

DA GARANTIA DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS AINDA NÃO-EXECUTADOS E A CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA

Valterlei A. da Costa

Mestrando em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle da Procuradoria da Fazenda Nacional. Advogado em Curitiba. ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-3426-5878>. e-mail: costa.valterlei@gmail.com

Maurício Dalri Timm do Valle

Bacharel, Mestre e Doutor em Direito do Estado pela UFPR. Coordenador do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Brasília e Professor de Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba. Ex-Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7361-595X>. Advogado em Curitiba e em Brasília. e-mail: mauricio@ttva.com.br

Resumo: O presente artigo tem por escopo a análise, frente ao novo Código de Processo Civil, da forma mais adequada de o sujeito passivo garantir dívida que possua junto à Fazenda Pública que ainda não esteja ajuizada. Após perpassar os casos expressos que conduzem à concessão de certidão positiva com efeito de negativa, bem como a regulação dada pelo novo sistema processual ao instituto da tutela, conclui então que a tutela de evidência é a mais adequada para, na ausência de execução fiscal, obter-se a referida certidão.

Palavras-chave: direito tributário; novo código de processo civil; tutela; garantia; certidão de débito.

1. Introdução

Muito foi discutido, ainda sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, sobre qual a forma mais adequada de o contribuinte valer-se do seu direito de antecipar a garantia e assim obter a certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 do CTN. Afinal, se aquele que já se encontra executado pode, sem maiores obstáculos, apresentar garantia e obter certidão positiva com efeito de negativa, por que razão se negaria a quem nem executado ainda é o mesmo direito?

No entanto, se podemos ter certeza intuitivamente de que a situação do executado não pode ser uma situação melhor do que a daquele que nem executado é, afinal, se-

ria um discriminação sem qualquer padrão, nunca houve um consenso sobre a melhor forma processual de se proceder para se alcançar a isonomia¹.

De todo modo, a discussão foi renovada com o advento do novo Código de Processo Civil de 2015 e é sobre a forma processual de se garantir um débito tributário ainda não executado, para fins de obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, que tratará este artigo.

1 Eduardo Jardim apontava ainda na vigência do antigo Código de Processo Civil várias possibilidades para se obter a certidão positiva com efeito de negativa em virtude de garantia da dívida antes mesmo da execução fiscal: “[...] entendo como inconcebível a circunstância de o contribuinte em débito ficar na dependência do ajuizamento da execução fiscal para ter a oportunidade de garantir o juízo e, a partir de então, desfrutar de condições para obter a certidão negativa. Por conseguinte, temos uma de duas: a) propor um procedimento cautelar com providência liminar ou mesmo ordinário com tutela antecipada objetivando garantir o juízo, mediante o oferecimento de qualquer garantia enumerada no CPC ou na Lei n. 6.830/80; ou b) impetrar mandado de segurança, no qual comprovará a sua solvabilidade e consequencial direito de participar de certame licitatório ou alienação de bens ou qualquer outro desígnio para o qual haja a referida exigibilidade, restando à Fazenda Pública formalizar a execução *oportuno tempore*”. [JARDIM, 2002, p. 552 (itálicos constam do original)]. A ideia da doutrina, de forma geral, era que a garantia fosse aceita com base no poder geral de cautela: “Deverá o juiz, com base no poder geral de cautela, aceitar o bem oferecido ou determinar outra caução, de modo a evitar algum futuro dano à Fazenda Pública, na forma dos artigos 798 e 799, ambos do CPC [...]”. (BUSCHMANN, 2002, p.114). Mas nada impedia que se buscasse o fundamento específico no art. 829 do antigo CPC: “O obrigado a dar caução deverá, na petição inicial, indicar o valor da causa a que se obrigou e o modo pelo qual essa há de ser prestada, vale dizer, a espécie e forma como se haverá de dar a garantia”. (SILVA, 2001, p.329).

2. Da Certidão Positiva com Efeito de Negativa

Hodiernamente vem se valendo a Administração Pública de várias formas de cobranças indiretas dos tributos. E uma das formas mais comuns de coagir o contribuinte a pagar o tributo que tem ela por devido, independentemente de qualquer processo de cobrança, é a exigência, cada vez maior, de se apresentar certidão negativa de débito para uma série de atos da vida empresarial.

Nos dias atuais, praticamente torna-se inviável a atividade empresarial na ausência de certidão negativa (ou positiva com efeito negativa). Não só nos casos expressos, cuja necessidade de apresentação decorre da lei, mas em uma série de outras situações. Pode-se dizer, *v.g.*, que até a concessão de crédito bancário decorre do referido documento, já que entidades financeiras não costumam fazer operações com quem tem dívida em aberto com o fisco. De igual forma, a compra a prazo com fornecedores é influenciada pela presença/ausência da citada certidão.

