

## DA FALTA DE CRITÉRIO NO USO DAS TUTELAS PROVISÓRIAS PARA A OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL: POSSÍVEIS PROBLEMAS<sup>1095</sup>

### THE USE WITHOUT CRITERION OF THE PROVISIONAL INJUNCTION AND ITS PROBLEMS: A STUDY ABOUT THE WAY TO BE LAWFUL WITH REVENUE SERVICE

#### Gabriela Luna Santana Gomes Tenório

Mestranda em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Mestre em Odontologia pela UPE. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela ESMape. Especialista em Direito Processual Civil Contemporâneo pela UFPE. Analista Judiciário. Assessora de Magistrado. Recife, Pernambuco, Brasil. E-mail: gabrielalunasgomes@hotmail.com.

#### José Mário Wanderley Gomes Neto

Doutor em Ciência Política e Mestre em Direito Público pela UFPE. Professor da disciplina de Metodologia da Pesquisa Aplicada ao Direito no PPGD/UNICAP. Professor de Direito Processual Civil na graduação em Direito da UNICAP. Pesquisador Líder do U.DATA - Laboratório de Pesquisas Empíricas em Direito (UNICAP). Recife, Pernambuco, Brasil. E-mail: jose.gomes@unicap.br.

#### Rodrigo Tenório Tavares de Melo

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Especialista em Direito pela UFPE e Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Graduando em Ciência Política pela UFPE. Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado. Recife, Pernambuco, Brasil. E-mail: rodrigottmelo92@gmail.com.br.

**RESUMO:** O objetivo do trabalho é analisar se o uso sem critério das espécies de tutela provisória, com o intuito de obter certidão de regularidade fiscal, traz algum tipo de problema processual/material para o contribuinte e/ou para a Fazenda Pública. O debate é importante no âmbito do processo tributário, já que diversas ações com tal fim são propostas com regularidade. Para responder a essa questão, discute-se o estado da arte antes e depois do CPC/2015, com enfoque na doutrina e

na prática dos tribunais. Quanto à metodologia, trata-se de pesquisa de natureza dogmática sobre a interpretação de institutos/normas do processo civil brasileiro, combinada com método qualitativo por estudo de caso, no qual são analisados processos específicos em trâmite no Tribunal de Justiça de Pernambuco. Ao final, pode-se observar que o instrumento que se mostra mais apto hoje para a obtenção da regularidade do contribuinte perante o Fisco é a tutela da evidência. Mais

<sup>1095</sup> Artigo recebido em 27/06/2022 e aprovado em 15/08/2022.

especificamente, a propositura de uma ação declaratória do direito de estar regular perante o Fisco cumulado com um pedido de tutela de evidência.

**PALAVRAS-CHAVE:** Certidão de regularidade fiscal; tutelas provisórias; CPC/2015; uso sem critério; problemas.

**ABSTRACT:** The article aims to analyse whether the use without criterion of the provisional injunction, with the goal of be lawful with revenue service, has procedural and material problems. The discussion matters, because regularly tax lawsuits are started. To answer that question, it is discussed how was the state of art before the new brazilian code of civil procedure and how it is nowadays, focusing on the scholars and practice of the Courts. In regard to methodology, it is adopted a dogmatic approach about the interpretation of some brazilian civil procedure institutes and norms, matched with a case study qualitative method. About the data, it was collected some lawsuits of the Pernambuco Justice Court. Finally, it is verified that the better provisional injunction today to be lawful with revenue service is a injunction called *tutela de evidência*.

**KEYWORDS:** Lawful with revenue service; provisional injunction; brazilian code of civil procedure; the use without criterion; problems.

## INTRODUÇÃO

A questão-problema deste trabalho é: o uso sem critérios das espécies de

tutelas provisórias para a obtenção da certidão de regularidade fiscal ocasiona algum tipo de problema processual/material para o contribuinte e/ou, até mesmo, para a Fazenda Pública?

Tal questão surgiu por dois fatos. O primeiro, a inexistência hoje de um processo cautelar próprio, uma vez que, antes do CPC/2015, a certidão era obtida por meio da chamada ação cautelar de caução. O segundo, decorrente da observação da prática do processo tributário, em que se constata a ampla utilização, sem qualquer critério, das mais diversas espécies hoje existentes de tutela provisória (tutela antecipada antecedente, tutela cautelar antecedente, tutela de evidência, assim como as formas incidentais das duas primeiras tutelas) a fim de antecipar a garantia.

Tudo no direito necessita de critérios, não sendo diferente no processo civil e no uso das espécies de tutela provisória. Assim, acredita-se ser essencial que tais tipos de tutela provisória sejam utilizadas de forma criteriosa, ou seja, de acordo com a função de cada uma delas.

Portanto, o objetivo principal desse trabalho é enumerar os possíveis problemas decorrentes do uso sem critérios e, por fim, caso eles existam, procurar desenvolver critérios específicos para o uso das espécies de tutela provisória, quando o objetivo for o oferecimento de garantia prévia à execução fiscal.

Para atingir tal desiderato, procurar-se-á: a) analisar de que forma era efetivada a antecipação de garantia antes da

vigência do CPC/2015; b) descrever como a doutrina tem tratado desse tema pós-CPC/2015 e como a antecipação tem sido efetivada na prática dos tribunais brasileiros; c) estudar de que forma podem ocorrer problemas decorrentes do uso sem critérios das espécies de tutela provisória no caso da antecipação de garantia; e, por fim, d) apresentar possíveis sugestões para o uso correto das espécies de tutela provisória quando da necessidade de obtenção de certidão de regularidade fiscal.

O presente debate tem suma relevância no âmbito do processo tributário, tendo em vista que a todo momento são propostas ações com o objetivo de oferecer uma garantia prévia à propositura da execução fiscal. No dia a dia dos contribuintes, principalmente das grandes sociedades empresárias, é quase impossível não ter algum débito tributário em aberto perante os Fiscos e, da mesma forma, não necessitar de certidões negativas de débitos. Assim, diante dessa necessidade da certidão e diante da existência de um débito fiscal (e ante a possível demora na propositura da execução fiscal), não resta outra solução aos contribuintes que não seja o oferecimento prévio de garantia.

Contudo, esse oferecimento, diante da modificação no sistema processual civil brasileiro, não pode ocorrer de qualquer forma, sendo necessário a existência de critérios definidos pelo próprio ordenamento jurídico para disciplinar a oferta dessas garantias prévias. Daí o porquê do presente trabalho.

Quanto à metodologia, trata-se de pesquisa qualitativa, referente ao

processo tributário brasileiro, baseada na análise de material bibliográfico (análise da doutrina brasileira quanto ao tema em questão) e de material documental (processos específicos em trâmite no Judiciário brasileiro). Será analisada também a legislação pertinente ao tema (CPC, CTN, LEF etc.). No que concerne à coleta de dados, foram pinçados processos específicos em trâmite no Judiciário brasileiro. Mais especificamente, em trâmite no Tribunal de Justiça de Pernambuco (TJPE). A escolha desse tribunal em específico decorre da necessidade de se proceder a um corte no universo de amostras existentes de modo a facilitar a colheita de dados para análise.

## **1. DO OFERECIMENTO DE GARANTIA PRÉVIA À EXECUÇÃO FISCAL PARA OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL: INSTRUMENTO PROCESSUAL UTILIZADO ATÉ O CPC/2015**

Constituído o crédito tributário, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária em formação será notificado para, em termos gerais, a) pagar o débito ou b) oferecer impugnação administrativa. Caso não pague logo ou não proceda ao pagamento ao fim do processo administrativo decorrente da impugnação apresentada, o crédito tributário estará em aberto e terá, como consequência, a sua inscrição em dívida ativa (art. 201, do Código Tributário Nacional – CTN).

