

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – COGEAE

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

SÃO PAULO

Novembro/2010

DANIELA NISHYAMA

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

Projeto de Monografia apresentado à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP para obtenção do título de Especialista em Direito Processual Tributário

Orientador: José Eduardo Soares de Melo

São Paulo
Novembro/2010

DANIELA NISHYAMA

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

Projeto de Monografia apresentado à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP para obtenção do título de Especialista em Direito Processual Tributário

São Paulo, 30/11/2010.

Resumo

O presente estudo tem como objetivo demonstrar o cabimento da ação anulatória em matéria tributária para anular o lançamento tributário eivado de vícios que contaminam a sua validade.

Além disso, está demonstrado no presente estudo, a posição da doutrina e da Jurisprudência dos Tribunais Superiores, com relação a suspensão da exigibilidade do crédito tributário que está em discussão através da ação anulatória, a fim de evitar o indevido ajuizamento de execução fiscal.

O contribuinte, de acordo com suas necessidades, pode optar em suspender a exigibilidade do crédito tributário através de depósito judicial, ou requerendo a antecipação dos efeitos da tutela.

É entendimento pacificado na doutrina e na jurisprudência que o depósito judicial a que se refere o artigo 38 da Lei nº 6.830/80, não é condição para o ajuizamento da execução fiscal e, sim, uma faculdade do contribuinte para suspender a exigibilidade do crédito tributário em discussão, nos termos do artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional.

Porém, não é raro que, mesmo com a exigibilidade do crédito tributário suspensa, a Fazenda Pública ajuíze execução fiscal visando a cobrança de débito que está sendo discutido na ação anulatória. Nesta situação, a execução fiscal deve ser julgada extinta de plano.

Agora, quando a execução fiscal já está ajuizada, é cabível o ajuizamento de ação anulatória para a anulação do crédito tributário.

Por fim, restou demonstrado neste estudo, a existência de conexão entre a ação anulatória e os embargos à execução fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Ação anulatória. Suspensão da Exigibilidade. Depósito Judicial. Tutela antecipada. Execução Fiscal. Conexão.

Sumário

1 INTRODUÇÃO	5
2 DEFINIÇÃO E CABIMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA	7
3 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE	10
3.1. Depósito Judicial.....	10
3.2. Antecipação dos Efeitos da Tutela.....	13
4 AÇÃO ANULATÓRIA E DEPÓSITO JUDICIAL.....	16
5 AÇÃO ANULATÓRIA E TUTELA ANTECIPADA	21
6 AÇÃO ANULATÓRIA E EXECUÇÃO FISCAL.....	24
6.1. Conexão entre Ação Anulatória e Execução Fiscal.	28
7 AÇÃO ANULATÓRIA E PARCELAMENTO DE DÉBITO.....	28
8 PRESCRIÇÃO PARA O AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA.....	43
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

1 INTRODUÇÃO

A ação anulatória de débito fiscal é uma ação de conhecimento, de rito ordinário, movida em face da Fazenda Pública com o intuito de obter uma tutela jurisdicional que implique no desfazimento do ato administrativo de lançamento, por conta de nulidade nele verificada.

Ocorre que, no limite do determinado no artigo 585, § 1º do Código de Processo Civil e do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, a mera propositura da ação anulatória não inibe a Fazenda Pública de ajuizar execução fiscal, visando a cobrança do débito que se encontra em discussão.

É certo que, para evitar o ajuizamento da execução fiscal, o débito deve estar com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, incisos II do Código Tributário Nacional, por força do depósito judicial do valor do débito corrigido monetariamente e acrescido de juros, multa de mora e demais encargos.

Além do depósito judicial, a exigibilidade do crédito tributário pode ser suspensa através da concessão da antecipação dos efeitos da tutela, nos termos do artigo 151, inciso V do Código Tributário Nacional.

Como já dito, com a suspensão da exigibilidade, o contribuinte quer evitar o ajuizamento da execução fiscal.

Isso porque, o ajuizamento de execução fiscal visando a cobrança de débito que está em discussão através de ação anulatória, e, além disso, encontra-se com a exigibilidade suspensa, poderá levar o contribuinte a sofrer constrição em seu patrimônio para discutir a exigência do débito.

Não é possível permitir intromissões no patrimônio do contribuinte para, só a *posteriori*, reconhecer-se que a constrição foi indevida.

A prevalecer este entendimento, estar-se-á atestando que o Poder Judiciário primeiramente permite a lesão, para, só depois, repará-la, o que vai de encontro à prevenção da atuação judicial que exsurge do artigo 5º, inciso XXV da Constituição Federal.

Não obstante isso, não raro há ajuizamento de execução fiscal com ação anulatória em curso, independente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesta circunstância, é caracterizada a conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal, pois as ações deverão ser julgadas em conjunto, evitando-se, principalmente, o julgamento conflitante acerca da mesma matéria.

Porém, nesta situação, chegamos a mais um entrave que envolve a ação anulatória e a execução fiscal.

Isto porque, muitas vezes existem os fóruns especializados para o julgamento das execuções fiscais e para o julgamento da ação anulatória.

Por se tratar de competência absoluta dos referidos Juízos, as ações não podem correr em conjunto.

2 DEFINIÇÃO E CABIMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA

Ação anulatória de débito fiscal é uma ação de conhecimento promovida pelo contribuinte em face da Fazenda Pública com o intuito de anular o lançamento fiscal em razão da existência de nulidades.

De acordo com JAMES MARINS:

“A ação anulatória em matéria tributária ou ação anulatória fiscal afigura-se como ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza constitutivo-negativa, que pode ser proposta pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de quem exerça atividade para-fiscal, colimando a obtenção de sentença de conteúdo anulatório (modificativo ou extintivo) que anule total ou parcialmente ato administrativo de imposição tributária (lançamento tributário propriamente dito), ato administrativo de aplicação de penalidades (auto de infração).”¹

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO assim define ação anulatória de débito fiscal:

“A chamada ‘ação anulatória’, tão referida na jurisprudência e nos compêndios de Direito e Processo Tributários, nada mais é que uma ação de conhecimento, de rito ordinário, movida com o propósito de se obter a tutela jurisdicional que implique o desfazimento do ato administrativo de lançamento por conta de nulidade nele verificada.”²

Diante disso, verifica-se que, a ação anulatória de débito fiscal tem como pressuposto a existência do lançamento fiscal.

O lançamento fiscal pode ser anulado em razão de ilegalidades ou inconstitucionalidade da exação, vícios do lançamento, ilegitimidade passiva, decadência e prescrição, ou em caso de nulidade formal (incompetência da autoridade que efetuou o lançamento, vícios no procedimento ou no processo administrativo) ou material (inexistência da obrigação tributária), dentre outras

¹ Marins, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*, 5ª Edição, São Paulo, Editora Dialética, 2010, pp. 434 e 435

² Machado Segundo, Hugo de Brito. *Processo Tributário*, São Paulo, Editora Atlas, 5ª Edição, 2010, p 387

hipóteses

A demonstração das mencionadas nulidades pode ser quanto a controvérsia da interpretação de norma e significado jurídico de fatos, ou pode ser quanto a divergência da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda a pretensão do autor da ação, com ampla dilação probatória.

A ação anulatória também pode ser ajuizada com o intuito de anular decisão administrativa denegatória de pedido de restituição de indébito tributário, nos termos do artigo 169 do Código Tributário Nacional:

“Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.”

Neste caso, a decisão administrativa, embora definitiva é ato administrativo e pode ser objeto de reapreciação na via judicial por força do princípio constitucional do livre e amplo acesso ao Poder Judiciário, disposto no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal.

No entender do Professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO, as decisões administrativas são “atos de administração contenciosa”, pois visam a julgar, em procedimento contraditório, certas situações, e, são atos administrativos porque não têm força de coisa julgada e podem ser revistos pelo Judiciário.³

Vale ressaltar que a ação anulatória de débito fiscal é absolutamente distinta da ação anulatória regrada pelo artigo 486 do Código de Processo Civil, que visa desconstituir atos processuais que independam de sentença, ou a sentença, homologatória que não soluciona o mérito.

Apesar da ação anulatória que dispõe o artigo 486 do CPC ser uma ação de conhecimento declaratória e condenatória, o que se pleiteia é a declaração de nulidade do ato então *sub judice* e a retomada do *statu quo ante* na relação jurídica

³ Bandeira de Mello, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Editora Malheiros, 10ª Edição, 1998, p. 261

que resultou do ato anulado.

A ação anulatória de débito fiscal está prevista no artigo 38 da Lei nº 6.830/80, que dispõe que a dívida ativa da Fazenda Pública somente poderá ser discutida através de execução fiscal, salvo nas hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida:

“Art 38. A discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Nacional só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo, importa renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.”

É certo que a propositura da ação anulatória de débito fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover execução fiscal de sua dívida regularmente inscrita, nos limites do artigo 585, § 1º do Código de Processo Civil e do artigo 38 da Lei nº 6.830/80.

O ajuizamento da execução fiscal somente será inibido se o débito discutido estiver com a sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

3 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

De acordo com o artigo 151 do Código Tributário Nacional, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são:

“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.”

É certo que, para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na ação anulatória de débito fiscal, o contribuinte pode se utilizar de 2 (duas) das hipóteses elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, quais sejam, o depósito judicial e a concessão de tutela antecipada.

3.1. DEPÓSITO JUDICIAL

O depósito judicial é uma medida de natureza cautelar e caucionatória, destinada a assegurar ao sujeito passivo da obrigação o direito de questionar a legitimidade do tributo, sem sofrer quaisquer riscos fiscais e executórios pelo não recolhimento da exigência contestada.