Questão à parte sobre a conveniência/constitucionalidade de tal procedimento, que pode ser considerado conforme o prisma, cobrança indireta², é certo que, ao lado da certidão negativa de débito, há a positiva, nos

2 “A Fazenda Pública dispõe de meios legais próprios para compelir o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Se acessória, a aplicação das multas correspondentes, e se principais, inclusive as decorrentes das multas, a execução fiscal. Se admitirmos o uso de sanções políticas, ou formas de execução indireta, estaremos amesquinhando seriamente as garantias constitucionais. Não apenas a da liberdade econômica ou profissional, mas também a da jurisdição”. (MACHADO, 2008, p.81).

termos dos arts. 205 e 206 do Código Tributário Nacional³, que, por sua vez, em certos casos, pode ter os mesmos efeitos da negativa:

[...] vale como certidão negativa aquela certidão da qual conste a existência de crédito (a) não vencido; (b) em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora; e (c) cuja exigibilidade esteja suspensa (CTN, art. 206). Tanto uma certidão negativa, isto é, dizendo que eu nada estou devendo ao Fisco, como uma outra dizendo que eu devo, mas o crédito do Fisco contra mim se encontra em uma das três situações mencionadas, produzem o mesmo efeito, porque: [...] b) se o crédito se encontra em processo de execução, com penhora já efetivada, está com sua extinção garantida, de sorte que o Fisco não tem interesse em denegar a certidão; [...]. (MACHADO, 2002, pp. 225-226).

Assim, um débito para com o Fisco, desde que garantido, permite que se obtenha uma certidão, apesar de positiva, com os mesmos efeitos de uma negativa. No entanto, para tanto, deve haver uma execução fiscal, pois é a partir

3 CTN:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. [...]. Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

dela que se é citado para pagar ou garantir a dívida⁴. No entanto, pode não ter sido ainda proposta a execução fiscal por parte da Fazenda Pública. Afinal,

[m]uitas vezes a Fazenda Pública demora para inscrever o crédito tributário em dívida ativa e em executá-lo. Tal situação constitui óbice, ainda que temporário, à obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa pelo contribuinte, pois, caso não houvesse a omissão da Fazenda na propositura da execução fiscal, ter-se-ia a garantia do crédito tributário por meio da penhora de bens. (CARVALHO, 2007, p.559).

Não tem o contribuinte o controle de quando irá o sujeito ativo ajuizar a execução fiscal e nada pode fazer a respeito disso. Na verdade, tem esta última, a Fazenda

4 LEF:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

Pública, o prazo prescricional do art. 174 do Código Tributário Nacional para ingressar em juízo para haver o que imagina ter a receber⁵. Sem embargo, se é seu direito, do fisco, a opção pelo quando do protocolo da inicial do executivo fiscal, é direito do contribuinte não sofrer consequências dessa morosidade.

Assim, devemos ter na retina que se é garantido ao executado oferecer bens à penhora e obter certidão positiva com efeito de negativa, *a fortiori*, ao contribuinte devedor sob a ótica do Fisco, porém não executado, deve-se garantir o mesmo direito. Dito isso, não se fazem imperativas maiores explicações para se concluir que é cabível ao sujeito passivo antecipar a garantia que daria caso fosse citado para pagar ao fisco, sem a necessidade de se aguardar a execução fiscal.

3. Da Tutela de Urgência e Evidência

Há em relação à dívida tributária que impede a expedição da certidão negativa duas ideias que devem ser bem distintas. Uma, é a possibilidade de mesmo sem a execução fiscal, garantir-se a dívida e ato contínuo obter certidão positiva com efeito de negativa. Outra, é a discussão sobre a própria dívida. No primeiro caso, “[...] o contribuinte não busca questionar o mérito (se o tributo é devido ou não), mas apenas apresentar a garantia para efeitos do artigo

5 CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

206 do CTN (especialmente obter CPEN)”. (ROSA, 2016, p.630). Na segunda situação, não havendo possibilidade de se oferecer embargos à execução, pois ainda nem execução existe, é cabível além do mandado de segurança, desde que respeitado o prazo decadencial, a propositura da ação declaratória ou ainda da anulatória de débito⁶.