Após a constituição definitiva do crédito tributário e a sua inscrição em dívida ativa, a Fazenda Pública terá o

prazo de 05 (cinco) anos para a cobrança judicial desse débito (art. 174, CTN), por meio da denominada ação de execução fiscal, regulada pela Lei n.º 6.830/80.

Com base nisso, vê-se que pode ocorrer de, no caso de a execução fiscal apenas vir a ser proposta ao fim do prazo prescricional, o contribuinte ficar por 05 (cinco) anos negativado perante determinada Fazenda Pública em razão de crédito tributário não pago. Isso faz com que esse mesmo contribuinte tenha alguns problemas, dentre os quais a impossibilidade de ter para ele emitida a denominada Certidão Negativa de Débitos - CND (art. 205, CTN).

A não obtenção da CND pode prejudicar o contribuinte em suas atividades do dia a dia, principalmente as econômicas. Isso porque em várias atividades em que pode participar necessitará demonstrar a inexistência de débitos em aberto perante as Fazendas Públicas (nacional, distrital, estaduais e municipais). O próprio art. 205, CTN, dispõe que “a lei poderá exigir que a prova de quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa”.

Assim, considerando que o contribuinte com crédito tributário em aberto não tem direito à CND e que a Fazenda Pública tem um prazo de 05 (cinco) anos para propor a execução fiscal, esse mesmo contribuinte acaba por se encontrar em uma verdadeira

encruzilhada. Ou paga o débito e participa das atividades que requerem a apresentação de CND ou não paga e não terá como obter a CND, não podendo participar, por conseguinte, das atividades que demandam a apresentação da certidão negativa. Ao que parece, nenhuma das opções é razoável (salvo se o contribuinte concordar com o crédito tributário exigido). Por conta disso, o próprio CTN dispõe acerca da figura da chamada Certidão Positiva com efeitos de Negativa (art. 206)<sup>1096</sup>.

Assim, uma vez existentes débitos em aberto perante a Fazenda Pública, não há como o contribuinte obter Certidão Negativa, mas é possível a obtenção de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEN). Na verdade, “havendo crédito tributário devidamente documentado, somente Certidão Positiva poderá ser expedida”<sup>1097</sup>.

Contudo, para a obtenção da CPEN é necessário que o contribuinte preencha alguns requisitos dispostos na lei (art. 206, CTN acima). Portanto, é preciso que se trate a) ou de crédito vincendo; b) com a exigibilidade suspensa, nas hipóteses específicas do art. 151, CTN; e, finalmente, c) que na execução fiscal já proposta pela Fazenda Pública tenha sido efetivada penhora suficiente para garantia do crédito tributário cobrado.

Não obstante isso, pode acontecer de o crédito já estar vencido, de não haver a existência, no caso, de quaisquer das

efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

<sup>1097</sup>PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 302-304. E-book.

<sup>1096</sup>Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido

hipóteses de suspensão da exigibilidade e de a execução fiscal não ter sido ainda proposta. Diante de tal quadro fático, não haveria também como o contribuinte obter qualquer certidão, nem a CPEN.

Diante de uma situação como a descrita no parágrafo anterior é que os contribuintes começaram a se utilizar do que se passou a denominar de Ação Cautelar de Caução<sup>1098</sup>, que tinha como claro objetivo a antecipação de garantia que viria a ser apresentada no bojo do processo executivo fiscal<sup>1099</sup>. Tudo isso com o intuito claro de se obter a CPEN.

Com base nos arts. 796 a 812, do Código de Processo Civil de 1973 – CPC/1973, que dispunha acerca de um processo cautelar próprio, os contribuintes, durante a vigência desse código processual, propunham um tipo de ação cautelar autônoma, claramente satisfativa, que não exigia a propositura posterior de um processo no qual seria debatida uma lide principal<sup>1100</sup>.

Assim, o objetivo dessa cautelar de caução era exclusivamente a antecipação de penhora concernente à execução fiscal ainda não ajuizada<sup>1101</sup>, com o único objetivo de se enquadrar no disposto no art. 206, do CTN, obtendo-se, assim, a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

Apesar de polêmica, já que a ação cautelar em regra tem função conservativa, ou seja, de assegurar o resultado útil de um processo futuro<sup>1102</sup>, no qual será debatida a lide principal e, por isso mesmo, soar estranho concebê-la de forma autônoma, a Cautelar de Caução se tornou uma praxe e acabou sendo consagrada na jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça.

Assim sendo, por meio de julgamento sob a sistemática do recurso repetitivo, o STJ, por intermédio de sua Primeira Seção, no RESP 1.123.669/RS, entendeu pela possibilidade de antecipação de garantia, prévia à execução fiscal, mediante a utilização da ação cautelar de caução, sem a necessidade de propositura da ação principal pelo contribuinte.

Diante dessa decisão do STJ e sendo esse o Órgão jurisdicional de maior hierarquia para a uniformização da legislação federal, inclusive no que concerne às questões tributárias e processuais, consagrou-se a propositura da ação cautelar de caução como maneira de obtenção da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

Portanto, até o fim da vigência do CPC/1973, o contribuinte não se viu em grandes apuros para conseguir obter a

<sup>1098</sup>PAULSEN, *op. cit.*, p. 491-493.

<sup>1099</sup>SANTANA, Eduardo Augusto Coelho de. Antecipação de garantia e suspensão da exigibilidade de créditos tributários por decisão judicial. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 5, n. 2, p. 91, jul./dez. 2017.

<sup>1100</sup>COSTA, Eduardo José da Fonseca; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos. Certidão de regularidade fiscal e tutela de urgência

satisfativa autônoma. In: COSTA, E. J. Da F.; PEREIRA, M. C.; GOUVEIA FILHO, R. P. C (Coord.). *Tutela Provisória*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 42-44.

<sup>1101</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 491-493. E-book.

<sup>1102</sup>THEODORO JR., Humberto. *Processo cautelar*. São Paulo: LEUD, 2006.

CPEN. Contudo, revogado esse código e com o início da vigência do CPC/2015, instaurou-se na doutrina e na prática processual uma discussão acalorada quanto a qual instrumento o contribuinte teria que se socorrer para atingir o mesmo objetivo de antes. Isso porque o processo cautelar não vinha mais previsto no novo código. É dessa celeuma que se tratará no próximo item.

## 2. INSTRUMENTOS PROCESSUAIS UTILIZADOS APÓS O CPC/2015: INEXISTÊNCIA DE CRITÉRIO. UMA ANÁLISE A PARTIR DA DOCTRINA E DA PRÁTICA PROCESSUAL

Uma vez observado no item anterior de que forma os contribuintes ofereciam a garantia prévia à propositura da execução fiscal e diante da vigência atual do CPC de 2015 (vigente desde 18/03/2016), a partir do qual foi criado um novo sistema processual civil, com a extirpação desse mesmo sistema de um processo cautelar próprio, faz-se necessário debater de que forma a antecipação de garantia para obtenção de certidão de regularidade fiscal tem sido buscada processualmente pelas partes interessadas.

Para esse debate, entende-se necessário trazer à lume o que tem a doutrina pós-CPC/2015 tecido acerca

do tema e, mais ainda, o que na prática tem sido efetivado pelos contribuintes para obtenção de sua certidão positiva com efeitos de negativa. Ressalte-se que a ideia de serem observados ambos esses aspectos decorre da necessidade de a teoria e a prática estarem sempre em diálogo, principalmente quando estão envolvidos 02 (dois) ramos do Direito eminentemente práticos. No caso, o Direito Tributário e o Direito Processual Civil.