Por outro lado, o depósito judicial garante o recebimento do crédito pela Fazenda Pública, no caso de improcedência da demanda, ou o levantamento pelo contribuinte, no caso de sucesso, o que beneficia ambas as partes do processo, eis que evita a cobrança judicial pelo sujeito ativo, ou, evita o recebimento via precatório, pelo sujeito passivo.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO leciona que:

“O depósito pode ser voluntário ou por determinação judicial, com base no poder geral de cautela dos juízes.

Quando é voluntário, visa a várias finalidades:

- a) forrar o devedor da mora (cautela do contribuinte) em ações declaratórias e mandamentais;
- b) bloquear a propositura da ação de execução fiscal;
- c) evitar os efeitos da mora e também bloquear a execução, concomitantemente;
- d) garantir e tranquilizar o juízo para dele obter provimento judicial liminar (caução).”⁴

No mesmo sentido, é a doutrina de CLEIDE PREVITALLI CAIS:

“Tem sido comum o acesso ao mandado de segurança, à medida cautelar inominada, à ação declaratória de inexistência de relação jurídica e à ação anulatória de débito fiscal, para efetuar o depósito do valor da obrigação questionada. (...)

Especificamente em mandado de segurança, caso o impetrante queira a constituição do depósito, quer para prevenir-se de um desfecho desfavorável, quer para evitar os efeitos da mora ou para obter a liminar requerida, deve ele ser aceito, assim como deve ser deferida a liminar, desde que configurados os pressupostos para sua concessão, previstos no art. 7º, II, da Lei 1.533/51.”⁵

Discorrendo sobre os efeitos da liminar e do depósito judicial para suspender a exigibilidade do crédito, o saudoso THEOTÔNIO NEGRÃO observa que:

“(...) A medida liminar deve ser deferida se reunidos os seus requisitos; o depósito é expediente de que o contribuinte pode se valer quando a espécie não comporta medida liminar ou quando ele quer se forrar aos efeitos dos juros, da multa e da correção monetária. Os efeitos de uma e de outro também diferem; se não revogada antes, a liminar vale até a sentença (STF – Súmula n. 405); o depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário até acórdão irrecorrível contra o contribuinte, isto é, até o trânsito em julgado.”⁶

A jurisprudência corrobora o entendimento supra, cumprindo destacar a decisão do Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Agravo Regimental

⁴ Coelho, Sacha Calmon Navarro. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 43, São Paulo, 1999, p. 140/153

⁵ Cais, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*, 3ª edição, Coleção Estudos de Direito de Processo Enrico Tullio Liebman, Vol. 22, Editora RT, p. 290

⁶ Negrão, Theotônio. *Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor*, 41ª edição, Saraiva, 2009, p. 1524, nota 3b do artigo 38 da Lei nº 6.830/80.

no Recurso Especial nº 976.148 e o Recurso Especial nº 126.303:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. DEPÓSITO INTEGRAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, II, DO CTN. DIREITO DO CONTRIBUINTE. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

1. O depósito do montante integral do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, constitui direito do contribuinte, prescindindo de autorização judicial e podendo ser efetuado nos autos da ação principal (declaratória ou anulatória) ou via processo cautelar. (Precedentes: AgRg no REsp 517.937/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2009, DJe 17/06/2009; EDcl no REsp 876.006/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 24/11/2008; REsp 466.362/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 29/03/2007; REsp 697370/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.08.2006; REsp 283222/RS, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, publicado no DJ de 06.03.2006; REsp 419855/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, publicado no DJ de 12.05.2003; e REsp 324012/RS, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, publicado no DJ de 05.11.2001.

2. O juízo de admissibilidade recursal é ato discricionário do relator, máxime quando efetuado o prequestionamento implícito e tratar-se de dissídio notório.

3. Agravo regimental desprovido.”⁷

“Tributário.

1. Depósito (CTN, Art. 151, II). O depósito previsto no artigo 151, II, do Código Tributário Nacional é um direito do contribuinte, só dependente de sua vontade e meios; o juiz nem pode ordenar o depósito, nem pode indeferi-lo.

2. Medida liminar (CTN, art. 151, IV). A medida liminar de que trata o artigo 151, IV, do Código Tributário Nacional também é um direito do contribuinte, desde que reunidos os respectivos pressupostos (o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*); se o juiz deixar de reconhecê-los, deve indeferir a medida liminar, mas pode sugerir que essa tutela cautelar seja substituída pelo depósito dos tributos controvertidos, praxe judicial que visa a atender o interesse de ambas as partes e que não é ofensiva ao direito. Hipótese em que o juiz, não estando presentes os requisitos para a concessão da medida liminar, fez por deferi-la mediante o depósito da quantia litigiosa, que o acórdão recorrido exclui sem aprofundar o exame dos pressupostos da tutela cautelar.

Recurso Especial conhecido e provido.”⁸

⁷ Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 09.09.2010

⁸ Segunda Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 05.08.96, pág. 26337

Portanto, claro está que o depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário.

3.2. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA

Com a inclusão, pela Lei Complementar nº 104/2001, do inciso V no artigo 151 do Código Tributário Nacional, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode se dar, também, mediante a concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ações que não o mandado de segurança.

A tutela antecipada deve corresponder à tutela definitiva, que seria prestada se a ação for julgada procedente.

Assim, medida antecipatória, conseqüentemente, é a que contém providência apta a assumir contornos de definitividade pela simples superveniência da sentença que julgar procedente o pedido.

De acordo com o artigo 273 do Código de Processo Civil, os requisitos para concessão da tutela antecipada são:

- a) requerimento da parte;
- b) prova inequívoca;
- c) verossimilhança da alegação;
- d) fundado receio de dano irreparável e de difícil reparação; ou
- e) abuso de direito de defesa; ou
- f) manifesto propósito protelatório do réu;
- g) reversibilidade do provimento antecipado.

Como bem observa JAMES MARINS, os requisitos estabelecidos no artigo 273, do CPC, via de regra, tem sido bem mencionados pelos Tribunais, que

reconhecem ao magistrado a faculdade de mensurá-los formando seu entendimento. A verificação dos requisitos está a cargo dos magistrados, não estando eles jungidos a nenhum dimensionamento ou fixação de parâmetros pela Lei.

Presentes os pressupostos supra citados, o contribuinte pode requerer a suspensão da exigibilidade do crédito em antecipação dos efeitos da tutela, independentemente do depósito judicial em dinheiro.

Vale ressaltar que os pressupostos da tutela antecipada são concorrentes, razão pela qual, a ausência de um deles inviabiliza a pretensão da parte em requerê-la.

A antecipação dos efeitos da tutela é perfeitamente cabível em face do Poder Público.

Assim ensina CLEIDE PREVITALLI CAIS:

“(...) tem larga aplicação em face da Fazenda Pública, v.g., em se tratando de ação proposta visando a anulação de determinada autuação fiscal, sustentando não ser devido o crédito, o autor requer, em antecipação dos efeitos da tutela, a suspensão da exigibilidade desse mesmo crédito. Tal hipótese tem cabimento no art. 273 do CPC, sendo estranha às lides cautelares, motivo pelo qual não lhe é aplicável o art. 798 do CPC. O mesmo raciocínio é válido para a ação declaratória de inexistência de obrigação tributária, quando, pelo mérito, se pretende evitar a constituição do crédito, e, em antecipação da tutela, a suspensão de sua exigibilidade.”⁹

Endossando a instituição da tutela antecipada, inclusive nas causas em que a parte a adversa é a Fazenda Pública, HUGO DE BRITO MACHADO, observa:

“(...) É freqüente a interposição de resistências, por razões várias, à inovação da ordem jurídica. Assim, é natural que a antecipação da tutela jurisdicional, novidade introduzida com a redação dada pela Lei nº 8.952/94 ao art. 273 do Código de Processo Civil, esteja a sofrer resistências, especialmente por parte daqueles que, não obstante critiquem a constante morosidade da atividade jurisdicional, não de dispõem a admitir novidades capazes de contribuir para a superação de tão lastimável problema.

⁹ Cais, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*, São Paulo, 6ª Edição, Editora RT, p. 424

A antecipação da tutela jurisdicional veio exatamente para prestar-se como elemento valioso na superação da morosidade, sabido que esta quase sempre se liga ao propósito protelatório de uma das partes.”¹⁰

Portanto, plenamente cabível a antecipação dos efeitos da tutela em face do poder público para requerer a suspensão do crédito tributário.

¹⁰ Machado, Hugo de Brito. *Tutela Jurisdicional Antecipada na Repetição do Indébito Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 5, Fevereiro/96, p.42

4 AÇÃO ANULATÓRIA E DEPÓSITO JUDICIAL

A segunda parte do *caput* do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 dispõe que a ação anulatória deve ser precedida do depósito do valor do débito corrigido monetariamente e acrescido de juros, multa de mora e demais encargos.

A doutrina diverge sobre a exigência do depósito judicial como condição para o ajuizamento da ação anulatória.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e HUGO DE BRITTO MACHADO entendem que a exigência do depósito prévio como condição para o ajuizamento de ação anulatória é inconstitucional, pois limitaria o acesso ao Poder Judiciário, e, ainda, feriria o princípio da igualdade, uma vez que desnivelaria os contribuintes de grandes posses dos contribuintes de pequenas posses.

JAMES MARINS entende que o depósito judicial previsto no artigo 38 da Lei nº 6.830/80 não constitui pressuposto para o ajuizamento de ação anulatória, pois, trata-se, em verdade de mera faculdade do contribuinte que deseje suspender a exigibilidade do crédito tributário durante a pendência da ação.