Dadas essas duas ideias, se ainda estivessemos sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, então poderíamos dizer que para o primeiro caso, da garantia, far-se-ia um processo cautelar e então deixaríamos a discussão do débito para o processo principal, com o respeito à autonomia dos processos⁷. Entretanto, o novo *Codex* teve como um dos seus fins imediatos dar cabo da rigidez das formas⁸. Assim, deixou de ter sentido invocar uma separação entre processo de conhecimento

6 “[...] no processo de execução, não se pode embargar sem antes garantir o juízo [...]. Isso, porém, não impede que o cidadão que se sinta prejudicado ou lesado [...] impetre mandado de segurança [...]. Nada impede, ainda, que proponha ação anulatória de débito fiscal [...]. Tratando-se de ação declaratória, pode ela ser proposta pelo interessado em ver declarada a existência ou inexistência da relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco [...]”. (PACHECO, 2009, p.332).

7 “O processo cautelar tem objeto e rito próprios. Seja incidente ou antecedente, nominada ou inominada, a medida cautelar dá sempre lugar, a autuação própria, devendo os respectivos autos ser apensados aos da ação principal (art. 809) [do CPC-73]. [THEODORO JÚNIOR, 2002, p.136 (esclarecemos entre colchetes)].

8 “O processo é um meio para viabilização da prestação da tutela jurisdicional. Essa tutela pode ocorrer mediante atividade de conhecimento, atividade de execução ou mediante provimentos que concomitantemente misturem ambas as atividades”. [MARINONI, ARENHART e MITIDIERO, 2017, p.550 (itálicos constam do original)].

e processo cautelar, pois “[o] sincretismo processual do CPC/2015 permitiu a veiculação da providência cautelar e da providência satisfativa na mesma petição inicial”. (COUTINHO, 2017, p.150).

Temos portanto que será por meio de um pedido de tutela provisória, após o Novo Código de Processo Civil, que será feita a antecipação da garantia à dívida tributária ainda não executada, ao invés do processo cautelar que já não tem mais lugar na nova sistemática processual. No entanto, ficamos ainda com a seguinte questão: será por meio de uma tutela satisfativa ou cautelar que se obterá tal garantia e a consequente expedição da certidão positiva com efeito de negativa?

Nunca é uma linha fácil de traçar aquela que determina “[...] quando um provimento é ‘meramente conservativo’ ou quando é ‘antecipatório’”. (MACHADO SEGUNDO, 2014, p.473). E tendo isso em conta, o legislador processual previu expressamente a possibilidade da fungibilidade das medidas cautelar e satisfativa a ser determinada pelo juiz⁹. No entanto, a permissão para a conversão do pedido de tutela não afasta a necessidade de se saber qual é a medida que se pleiteia. Isso porque,

9 NCPC:

Art. 305. A petição inicial da ação que visa à prestação de tutela cautelar em caráter antecedente indicará a lide e seu fundamento, a exposição sumária do direito que se objetiva assegurar e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Parágrafo único. Caso entenda que o pedido a que se refere o *caput* tem natureza antecipada, o juiz observará o disposto no art. 303.

Ao conceder a tutela, o juiz deve deixar claro que a tutela concedida é uma tutela antecipada, para que o réu saiba que se não se insurgir contra ela ocorrerá a estabilização prevista no art. 304 do Novo CPC. Ao denegar a tutela, é importante o autor saber se a tutela é antecipada, e assim, deverá aditar a petição inicial no prazo de 5 dias para converter o pedido de tutela provisória em processo principal (art. 303, § 6º, do Novo CPC) ou se a tutela é cautelar, prosseguirá o processo normalmente. (NEVES, 2016, p.497).

Entretanto, como nosso ponto neste artigo é que a dívida fiscal, caso seja questionada, é um caso e a sua garantia, outro, vemo-nos na condição de expor ser a tutela que garante o crédito tributário antes do protocolo da petição inicial da execução fiscal uma tutela satisfativa, que se exaure em si mesmo. Afinal, somente quando houver o ajuizamento da execução fiscal é que a garantia será então convertida em penhora e aí sim se abrirá para o executado o prazo para o oferecimento dos embargos à execução.

Ademais, não se pleiteia, de modo algum, quanto ao crédito do fisco, qualquer medida suspensiva, pois “[...] o contribuinte, ao oferecer caução real, não pretende suspender a exigibilidade do crédito tributário, até porque tal hipótese não consta do rol exaustivo do citado artigo 151, do Código Tributário Nacional”. (ATTIE, 2004, p.65). Com efeito, a garantia da dívida não impede *per se* que se prosiga com a cobrança do tributo. Seu efeito é a obtenção da certidão positiva com efeito de negativa num primeiro mo-

mento e posteriormente oferecer embargos à execução¹⁰. Já a suspensão da exigibilidade do crédito tributário “[...] tem função nitidamente acautelatória, pois não se adianta o pedido da ação que é a extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, X, do CTN, apenas impede-se o processo de cobrança do crédito tributário [...]”. (VERGUEIRO, 2016, p.211). Assim, “[...] não pode ser antecipada a anulação do débito discutido, pois isto implicaria a extinção do crédito tributário, sem se contemplar o disposto no artigo 156, X do CTN que exige decisão judicial passada em julgado”. (COSTA, 2000, p.468).

