra o próprio devedor, já que se trata de uma extensão para atingir bens que não mais se encontram em seu nome” (STJ, REsp 1.314.033/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 27.08.2013, *DJe* 18.10.2013).

se quer dizer é que cabe a indisponibilidade sempre que indispensável para assegurar a pretensão da Fazenda Pública. Mas, a indisponibilidade depende da decretação da medida cautelar, e esta, contra os aludidos terceiros, é de ser admitida *cum grano salis*⁴⁷.

Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial (art. 4º, § 3º, da Lei n. 8.397/1992).

Embora a lei não faça nenhuma referência, a indisponibilidade de bens abrange, em princípio, todos aqueles que são suscetíveis de penhora, ou seja, a indisponibilidade gerada pela concessão da cautelar fiscal refere-se a todos aqueles que não foram excluídos, o que equivale dizer que, se o juiz pretender concedê-la apenas parcialmente, deverá fazer exclusão expressa dos que não são atingidos⁴⁸.

15 SUBSTITUIÇÃO DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL

A medida cautelar fiscal decretada poderá ser substituída, *a qualquer tempo e a pedido do requerido*, pela prestação de garantia correspondente ao valor da pretensão da Fazenda Pública, na forma do art. 9º da Lei n. 6.830/1980 (art. 10, *caput*). De acordo com esse dispositivo, o requerido poderá:

-
47. COIMBRA, Feijó. *A defesa do contribuinte* (na esfera administrativa e na judicial – doutrina, jurisprudência e legislação). Rio de Janeiro: Destaque, 1995. p. 242. Confira-se, a respeito, o seguinte julgado do STJ, de cuja ementa é extraído este trecho: “Não deve prevalecer, portanto, o disposto no artigo 4º, § 2º, da Lei 8.397/92, ao estabelecer que, na concessão de medida cautelar fiscal, ‘a indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador’”. E prossegue: “Em se tratando de responsabilidade subjetiva, é mister que lhe seja imputada a autoria do ato ilegal, o que se mostra inviável quando o sócio sequer era administrador da sociedade à época da ocorrência do fato gerador do débito tributário pendente de pagamento” (REsp 197.278/AL, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 26.02.2002, DJ 24.06.2002, p. 233).
48. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 124-125.

- I – efetuar depósito em dinheiro, a ordem do juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;
- II – oferecer fiança bancária;
- III – nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 11 da Lei n. 6.830/1980; ou
- IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

A substituição da medida cautelar fiscal decretada poderá ser requerida a *qualquer tempo*, mesmo após a decisão já ter sido proferida no procedimento cautelar fiscal.

A Fazenda Pública será ouvida necessariamente sobre o pedido de substituição, no prazo de cinco dias, presumindo-se da omissão a sua aquiescência (art. 10, parágrafo único). Contra a decisão cabe agravo⁴⁹.

16 DURAÇÃO DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL: REVOGAÇÃO E MODIFICAÇÃO

A medida cautelar fiscal conserva a sua eficácia na pendência do processo de execução judicial da Dívida Ativa, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada (art. 12 da Lei n. 8.397/1992).

Salvo decisão em contrário, a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário ou não tributário (art. 12, parágrafo único).

Como toda medida cautelar, a indisponibilidade de bens pode ser revogada ou modificada (art. 12). Para tal, no entanto, há de se estabelecer procedimento incidente, com total observância do princípio do contraditório⁵⁰.

Não se deve confundir a revogação e a modificação da cautelar previstas no art. 12 com as causas de cessação da eficácia da medida previstas nos incisos I a IV do art. 13. As primeiras decorrem de ato judicial; as últimas, de ações ou omissões das partes, operando automaticamente.

49. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 126.

50. SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Novos perfis do processo civil brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 126.

17 CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA MEDIDA

Segundo o art. 13 da Lei n. 8.397/1992 cessa a eficácia da medida cautelar fiscal:

- I – se, sendo a medida concedida em procedimento preparatório, a Fazenda Pública não propuser a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa (art. 11 da Lei n. 8.397/1992);
- II – se não for executada dentro de trinta dias;
- III – se for julgada extinta a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública;
- IV – se o requerido promover a quitação do débito que está sendo executado.

As duas primeiras situações constituem verdadeiros comandos contra a inércia dos representantes legais da Fazenda Pública que devem agir com presteza na matéria, enquanto as duas últimas hipóteses configuram impedimentos do seguimento da medida cautelar⁵¹.