Dos poucos doutrinadores que se debruçaram sobre o tema, pode-se destacar, de logo, que não existe um entendimento uniforme. Há conclusões para todos os gostos. Pensa-se ser algo normal para uma questão que ainda está em construção, considerando as grandes mudanças trazidas pela nova codificação processual.

Há quem entenda que a tutela decorrente da antecipação de garantia para obtenção da certidão de regularidade fiscal possa ser alcançada por meio da denominada “tutela antecipada requerida em caráter antecedente” - arts. 303 e 304, do CPC/2015<sup>1103</sup>.

Outros entendem, porém, que é plenamente possível a utilização da tutela cautelar antecedente – arts. 305 a 310, CPC/2015<sup>1104</sup>. E ela seria assim utilizada da mesma forma que vinha

<sup>1103</sup>ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Novo CPC e a antiga medida cautelar de antecipação de garantia. *Migalhas*, 13 jun. 2016. Migalhas de Peso. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI240636,71043-Novo+CPC+e+a+antiga+medida+cautelar+de+a+ntecipacao+de+garantia>. Acesso em: 31 mar.

2019; FERRAZ, Beatriz Biaggi. A (ainda existente) cautelar de caução para obtenção de certidão de regularidade fiscal. *Revista Juris UniToledo*, Araçatuba, SP, v. 03, n. 03, p. 125-146, jul./set. 2018.

<sup>1104</sup>SANTOS, Cláudio Carfaro dos. A ação cautelar de antecipação dos efeitos da penhora utilizada no âmbito do processo judicial

sendo admitida sob a vigência do CPC/1973, principalmente com base no que decidido no Recurso Especial n.º 1.123.669/RS, que tramitou sob a sistemática do recurso repetitivo.

Por fim, há na doutrina quem defenda ser possível o uso de qualquer das espécies de tutela provisória. Assim, o contribuinte poderia se socorrer da tutela antecipada antecedente – arts. 303 a 304, CPC/2015, da tutela cautelar antecedente – arts. 305-310, CPC/2015 e da ação ordinária com pedido de tutela de evidência – art. 311, CPC/2015<sup>1105</sup>.

Como se observa, existem basicamente 03 (três) vertentes na doutrina, a saber: a) a que defende o uso da tutela antecipada antecedente; b) a que defende o uso da tutela cautelar antecedente; e c) a que defende o uso da tutela de evidência.

Ferraz<sup>1106</sup> entende que a tutela antecipada antecedente teria a mesma função da ação cautelar (de caução) autônoma do código anterior. Seriam, na verdade, segundo ela, semelhantes.

Tal semelhança decorreria do que ela denomina de “mesmo parâmetro de acontecimentos processuais”. Com isso, ela quer dizer que tanto na cautelar de caução da sistemática anterior como na tutela antecipada antecedente do CPC/2015 a parte não teria a intenção de iniciar uma lide principal, de molde a não adiantar a discussão de mérito e a

análise seria concentrada na constatação ou não dos requisitos legais (*periculum in mora* e *fumus boni juris*). Por fim, a principal semelhança decorreria do fato de que “[...] na estabilização da tutela o contribuinte sabe que a parte contrária, Fazenda Pública, não irá recorrer ou sequer apresentar contestação.”<sup>1107</sup>

Já Alves e Alvarenga defendem também que a tutela antecipada antecedente é o equivalente à “Medida Cautelar de Antecipação de Garantia”. Assim entendem porque como essa cautelar era satisfativa, das espécies de tutela provisória hoje vigorantes a que seria “plenamente satisfativa” seria exatamente a tutela antecipada antecedente. Como, segundo os autores, “o contribuinte não busca questionar o mérito (se o tributo é devido ou não), mas apenas apresentar garantia para efeitos do artigo 206 do CTN (especialmente obter CPEN)”<sup>1108</sup>, a tutela antecipada antecedente seria a mais adequada.

Por sua vez, a doutrina que defende o uso da tutela cautelar antecedente trabalha com a ideia de plena satisfatividade dos procedimentos de cognição sumária, não havendo para tanto a necessidade de um processo principal de cognição exauriente. Na verdade, a própria discussão ocorrida na cautelar seria satisfativa.

tributário e o advento do novo código de processo civil (lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 174-195, jul./ago. 2016; COSTA; GOUVEIA FILHO, *op. cit.*, p. 41-47.

<sup>1105</sup>FERNANDES, Andrei Furtado; ABRANTES, Gabriel. A antecipação de garantia fiscal e a

substituição da ação cautelar atípica na sistemática do novo CPC. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 77-86, jul./ago. 2016.

<sup>1106</sup>*Ibidem*, p. 125-146.

<sup>1107</sup>FERRAZ, *op. cit.*, p. 125-146.

<sup>1108</sup>ALVES; ALVARENGA, *op. cit.*

Quanto a isso, Costa e Gouveia Filho<sup>1109</sup> dissertam que se existem pretensões em que o perigo da demora não se compatibiliza com o tempo de trâmite previsto para o procedimento comum, deve-se “criar” no sistema um procedimento adequado. Assim, destacam os autores que a melhor opção é se utilizar da tutela cautelar requerida em caráter antecedente (arts. 305 a 307, do CPC).

Nesse mesmo sentido, Santos entende que “[...] a orientação jurisprudencial<sup>1110</sup> firmada na vigência do CPC/1973 continua sendo aplicável aos pedidos cautelares de natureza satisfativa” e, uma vez proposta a ação com pedido de tutela cautelar antecedente o autor já explicaria que “o pedido principal não seria necessário em vista da natureza satisfativa do pedido antecedente”. Esse autor ainda questiona se não seria possível fazer-se um “raciocínio processual extensivo ao disposto no art. 304 do CPC/2015”, estabilizando-se a “[...] decisão judicial que deferisse a antecipação dos efeitos da penhora em sede de tutela cautelar antecedente”<sup>1111</sup>.

Esse mesmo doutrinador ainda vai defender que a antecipação de garantia tem por um de seus objetivos garantir o resultado final do processo executivo. Assim, “[...] na hipótese de a Fazenda Pública tardar no exercício de sua

obrigação no ajuizamento da execução fiscal, o contribuinte possui interesse de agir quanto ao pedido cautelar antecedente objetivando a antecipação dos efeitos da penhora.”<sup>1112</sup>

Além dessa doutrina que defende, de forma mais ostensiva, o uso de apenas uma das espécies de tutela provisória, há aquela que entende ser possível a utilização de mais de uma espécie para efetivar a antecipação de garantia.

Adotando essa orientação, Fernandes e Abrantes entendem que as modalidades que melhor se amoldariam para substituir a ação cautelar de antecipação de garantia seriam a tutela antecipada antecedente, a tutela cautelar antecedente e a tutela de evidência requerida em sede de ação ordinária. No entanto, segundo os autores, haveria uma gradação de qual seria a tutela provisória mais adequada<sup>1113</sup>.

A mais adequada (“eficaz, célere e técnica”), segundo eles, seria a tutela de evidência requerida em ação ordinária, já que “(i) o provimento que se busca é satisfativo e (ii) os elementos intrínsecos e extrínsecos para a concessão da medida estão presentes.” Não haveria a necessidade de comprovar *periculum in mora* e já haveria um precedente firmado em sede de recurso repetitivo – RESP 1.123.669/RS<sup>1114</sup>.

<sup>1109</sup>COSTA; GOUVEIA FILHO, *op. cit.*, p. 46.

<sup>1110</sup>O autor se refere ao RESP 1.123.669/RS, já acima mencionado.

<sup>1111</sup>SANTOS, Cláudio Carfaro dos. A ação cautelar de antecipação dos efeitos da penhora utilizada no âmbito do processo judicial tributário e o advento do novo código de

processo civil (lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 190-191, jul./ago. 2016.

<sup>1112</sup>SANTOS, *op. cit.*, p. 189.