Não se deve, no entanto, negar a possibilidade de se oferecer a garantia, fazendo a antecipação da dívida, na mesma petição inicial em que instaura uma ação anulatória de débito. Ocorre que isso não significa qualquer caráter de cautelaridade já que não há contato entre a garantia e a discussão sobre o crédito tributário. Apenas por questão célere, utiliza-se um único instrumento para realizar dois pedidos diversos que não se coligam.

De todo modo, tendo em conta o caráter de satisfatoriedade, deve ser expressamente informada a Fazenda Pú-

10 Parte da doutrina entende como não necessária a penhora para que se possa opor embargos à execução: “[...] os embargos, na execução fiscal, não dependem mais de garantia do juízo, mas seu ajuizamento pode ocorrer até 30 (trinta) dias da intimação da penhora”. (CUNHA, 2010, p.405). Outros entendem que devem ser recebidos, mas com função limitada: “Os embargos sem a garantia da execução têm a função de uma defesa pré-processual ou de objeção de pré-executividade [...]”. (CHIMENTI, ABRÃO, BOTTESINI e FERNANDES, 2008, p.199).

blica que caso não recorra da decisão que defere a garantia da dívida antes mesmo da propositura da execução fiscal, então haverá a estabilização da tutela antecipada¹¹.

Demarcado que a tutela provisória que garante a antecipação da garantia é satisfativa, vale por em si, já que não se busca um acautelamento em relação a dívida, então podemos passar à próxima indagação: se ela é de urgência ou também pode ser de evidência, lembrando que, parece-nos, toda tutela de evidência encerra uma satisfação.

O ponto-chave do estudo da tutela provisória de urgência, além da consabida necessidade de se demonstrar a probabilidade do direito¹², é a presença do perigo na demora. Afinal, a própria ideia de urgência transmite essa mensagem.

No caso da certidão negativa, ou positiva com efeito de negativa, não há necessidade de maior arrazoado para demonstrar quanto ela é imprescindível para o bom funcionamento empresarial. E com base nisso, não haveria maiores dificuldades de se comprovar a presença de um perigo da demora que ampare a concessão da

11 NCCPC: Art. 304. A tutela antecipada, concedida nos termos do art. 303, torna-se estável se da decisão que a conceder não for interposto o respectivo recurso.

12 “[...] não víamos com bons olhos a distinção entre *fumus boni iuris* e a verossimilhança. Sempre nos pareceu artificial a ideia de [que] é possível graduar e separar, no mundo real, algo que seria plausível de algo que seria provável, separando os requisitos, dando maior relevo a um que a outra. O NCCPC agora, unifica os conceitos sob o manto da probabilidade”. [AMEN-DOEIRA JR, 2018, p.758 (itálicos constam do original)].

tutela provisória de urgência quando se tratar de obter certidão quanto à dívida¹³.

Não temos dúvidas, portanto, da razoabilidade de se utilizar de uma tutela de urgência para se conseguir a garantia da dívida para com o fisco e então obter certidão positiva com efeito de negativa, pois quanto à probabilidade do direito, não parece apresentar maiores obstáculos expor que aquele que ainda não foi executado se encontre em situação pior do que aquele que já o foi. Ademais, o perigo da demora também se faz bem presente, já que a atuação de uma empresa sem certidão negativa — no caso, positiva com efeito de negativa — é por demais prejudicada.

Quanto à tutela de evidência, sem entrarmos em discussões sobre o quanto ela é realmente uma inovação do novo Código frente ao sistema de 1973, podemos dispor que “[e]m comparação com a tutela de urgência, a tutela de evidência igualmente exige a plausibilidade do direito invocado, mas prescinde da demonstração do risco de dano”. (NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, 2016, p.947). Na verdade, temos, com mais ênfase, que ela exige, é da sua natureza, uma verossimilhança mais do que qualificada, pois, entre uma das suas hipóteses

13 “A falta da certidão positiva com efeito de negativa carreará prejuízos financeiros à empresa, que por sua vez gerará prejuízos à sociedade e, por fim, prejuízo ao próprio Fisco, que arrecadará menos, tendo em vista que o faturamento e o lucro da empresa serão diminuídos com a impossibilidade de contratar com a Administração Pública”. (BUSCHMANN, 2002, p.108).

de concessão, está, além de que devem as alegações ser comprovadas apenas documentalmente, a necessidade de que a tese defendida esteja contemplada por julgamento de casos repetitivos ou ainda em súmula vinculante¹⁴.