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO também entende que o depósito judicial é uma faculdade do contribuinte que quer suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido na ação anulatória, evitando-se, assim, o ajuizamento de execução fiscal, alertando não ser uma imposição ao exercício do direito de ação, pois o artigo 38 da Lei nº 6.830/80 que determina a efetivação do depósito do montante integral deve ser interpretado conforme a Constituição.

Segundo o ilustre jurista:

“Não se pode vislumbrar em tal artigo um obstáculo à obtenção de uma prestação jurisdicional, ou uma condição da ação anulatória, ‘pois tal representaria uma dupla inconstitucionalidade: a consistente em restrição de acesso aos tribunais e a consistente em violação do princípio da igualdade, discriminando-se em relação a contribuintes com menores recursos’.”

Já CLEIDE PREVITALLI CAIS entende que exigência do depósito judicial como condição para evitar o ajuizamento da execução fiscal não limita o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário.

Isso porque, o fato de a Administração estar livre para executar o crédito tributário, quando não efetuado o depósito judicial, não limita o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário, pois ele pode atacar o crédito em questão utilizando-se dos embargos à execução fiscal, após a garantia do juízo.

Porém, a doutrina tem entendimento uniforme no sentido de que ajuizada ação anulatória e efetuado o depósito judicial do valor do crédito tributário em discussão, acrescido de juros e correção monetária, a Fazenda Pública não poderá ajuizar execução fiscal visando a cobrança do mencionado débito.

Corroboramos com o entendimento no sentido de que o depósito judicial não constitui condição ou pressuposto de procedibilidade da ação anulatória, pois trata-se de faculdade do contribuinte que deseje suspender a exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional, durante a pendência da ação, a fim de evitar o ajuizamento da execução fiscal.

Nesse sentido, é a Súmula 247 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980.”

Nesse sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme se infere do julgamento do Recurso Extraordinário nº 103.400:

“Ação anulatória de débito fiscal. Depósito prévio. Art-38 da Lei de Execuções Fiscais (lei 6830/80). Pressuposto da Ação Anulatória de ato declaratório da dívida ativa e o lançamento do crédito tributário, não havendo sentido em protraí-lo ao ato de inscrição da dívida. O depósito preparatório do valor do débito não é condição de procedibilidade da ação anulatória, apenas, na circunstância, não é impeditiva da execução fiscal, que com aquela não produz litispendência, embora haja conexão. Entretanto, a satisfação do ônus do depósito prévio da ação anulatória, por ter efeito de suspender a

exigibilidade do crédito (Art-151, II do CTN), desautoriza a instauração da execução fiscal. recurso extraordinário não conhecido.”¹¹

Este entendimento foi consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, ensejando a edição da Súmula Vinculante nº 28: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.”

O Superior Tribunal de Justiça também corrobora com este entendimento, conforme se infere do julgamento do Recurso Especial nº 962.838:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO CRÉDITO FISCAL. CONDICIONAMENTO AO DEPÓSITO PRÉVIO DO MONTANTE INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A propositura de ação anulatória de débito fiscal não está condicionada à realização do depósito prévio previsto no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, posto não ter sido o referido dispositivo legal recepcionado pela Constituição Federal de 1988, em virtude de incompatibilidade material com o art. 5º, inciso XXXV, verbis: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

2. "Ação anulatória de débito fiscal. art. 38 da lei 6.830/80. Razoável a interpretação do aresto recorrido no sentido de que não constitui requisito para a propositura da ação anulatória de débito fiscal o depósito previsto no referido artigo. Tal obrigatoriedade ocorre se o sujeito passivo pretender inibir a Fazenda Pública de propor a execução fiscal. Recurso extraordinário não conhecido." (RE 105552, Relator Min. DJACI FALCAO, Segunda Turma, DJ 30-08-1985).

3. Deveras, o depósito prévio previsto no art. 38, da LEF, não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, mas mera faculdade do autor, para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, inibindo, dessa forma, o ajuizamento da ação executiva fiscal, consoante a jurisprudência pacífica do E. STJ. (Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no Ag 1107172/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 11/09/2009; REsp 183.969/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2000, DJ 22/05/2000; REsp 60.064/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/04/1995, DJ 15/05/1995; REsp 2.772/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/1995, DJ 24/04/1995).

4. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucinamente, 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

¹¹ Primeira Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, DJ 10.12.1984, p. 10474

argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.”¹²

Vale ressaltar que o depósito judicial é a forma de suspensão da exigibilidade que deixa o contribuinte em situação de maior segurança, garantindo-lhe definitivamente a regularidade fiscal em relação ao valor questionado, evitando o surgimento de imprevistos indesejáveis, eis que o depósito faz com que os juros passem à responsabilidade da instituição depositária.

Para a efetivação do depósito judicial, não é necessário requerer a autorização do Juiz, basta comunicá-lo, nos autos da própria ação anulatória, requerendo a cientificação da parte contrária, a fim de que sejam respeitados os efeitos da suspensão da exigibilidade, evitando-se, principalmente, o ajuizamento de execução fiscal.

Além disso, o depósito judicial somente poderá ser convertido em renda da entidade pública ou levantado pelo contribuinte, após o trânsito em julgado da decisão que julgou o mérito da ação anulatória.

Ou seja, se determinada, definitivamente, a anulação do débito, o valor depositado será levantado pelo contribuinte; se determinado que o débito é devido, o valor depositado será convertido em renda da entidade pública.

Nesse sentido, é a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Recursos Especiais 543.442, 142.370 e 95. 290, respectivamente:

“TRIBUTÁRIO – DEPÓSITO JUDICIAL (ART. 151, II, E 56, IV, DO CTN) – LEVANTAMENTO.

¹² Primeira Seção. Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18.12.2009

1. Os depósitos cautelares relacionados com as ações ordinárias para suspensão da exigibilidade dos créditos tributários só podem ser levantados após o trânsito em julgado.
2. Quando a suspensividade decorre de liminar em mandado de segurança, sendo o depósito mera faculdade do contribuinte, o levantamento pode ser autorizado a qualquer tempo.
3. Hipótese em que o depósito foi feito em função de ação ordinária.
4. Recurso especial improvido.”¹³

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTARIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DEPOSITO JUDICIAL PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CREDITO TRIBUTARIO (ART. 151, II, DO CTN). DISPONIBILIDADE DO MONTANTE CONDICIONADA AO TRANSITO EM JULGADO DA AÇÃO PRINCIPAL (ARTS. 9., I, E 32, PAR. 2., DA LEI 6.830/80).

I - É vedado ao autor o levantamento de depósito judicial suspensivo da cobrança de crédito tributário em constituição, antes do trânsito em julgado da ação proposta, consoante o disposto nos art. 150, II, do CTN, c/c o art. 32, par. 2., da Lei 6.830/80. Precedentes.

II - Recurso especial conhecido e provido.”¹⁴

“PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR GARANTIDA POR DEPOSITO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE (CTN, ARTS. 151, II, E 156,VI).

1. A compensação ou a conversão em renda do valor depositado para suspender a exigibilidade do crédito tributário somente viabiliza-se após o trânsito em julgado do provimento judicial terminativo do litígio, inadmitindo-se a antecipação da execução, indevidamente forçando a extinção do processo.
2. Multiplicidade de precedentes.
3. Recurso improvido.”¹⁵

¹³ Segunda Turma. Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21.06.2004, p. 199

¹⁴ Segunda Turma. Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 20.04.1998, p. 69

¹⁵ Primeira Turma. Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 10.11.1997, p. 57704

5 AÇÃO ANULATÓRIA E TUTELA ANTECIPADA

Em algumas situações práticas, o depósito judicial pode ser desvantajoso para o contribuinte, uma vez que a exigência do tributo pode ser manifestamente ilegal ou em razão do elevado valor da cobrança.

Nestes casos, para evitar o ajuizamento de execução fiscal, o contribuinte pode ajuizar a ação anulatória com pedido de antecipação dos efeitos da tutela que, se deferida, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido ensina CLEIDE PREVITALLI CAIS:

“O Código Tributário Nacional, no art. 151, II, determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário diante do depósito de seu montante integral, de modo que a ação anulatória de débito fiscal admite duas roupagens, segundo o sistema: ou sem depósito, nos termos do art. 585, § 1º do CPC, quando a Fazenda poderá propor a execução fiscal, ou com depósito, na forma do art. 38 da Lei 6.830/80 c/c o art. 151, II, do CTN, o que inibe a Fazenda de distribuir sua execução, uma vez que o depósito efetuado tem o escopo de garantir seu crédito, cuja exigibilidade fica suspensa.

Presentemente, porém, a matéria adquiriu novo contorno com a inclusão, pela Lei Complementar 104, do inciso V do art. 151 do CTN, admitindo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Sendo assim, além da liminar concedida em mandado de segurança, em hipótese que se enquadre no art. 273 do CPC, o contribuinte pode requerer suspensão da exigibilidade do crédito tributário em antecipação dos efeitos da tutela, independentemente da constituição de garantia pelo depósito em dinheiro, nos termos da Súmula 112 do STJ, eis que demonstrados os pressupostos objetos do art. 273 e de seus parágrafos.

(...)

Entendemos que, em sendo atendidos dos pressupostos do art. 273 do CPC, ao juiz não é permitido condicionar a antecipação dos efeitos da tutela à constituição de qualquer garantia. (...)”¹⁶

O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento acerca do cabimento de antecipação dos efeitos da tutela em ação anulatória de débito fiscal, destacando-se as decisões proferidas pelas Turmas que integram a Primeira Seção, no julgamento dos Recursos Especiais nºs 900.672 e 953.896:

¹⁶ Cais, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*, 6ª Edição, 2009, RT, p. 458

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA EM FACE DA FAZENDA PÚBLICA.