<sup>1113</sup>FERNANDES; ABRANTES, *op. cit.*, p. 83.

<sup>1114</sup>FERNANDES; ABRANTES, *op. cit.*, p. 83-84.

As outras espécies de tutela provisória seriam possíveis de serem empregadas, mas não tão eficazes como a tutela de evidência. Na visão desses doutrinadores, o contribuinte pode tanto se utilizar da tutela antecipada antecedente como da cautelar antecedente, sendo, segundo eles, a antecipada um pouco mais adequada que a cautelar, por ter um matiz de satisfatividade<sup>1115</sup>.

Há ainda na doutrina hipóteses de solução que não ficam muito claras, como, por exemplo, as indicadas por Lima<sup>1116</sup> e por Gonçalves e Ávila<sup>1117</sup>.

A primeira doutrinadora destaca que, para ela, o meio mais adequado seria a tutela de urgência antecedente, mas não destaca qual delas seria (se a antecipada ou a cautelar)<sup>1118</sup>. Gonçalves e Ávila seguem no mesmo sentido, sem especificar que tipo de tutela eles estariam se referindo especificamente<sup>1119</sup>.

Por outro lado, Lima deixa claro apenas que no caso de impedimento de renovação da CND, a tutela mais adequada seria a de evidência, já que haveria para o contribuinte uma facilidade maior para demonstrar documentalmente o empecilho posto

pela Fazenda para a renovação da certidão<sup>1120</sup>. Já Gonçalves e Ávila defendem a possibilidade de ajuizamento de anulatória com oferecimento de garantia, sem necessariamente ser um depósito integral como exigido pela Lei n.º 6.830/80<sup>1121</sup>.

Como pôde ser observado, não existe, como destacado acima, uma uniformidade no tratamento do tema. No cotidiano do fórum, tal constatação não tem sido muito diferente<sup>1122</sup>.

Como ressaltado na introdução, diante da amplitude numérica dos órgãos judiciários brasileiros e do exíguo espaço para desenvolvimento do presente texto, procurou-se restringir ao máximo o ambiente de coleta de dados referentes à prática forense. Com base nisso, restringiu-se o universo de pesquisa a apenas 01 (um) dos Tribunais existentes em território brasileiro. Mais precisamente, a amostra será colhida do universo de dados pinçados de processos em trâmite (todos PJe), nos quais foram oferecidas garantias anteriores à propositura da execução fiscal, no TJPE.

Dos vários processos em trâmite no TJPE, todos de acesso público, foram

<sup>1115</sup>FERNANDES; ABRANTES, *op. cit.*, p. 85.

<sup>1116</sup>LIMA, Phernanda Cirino de. Tutela provisória e o processo tributário frente ao novo CPC. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 547-559, jul./ago. 2016.

<sup>1117</sup>GONÇALVES, Antônio Carlos Guimarães; ÁVILA, Carlos Alberto Rosal. O oferecimento de garantia previamente ao ajuizamento de execução fiscal sob a égide do Código de Processo Civil de 2015. *Migalhas*, 28 jun. 2018. Migalhas de Peso. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI28>

2645,71043-

O+oferecimento+de+garantia+previamente+ao+ajuizamento+de+execucao. Acesso em: 31 mar. 2019.

<sup>1118</sup>LIMA, *op. cit.*, p. 557-558.

<sup>1119</sup>GONÇALVES; ÁVILA, *op. cit.*

<sup>1120</sup>LIMA, *op. cit.*, p. 557-558.

<sup>1121</sup>GONÇALVES; ÁVILA, *op. cit.*

<sup>1122</sup>No STJ, a falta de uniformidade também não é diferente. Cf., por todos, AgInt no RESP 1974452 e AgInt no RESP 1976220, ambos com decisões no ano de 2022 e da mesma Turma.

coletados 10 (dez) bastante representativos. Tal representatividade decorre de sua *variedade processual*, como será demonstrado a partir de agora. Os processos colhidos foram os seguintes:

a)	0138805-66.2018.8.17.2001;
b)	0051971-60.2018.8.17.2001;
c)	0102394-24.2018.8.17.2001;
d)	0002018-30.2018.8.17.2001;
e)	0002609-89.2018.8.17.2001;
f)	0000514-33.2018.8.17.2730;
g)	0071610-98.2017.8.17.2001;
h)	0026890-44.2017.8.17.2810;
i)	0120678-80.2018.8.17.2001
e; j)	0114161-59.2018.8.17.2001 <sup>1123</sup> .

No processo *a*<sup>1124</sup>, o contribuinte propôs o que ele denominou de “ação de antecipação de garantia com pedido de tutela provisória”. No caso, a pretensão da parte é exclusivamente a antecipação da garantia (seguro-garantia) de futura execução fiscal, com o pedido de deferimento liminar de tutela de evidência (ante a existência do RESP 1.123.669/RS). Não menciona qualquer ação principal.

No processo *b*, foi proposta “ação declaratória com pedido de tutela de evidência”. A pretensão da contribuinte consiste na declaração do seu direito de garantir/caucionar determinados débitos fazendários, também com o pedido de deferimento liminar de tutela de evidência (ante a existência do RESP

1.123.669/RS). Não menciona qualquer ação principal.

Nos processos *c*, *d* e *e*, os contribuintes apresentaram o que eles denominaram, respectivamente, de “pedido de tutela provisória de urgência cautelar em caráter antecedente” e de “ação de tutela cautelar em caráter antecedente”. Liminarmente, requereram, em termos gerais, a concessão de tutela de urgência cautelar, consistente na antecipação de garantia, e, ao final, após a efetivação da medida cautelar, que fosse a eles concedido prazo para aditamento da inicial para formulação de seu pedido principal (consistente numa ação anulatória).

No processo *f*, o contribuinte propôs “ação anulatória de débito fiscal com pedido de tutela provisória da evidência”. Requereu liminarmente e de forma incidental a concessão de tutela de evidência, consistente na obtenção da CPEN e, ao final, a procedência do pedido com a decretação de nulidade do auto de infração. Pode-se acreditar que o caso do processo *f* não venha a ser uma típica antecipação de garantia, já que se trata de um pedido incidental a uma anulatória. Contudo, entende-se tratar sim de antecipação de garantia, considerando que a execução fiscal ainda não fora proposta<sup>1125</sup>. Isto porque a antecipação de garantia sempre tem

<sup>1123</sup>Todos esses processos podem ser consultados no sistema PJe do TJPE (<https://pje.tjpe.jus.br/1g/Processo/ConsultaPr ocesso/listView.seam>).

<sup>1124</sup>A partir deste ponto os processos serão referidos de acordo com as respectivas letras em que foram elencados.

<sup>1125</sup>Essa conclusão da não propositura da execução fiscal decorre da leitura das razões constantes da inicial, as quais foram construídas, inclusive, como clara hipótese de antecipação de garantia. Para maiores detalhes, conferir os processos mencionados em

por referência o processo de execução fiscal. Se esse ainda não foi proposto, então a garantia a ele oferecida é sim uma antecipação.

Diferentemente do que aconteceu nos processos *c*, *d* e *e*, no processo *g*, o contribuinte ofereceu “ação com pedido de tutela cautelar requerida em caráter antecedente” com o único objetivo de garantir antecipadamente o débito tributário e obter a CPEN, sem qualquer menção a aditamento da inicial para formulação da lide dita principal.

No processo *h*, o contribuinte ofereceu “pedido de tutela provisória de evidência”, apenas com o intuito de ofertar garantia antecipada, sem qualquer menção a pedido principal. Trata-se de verdadeira tutela de evidência em caráter antecedente. Apesar de o CPC não prever essa hipótese, trata-se de um caso a ser analisado<sup>1126</sup>, tendo em vista exatamente a não observância da técnica.