Os casos repetitivos passaram, desde a Lei nº 11.672, de 8.5.2008, a ser julgados por amostragem, sendo a técnica mantida pelo Novo Código de Processo Civil, com valorização do precedente¹⁵. Melindres iniciais à parte¹⁶,

14 NCPC:

Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;

II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;

III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa;

IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.

15 NCPC:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

16 “[...] os espíritos mais sensíveis ficarão melindrados com a autêntica renovação do julgamento pretérito por força de simples precedente do STJ. No entanto, a medida guarda coerência com o objetivo maior de assegurar a isonomia dos litigantes, motivo por que o sacrifício do convencimento do órgão fracionário do tribunal justifica-se plenamente”. (ASSIS, 2014, p.878).

a questão é mais um passo no caminho da eficiência e que ganha novos contornos com a tutela de evidência. Já a súmula vinculante adveio pelas mãos da reforma que se deu com a Emenda Constitucional nº 45, de 30.12.2004 que incluiu no texto constitucional o art. 103-A¹⁷. A partir de então, o mérito das súmulas¹⁸ foi redimensionado, passando a ter uma importância fundamental no sistema processual.

Toda a ideia da tutela de evidência gira em torno, haja vista a exigência de súmula vinculante ou de decisão que será aplicada a todos os casos repetitivos, de uma qualificada probabilidade de o direito apresentado pelo autor ser ao final concedido pelo judiciário, o que permitiria sua antecipação por meio de uma tutela. Afinal, se a tese defendida é mais do que verossímil e não há a necessidade de dilação probatória para se conhecer os fatos, sendo bastante a documentação apresentada junto com o pedido de tutela, então não haveria um porquê de se fazer o requerente arcar com o custo tempo, permitindo-lhe assim fluir desde o início de seu direito.

17 Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

18 “A súmula é o conjunto das teses jurídicas reveladoras da jurisprudência predominante no tribunal e vem traduzida em forma de verbetes sintéticos numerados”. (NERY JUNIOR, 2004, p.109).

E quando se está diante de um pedido de antecipação da garantia da dívida na falta da execução fiscal, pois ainda não proposta pela Fazenda Pública, para então se obter certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 do Código Tributário Nacional. É possível se utilizar do instrumento processual que é a tutela de urgência. Sobre o tema, inclusive, há decisão favorável ao sujeito passivo proferida sob o rito dos julgamentos de recursos repetitivos.

Decisão essa do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que, pela importância para o caso em tela, pede-se vênua para transcrevê-la integralmente:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.

1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte, cujos

precedentes são de clareza hialina: PROCES-
SUAL CIVIL E TRIBUTARIO. MANDADO
DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO CAUTELAR
DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBU-
TARIO. DEPOSITO EM TDAS OU FIANÇA
BANCARIA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO
DESPROVIDO. CONSOANTE PRECEDENTES
JURISPRUDENCIAIS DESTA CORTE, A SUS-
PENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO
TRIBUTARIO, SO E ADMISSIVEL, MEDIAN-
TE DEPOSITO INTEGRAL EM DINHEIRO,
NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS
151, DO CTN, E PAR. 4. DA LEI N. 6.830/70.
RECURSO DESPROVIDO, POR UNANIMIDA-
DE. (RMS 1269/AM, Rel. Ministro DEMÓCRI-
TO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado
em 18/10/1993, DJ 08/11/1993) TRIBUTARIO.
SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CREDI-
TO. FIANÇA BANCARIA COMO GARANTIA
ACOLHIDA EM LIMINAR. ART. 151, CTN.
LEI 6830/80 (ARTS. 9. E 38). ARTIGOS 796,
798 E 804, CPC). SUMULAS 247-TFR E 1 E 2
DO TRF / 3A. REGIÃO. 1. A PROVISORIEDA-
DE, COM ESPECIFICOS CONTORNOS, DA
CAUTELAR CALCADA EM FIANÇA BAN-
CARIA (ARTIGOS 796, 798 E 804, CPC), NÃO
SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDI-
TO FISCAL (ART. 151, CTN), MONITORADO
POR ESPECIALISSIMA LEGISLAÇÃO DE
HIERARQUIA SUPERIOR, NÃO SUBMISSA
AS COMUNS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA
LEI 6830/80 (ARTS. 9. 38). 2. SO O DEPOSITO
JUDICIAL EM DINHEIRO, AUTORIZADO

