

Cautelar Fiscal

HUGO DE BRITO MACHADO

Juiz-Presidente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário. Ex-Procurador da República

SUMÁRIO

1. *Introdução.* 2. *Cautelar depois da constituição do crédito tributário.* 3. *Cautelar antes da constituição do crédito tributário.* 4. *A presunção de fraude.* 5. *A preferência do crédito tributário.* 6. *Conclusões.*

1. *Introdução*

Quando o governo pretendeu combater a sonegação de tributos, em 1965, obteve do Congresso Nacional a aprovação da Lei n.º 4.729, que *define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências*. Ocorre que as condutas, nela descritas como integradoras do tipo *sonegação fiscal*, já configuravam os crimes de falsidade material, ou de falsidade ideológica, ou de estelionato.¹ A lei que fora criada para reprimir a sonegação, além de ser péssima em termos de técnica legislativa, terminou sendo mais benigna para com os sonegadores, sob vários aspectos.²

Agora, o Presidente da República enviou ao Congresso Nacional projeto de lei instituindo *medida cautelar fiscal*, a demonstrar que, mais uma vez, a solução dos problemas é buscada com a elaboração de leis, sem que se procure conhecer e aplicar as leis já existentes.

1 Código Penal, art. 171 (estelionato); art. 297 (falsificação de documento público); art. 298 (falsificação de documento particular) ou art. 299 (falsidade ideológica).

2 A jurisprudência orientou-se no sentido de que, em face do princípio da especialidade, a conduta capitulável na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, não pode mais ser capitulada no Código Penal.

O projeto em questão, além de ignorar as soluções já admitidas pelas leis em vigor, é extremamente infeliz naquelas que preconiza.

Com efeito, o projeto ignora a presunção de fraude e a preferência do crédito tributário, previstas no Código Tributário Nacional, que constituem, como adiante demonstraremos, formas equânimes e seguras de proteção da Fazenda Pública, contra as manobras que a cautelar fiscal pretende evitar.

2. *Cautelar depois da constituição do crédito tributário*

Afirma o Ministro Marcílio Marques Moreira, na exposição de motivos enviada ao Presidente da República, que o combate à sonegação fiscal tem sido prejudicado pela impossibilidade de cobrança do crédito tributário ante a insuficiência patrimonial do devedor, insuficiência que na maioria das vezes é resultante da transferência premeditada de bens, com o objetivo de frustrar a execução fiscal. E acrescenta que tal prática "é facilitada pelo lapso temporal transcorrido entre a constituição do crédito tributário e o trânsito em julgado da ação³ competente para a cobrança da dívida ativa".⁴

Ocorre que a cobrança do crédito tributário regularmente constituído não depende do trânsito em julgado de sentença nenhuma. A Fazenda Pública tem o privilégio de constituir unilateralmente o título de que necessita para promover a execução judicial do crédito tributário.

Mesmo no caso em que o contribuinte ingressa em Juízo antes da execução, com anulatória do lançamento, ou declaratória de sua inexistência, a Fazenda Pública, por força do disposto no art. 585, § 1.º, do Código de Processo Civil, não fica impedida de promover desde logo a execução correspondente. É certo que, se o autor da ação depositar a quantia em disputa, a exigibilidade do crédito fica suspensa, e a execução é impossível. Neste caso, porém, a questão fica superada e a execução perde definitivamente o seu objeto. Vencedora na demanda, a Fazenda Pública terá satisfeito o seu crédito mediante um simples despacho determinando a conversão do depósito em renda sua, nos termos do art. 156, item VI, do Código Tributário Nacional.

Qualquer demora na propositura da execução fiscal, depois da constituição definitiva do crédito tributário, só à própria Fazenda Pública é imputável, e não se deve cogitar de medida *cautelar*, quando a demora é da parte que a pretende.

³ Há, neste ponto, como em muitos outros do projeto, evidente impropriedade, posto que ação não transita em julgado. Entende-se que a exposição de motivos pretendeu referir-se à sentença.

⁴ Item 4 da exposição de motivos do Ministro Marcílio Marques Moreira ao Presidente da República.