1. Não é possível a antecipação dos efeitos da tutela em face da Fazenda Pública, nas hipóteses em que a concessão do pedido liminar implique a reclassificação ou a equiparação de servidores públicos, bem como a concessão de aumento ou extensão de vantagens, o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias e, ainda, quando esgote no todo ou em parte, o objeto da ação.

2. Contudo, no caso em concreto, o deferimento do pedido liminar implicou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que teve origem na lavratura de um auto de infração. A concessão da medida liminar, na hipótese, além de ser autorizada pelo art. 151, V, do CTN, não é obstada pelas limitações legais invocadas pela Fazenda Estadual (art. 1º, § 3º, da Lei 8.437/92, c/c o art. 1º da Lei 9.494/97).

3. Admitida, na espécie, a concessão do pedido liminar, mostra-se inviável o exame da questão relativa a não-ocorrência de grave dano de difícil reparação, pois tal verificação demanda necessariamente o revolvimento das circunstâncias fáticas da causa, o que é inviável em sede de recurso especial, tendo em vista o óbice contido na súmula 7 desta Corte.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.”¹⁷

“PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – ANTECIPAÇÃO DE TUTELA EM GRAU DE RECURSO – AÇÃO ANULATÓRIA – SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA – RELEVÂNCIA DO FUNDAMENTO – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO – PODER GERAL DE CAUTELA – POSSIBILIDADE.

1. Compete ao relator antecipar a pretensão recursal se presentes a relevância do fundamento jurídico e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação.

2. Irrelevância de ter sido o ato que suspendeu a exigibilidade do crédito proferido em agravo de instrumento tirado de execução fiscal e não na ação anulatória do mesmo débito.

3. A sentença de procedência na ação anulatória de débito fiscal é fundamento relevante para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em grau de recurso.

4. Recurso não provido.”¹⁸

Vê-se, portanto, ser plenamente cabível a antecipação dos efeitos da tutela em ação anulatória de débito fiscal, quando presentes os pressupostos previstos na lei processual.

Com efeito, uma vez satisfeitos os quesitos legais, com respaldo no artigo 273 do Código de Processo Civil e no uníssono entendimento pela necessidade de entregar-se a prestação jurisdicional de forma mais ágil e menos gravosa para o contribuinte, justifica-se a concessão da tutela antecipada, assegurando ao contribuinte

¹⁷ Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, j. 09.09.08, DJe 24.09.08

¹⁸ Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 19.08.08, DJe 24.09.08

não sofrer o ajuizamento de execução fiscal por parte da Fazenda Pública para exigir o recolhimento do débito objeto do lançamento que se pretende anular.

Deferido o pedido de antecipação de tutela, está obstado o ajuizamento de execução fiscal visando a cobrança do débito que se busca anular.

6 AÇÃO ANULATÓRIA E EXECUÇÃO FISCAL

No campo tributário, como se sabe, é freqüente o emprego da ação anulatória de débito.

MARIA HELENA RAU DE SOUZA entende que feito o lançamento, o meio apropriado para a impugnação do crédito é a ação anulatória de débito fiscal:

“Aperfeiçoado o lançamento, é bom de ver, a questão passa a ser a sua desconstituição, o que refoge ao âmbito da simples declaração, conforme anota Araken de Assis, porquanto a validade e eficácia do ato administrativo do lançamento não seriam atingidas por uma sentença meramente declaratória.

Com efeito, já estando constituído definitivamente o crédito, à discussão judicial de sua procedência, antes do ajuizamento da execução, abres-se a via da ação anulatória, em cuja sentença (de procedência) prevalece a carga eficaz (des)constitutiva.”

Não raro, a ação anulatória está em curso quando acontece o ajuizamento de execução fiscal no Juízo especializado relativa ao débito em discussão na mencionada ação.

Diante desta situação, é colocada a seguinte questão: a existência de ação anulatória inibe a propositura de execução fiscal?

A resposta é depende. Se na ação anulatória houver depósito judicial do montante integral do débito discutido ou tiver sido concedida a antecipação dos efeitos da tutela, a execução fiscal não poderá ser proposta.

Isso porque, tanto o depósito judicial quanto a concessão da antecipação dos efeitos da tutela são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, incisos II e V do Código Tributário Nacional.

Com efeito, caso a Fazenda Pública ajuíze execução fiscal cujo débito está com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, incisos II ou V, do Código

Tributário Nacional, a mesma deve ser extinta, haja vista que o título executivo não possui os requisitos essenciais para sua validade, quais sejam a certeza e a liquidez.

Neste sentido, ensina HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

“Caso, antes de proposta a execução fiscal, o contribuinte ajuíze ação anulatória, ou impetre mandado de segurança, e efetue o depósito do montante integral do crédito tributário discutido, ou obtenha tutela de urgência suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, o título executivo torna-se carente de *exigibilidade*. Não pode, portanto, ser executado, devendo ser extinta (e não suspensa) execução eventualmente ajuizada.”¹⁹

Assim também é o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO:

“Outra questão interessante é a de saber se tendo o contribuinte efetuado o depósito ao promover a ação anulatória, poderá a Fazenda Pública promover a execução respectiva. Parece-nos que a resposta há de ser negativa. Se há depósito, o juiz deve indeferir a execução, de plano, por inviável, à míngua da exigibilidade do crédito, que se encontra suspensa (...).”²⁰

Contudo, inexistindo o depósito judicial ou a concessão da antecipação dos efeitos da tutela, a execução fiscal pode ser ajuizada, nos termos do artigo 585, § 1º do Código de Processo Civil.

Quando a execução fiscal já está ajuizada, pode o contribuinte propor ação anulatória de débito?

O ajuizamento da ação anulatória é cabível, pois, se a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução, nos termos do artigo 585, § 1º do Código de Processo Civil, o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação.

¹⁹ Machado Segundo, Hugo de Brito. *Processo Tributário*, 5ª Edição, 2010, Editora Atlas, p. 304

²⁰ Machado, Hugo de Brito. “*Execução Fiscal e Ação Anulatória*”, Revista de processo nº 24, outubro-dezembro/1981, p.114

Os embargos à execução fiscal não são o único instrumento processual adequado para discutir a dívida ativa da Fazenda Pública, como, aliás, o próprio artigo 38 da Lei nº 6.830/80 estabelece.

Portanto, o devedor tem o direito de optar pela ação que melhor atende suas necessidades.

Nesse sentido, é o entendimento firmado pelas Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, nos julgamentos do Recurso Especial nº 799.364 e do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 928.639:

“PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. CONEXÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO EXEQUENDO SEM GARANTIA DO JUÍZO. INVIÁVEL.

1. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional.

2. Ações dessa espécie têm natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência.

3. Para dar à ação declaratória ou anulatória anterior o tratamento que daria à ação de embargos, no tocante ao efeito suspensivo da execução, é necessário que o juízo esteja garantido.

4. Existindo prova da garantia, é viável a suspensão da exigibilidade do crédito exequendo. Precedente da 1ª Turma (REsp 677.741/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07.03.2005).

5. Recurso especial a que se dá provimento.”²¹

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL EM CURSO. AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. CABIMENTO.

1. A existência de execução fiscal em curso não constitui óbice à propositura de ação desconstitutiva pelo executado. Precedentes.

²¹ Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06.02.06

2. "Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional" (CC 38.045/MA, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJU 09.12.03).

3. Agravo regimental não provido.²²

Há, ainda, julgados que admitem a propositura de ação anulatória pelo executado que perdeu o prazo para a oposição de embargos, independentemente do depósito prévio previsto no artigo 38 da Lei nº 6.830/80, pois entendem que não haveria razão para o executado submeter-se à penhora de bens e ao prazo para oposição de embargos à execução fiscal se, independentemente de qualquer garantia ou observância de fase processual predeterminada, pudesse ajuizar ação anulatória.

De acordo com a doutrina de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR:

"(...) em razão de execução injusta e não embargada, ao executado está facultada a possibilidade de propor demanda cognitiva autônoma, visando a obtenção de provimento jurisdicional declaratório ou desconstitutivo do título executivo (...).

Em outras palavras: não há uma obrigação do executado de oferecer embargos, mas apenas uma faculdade."²³

Assim também entende HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

"(...) Não há absolutamente nada que impeça essa propositura, que pode em muitos casos ser desejável, quer porque há excessiva demora na efetivação da penhora de bens indicados pelo executado, quer porque não há bens a penhorar; nessas duas situações, o processo de conhecimento poderia ser indicado e, depois de efetuada a penhora, utilizados os atos já praticados, as provas já produzidas etc., para aproveitamento no âmbito da ação de embargos. O próprio STJ, aliás, possui outros julgados, mais

²² Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 06.11.08

²³ Theodoro Júnior, Humberto. *Tutela Cautelar e Antecipatória em Matéria Tributária*, Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, 1998, p. 24

recentes, que admitem essa possibilidade, aceitando inclusive que embargos do executado interpostos intempestivamente sejam recebidos como ação anulatória.”²⁴

Portanto, a ação anulatória é instrumento processual apto e adequado para o reconhecimento dos direitos do contribuinte, caso tenha ou não sido ajuizada execução fiscal.

GIUSEPPINO TREVES também possui este entendimento: “Se falta (aos direitos do homem) o seu reconhecimento (do ordenamento jurídico) ou se este é puramente verbal e não é acompanhado de uma tutela efetiva, não têm atrás de si a força do ordenamento jurídico. Se não há remédio, não há direito.”²⁵

Por outro lado, vale ressaltar que, parte da doutrina acredita que a não oposição de embargos à execução fiscal no lapso temporal de 30 (trinta) dias, contados da intimação da penhora, opera a preclusão, também, para a ação anulatória.