NOS PROPRIOS AUTOS DA AÇÃO PRINCIPAL OU DA CAUTELAR, SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO. 3. RECURSO PROVIDO. (REsp 30610/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/1993, DJ 15/03/1993)

2. O art. 151 do CTN dispõe que, in verbis: 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) VI – o parcelamento.”

3. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se taxativamente prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípuo de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos. (Precedentes: AgRg no REsp 1157794/MT, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 24/03/2010; AgRg na MC 15.089/

RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2009, DJe 06/05/2009; AgRg no REsp 1046930/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 25/03/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; MC 12.431/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 12/04/2007; AgRg no Ag 853.912/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 29/11/2007 ; REsp 980.247/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2007, DJ 31/10/2007; REsp 587.297/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/10/2006, DJ 05/12/2006; AgRg no REsp 841.934/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/09/2006, DJ 05/10/2006).

4. Ad argumentandum tantum, peculiaridades do instituto da fiança demonstram, de forma inequívoca, a impossibilidade de sua equiparação ao depósito, tais como a alegação do benefício de ordem e a desoneração do encargo assumido mediante manifestação unilateral de vontade do fiador, nos termos dos arts. 827 e 835 do Código Civil, verbis: “Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.” “Art. 835. O fiador poderá exonerar-se da fiança que tiver assinado sem limitação de tempo,

sempre que lhe convier, ficando obrigado por todos os efeitos da fiança, durante sessenta dias após a notificação do credor.”

5. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.

6. É que a Primeira Seção firmou o entendimento de que: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra

DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007) 2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: “tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.” A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo. 3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.

4. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.

5. Mutatis mutandis o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas.

6. Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão. (...) 10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1123669/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

7. In casu, o pleito constante da exordial da presente ação cautelar, juntada às fls. e-STJ 28, foi formulado nos seguintes termos, verbis: “À vista do exposto, demonstrada a existência de periculum in mora e fumus boni juris, pleiteiam as requerentes, com fundamento nos artigos 796 e 804 do Código de Processo Civil, que lhe seja deferida medida liminar para assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto dos Processos Administrativos n°s 15374.002156/00-73 e 15374.002155/00-19 até final decisão de mérito da questão jurídica em debate na AO n° 2007.34.00.036175-5 sem apresentação de garantia ou, quando menos, caso V.Exa. entenda necessária a garantia da liminar, requer a Autora seja

autorizada a apresentação de fiança bancária do valor envolvido, a exemplo do que aconteceria na hipótese de propositura de execução fiscal, tornando-se, assim, válida a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, tal como previsto no art. 206, do CTN.” (grifos no original).

8. O Juízo federal de primeiro grau concedeu a liminar, fundamentando o decisum na possibilidade de expedição de CPD-EN mediante a apresentação de fiança bancária garantidora da futura execução, consoante farta jurisprudência. No entanto, no dispositivo, contraditoriamente, determina a prestação de fiança “em valor não inferior ao do débito ora discutido mais 30% (trinta por cento), nos termos do § 2º do art. 656 do CPC, a qual deverá ter validade durante todo o tempo em que perdurar a ação judicial, sob pena de restauração da exigibilidade dos créditos tributários.”

9. O Tribunal a quo, perpetuou o equívoco do juízo singular, confirmando a concessão da liminar, para suspender a exigibilidade do crédito tributário e para determinar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, mediante apresentação de fiança bancária, ao entendimento de que o art. 9º, §3º, da Lei n. 6.830/80 não estabeleceria qualquer distinção entre o depósito em dinheiro e a fiança bancária, apta a garantir o crédito tributário.

10. Destarte, não obstante o equivocado entendimento do aresto recorrido, verifica-se que o pedido formulado referiu-se à expedição de certidão de regularidade fiscal.

11. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

10. Exclusão da multa imposta com base no art. 538, parágrafo único, do CPC, ante a ausência de intuito protelatório por parte da recorrente, sobressaindo-se, tão-somente, a finalidade de prequestionamento.

12. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta com base no art. 538, § único do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1156668/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 10/12/2010)

Portanto, quando está o sujeito passivo que possui uma dívida com a Fazenda Pública carecendo de certidão positiva com efeito de negativa, pode então obtê-la de vários modos. Uma forma simples seria depositar o montante da dívida integral. Outra seria apontar alguma irregularidade e ser contemplado com uma decisão que suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Pode ainda, se já houver o ajuizamento de execução fiscal para cobrar a dívida, então garantir o juízo. No entanto, ainda pode, além dessas opções, se não houver a execução fiscal, pleitear um tutela exauriente em si, que não discuta o crédito tributário do fisco. E como há

sobre o tema — antecipação de garantia na falta de execução fiscal — decisão proferida sobre o rito dos recursos repetitivos, então a tutela que melhor se enquadra— mesmo que não seja difícil comprovar o perigo da demora que a opção por uma tutela de urgência exigiria —é a de evidência. Afinal, “[p]ara realizar o direito à certidão positiva, com efeitos de negativa, prevista no art. 206 do CTN, a melhor e mais eficiente opção é o requerimento de tutela da evidência [...]” (ATAIDE JUNIOR, 2017, p.1233).