Por fim, nos processos *i* e *j*, os contribuintes ofereceram “ação anulatória de débito fiscal com pedido de tutela antecipada requerida em caráter antecedente”, com o objetivo inicial de obter CPEN ante o oferecimento de garantia prévia e a sua posterior intimação para aditamento da inicial quanto ao pedido de anulação do auto de infração. Não houve pedido de estabilização da tutela. Faz-se aqui a mesma ressalva realizada acima para o processo *f*, ou seja, de que se a

execução fiscal não havia sido proposta, trata-se, então, de antecipação de garantia.

Como pode ser observado da descrição sucinta desses processos, a variedade de espécies de tutela provisória utilizadas mostra-se bastante grande. Verifica-se que os contribuintes têm utilizado na prática forense os mais diversos meios de antecipar a garantia à futura execução fiscal e obter a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

Assim, com base nessa não uniformidade observada tanto na doutrina como no cotidiano forense, que se mostra interessante analisar se, dessa miscelânea de meios processuais utilizados, surgem problemas. E, caso surjam, se há a necessidade de se estabelecer critérios para cada uma das espécies de tutelas provisórias.

### **3. PROBLEMAS DECORRENTES DO USO SEM CRITÉRIOS DA TUTELA PROVISÓRIA PARA A OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL**

Considerando as espécies de tutelas provisórias existentes, é necessário ressaltar que elas não podem ser utilizadas da forma como bem se entenda. Elas são um tipo de técnica processual que depende de sua adequação ao objetivo pretendido, a obtenção de uma tutela, mesmo que provisória, que atinja uma relação jurídico-material. Diante disso, é necessário que se descreva, de forma

<https://pje.tje.jus.br/1g/Processo/ConsultaProcesso/listView.seam>.

<sup>1126</sup>Esse caso, assim como todos os outros processos descritos, serão devidamente analisados no Item 4 adiante.

sucinta, as características de cada uma dessas tutelas.

As tutelas provisórias são da espécie de técnica processual diferenciada<sup>1127</sup>, tendo em vista que elas têm um objetivo bem específico, qual seja, acelerar o exercício da jurisdição e produzir resultados úteis e efetivos<sup>1128</sup>. Em que pese todas as espécies de tutela provisória tenham essa função, mas cada uma delas serve ainda a um propósito mais específico, que é delineado pelo próprio Código de Processo Civil.

A denominada tutela antecipada, seja ela antecedente seja incidental, tem por função antecipar os efeitos de tutela definitiva final, ou seja, trata-se de adiantamento do bem da vida desejado. Ela “atua diretamente sobre a situação jurídica das partes em suas relações recíprocas ou com os bens da vida.”<sup>1129</sup>

Já a tutela cautelar tem por objetivo principal a preservação da efetividade de uma futura tutela definitiva final e, por conseguinte, do próprio bem da vida que se persegue. Assim, a tutela cautelar não é um mero instrumento do processo, mas também da relação jurídica material a ser tutelada por meio do processo. Ela “caracteriza-se pela instrumentalidade que a vincula ao

processo principal, cuja eficácia prática visa a assegurar”<sup>1130</sup>.

Apesar da imensa e antiga discussão processual quanto à verdadeira função da cautelar, se ela poderia ou não ser satisfativa ou se a antecipada seria uma mera espécie de cautelar<sup>1131</sup> etc., pense-se que não há por que se ater a isso.

Em primeiro lugar, porque esse debate não tem hoje muito efeito prático, tendo em vista que os requisitos para a obtenção de ambas as tutelas são os mesmos (*fumus boni juris* e *periculum in mora*). Em segundo lugar, é necessário observar o que dispõe o texto legal e, da forma como essas tutelas estão dispostas, existe sim uma diferença, eleita pelo legislador e desenvolvido pela doutrina e pela jurisprudência, entre as funções da tutela cautelar e as da tutela antecipada.

Por fim, a tutela da evidência tem uma função próxima da cumprida pela tutela antecipada. A diferença é que ela não tem a urgência por requisito e tem um, poder-se-ia dizer, *fumus boni juris* qualificado, ou seja, mais que uma “fumaça do bom direito” tem-se uma “superlativa probabilidade”<sup>1132</sup>.

Posto isso, passa-se a cotejar o destacado acerca das especificidades de cada uma das tutelas provisórias

<sup>1127</sup>“Tutela jurisdicional diferenciada é a proteção jurídica concedida em via jurisdicional mediante meios processuais particularmente ágeis e com fundamento em uma cognição sumária.” (DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*: vol. III. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 811).

<sup>1128</sup>DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*: vol. III. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 850-851.

<sup>1129</sup>*Ibidem*, p. 871.

<sup>1130</sup>BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência* (tentativa de sistematização). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 229.

<sup>1131</sup>MACHADO, Antônio Cláudio da Costa. *Tutela provisória: interpretação artigo por artigo, parágrafo por parágrafo*, do Livro V, da Parte Geral, e dos dispositivos esparsos do CPC em vigor que versam sobre tutela provisória. São Paulo: Malheiros, 2017.

<sup>1132</sup>DINAMARCO, *op. cit.*, p. 857 e 883.

com a técnica utilizada nos casos indicados no Item 3 acima, ou seja, serão analisados os processos de “a” a “j” ali destacados, comparando-os com as espécies de tutelas provisórias utilizadas, observando-se, essencialmente, a função de cada uma dessas tutelas.

Como já realçado, a função da tutela antecipada é adiantar os efeitos (ou alguns desses efeitos) da tutela definitiva a qual seria concedida apenas ao fim do processo. Assim sendo, numa relação tributária se o contribuinte pretende anular determinada constituição de crédito tributário ele pode procurar obter a antecipação de um dos efeitos da possível desconstituição do crédito, qual seja, a sua não exigibilidade. Para isso, ele requer um efeito parcial dessa não exigibilidade, qual seja, uma suspensão. Exatamente nos termos do art. 151, do CTN.

Sublinhe-se que não se está a dizer que a suspensão da exigibilidade é um tipo de antecipação da anulação. Não é isso. O que se quer deixar claro é que da anulação do crédito tributário vários efeitos decorrem. Um deles, o fim da exigibilidade do próprio crédito. Assim, com a tutela antecipada se tem um efeito parcial decorrente da falta da exigibilidade que adviria de uma futura anulação. No caso, esse efeito parcial é exatamente a suspensão da exigibilidade.

No que concerne especificamente à antecipação de garantia, Alves e Alvarenga, assim como Ferraz<sup>1133</sup>, entendem que o contribuinte poderia utilizar-se da tutela antecipada antecedente para a obtenção de sua certidão de regularidade fiscal. Foi exatamente o que foi realizado nos processos *i e j* mencionados no item 2.1 acima. Em ambos os processos, as partes propugnaram para si mesmas a concessão de uma tutela antecipada antecedente, sem requerimento de estabilização, com o posterior aditamento com o pedido principal de uma anulatória.

Não parece ser correta a utilização do procedimento da tutela antecipada antecedente da forma como ocorreu nesses processos.

Em primeiro lugar, a tutela antecipada antecedente não foi muito bem disposta no CPC/2015 pelo legislador, tendo causado uma discordância doutrinária enorme<sup>1134</sup>. E essa má disposição dessa espécie de tutela no CPC/2015 ocasiona discussão quanto à possibilidade ou não de sua estabilização (e, pior ainda, se o pedido de tutela antecipada antecedente sempre terá por consequência a estabilização dessa mesma tutela).

A depender da forma como as razões forem dispostas na petição do requerente e a depender de como o juiz irá receber aquele pedido de tutela antecipada antecedente, pode-se

<sup>1133</sup>ALVES; ALVARENGA, *op. cit.*; FERRAZ, *op. cit.*, p. 125-146.