No entendimento destes doutrinadores, as decisões que admitem a utilização da ação anulatória por aqueles que perderam o prazo para oposição de embargos violam os princípios da preclusão temporal, da preclusão ordinária, e são incompatíveis com a interpretação sistemática da Lei nº 6.830/80.

6.1 CONEXÃO ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA E EXECUÇÃO FISCAL

Quando há ação anulatória e execução fiscal paralelamente intentadas, é certo que tais ações não podem correr isoladamente uma da outra.

Isso porque, se a ação anulatória merece inteira acolhida, não mais se justificará a execução fiscal, ou seja, se a ação anulatória é julgada procedente, está

²⁴ Machado Segundo, Hugo de Brito. *Processo Tributário*, 5ª Edição, 2010, Editora Atlas, p. 303.

²⁵ *Apud.*, Carraza, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Editora Malheiros, 10ª Edição, 1997, p. 247

configurada a prejudicialidade, faltando fundamento para a execução.

Diante disso, a ação anulatória visando a desconstituição do crédito tributário deverá ser reunida à execução fiscal para evitar a possibilidade de julgamentos contraditórios e para prestigiar os princípios da utilidade, da celeridade e da segurança jurídica, garantindo a prestação jurisdicional adequada, de acordo com o disposto no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal.

Vale ressaltar que a reunião dos feitos se dará entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória, pois, como ensinado por HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, se tratam de processos de conhecimento, eu buscam o pronunciamento do mérito a respeito da existência e da validade de um crédito tributário.

Portanto, não seria apropriado invocá-la entre a execução fiscal e ação anulatória, uma vez que são processos distintos que buscam tutelas jurisdicionais diferentes.

CLEIDE PREVITALLI CAIS corrobora este entendimento, ao afirmar que a reunião entre a execução fiscal e a ação declaratória desprovida de depósito caracteriza-se quando são opostos os embargos à execução fiscal, ou quando nos próprios autos do processo de execução o executado apresenta exceção de pré-executividade.

Curial, então, analisar se tal reunião se dará por litispendência ou conexão.

De acordo com o artigo 301, § 2º do Código de Processo Civil, é configurada a litispendência quando há identidade entre as partes, a causa de pedir e o pedido.

Contudo, entre a ação anulatória de débito fiscal sem depósito e os embargos à execução fiscal não há identidade dos pedidos, somente da causa de pedir.

Nesse sentido, ensina JAMES MARINS:

“O objeto da ação executiva não se confunde com o objeto da ação de embargos de devedor ou com o pedido da ação anulatória de débito fiscal. Embora seu grau de afinidade pela causa de pedir remota recomende sua reunião (...), se apresentam como ações de natureza e pedidos distintos que não habilitam a arguição de litispendência.”²⁶

ALEXANDRE FREITAS CÂMARA esclarece que o pedido ou objeto é a manifestação, em juízo, da pretensão do demandante. Divide-se em imediato e mediato. O objeto, ou pedido, imediato é o provimento jurisdicional pretendido, enquanto o objeto mediato é o bem da vida cuja tutela se pretende.

Assim, o pedido imediato dos embargos à execução fiscal é a extinção da execução e o pedido mediato é a proteção do direito de não ter expropriado os bens do executado.

Já na ação anulatória, o pedido imediato é a sentença condenatória de invalidade do crédito tributário, com a conseqüente anulação do lançamento, e o pedido mediato é a tutela de seus bens.

Diante da diferença entre os pedidos imediatos da ação anulatória e dos embargos à execução fiscal, é certo que, está impossibilitada a reunião das ações por litispendência.

Nesse sentido, é o entendimento de ARAKEN DE ASSIS:

“É comum, por exemplo, negar a litispendência entre execução fiscal e ação anulatória de débito, nos dois sentidos: quando o devedor propõe a última depois de citado na ação executória; e quando o fisco ajuíza execução no curso da ação anulatória.

(...)

Impossível que seja a litispendência, haja vista a radical diversidade de estruturas ('processos'), demanda executória e outra ação (p. ex.: declaratória de inexistência da dívida) podem ser reunidas, com base em conexão 'instrumental', para solução conjunta e coerente.”²⁷

²⁶ Marins, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*, 5ª Edição, São Paulo, Editora Dialética, 2010, p. 440

²⁷ Assis, Araken de. *Manual da Execução*, 9ª Edição, São Paulo, Editora RT, 2005, pp. 378/379

Portanto, as ações são reunidas por conexão.

Conexão significa coincidência das ações no objeto ou na causa de pedir, ou, ainda, vínculo dos interesses em jogo, a ponto de justificar a reunião das demandas para julgamento.

De acordo com o artigo 103 do Código de Processo Civil, duas demandas são conexas quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir:

“Art. 103. Reputam-se conexas duas ou mais ações, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir.”

Assim, existe conexão entre duas ações que buscam o mesmo bem da vida – pedido do autor (art. 282, IV, do CPC) – ou quando forem fundadas no mesmo contexto de fatos – a causa de pedir (art. 282, III, do CPC).

A conexão tem por objetivo a economia processual e, fundamentalmente, evitar julgamentos contraditórios relativos aos mesmos fatos, ensejando a segurança jurídica que não seria obtida, caso as ações tramitassem em juízos diferentes.

A conexão não exige identidade das partes, bastando, para sua caracterização, a identidade do pedido ou da causa de pedir.

Diante disso, é certo que não é apropriado invocar a conexão entre a execução fiscal e a ação anulatória de débito fiscal, pois seus objetos são completamente diferentes.

São processos distintos, que buscam tutelas jurisdicionais de espécies diferentes.

Contudo, existe conexão entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória, pois se tratam de dois processos de conhecimento, cuja finalidade é obter

um pronunciamento de mérito a respeito da existência e da validade de um mesmo crédito tributário.

A identidade entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória é justamente a causa de pedir remota que, no primeiro caso, consiste no lançamento como fundamento do título executivo, e, no segundo caso, o próprio lançamento tido como viciado, agora como causa de pedir remota do pedido anulatório.

Admitir que os embargos à execução fiscal e a ação anulatória sejam processados e julgados separadamente, implica admitir a possibilidade de julgamentos conflitantes a respeito da mesma matéria.

Para que seja estabelecida a conexão, não é relevante saber se a execução fiscal é anterior ou posterior ao ajuizamento da execução fiscal.

De acordo com o artigo 105 do Código de Processo Civil, o juiz pode de ofício ou a requerimento de qualquer uma das partes, determinar a reunião de ações propostas em separado, a fim de que sejam decididas simultaneamente.

Vale ressaltar que a conexão somente pode se dar entre ações que ainda não foram julgadas, pois de acordo com as ressalvas dispostas nos artigos 108 (“a ação acessória será proposta perante o juiz competente para a ação principal”), 109 (“o juiz da causa principal é também competente para a reconvenção, a ação declaratória incidente, as ações de garantia e outras que respeitam ao terceiro interveniente”) e 800 (“as medidas cautelares serão requeridas ao juiz da causa: e, quando preparatórias, ao juiz competente para conhecer a ação principal”) do Código de Processo Civil, a conexão deixa de existir quando uma das causas já foi julgada.

Nesse sentido, a Súmula 235 do Superior Tribunal de Justiça: “A conexão não determina a reunião de processos, se um deles já foi julgado.”

A conexão prestigia, ainda, o princípio da utilidade, da celeridade e da segurança jurídica, que informam as normas processuais, visando a prestação da jurisdição adequada como garantida pelo inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado neste sentido, conforme se infere do julgamento dos Recursos Especiais 899.979 e 887.607, respectivamente:

“PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO: EXACIONAL (EXECUÇÃO FISCAL) X ANTIEXACIONAL (AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO FISCAL). CONEXÃO. ARTIGO 103, DO CPC. REGRA PROCESSUAL QUE EVITA A PROLAÇÃO DE DECISÕES INCONCILIÁVEIS.

1. Dispõe a lei processual, como regra geral, que é título executivo extrajudicial a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, do Estado, do Distrito Federal, do Território e do Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei (artigo 585, VI, do CPC).

2. Acrescenta, por oportuno, que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução (§ 1º, do artigo 585, do CPC).

3. A finalidade da regra é não impedir a execução calcada em título da dívida líquida e certa pelo simples fato da propositura da ação de cognição, cujo escopo temerário pode ser o de obstar o processo satisfativo desmoralizando a força executória do título executivo.

4. À luz do preceito e na sua exegese teleológica, colhe-se que a recíproca não é verdadeira, vale dizer: proposta a execução torna-se despicienda e, portanto, falece interesse de agir a propositura de ação declaratória porquanto os embargos cumprem os designios de eventual ação autônoma.

5. Conciliando-se os preceitos, tem-se que, precedendo a ação anulatória à execução, aquela passa a exercer perante esta inegável influência prejudicial a recomendar o simultaneus processus, posto conexas pela prejudicialidade, forma expressiva de conexão a recomendar a reunião das ações, como expediente apto a evitar decisões inconciliáveis.

6. O juízo único é o que guarda a mais significativa competência funcional para verificar a verossimilhança do alegado na ação de conhecimento e permitir prossiga o processo satisfativo ou se suspenda o mesmo.

7. Refoge à razoabilidade permitir que a ação anulatória do débito caminhe isoladamente da execução calcada na obrigação que se quer nulificar, por isso que, exitosa a ação de conhecimento, o seu resultado pode frustrar-se diante de execução já ultimada (Recentes precedentes desta Corte sobre o tema: REsp 887607/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado no DJ de 15.12.2006; REsp 722303/RS, desta relatoria, Primeira Turma, publicado no DJ de 31.08.2006; REsp 754586/RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, publicado no DJ de 03.04.2006).