4. Da garantia

A garantia da dívida para com o fisco antes de proposta a execução fiscal, com fito de obter certidão positiva com efeito de negativa, deve respeitar, por óbvio, as mesmas regras que teria de cumprir o sujeito passivo se citado fosse para garantir tal execução fiscal. Assim, sem maiores dificuldades, podemos afirmar que deve respeitar a antecipação de garantia, para fins de se obter a certidão positiva com efeito de negativa, a ordem prevista no art. 11 da Lei de Execução Fiscal¹⁹.

19 LEF:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

Há um rol que estabelece uma ordem a ser seguida *prima facie*, disso não se duvida. E no artigo que traz tal sequência, consta como primeiro item da lista o bem “dinheiro”. No entanto, não se deve apressadamente concluir que apenas “dinheiro” teria o condão de garantir a dívida, pois uma tal interpretação levaria a uma confusão de institutos.

Com efeito, uma coisa é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão de depósito, aí sim, necessariamente em dinheiro e no montante integral da dívida; outra, bem diferente, é a antecipação de garantia de dívida não executada, na qual se busca os efeitos do art. 206 do Código Tributário Nacional, mas não os do art. 151 do mesmo *Codex* fiscal²⁰. Ademais, como já exposto, o que se busca com a antecipação da garantia é a certidão positiva com efeito de negativa e não a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, deve-se facultar ao autor do pedido de tutela provisória a escolha livre — desde que dentro do rol legal,

VIII - direitos e ações.

20 CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

sendo ainda suficiente e idôneo — do bem que deseja ver como garantia de sua dívida. Isso porque,

No prazo de 5 dias, a contar da citação, tem o executado direito a indicar bens à penhora. Resta saber se há necessidade de seguir *pari passu* a ordem dos incisos deste artigo ou se pode, dentro da lista, indicar o bem que melhor lhe convir. O problema caso a ordem tenha que ser rigorosamente seguida é que não traz vantagem alguma ao executado. Melhor esperar a atuação da Fazenda Pública. Um exemplo, o executado possui como bens penhoráveis um imóvel e um veículo. Ambos garantem a execução fiscal. Por conveniência pretende indicar o veículo, ocorre que, no rol, o imóvel vem ordenadamente primeiro. Qual a vantagem que possui o executado em atender o prazo de 5 dias para oferecer bens à penhora se não pode exercer qualquer escolha? Assim, para se observar que a execução se faça da forma menos gravosa, lícito entender que no prazo legal – 5 dias – pode o executado escolher livremente o bem que deseja ver penhorado, desde que conste no rol deste artigo e garanta idoneamente a execução. (COSTA e VALLE, 2018, p.58).

Se o bem oferecido como garantia de forma antecipada tem o condão de proteger os interesses do fisco, pois, além de classificável na ordem estabelecida pela Lei de Execução Fiscal, é idôneo e suficiente, então deve ser aceito. Entendimento contrário seria um completo esvaziamento da garantia, reduzindo tudo a depósito em dinheiro, pondo fim à possibilidade de outras espécies de garantias.

Por fim, resta-nos expor que se a tutela for deferida, permitindo a antecipação da garantia, então a relação deve ser aperfeiçoada com o comparecimento da parte interessada em Secretaria para assinar “termo de garantia”²¹. Com a realização de tal formalidade, então encontrar-se-á a Fazenda Pública plenamente garantida, com o erário resguardado, devendo então, em reciprocidade, emitir a devida certidão positiva com efeito de negativa, tudo nos termos do art. 206 do Código Tributário Nacional.

5. Conclusão

Não se olvida que a certidão negativa de débitos — ou a equivalente nos efeitos, certidão positiva com efeito de negativa — é de importância basilar para a atividade empresarial. Sendo assim, deve-se ter os devidos cuidados para que sua exigência não se torne, de forma exacerbada, uma via indireta de cobrança de tributos. Deve, com efeito, ficar ao contribuinte passagens para que a obtenha sem que simplesmente tenha de pagar os débitos dos quais discorda.