<sup>1134</sup>Quanto a essa discussão, Cf. COSTA, E. J. Da F.; PEREIRA, M. C.; GOUVEIA FILHO, R. P. C

(Coord.). *Tutela Provisória*. Salvador: Juspodivm, 2016; ARAÚJO, J. H. M.; CUNHA, L. C. da; RODRIGUES, M. A. (Coord.). *Fazenda Pública*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

concluir pela estabilização da garantia. O que é um absurdo, tendo em vista que não há o que estabilizar num oferecimento de garantia, não sendo, nem mesmo, de interesse de quem oferta o bem. Queira ou não, isso pode provocar uma balbúrdia processual (a eternização de uma garantia ilíquida, por exemplo).

O réu, no caso a Fazenda Pública, fica numa encruzilhada entre recorrer ou não recorrer (para não ocorrer a estabilização) ou aguardar o aditamento da inicial para futura contestação. O que aqui descrito é o absurdo decorrente do uso sem muitos critérios dessa tutela.

Ademais, se o pedido principal é uma anulatória, a tutela antecipada antecedente deveria ser concernente a algum dos efeitos finais decorrentes da anulação do crédito tributário. A antecipação de garantia não está abarcada nisso. Tal requerimento estará vinculado, na verdade, a um outro processo, qual seja, à execução fiscal, cujo efeito final pretendido será a liquidação dessa garantia para pagamento do crédito tributário devido. Portanto, a antecipação de garantia não é um efeito decorrente de uma tutela final em anulatória.

Pode parecer preciosismo, mas é o uso equivocados de vários instrumentos processuais que provoca problemas

posteriores no desenvolvimento e na conclusão do processo.

Parece que equívoco parecido foi laborado nos processos *c*, *d*, e e *g*. Em todos eles foi requerida uma tutela cautelar em caráter antecedente. A única diferença é que no processo *g* a parte informou que não iria aditá-lo com nenhum pedido principal (nos demais haveria um aditamento concernente a uma anulatória).

Na defesa do uso da tutela cautelar antecedente se tem, como já destacado, as doutrinas de Santos e de Costa e Gouveia Filho<sup>1135</sup>. Essa espécie de tutela provisória seria utilizada exatamente como o era à época do CPC/1973, ou seja, como uma cautelar autônoma de caução. Exatamente nos termos do RESP 1.123.669/RS.

Como já acima destacado, a tutela cautelar visa a assegurar a eficácia prática de um processo principal. Daí a sua função instrumental<sup>1136</sup>. No caso da antecipação de garantia, a sua ligação se dá com o processo executivo fiscal.

Como ressaltado por Conrado<sup>1137</sup>, a cautelar de caução teria por função assegurar o resultado útil do processo de execução fiscal, mesmo que a cautelar seja proposta pelo futuro executado e que a legitimidade da execução fiscal seja do ente estatal. Acredita-se que a cautelar que tem por

<sup>1135</sup>SANTOS, Cláudio Carfaro dos. A ação cautelar de antecipação dos efeitos da penhora utilizada no âmbito do processo judicial tributário e o advento do novo código de processo civil (lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 174-195, jul./ago. 2016; COSTA; GOUVEIA FILHO, *op. cit.*, p. 41-47.

<sup>1136</sup>BEDAQUE, *op. cit.*, p. 229.

<sup>1137</sup>CONRADO, Paulo Cesar. Antecipação de garantia tendente à satisfação de crédito que esteja por ser executada: o que muda (se é que muda) com o novo CPC? *In*: CONRADO, P. C. (Coord.). *Processo tributário analítico*. v. III. São Paulo: Noeses, 2016. p. 259. [acréscimos nossos]

função assegurar a execução fiscal não é a de caução (de antecipação de garantia), mas sim a denominada medida cautelar fiscal (Lei n.º 8.397/92). Assim sendo, a cautelar não pode ser utilizada para fazer as vezes de antecipação de garantia, tendo em vista que a legitimidade dessa é do futuro executado e não será ele que irá propor a execução fiscal. A cautelar tem por função garantir a efetividade da tutela final a ser concedida em um processo principal. A antecipação de garantia não tem esse objetivo.

Apesar de relacionada com uma execução fiscal a ser proposta, a antecipação de garantia não tem como meta assegurar o sucesso da execução fiscal, ou seja, conferir um grau de eficiência à recuperação do crédito público. Não. O objetivo da antecipação de garantia é assegurar que o contribuinte terá direito à obtenção de uma certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 206, CTN.

Não se pode, dessa forma, concordar com Conrado<sup>1138</sup> que defende que o acautelamento, no caso, seria do direito de o contribuinte prestar uma garantia “inerente” à execução fiscal. Não existe interesse do futuro executado em tal medida. Ele não tem o intuito de garantir, mas exclusivamente de obter a sua regularidade perante o Fisco por meio da garantia oferecida de forma antecipada.

Assim, a relação entre a antecipação de garantia e a execução fiscal é indireta. Ela não é um instrumento apto a assegurar a eficácia

prática do processo executivo fiscal. De forma indireta, contudo, por ter sido oferecido um bem em garantia ao crédito que será executado, a execução fiscal estará garantida. Mas isso não é caso de cautelaridade.

Também não se trata de uma tutela antecipatória à execução fiscal. Como será defendido de forma detalhada mais abaixo, pensa-se se tratar de uma antecipação a um pedido declaratório do direito de o contribuinte manter hígida a sua regularidade fiscal. Essa antecipação, sem dúvida, terá efeitos externos ao processo, os quais atingirão a execução fiscal, tendo em vista a garantia oferecida.

E pelo que dispõe o CPC/2015 requerida a tutela cautelar em caráter antecedente, o pedido principal terá que ocorrer, sob pena de cessar a eficácia da tutela concedida (art. 308 c/c art. 309, I, CPC/2015). Assim, apesar de aceita pela doutrina<sup>1139</sup>, a denominada cautelar autônoma continua sendo algo anômalo no sistema jurídico-processual brasileiro.

Portanto, ao que parece, o processo *g* sofre desse problema (cautelar requerida sem pedido principal) e traz como dificuldade o saber se a garantia perderá a eficácia ou não quando, passados 30 (trinta) dias, não houver o aditamento com o pedido principal. E tal complicador decorre da inexistência de regulação legal para o que requerido pela parte autora, prejudicando o caminho a ser percorrido no processo pela outra parte e pelo juiz.

<sup>1138</sup>CONRADO, *op. cit.*, p. 259.

<sup>1139</sup>COSTA; GOUVEIA FILHO, *op. cit.*, p. 41-47.

No que concerne aos processos *c*, *d* e *e*, a falha diz respeito ao uso de um pedido cautelar antecedente que será posteriormente aditado por uma anulatória. Não se trata de um pedido cautelar, já que não tem ligação com a tutela final pretendida com essa anulatória, assim como também não é uma antecipação de tutela, como já descrito alguns parágrafos acima.

Trata-se, na verdade, de uma mera garantia apresentada no bojo da anulatória, mas sem pretensão de acautelar algo ou de antecipar qualquer efeito da tutela anulatória<sup>1140</sup>. E por haver a garantia, a parte poderá expedir a sua certidão de regularidade fiscal. De certa forma, foi o que fez também o contribuinte do processo *f*, cuja única diferença foi o requerimento incidental por meio de tutela de evidência.

Mas e se não houver o aditamento com o pedido principal, a garantia perderá a sua eficácia?! Ou o processo permanecerá como um tipo de cautelar autônoma?! São exatamente esses limbos processuais que podem provocar uma séria balbúrdia no caminhar processual.