8. In casu, incontroverso na instância ordinária que a ação anulatória foi ajuizada antes da propositura do executivo fiscal: "... vê-se que a efetiva citação da ora excipiente nos autos da execução ocorreu somente oito meses após a excipiente ter ingressado com a ação ordinária" (decisão de fls. 208/209 que acolheu exceção de incompetência, determinando a remessa dos autos da execução para o juízo federal em que tramita a ação antiexacional).

9. Recurso especial provido.²⁸

“PROCESSO CIVIL – CONEXÃO DE AÇÕES – REUNIÃO DOS PROCESSOS PARA JULGAMENTO SIMULTÂNEO – AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – PARALISAÇÃO DA EXECUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE.

1. Em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se, apenas, que a decisão seja fundamentada, aplicando o magistrado ao caso concreto a legislação considerada pertinente.

2. A Primeira Seção pacificou a jurisprudência no sentido de entender conexas as ações de execução fiscal, com ou sem embargos e a ação anulatória de débito fiscal, recomendando o julgamento simultâneo de ambas.

3. Jurisprudência não aplicada ao caso concreto a fim de se evitar reformatio in pejus.

4. A prejudicialidade capaz de ensejar a paralisação da execução só se configura quando está o débito garantido pela penhora ou pelo depósito.

5. Recurso especial improvido.²⁹

Como a conexão leva a alteração da competência dos Juízos, conforme dispõe o artigo 106 do CPC: se estiverem sendo processadas perante juízes que têm a mesma competência territorial, estará prevento para decidir pelas ações conexas, o juiz que despachou primeiro.

Nesse sentido, são os ensinamentos de CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO:

“Sempre que seja o caso de competência prorrogada por força de conexidade, a competência para todas as causas ou recursos a serem julgados conjuntamente será do órgão judiciário acionado em primeiro lugar, ou seja, do juiz *prevento*. Isso tanto se aplica às hipóteses disciplinadas em disposições específicas, quanto àquelas em que a prorrogação se dá por força da regra geral do art. 102 do Código de Processo Civil, que tanto se aplica em primeiro grau de jurisdição, quanto nos tribunais”.³⁰

²⁸ Primeira Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 01.10.2008

²⁹ Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 15.12.2006, p. 352

³⁰ Dinamarco, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. I, Malheiros Editores, p. 576, inciso 302

A conexão se torna um problema interessante quando considerada a organização do Poder Judiciário do Estado de São Paulo.

Isso porque, no Estado de São Paulo, existem as varas privativas de execução fiscal, que são as varas da Fazenda Pública, no âmbito Estadual, e o Fórum das Execuções Fiscais, no âmbito Federal, que presta jurisdição em paralelo com as Varas Cíveis da Justiça Comum Federal.

Assim, tanto o Juízo da Execução Fiscal quanto o Juízo Cível possuem competência absoluta.

Diante disso, no Estado de São Paulo, no âmbito Federal, a ação anulatória deve ser ajuizada perante um dos juízos dotados de competência cível em matéria federal, enquanto que a execução fiscal deverá ser proposta junto ao Fórum das Execuções Fiscais.

No âmbito Estadual, a ação anulatória deverá ser ajuizada perante uma das varas cíveis, enquanto que a execução fiscal será ajuizada perante uma das varas da Fazenda Pública.

De acordo com o artigo 111 do Código de Processo Civil, a competência absoluta em razão da matéria é inderrogável, razão pela qual, em se tratando de organização judiciária que conta com Vara especializada em matéria cível e em execução fiscal, torna-se inviável a conexão dos feitos.

Desta forma, se houver ação anulatória com decisão suspendendo a exigibilidade do crédito tributário em antecipação de tutela ou depósito judicial do montante integral do débito, o Juízo da Execução Fiscal deverá ser cientificado e deverá determinar a suspensão dos atos da execução fiscal.

Caso não haja decisão suspendendo a exigibilidade do crédito tributário ou depósito judicial do montante integral, a solução deve ser partir das normas internas

que regulam o respectivo órgão dotado de jurisdição.

Assim entende a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, conforme se infere do julgamento do Conflito de Competência nº 105.358:

“PROCESSUAL CIVIL. CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO ANULATÓRIA AJUIZADA ANTERIORMENTE. CONEXÃO. NORMA DE ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA. EXISTÊNCIA DE VARA ESPECIALIZADA PARA JULGAR EXECUÇÕES FISCAIS. REUNIÃO DOS PROCESSOS. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. GARANTIA DO JUÍZO. NECESSIDADE.

1. Esta Seção, ao julgar o CC 106.041/SP (Rel. Min. Castro Meira, DJe de 9.11.2009), enfrentou situação semelhante à dos presentes autos, ocasião em que decidiu pela impossibilidade de serem reunidas execução fiscal e ação anulatória de débito precedentemente ajuizada, quando o juízo em que tramita esta última não é Vara Especializada em execução fiscal, nos termos consignados nas normas de organização judiciária. No referido julgamento, ficou consignado que, em tese, é possível a conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal, em virtude da relação de prejudicialidade existente entre tais demandas, recomendando-se o *simultaneus processus*. Entretanto, nem sempre o reconhecimento da conexão resultará na reunião dos feitos. A modificação da competência pela conexão apenas será possível nos casos em que a competência for relativa e desde que observados os requisitos dos §§ 1º e 2º do art. 292 do CPC. A existência de vara especializada em razão da matéria contempla hipótese de competência absoluta, sendo, portanto, improrrogável, nos termos do art. 91 c/c 102 do CPC. Desarte, seja porque a conexão não possibilita a modificação da competência absoluta, seja porque é vedada a cumulação em juízo incompetente para apreciar uma das demandas, não é possível a reunião dos feitos no caso em análise, devendo ambas as ações tramitarem separadamente. Embora não seja permitida a reunião dos processos, havendo prejudicialidade entre a execução fiscal e a ação anulatória, cumpre ao juízo em que tramita o processo executivo decidir pela suspensão da execução, caso verifique que o débito está devidamente garantido, nos termos do art. 9º da Lei 6.830/80.

2. Pelas mesmas razões de decidir, o presente conflito deve ser conhecido e declarada a competência do Juízo suscitado para processar e julgar a ação anulatória de débito fiscal.”³¹

³¹ Primeira Seção. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 22.10.2010

7 AÇÃO ANULATÓRIA E PARCELAMENTO DE DÉBITO

Muitas vezes o contribuinte efetua, indevidamente, o parcelamento de débito fiscal.

Verificando que, após efetuado o parcelamento, o mesmo é improcedente, deverá, então, pedir em juízo a anulação do lançamento efetuado ou da decisão administrativa que infringiu seu direito, inclusive com a repetição do indébito tributário (consequente do processo de parcelamento em andamento).

O cânone genérico que permite o recurso está estatuído no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal, onde é vedado excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual.

A legislação de cada imposto ou contribuição, pertinente ao parcelamento de débitos tributários, geralmente determina que o pedido de parcelamento implica confissão irretratável de dívida.

O contribuinte, no entendimento do Fisco, portanto, não poderia, tendo pedido o parcelamento, insurgir-se contra a exigência do tributo, por implicar denúncia espontânea e que não mais cabe discutir.

Sobre o cabimento da ação anulatória de débito fiscal, DEJALMA DE CAMPOS assevera:

"Esta ação poderá ser proposta diante de diversos casos: anular lançamento tributário ou auto de infração, por irregularidade formal; anular débito fiscal indevido em razão de não incidência do tributo ou não ocorrência de fato gerador da respectiva obrigação tributária; anular débito fiscal indevido em razão de isenção tributária, de base incorreta ou por falta de lei anterior, etc."³²

³² Campos, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*, Editora Atlas, 1993, pg. 94

E ensina, ainda, o renomado tributarista:

"O artigo 38 da Lei No. 6.830/80 excepciona o emprego da ação anulatória do lançamento, também conhecida como ação anulatória do débito fiscal. É uma ação para invalidar o lançamento ou decisão administrativa, que hospeda o crédito tributário objeto do pleito, por entender que está causando lesão a seu direito."

IVES GANDRA MARTINS, ao tratar das restrições às empresas em débito, ensina que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito, com o que não se pode impedir ao contribuinte o direito de ir a juízo discutir, em ação anulatória de débito fiscal pretensão do poder público imposta em causa própria e em processo administrativo, em que é parte e juiz ao mesmo tempo.³³

Também a jurisprudência é farta e remansosa em acatar a ação anulatória de débito, nos casos onde o pedido de parcelamento é feito em face de ação fiscal contra o contribuinte, mas este em seguida constata que o tributo na verdade não é devido, porque inócurre o respectivo fato gerador previsto em lei.

Descoberto o erro, pode ser objeto de ação de contestação do débito, ainda que se tenha pago algo.

Na verdade o parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida.

Não quer isto significar que seja uma moratória, que prorroga, ou adia o vencimento da dívida, no parcelamento, incluem-se encargos, enquanto na moratória não se cuida deles, exatamente porque não ocorre o vencimento.

Pois bem. O tributo ou é devido, ou não é, se incidência não houve.

Assim, se aquele que confessou o fez em virtude de erro, a confissão pode

³³ Martins, Ives Gandra. *Repertório de Jurisprudência IOB, Caderno tributário*, 3/95, pág. 59

ser revogada (Código de Processo Civil, art. 352).

Aliás, como lembra ANTONIO CARLOS NOGUEIRA REIS, "se é pela lei brasileira, plenamente assegurado ao contribuinte o direito de repetir o imposto indevidamente pago, com muito maior razão lhe assiste, também, o direito de recusar-se a pagar um imposto que entenda indevido" ³⁴

Como o valor confessado não corresponde à hipóteses de incidência tributária, a confissão de dívida e consequente parcelamento, são absolutamente irrelevantes, não gerando qualquer obrigação tributária, prevalecendo-se os fatos verdadeiros sobre o confessado.