Se, por qualquer dos motivos acima, cessar a eficácia da medida cautelar fiscal, é defeso à Fazenda Pública repetir o pedido pelo mesmo fundamento (art. 13, parágrafo único).

Entendemos que o inciso IV do art. 13 da Lei n. 8.397/1992 não tem razão de ser, de existir, posto que, se a execução se extingue quando o devedor satisfaz a obrigação, nos afigura evidente que, “se o requerido promover a quitação do débito que está sendo executado” (hipótese do inciso IV), satisfazendo, pois, a obrigação, deverá ser “julgada extinta a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública”, estando já prevista tal hipótese no inciso III do mesmo dispositivo legal.

18 CONCLUSÃO

A Lei n. 8.397/1992, que instituiu a medida cautelar fiscal, foi, desde sua edição, objeto de severas críticas por parte da doutrina, que entendia ser tal lei absolutamente desnecessária, uma vez que a matéria já estaria, exaustivamente, posta no CPC então vigente. Destacava-se, então, que o Poder

51. CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 283-284.

Público sempre pôde intentar medida cautelar, inclusive para, liminarmente, ter assegurado o recebimento do seu crédito, donde se concluíra que os mesmos objetivos sempre puderam ser alcançados, não só pelas disposições do CTN como, especificamente, do CPC. Duvidava-se, assim, do efeito positivo da medida⁵².

Alguns outros, como Eduardo Marcial Ferreira Jardim, iam mais adiante, qualificando a ação cautelar fiscal como “mais uma trapalhada governamental, dentre incontáveis outras, diga-se de passo, máxime porque agride frontalmente inúmeros direitos e garantias, a exemplo do direito de propriedade, da ampla defesa, do devido processo legal e o da segurança jurídica”⁵³.

Apesar das críticas da doutrina, vemos tal medida assecuratória, passados trinta anos de sua instituição, como instrumento perfeito para aquelas situações em que as atitudes do devedor apontam na direção da insolvência. De fato, como observa Cleide Previtalli Cais, referida lei tornou “concreta uma situação antes não regulada expressamente, que motivava a Fazenda Pública, diante dos maus pagadores, a recorrer à medida cautelar inominada e ao sequestro de bens, segundo o procedimento do Código de Processo Civil”⁵⁴.

Trata-se, evidentemente, de uma medida extrema, mas o que a Fazenda Pública pretende com a sua utilização é garantir o pagamento de seu crédito, tanto que esse em ocorrendo, cessa a eficácia cautelar (art. 13, IV)⁵⁵.

Para demonstrar a real utilidade de tal medida, cabe destacar que, no Estado do Amazonas, foram propostas pela Procuradoria Geral do Estado, diversas ações cautelares fiscais, tanto preparatórias quanto incidentais à execução fiscal.

O aspecto positivo das ações cautelares propostas foi que a Fazenda Pública estadual conseguiu alcançar bens pessoais dos coobrigados, uma vez que a maioria das empresas já havia encerrado de forma irregular suas atividades.

52. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 302.

53. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 259.

54. CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 284.

55. GALLO, Antônio Felipe. *A fazenda pública e a cobrança judicial dos débitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 61.

Assim, a título de exemplificação, conseguiu-se, inclusive, bloquear contas bancárias de sócios (das empresas devedoras) em outros Estados.

Também em decorrência das cautelares fiscais incidentais propostas, a Fazenda Pública estadual conseguiu formalizar diversos acordos judiciais de parcelamento do débito nas respectivas execuções fiscais.

Diante de todo o exposto, entendemos restar evidenciado o êxito obtido com o emprego da cautelar fiscal. O presente estudo não teve, obviamente, a pretensão de esgotar o tema, cabendo aos doutrinadores e aplicadores do direito a missão de solucionar as inúmeras controvérsias a respeito do instituto em questão, o que deverá ser feito tendo sempre em mente os princípios constitucionais do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF), do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF).

19 REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal e o depositário infiel*. 2. ed. São Paulo: LEUD, 1995.
- ASSIS, Araken. *Manual do processo de execução*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- COIMBRA, Feijó. *A defesa do contribuinte (na esfera administrativa e na judicial – doutrina, jurisprudência e legislação)*. Rio de Janeiro: Destaque, 1995.
- DELGADO, José Augusto. Medida cautelar fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 702, p. 33-38, 1994.
- DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GALLO, Antônio Felipe. *A fazenda pública e a cobrança judicial dos débitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

LIMA NETO, Francisco Vieira. *Comentários à lei de medida cautelar fiscal*. São Paulo: LED Editora de Direito, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.