Diante dessas confusões em relação à utilização da espécie de tutela provisória mais apta a garantir a obtenção de uma certidão de regularidade fiscal por meio de uma antecipação de garantia, o uso da tutela de evidência mostra-se mais

adequada do que as demais<sup>1141</sup>. Na verdade, da forma como está hoje construído o sistema processual brasileiro pós-CPC/2015, a única adequada.

Assim, ao que tudo indica, os contribuintes dos processos *a*, *b* e *h* foram os que mais se aproximaram da utilização de uma tutela provisória adequada. Para ser mais específico, quem melhor se utilizou da tutela de evidência foi o contribuinte do processo *b*. Explica-se.

O direito que o contribuinte persegue com o oferecimento antecipado de uma garantia é a sua regularidade perante o Fisco, a qual ele só irá obter nos termos do art. 206, CTN, ou seja, ou com a existência de créditos não vencidos, ou com a exigibilidade do crédito suspensa ou com a existência de penhora.

Em regra, quando se antecipa a garantia é porque os créditos já venceram. A obtenção de uma suspensão de exigibilidade não é algo tão simples (ou não deveria ser), tendo em vista as poucas hipóteses dispostas pelo art. 151, CTN. Diante disso, o melhor meio de se obter a certidão de regularidade fiscal é por intermédio de uma penhora. Essa penhora ocorreria apenas no bojo da execução fiscal. Contudo, o contribuinte não pode aguardar que a Fazenda Pública exerça o seu direito-dever<sup>1142</sup> de propor a execução fiscal. Ele

<sup>1140</sup>Como vem sendo discutido por todo este Item a noção construída a partir da ideia de cautelaridade e de antecipação vem a ser muito diferente da forma como utilizada pelas partes nos processos acima referidos. Quanto à questão cautelar, observar a crítica realizada acima a partir da doutrina de Conrado e quanto

à antecipação, observar a crítica à utilização dos instrumentos nos processos *i* e *j*. As críticas lá realizadas são também pertinentes para os processos *c*, *d* e *e*, daí o motivo da remissão.

<sup>1141</sup>FERNANDES; ABRANTES, *op. cit.*

<sup>1142</sup>CONRADO, *op. cit.*, p. 259.

não pode esperar 05 (cinco) anos para se regularizar perante o Fisco, tendo em vista que o tempo do mercado é outro. Assim, ele tem um direito a se manter regular perante o Fisco.

Diante disso, a propositura de uma ação cujo objetivo seja a declaração do direito à regularidade fiscal se impõe. Não obstante isso, essa declaração tem pressupostos, sendo o principal deles o oferecimento do bem em garantia, tendo em vista a exigência legal de penhora do art. 206 do CTN para a obtenção da certidão de regularidade fiscal.

Portanto, caberia até mesmo uma tutela antecipada nessa ação declaratória no sentido de garantir a regularidade fiscal ao contribuinte. Contudo, a melhor técnica, observado o sistema processual hoje vigente, é o uso da tutela de evidência (art. 311, CPC/2015). No caso em específico, essa tutela da evidência seria obtida, sem a necessidade de demonstração de qualquer *periculum in mora*, com a comprovação documental das alegações de fato (a certidão do Fisco dos créditos tributários em aberto e a comprovação da garantia oferecida – seguro-garantia, fiança etc.) e com a alusão à tese firmada em julgamento de casos repetitivos<sup>1143</sup> (no caso, o Recurso Especial n.º 1.123.669/RS) - art. 311, II, CPC/2015.

Foi exatamente o que fez o contribuinte do processo *b*. Mesmo que ele afirme em sua inicial que o seu objetivo era a declaração do seu direito de garantir a

execução fiscal, na verdade a pretensão era a declaração do seu direito de estar com a sua regularidade fiscal em dia. O contribuinte do processo *a* seguiu nos mesmos passos, tendo apenas nomeado sua ação de forma equivocada (“ação de antecipação de garantia”).

Por fim, a falha técnica do processo *h* foi requerer uma espécie anômala de tutela de evidência em caráter antecedente, sem qualquer tipo de pedido principal. Ao fim e ao cabo, o seu pedido foi o mesmo dos demais, qual seja, a declaração do seu direito de estar em regularidade perante o Fisco.

Assim, o uso da ação declaratória do direito de regularidade fiscal com a apresentação de garantia prévia à execução fiscal, fulcrada na técnica da tutela de evidência, com o objetivo de obter CPEN, tende a ser o instrumento mais adequado em relação ao sistema processual hoje existente.

Mais uma vez deve ser ressaltado que não se trata de preciosismo. O uso uniforme de determinado instrumento facilitaria a vida de todos que praticam o direito no Fórum, evitando-se discussões processuais desnecessárias, que apenas atravancam o fluir do processo, concentrando-se, em contrapartida, na análise do direito concernente à relação jurídico-material.

#### **4. SUGESTÕES PARA O USO CORRETO DAS ESPÉCIES DE TUTELA**

<sup>1143</sup>Segundo o art. 928, CPC/2015, julgamento em casos repetitivos é a decisão proferida em sede de Incidente de Resolução de Demandas

Repetitivas e de Recursos Especial e Extraordinário Repetitivos.

## PROVISÓRIA PARA A OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL

Como tanto o direito processual como o tributário são ramos do direito eminentemente voltados para a prática e pelo fato de a discussão posta no presente trabalho ter se voltado não só para a doutrina especializada como também para a realidade do direito efetivamente posto em movimento, mostra-se importante que se apresente um tipo de “recomendação de ação prática”<sup>1144</sup>, apta a contribuir para a pragmática do direito.

Diante do debatido nos itens anteriores, pretende-se apresentar (sugerir) alguns critérios importantes para o uso correto das espécies de tutela provisória, assim como de toda e qualquer técnica processual.

Em primeiro lugar, é necessário que se observe o objetivo pretendido, ou seja, o interessado precisa discernir sobre qual a sua meta com a propositura de determinada ação. Principalmente, no que concerne ao direito referente à relação jurídico-material em questão. Portanto, é necessário ter em mente se os efeitos que advirão da concessão de determinada tutela jurisdicional irão produzir as consequências que se espera na relação jurídico-material.

Com base nisso, deverá refletir, em segundo lugar, qual a tutela processual apta a conseguir o objetivo pretendido e,

por conseguinte, qual o melhor instrumento processual a ser utilizado. Para isso, deve ser observado o que está disposto na lei acerca dessa tutela processual pretendida, ou seja, deve-se prestar muita atenção ao que está regulado na legislação processual. Assim deve ser porque não se pode fazer tábula rasa da lei, considerando que a interpretação do texto legal sempre deverá observar os limites (balizas) postos por esse texto-base<sup>1145</sup>.

Além disso, em terceiro lugar, é necessário que se analise o que foi construído doutrinariamente acerca do instrumento processual que será utilizado, assim como que seja analisado também, de preferência, o entendimento jurisprudencial acerca daquela tutela em específico.

Com base nisso, que são critérios prévios, conclui-se qual a técnica processual adequada. Disso não foge a tutela provisória para a obtenção da certidão de regularidade fiscal.

No caso específico, o que pretende o contribuinte é se regularizar perante o Fisco de modo a não ser prejudicado na sua atividade econômica. Uma vez regularizado por meio da tutela provisória concedida ele estará apto a atuar no mercado sem problemas com créditos tributários em aberto? Sim! Então, essa tutela traz efeitos positivos à relação jurídica-material (ele ficará regular e o crédito estará garantido).

<sup>1144</sup>PINTO JÚNIOR, Mario Engler. Pesquisa jurídica no mestrado profissional. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 41, jan./abr. 2018. Disponível em: [bibliotecadigital.fgv.br](http://bibliotecadigital.fgv.br). Acesso em: 09 jun. 2019.