AMÉRICO MASSET LACOMBE, ensina que a obrigação tributária nasce da ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência e se ouve erro de fato na valoração material de base imponible, significa que o fato gerador não ocorreu de conformidade com a previsão legal e deve ser consequentemente alterado pelo Judiciário.³⁵

E cita mais: caso o lançamento seja efetivado com base no erro, ainda que o sujeito passivo tenha sido notificado, cumpre ao Poder Judiciário restabelecer a perfeita adequação prevista no artigo 139 do Código Tributário Nacional.

Essa orientação jurisprudencial corresponde, sem dúvida, à melhor interpretação da norma pertinente à irretratabilidade da confissão de dívida tributária.

Não se pode, na interpretação da regra jurídica em causa, olvidar a natureza das figuras envolvidas, ou seja, a confissão e a obrigação tributária. O caráter de irreversibilidade do acordo de pagamento de parcelamento de débito não prospera na Justiça quando provada a ausência de objeto de tributação.

No mundo jurídico, segundo GIUSEPPE CHIVENDA, distingue-se a confissão

³⁴ Reis, Antonio Carlos Nogueira, *Revista de Direito Tributário*, No. 5, p.104

³⁵ Lacombe, Américo Masset. *Curso de Direito Tributário*, Editora CEJUP, 1995, p. 258

do reconhecimento e da renúncia. A renúncia é a declaração do autor de que sua ação é infundada, negando a sua consistência jurídica.³⁶

Como adverte PONTES DE MIRANDA, "por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, de intuir e dominar o direito."³⁷

Adverte, ainda, o mestre: "por falta de atenção, erros se cometem. A confissão pode ser revogada se houve erro de fato, isto é, erro quanto ao fato confessado, mas não pode por ter havido erro de direito".

Como ensina MOACY AMARAL SANTOS, "a confissão deve resultar da vontade de reconhecer um fato como verdadeiro, desde que essa vontade tenha sido viciada por erro, dolo ou coação, o vício se transmite à confissão. Daí o princípio de que não há confissão onde o *animus confitendi* foi sugerido por erro, dolo ou coação, agasalhado no artigo 352 do Código de Processo Civil: A confissão, quando emanada de erro, dolo ou coação, pode ser revogada."³⁸

E continua o ensinamento: "a confissão pode ser revogada quando emanada de erro de fato, por via de ações próprias: I - por ação anulatória, se pendente o processo em que foi feita; II - por ação rescisória, depois de transitada em julgado a sentença (...)."

Admitindo-se que a confissão é simples meio de prova da verdade dos fatos, é indubitoso que ela não interfere com o significado que os fatos possam ter no mundo jurídico.

Assim, se um agente fiscal de tributos federais lavra contra alguém um auto de infração por não haver este incluído bens fruto de herança em sua declaração de rendimentos e, por isto, não haver oferecido à tributação a mesma (caso de não

³⁶ Chivenda, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*, tradução de J. Guimarães Menegale, São Paulo, Ed. Saraiva, 1965, v.2, p. 355

³⁷ Miranda, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, RJ, Editora Borsoi, 1970, Tomo I, p. 3/4

³⁸ Santos, Moacy Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, Ed Saraiva, 1985, p. 450

incidência) ou determinado rendimento que, segundo a lei é isento do imposto, a confissão que esse alguém venha a fazer da "dívida" respectiva é inteiramente desprovida do efeito que o fiscal lhe pretende atribuir.

É que o ato confessado, ainda que verdadeiro, não produz a consequência de fazer nascer a obrigação tributária.

Assim, quando a norma contida na legislação pertinente ao parcelamento da dívida tributária diz que a confissão é irretratável, tal norma deve ser interpretada no sentido que uma vez feita a confissão não pode o sujeito passivo da obrigação tributária desfazê-la simplesmente, retirando as afirmações que fizera sobre fato.

Mas se constatado que o fato por ele confessado não ocorreu, ou não ocorreu como confessado, então poderá elidir os efeitos da confissão provando o erro.

Para que exista uma obrigação tributária é preciso que ocorra um fato do qual a lei faça decorrer, necessariamente uma obrigação.

A esse fato dá-se o nome de fato gerador, decorrente, como já dito, de uma obrigação prevista em lei, independentemente da vontade de qualquer pessoa envolvida.

A interpretação da irretratabilidade em termos de absoluta impossibilidade de revogação implicaria atribuir-se à confissão de dívida tributária, natureza contratual que ela não tem.

Aliás, ainda que a confissão tivesse natureza contratual, não se poderia admitir que a dívida de tributo dela se originasse.

O tributo, ou é devido como simples consequência da incidência da norma, ou não é, se incidência não houve.

Como ensina RUY BARBOSA NOGUEIRA, "em face do princípio da legalidade tributária não terá valor uma confissão de dívida de tributo por declaração errônea do contribuinte se, em face da lei, o tributo não for devido. O vínculo obrigatório não pode surgir se não existir uma norma de lei que determine o seu nascimento. Não se pode absolutamente admitir em direito tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a crie, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração, voluntária ou involuntária."³⁹

Daí porque, a própria confissão do contribuinte, se não estiver de acordo com a lei, nenhum valor terá para o juízo tributário.

Ademais, se é, pela lei brasileira, plenamente assegurado ao contribuinte o direito de repetir o imposto indevidamente pago, independentemente de prévio protesto e decorrente de pagamento de erro de fato ou de direito (artigo 165 do Código Tributário Nacional), com muito maior razão lhe assiste o direito de recusar-se a pagar um imposto que entenda indevido.

À luz do exposto, há de se concluir que a confissão pode ser revogada se houve erro de fato, isto é, erro quanto ao fato confessado.

Se o fato confessado não corresponde à hipóteses de incidência tributária, não é capaz de gerar a obrigação tributária, tornando a confissão absolutamente irrelevante.

Havendo erro quanto ao fato confessado, e comprovado, inequivocamente, que o fato confessado não corresponde ao efetivamente ocorrido, tem-se de admitir a prevalência do verdadeiro sobre o confessado.

Assim, é plenamente cabível o ajuizamento de ação anulatória visando a desconstituição do lançamento tributário de débito indevidamente parcelado.

³⁹ Nogueira, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 1989, p. 65.

8 PRESCRIÇÃO PARA O AJUIZAMENTO DA AÇÃO ANULATÓRIA

Segundo MARIA HELENA DINIZ, a prescrição é instituto que "foi criado como medida de ordem pública para proporcionar segurança às relações jurídicas, que seriam comprometidas diante da instabilidade oriunda diante do fato de se possibilitar o exercício de ação por prazo indeterminado".

PABLO STOLZE GAGLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO ressaltam que "a prescrição é a perda da pretensão de reparação do direito violado, em virtude da inércia de seu titular, no prazo previsto pela lei".

Há direitos que, por sua própria natureza, possuem prazo determinado para o seu exercício.

O transcurso desse prazo, aliado à inércia do seu titular, caracteriza a decadência ou caducidade.

A decadência consiste na perda efetiva de um direito potestativo, pela falta de seu exercício, no período de tempo determinado em lei ou pela vontade das próprias partes.

Sendo, literalmente, a extinção do direito, é também chamada, em sentido estrito, consoante já se disse, de caducidade, não remanescendo qualquer sombra de direito e, favor do titular, que não terá como exercer mais, de forma alguma, o direito caduco.

AGNELO AMORIM FILHO traçou analiticamente a distinção entre decadência e prescrição, assim como a identificação de ações imprescritíveis.

De um lado, o autor faz a classificação dos direitos subjetivos em direitos a uma prestação (objeto é um bem da vida a ser obtido por meio de uma ação ou abstenção do sujeito passivo) e direitos potestativos (insuscetíveis de violação, uma vez

que não correspondem a qualquer prestação), os quais se subdividem em: (i) exercitáveis mediante simples declaração de vontade (independente de se recorrer ao Poder Judiciário); (ii) exercitáveis mediante declaração de vontade do titular, com exigência judicial no caso de resistência (a via judicial, porém, é subsidiária); e (iii) exercitáveis mediante ajuizamento obrigatório de ação judicial (não há campo para disponibilidade).

De outro lado, classifica as ações em condenatórias (objeto é uma prestação), constitutivas (objeto é obter judicialmente a criação de um estado jurídico ou a modificação/extinção do estado anterior); e meramente declaratórias (objeto é obtenção de certeza jurídica).

Assim, a prescrição é a perda da pretensão de reparação do direito violado, e somente se aplica às ações condenatórias, pelas quais se objetiva uma prestação; e a decadência é a perda de um direito pelo não exercício deste no prazo, está relacionada com direito potestativo exercitável mediante ajuizamento obrigatório de ação judicial, sendo esta constitutiva.

No caso de ações declaratórias, que visam apenas o reconhecimento de certeza jurídica, sem a intenção de modificar o estado das coisas, está-se diante de situação de imprescritibilidade, por independer de prazo esse pleito.

Diante disso, seja para o particular, seja para o Poder Público, a prescrição tem como base o princípio da segurança jurídica, que garante ao indivíduo, bem como à Fazenda Pública, não ficar à mercê da outra parte por tempo indeterminado, como se constata do artigo 37, § 5º, da Constituição Federal.

Como exceção a esse princípio, estão as ações declaratórias que visam o reconhecimento de certeza jurídica, sem alterar o estado das coisas, bem como as ações constitutivas ajuizadas subsidiariamente para pleitear direitos potestativos exercitáveis mediante simples declaração de vontade, que não tenham prazo especial em lei.