Já com esse pano de fundo em conta, o legislador do *Codex* tributário garantiu ao sujeito passivo a possibilidade de obter certidão positiva com efeito de negativa se a divi-

21 *Mutatis mutatis*, válidas as palavras de Humberto Theodoro Júnior: “A penhora, para produzir efeito, precisa constar de termo processual adequado. O ato em questão denomina-se ‘auto de penhora’, quando é lavrado fora do processo, pelo oficial de justiça, em cumprimento do mandado executivo; e ‘termo de penhora’, quando redigido pelo escrivão nos próprios autos do processo, diante da aceitação ou aprovação da nomeação feita pelo executado”. THEODORO JÚNIOR, 2004, p.95.

da para com o fisco encontra-se garantida no processo de execução fiscal. Entretanto, silente ficou sobre os casos em que ainda não houve o devido ajuizamento do executivo fiscal pela Fazenda Pública.

Ao longo do tempo, como solução para essa falta de previsão expressa do modo como deveria proceder aquele que consta no rol do fisco como devedor, concebeu a doutrina a possibilidade de antecipação da garantia, haja vista que a situação de quem nem executado é não pode ser pior do que aquela de quem se encontra executado. Posição que foi sendo reconhecida pelo judiciário até tombar em julgamento que se deu pelo rito dos recursos repetitivos.

Com o advento do Novo Código de Processo Civil, de 2015, o interesse pelo tema voltou, pois com o fim do processo cautelar, que era realizado de forma autônoma, surgiu a indagação de como, pela nova sistemática, realizar-se-á a antecipação da garantia — ou seja, na falta de execução fiscal — de débito junto à Fazenda Pública.

Com esse quadro geral, conclui-se que, por haver sobre o tema decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça dada sob o rito de julgamento de recursos repetitivos, a forma mais adequada de se conseguir certidão positiva com efeito de negativa — antecipando-se garantia, pois ausente execução fiscal — é por meio de um pedido de tutela evidência, tudo segundo o Novo Código de Processo Civil.

Referências Bibliográficas

AMENDOEIRA JR, SIDNEI. Tutelas provisórias do novo CPC: características gerais. In: MARCATO, Ana Cândida Menezes; MEDEIROS NETO, Elias Marques de; DELLORE, Luiz; BARIONI, Rodrigo; MOLLICA, Rogério; AMENDOEIRA JR, Sidnei; FERREIRA, William Santos (Org.). **Reflexões sobre o código de processo civil de 2015: uma contriobuição dos membros do centro de estudos avançados de processo — CEAPRO**. São Paulo: Verbatim, 2018, p.749-770.

ASSIS, Araken de. **Manual dos recursos**. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014

ATAIDE JUNIOR, Vicente de Paula. Certidão positiva, com efeito de negativa, mediante garantia antecipada: como obtê-la após o CPC/2015?. In: In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo, com carinho ...** São Paulo: Noeses, 2017, p.1215-1235.

ATTIE, Paulo Margonari. Certidão positiva de débito com efeitos de negativa frente à existência de débitos à espera de execução fiscal. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 106. p.61-69, jul., 2004.

BUSCHMANN, Marcus Vinicius. Obtenção de certidão e ação cautelar com pedido de caução real – princípio da razoabilidade e da proporcionalidade. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 83. p.107-115, ago., 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. **Lei de execução fiscal comentada e anotada**: lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática e jurisprudência. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

COUTINHO, Sheyla Yvette Cavalcanti Ribeiro. As tutelas provisórias de urgência e evidência no processo tributário: permissões e vedações legais. **Revista de direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, vol. 7, p.141-167, jul.-ago./2017.

COSTA, Valterlei A. da. Tutela antecipada como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. **REPERTÓRIO DE JURISPRUDÊNCIA IOB** – v. I: tributário, constitucional e administrativo. São Paulo: IOB, n. 18, p.468-469, 2ª quinz. set. 2000.

COSTA, Valterlei A. da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Lei de execução fiscal anotada**: segundo o novo Código de Processo Civil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p.58.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 8.ed. São Paulo: Dialética, 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Arts. 205 a 208. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**, volume 2,

3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Execução fiscal: novos questionamentos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Execução fiscal**: pesquisas tributárias, nova série – n.14. São Paulo: RT, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: teoria do processo civil. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, v.1.

NERY JUNIOR, Nelson. **Teoria geral dos recursos**. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de. **Código de processo civil comentado**. 16.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROSA, Íris Vânia Santos. Antecipação de garantia tendente à satisfação do crédito tributário que esteja por ser executado. In: SOUZA, Priscila de (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p.630.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Do processo cautelar**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

VERGUEIRO, Camila. A tutela provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o processo tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p.210.