Por outro lado, é difícil admitir-se a necessidade de medida cautelar para proteção de crédito tributário já constituído, quando a Fazenda Pública dispõe do melhor dos instrumentos processuais existentes, que é a penhora de bens, com a qual se inicia o processo de execução.

A penhora é, sem dúvida, a melhor das cautelares.

É certo que o projeto estabelece a possibilidade de cautelar antes da execução.⁵ A questão que se coloca, neste caso, é a de saber se seria cabível medida cautelar neste caso, pois a demora que porventura aconteça entre a data da constituição definitiva do crédito tributário e a propositura da execução é imputável à Fazenda. Realmente, não obstante o projeto não aluda ao perigo da demora e à aparência do bom direito como pressupostos da cautelar fiscal, tais pressupostos são indispensáveis.⁶

Não se questiona o cabimento da cautelar pelo fato de ser o processo principal um processo de execução, pois na verdade a cautelar tem a finalidade de conservar uma "durante todo o tempo necessário para a definição do direito no processo de conhecimento ou para a realização coativa do direito do credor sobre o patrimônio do devedor, no processo de execução".⁷ O que enseja dúvida a respeito do cabimento da cautelar de que se cuida é o fato de que a Fazenda Pública comanda a prática dos atos que antecedem a execução fiscal, de sorte que a demora na propositura desta, e conseqüente realização da penhora, é imputável a ela própria.

É verdade que o procedimento de constituição do crédito tributário desenvolve-se com observância do princípio do contraditório e da ampla defesa, o que pode ensejar, em alguns casos, a prática, pelo contribuinte, de atos abusivos tendentes a procrastinar o andamento do processo. Ocorre que o juiz desse processo é a própria Fazenda Pública, que pode e deve coibir tais abusos.

Seja como for, o melhor instrumento para evitar que o contribuinte se valha do direito de defesa, e do contraditório, no processo administrativo de constituição do crédito tributário, para retardar a execução, com o fito de desviar bens de seu patrimônio, é a exigência do depósito como condição para a interposição de recursos administrativos, de que nos acuparemos adiante.

5 Especialmente artigos 1º e 11.

6 Mesmo que não se pretenda invocar os subsídios doutrinários, pertinentes à natureza do processo cautelar, o art. 18 do projeto determina que se apliquem à cautelar fiscal as disposições do Código de Processo Civil que cuidam do processo cautelar.

7 HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, *Curso de Direito Processual Civil*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1988, vol. II, p. 1.108.

3. *Cautelar antes da constituição do crédito tributário*

O projeto cria a possibilidade de cautelar fiscal em diversas hipóteses, que bem poderiam ser resumidas a uma única, prevista em seu art. 2.º, item IV, vale dizer, quando o devedor, notificado pela Fazenda Pública para o pagamento de crédito tributário, não o faz, e não há garantia formalizada no processo respectivo. Por outro lado, em seu art. 11, estabelece o prazo de 60 dias para a propositura da execução, *contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa.*

É sabido, e aqui já foi dito, que a demora no procedimento administrativo de constituição do crédito tributário é imputável à própria Fazenda Pública. Pela norma em referência, ficaria esta inteiramente à vontade para demorar o tempo que lhe aprouvesse com tal procedimento administrativo em andamento, o que se não deve admitir. Primeiro, em razão do próprio interesse público, que exige a constituição do crédito em tempo razoável, sem procrastinação. Segundo, porque não é razoável admitir presente o perigo da demora, como fundamento para a medida cautelar, quando essa demora é imputável à própria parte que pretende a medida cautelar.

De todo modo, mesmo afastando tal consideração, não se pode esquecer que um dos pressupostos para o deferimento das cautelares em geral é a aparência do bom direito. E não se pode considerar presente a aparência do bom direito se a própria Fazenda Pública encontra dificuldades para decidir as questões colocadas no procedimento administrativo.

Realmente, se uma vez lavrado o auto de infração, a defesa apresentada pelo contribuinte não oferece nenhum argumento sério no sentido da improcedência da exigência fiscal, o julgamento deve ocorrer sem delongas.

De todo modo, se se pretende instituir uma garantia em favor da Fazenda Pública, para que esta possa apreciar a defesa, e os recursos, do contribuinte, sem preocupar-se com a garantia da execução do crédito tributário, a solução indicada não é a cautelar fiscal, mas a exigência de garantia de depósito como condição para a interposição do recurso administrativo.