<sup>1145</sup>HASSEMER, Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009. p. 281-301.

Após, deverá o contribuinte observar na lei qual a tutela apta para isso. No caso, as tutelas provisórias têm a função de acelerar o exercício da jurisdição e produzir resultados úteis e efetivos<sup>1146</sup>. Assim, são essas tutelas provisórias as mais aptas à obtenção eficaz do direito do autor.

Dentre essas tutelas provisórias, deve-se ver aquela que tem maior adequação à hipótese. Como destacado acima<sup>1147</sup>, pensa-se ser o uso da tutela de evidência no bojo de uma ação declaratória do direito do contribuinte de estar em regularidade fiscal. Para isso, analisa-se a doutrina e a jurisprudência, como foi analisado no Item 5 acima.

Cumpridos esses passos, chega-se ao instrumento mais adequado para a obtenção da tutela provisória pretendida: a ação declaratória cumulada com pedido de tutela da evidência (art. 311, II, CPC/2015), a qual poderá, inclusive, ser concedida liminarmente (art. 311, Parágrafo único, CPC/2015).

Portanto, é necessário observar o que o CPC dispõe acerca das tutelas provisórias. Ter em mente que a tutela provisória a ser requerida concerne a uma relação jurídico-material (a regularidade do contribuinte perante o Fisco no que diz respeito a créditos tributários devidamente lançados). E que tal certidão (de regularidade) decorrerá do oferecimento antecipado (antes da propositura de uma execução fiscal) de um determinado bem em garantia.

Com base nesses pressupostos, o interessado poderá se utilizar da melhor técnica processual possível para a situação, sem criar problemas procedimentais que atrapalhem o andamento natural do processo. Não prejudica a si próprio nem a outra parte, assim como facilita o trabalho do magistrado na condução do processo. Assim sendo, é necessário ter critérios também na escolha da técnica processual adequada. Isso facilita a obtenção da tutela pretendida, já que o contribuinte atingirá seu objetivo e o Fisco não oporá qualquer empecilho, tendo em vista que já terá o crédito tributário devidamente garantido.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na questão-problema (*o uso sem critérios, para a obtenção da certidão de regularidade fiscal, das espécies de tutelas provisórias ocasiona algum tipo de problema processual/material para o contribuinte e/ou, até mesmo, para a Fazenda Pública?*) posta no início deste trabalho, objetivou-se debater como essa certidão era obtida antes do CPC/2015 e como ela passou a ser buscada após o início da vigência dessa lei, e como isso trouxe a possibilidade de ocorrência de alguns problemas processuais a depender da forma como as espécies de tutela provisória serão utilizadas. Como demonstrado, esses problemas decorrem tanto da divergência doutrinária acerca da nova regulação das tutelas provisórias como,

<sup>1146</sup>DINAMARCO, *op. cit.*, 2017, p. 850-851.

<sup>1147</sup>Vide Item 4 acima.

principalmente, da forma como elas vêm sendo empregadas na prática do cotidiano forense para a obtenção de regularidade fiscal do contribuinte.

Para evitar tais problemas, é necessário que se observe qual o objetivo pretendido e qual a tutela mais apta para tal consecução, de molde a que seus efeitos sejam sentidos na relação jurídico-material. Ademais, mostra-se de grande importância a análise da regulamentação legal dessas tutelas e como o texto legal é interpretado pela doutrina e pela jurisprudência.

Seguidas essas etapas e procurando sempre a uniformização das técnicas processuais (a partir da função de cada uma delas), o interessado deve recorrer ao instrumento processual adequado para evitar entraves no caminhar do processo, facilitando o trabalho da outra parte, assim como do magistrado.

Dessa maneira, o instrumento que se mostra mais apto, de acordo com o sistema processual hoje vigente no Brasil, para a obtenção da regularidade do contribuinte perante o Fisco é a utilização da tutela da evidência. Mais especificamente, a propositura de uma ação declaratória do direito de estar regular perante o Fisco cumulado com um pedido de tutela de evidência (art. 311, II, CPC/2015).

## REFERÊNCIAS

ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Novo CPC e a antiga medida cautelar de antecipação de garantia. *Migalhas*, 13 jun. 2016. Migalhas de Peso. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI240636,71043-Novo+CPC+e+a+antiga+medida+cautelar+de+antecipacao+de+garantia>. Acesso em: 31 mar. 2019.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência (tentativa de sistematização)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. *Código Tributário Nacional: Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 08 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm). Acesso em: 31 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. *Código de processo civil: Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5869impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869impressao.htm). Acesso em: 08 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992*. Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8397.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm). Acesso em: 09 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. *Código de processo civil: Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 08 jun. 2019.

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.123.669/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 09 de dezembro de 2009. *Dje*. Brasília, 01 fev. 2010. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934828&num\\_registro=200900279896&data=20100201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934828&num_registro=200900279896&data=20100201&formato=PDF). Acesso em: 31 mar. 2019.
- CONRADO, Paulo Cesar. Antecipação de garantia tendente à satisfação de crédito que esteja por ser executada: o que muda (se é que muda) com o novo CPC? In: CONRADO, P. C. (Coord.). *Processo tributário analítico*. v. III. São Paulo: Noeses, 2016. p. 247-264.
- COSTA, Eduardo José da Fonseca; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos. Certidão de regularidade fiscal e tutela de urgência satisfativa autônoma. In: COSTA, E. J. Da F.; PEREIRA, M. C.; GOUVEIA FILHO, R. P. C (Coord.). *Tutela Provisória*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 41-47.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*: vol. III. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- FERNANDES, Andrei Furtado; ABRANTES, Gabriel. A antecipação de garantia fiscal e a substituição da ação cautelar atípica na sistemática do novo CPC. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 77-86, jul./ago. 2016.
- FERRAZ, Beatriz Biaggi. A (ainda existente) cautelar de caução para obtenção de certidão de regularidade fiscal. *Revista Juris UniToledo*, Araçatuba, SP, v. 03, n. 03, p. 125-146, jul./set. 2018.
- GONÇALVES, Antônio Carlos Guimarães; ÁVILA, Carlos Alberto Rosal. O oferecimento de garantia previamente ao ajuizamento de execução fiscal sob a égide do Código de Processo Civil de 2015. *Migalhas*, 28 jun. 2018. Migalhas de Peso. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI282645,71043-O+oferecimento+de+garantia+previamente+ao+ajuizamento+de+execucao>. Acesso em: 31 mar. 2019.
- HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009. p. 281-301.
- LIMA, Phernanda Cirino de. Tutela provisória e o processo tributário fonte ao novo CPC. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 547-559, jul./ago. 2016.
- MACHADO, Antônio Cláudio da Costa. *Tutela provisória*: interpretação artigo por artigo, parágrafo por parágrafo, do Livro V, da Parte Geral, e dos dispositivos esparsos do CPC em vigor que versam sobre tutela provisória. São Paulo: Malheiros, 2017.

- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book.
- PINTO JÚNIOR, Mario Engler. Pesquisa jurídica no mestrado profissional. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 27-48, jan./abr. 2018. Disponível em: [bibliotecadigital.fgv.br](http://bibliotecadigital.fgv.br). Acesso em: 09 jun. 2019.
- SANTANA, Eduardo Augusto Coelho de. Antecipação de garantia e suspensão da exigibilidade de créditos tributários por decisão judicial. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 5, n. 2, p. 89-114, jul./dez. 2017.
- SANTOS, Cláudio Carfaro dos. A ação cautelar de antecipação dos efeitos da penhora utilizada no âmbito do processo judicial tributário e o advento do novo código de processo civil (lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 174-195, jul./ago. 2016.
- THEODORO JR., Humberto. *Processo cautelar*. São Paulo: LEUD, 2006.