Com o depósito, estará plenamente garantido o crédito tributário, sem o constrangimento para o contribuinte, cujos bens restantes permanecerão livres.

Aliás, bem pode a lei estabelecer que a exigência de depósito, como condição para o conhecimento da reclamação, ou do recurso, fique a critério da autoridade da Administração Tributária. Assim não será generalizada a exigência odiosa, e ficará a própria Fazenda Pública como juiz da necessidade de exigir, ou não, o depósito.

4. A presunção de fraude

O direito vigente estabelece importante garantia em favor do crédito tributário. “Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução”.⁸

Esse dispositivo estabelece, como se vê, “uma presunção geral, *juris et de jure*, isto é, sem possibilidade de prova em contrário, de que é fraudulenta, contra o Fisco, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo, desde que o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito e em fase de execução”.⁹

Como já tivemos oportunidade de escrever, “estar o crédito tributário em fase de execução não significa já haver sido proposta a ação de execução. Há, todavia, manifestações doutrinárias e alguns julgados no sentido, inclusive do Tribunal Federal de Recursos em sentido contrário”.¹⁰ Quem conhece a linguagem fazendária sabe que a partir da remessa dos autos do processo administrativo para a Procuradoria da Fazenda, para inscrição do crédito como dívida ativa, diz-se que ele está *em fase de execução*. De todo modo, prevaleceu na jurisprudência o entendimento de que a fase de execução somente começa com a citação do réu no processo de execução.

Não há dúvida, porém, de que a presunção de fraude de que trata o art. 185 do vigente Código Tributário Nacional resolve, perfeitamente, a questão da garantia do crédito tributário, sem causar o constrangimento aos contribuintes, que resultaria da decretação de indisponibilidade de seus bens.

Se a Fazenda Pública pretende ampliar tal garantia, o melhor caminho é a antecipação do momento a partir do qual a alienação de bens presume-se fraudulenta. Seria bastante, para tanto, uma alteração no artigo 185, do Código Tributário Nacional. Poder-se-ia ter esse artigo assim redigido:

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo de crédito tributário cuja constituição tenha sido iniciada.”

⁸ Código Tributário Nacional, art. 185.

⁹ ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 604.

¹⁰ HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 128.

5. A preferência do crédito tributário

Entre as hipóteses de cabimento da cautelar fiscal, previstas no projeto em referência, está aquela em que o contribuinte "contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias;..." (art. 2.º, item III). Mais uma vez o projeto desconhece a legislação vigente, que consagra proteção bem mais valiosa em favor do crédito tributário.

Com efeito, segundo o art. 186 do Código Tributário Nacional, "o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho".

Assim, se o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de sua constituição, o fato de o contribuinte contrair dívida é inteiramente irrelevante. Essas dívidas em nada prejudicam a garantia de recebimento do crédito tributário.

Realmente, salvo em relação aos créditos decorrentes da legislação do trabalho, a preferência do crédito tributário é absoluta.¹¹ Mesmo os credores hipotecários, pignoratícios, anticréditos etc. não podem opor ao fisco a garantia real de que são titulares.¹²

6. Conclusões

Em face de todas estas considerações é fácil chegarmos às seguintes conclusões:

1.º) O projeto de cautelar fiscal apresentado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, acompanhado da Exposição de Motivos n.º 500/91, de 30 de outubro deste ano de 1991, além de desconhecer a legislação existente, é inteiramente inadequado para o fim a que se propõe.

2.º) A presunção de fraude, já estabelecida no Código Tributário Nacional, é instrumento bastante para garantir o crédito tributário contra as atitudes de maus contribuintes, que alienam seus bens procurando fugir à responsabilidade pelo pagamento de suas dívidas tributárias.

3.º) Na hipótese de se considerar a presunção de fraude, acima mencionada, insuficiente, o melhor caminho é a mudança da redação do art. 185, do vigente Código Tributário Nacional, antecipando-se para o início da constituição do crédito tributário a data a partir da qual presume-se fraudulenta a alienação dos bens do sujeito passivo da obrigação respectiva.

¹¹ ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 606.

¹² ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 606.