Assim, é oportuno consignar que existe profunda diferença entre as demandas, em matéria tributária, que podem ser propostas pelo contribuinte (particular) em face do Fisco (Fazenda Pública).

Com efeito, o particular pode ajuizar ação declaratória de existência ou de inexistência de relação jurídica tributária, pela qual se pede exclusivamente o reconhecimento de uma certeza jurídica, ou ação anulatória de lançamento tributário, pela qual se pleiteia a anulação de ato praticado no procedimento administrativo, sendo, portanto, de natureza constitutiva negativa.

CARREIRA ALVIM afirma que a "distinção que se há de fazer entre ação anulatória e declaratória é que a anulatória pressupõe um lançamento, que se pretende desconstituir ou anular; a declaratória não o pressupõe. Através desta pretende-se declarar uma relação jurídica como inexistente, pura e simplesmente."

Portanto, a qualquer momento o contribuinte pode ajuizar uma ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária. Esse tipo de demanda, por ser absolutamente declaratória e não pretender desconstituir qualquer ato (como o lançamento), de fato, é imprescritível.

Porém, caso exista o lançamento tributário do crédito definitivamente constituído, e o contribuinte pretenda não somente a declaração de inexistência de relação jurídica tributária, mas também a desconstituição desse ato, necessitando da manifestação judicial tanto, deve ingressar com uma ação anulatória, de natureza constitutiva negativa, que está sujeita a prazo para seu exercício, em respeito ao princípio da segurança jurídica.

Na concepção de AGNELO AMORIM FILHO, diante do pleito de anulação de lançamento tributário pretende-se a extinção do ato administrativo com modificação do estado das coisas, o que envolve direito potestativo (que não corresponde a qualquer prestação) exercitável mediante ajuizamento obrigatório de ação judicial,

em razão do reflexo que gera à ordem pública, que tem natureza constitutiva negativa. Assim, estaria essa demanda sujeita a prazo decadencial.

Entretanto, a legislação não é uniforme quanto à nomenclatura utilizada para designar prescrição e decadência, como se observa em diversos dispositivos legais.

Ademais, em matéria tributária, o tratamento dado ao tema é ainda mais peculiar, tendo em vista que o legislador diferenciou os prazos do Fisco como prazo decadencial do direito de lançar e prazo prescricional da ação de cobrança, porém não teve a mesma preocupação com os prazos extintivos do direito do contribuinte, apenas especificando o prazo para restituição do indébito.

LUCIANO AMARO faz a seguinte observação:

Todavia, certamente influenciado pelas construções teóricas formuladas sobre decadência e prescrição, e, fundamentalmente, condicionado pelo fenômeno do lançamento (anomalia da pretensão tributária, que não se faz presente na dinâmica do exercício de direitos na esfera de outros ramos do direito), o Código Tributário Nacional optou por cindir a problemática dos prazos extintivos do direito do credor da obrigação tributária, fixando dois prazos, sendo o primeiro o lapso de tempo dentro do qual de ser "constituído" o crédito tributário, mediante a consecução do lançamento, e o segundo, o período no qual o sujeito ativo, se não satisfeita a obrigação tributária, deve ajuizar a ação de cobrança. O Código chamou de *decadência* o primeiro prazo e designou o segundo como *prescrição*. (...)⁴⁰

Observe-se que essas várias fases da dinâmica de atuação do direito do Fisco têm sua origem no fato gerador da obrigação e põem-se como estágios conducentes à satisfação do direito do credor fiscal.

Com efeito, o lançamento, segundo o art. 142 do CTN, é a atividade administrativa pela qual se "constitui" o crédito tributário, por meio da verificação da ocorrência do fato gerador, apuração do montante devido e identificação do sujeito passivo,

⁴⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2003, PP. 389/390

que demonstra sua natureza constitutiva positiva, com alteração do estado das coisas.

Por outro lado, após o lançamento, com o crédito definitivamente constituído, restaria ao Fisco o direito de cobrar esse valor, sendo que essa pretensão "executória" demanda uma "prestação" em pecúnia por parte do devedor.

Portanto, até a consumação do lançamento, fala-se em "decadência", porém, após a constituição definitiva do crédito passa a fluir a "prescrição".

De qualquer modo, apesar da diferença existente entre a ocorrência de decadência – extinção do próprio direito material, em virtude do seu não exercício dentro do prazo estabelecido em lei ou convencionado pelas partes, o que indiretamente extingue a ação a ele correspondente – e de prescrição de um crédito – o qual, apesar de ser instituto de direito processual, atinge de forma indireta o direito material, que não mais poderá ser exercido judicialmente (perda da pretensão de reparação do direito violado) –, esses institutos, em virtude do decurso do tempo e da inércia do titular do direito, direta ou indiretamente, acarretam a perda de um direito material.

Partindo, pois, da sistemática utilizada pelo Código Tributário Nacional para a diferenciação dos prazos do Fisco, é possível, por meio da analogia e da máxima *ubi eadem ratio ibi idem ius*, ou seja, onde há a mesma razão, deve-se empregar o mesmo direito, inferir a dinâmica dos prazos do contribuinte.

Ora, a qualquer tempo o contribuinte pode ajuizar uma ação declaratória quando pretende somente afirmar judicialmente uma certeza jurídica com a "declaração" da inexistência de uma relação jurídica tributária, pois essa demanda é imprescritível.

Porém, quando o contribuinte pretende anular o lançamento, com a desconstituição do crédito tributário, o que obviamente pressupõe este, deve ingressar com

uma ação anulatória de lançamento e, apesar dessa tutela ter natureza constitutiva negativa – correspondendo a um prazo decadencial –, pela linha adotada no CTN e tendo em vista que essa ação ocorre "após" o lançamento, o prazo seria prescricional.

Outrossim, após a extinção do crédito tributário, por meio do pagamento pelo devedor, caso se constate uma das hipóteses do art. 165 do CTN, o contribuinte pode ajuizar a ação de repetição de indébito, dentro do prazo prescricional de cinco anos.

Nesse caso, não se pretende desconstituir o crédito tributário, mas sim restituir-se da quantia paga incorretamente ao Fisco como tributo (pretensão condenatória).

Diante disso, qual o prazo para o ajuizamento da ação anulatória, uma vez que a ação declaratória é imprescritível e a ação de repetição de indébito é específica e tem prazo especial previsto em lei (artigo 168 do Código Tributário Nacional)?

Com a finalidade de obstar a perenização das situações de incerteza e instabilidade geradas pela violação ao direito, e fulcrado no princípio da segurança jurídica, o sistema legal estabeleceu um lapso temporal, dentro do qual o titular do direito pode provocar o Poder Judiciário, sob pena de perecimento da ação que visa tutelar o direito.

Dessa maneira, trata-se de hipótese em que o direito de ação contra a Fazenda Pública decorre da notificação do lançamento, posto estar-se diante de lançamento de ofício, e não da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), conforme defendido pela recorrente, porquanto a atual demanda não encerra pleito de repetição do indébito, mas, consoante evidenciado, de anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído.

Vale dizer ainda que, igualmente, não parece possível a analogia com a lei civil que prevê prazos decadenciais específicos para a anulação de negócios jurídicos, diante da diferença gritante entre as situações de direito privado e de direito público, cujo vínculo é de natureza administrativa. Com efeito, o questionamento pelo contribuinte de ato da Administração Pública, no exercício do *ius imperii*, não pode se subsumir ao regime de Direito Privado, que regula relações entre particulares.

Esclarecido esses pontos, prosseguindo na análise, é oportuno lembrar que o Fisco tem cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que anular o mencionado lançamento, para constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 173 do Código Tributário Nacional:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte à aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)”

Além disso, o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário para ajuizar a ação de cobrança, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional:

“Art. 174. A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)”

Nesse contexto, verifica-se que, para o contribuinte ingressar com uma ação anulatória de lançamento, ele naturalmente precisa ter tido conhecimento do referido lançamento por meio da notificação fiscal.

Ademais, empiricamente, corresponderia a uma espécie de impugnação judicial ao direito de lançar do Fisco, como previsto no artigo 173, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, com fulcro no princípio da isonomia, corolário do princípio da simetria, conclui-se que o prazo para o contribuinte desconstituir o lançamento seria o mesmo que a Fazenda Pública tem para constituí-lo, porém contado a partir da notificação fiscal do lançamento, que é o "fato gerador" para o pedido de desconstituição deste.

Tendo em vista a inexistência de norma específica que regule a questão da prescrição para o ajuizamento de ação anulatória, deve ser aplicado o prazo quinquenal previsto no artigo 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932

Este é o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, consoante se infere do julgamento do julgamento do Recurso Especial nº 925.677 e do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 814.220:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IPTU PROGRESSIVO, DA TCLLP E DA TIP. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. APLICAÇÃO DO ART. 1º DO DECRETO 20.910/32. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO POSTERIOR À PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO NÃO DEBATIDO NA INSTÂNCIA "A QUO" (ART 267, VI, DO CPC). VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O prazo prescricional, em sede de ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários, é quinquenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32. (Precedentes: AgRg no Ag 711.383/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 24.04.2006; REsp nº 766.670/RJ, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 31.08.2006; REsp 755.882/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 18.12.2006)

2. Isto porque a presente demanda retrata hipótese em que o direito de ação contra a Fazenda Pública decorre da notificação do lançamento de ofício, e não da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), porquanto não encerra o caso sub judice pleito de repetição do indébito, mas de anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído.

3. In casu, o ora Recorrente ajuizou, em 02/07/03, ação anulatória dos lançamentos fiscais que constituíram créditos tributários relativos ao IPTU, T-CLLP e TIP - tributos eivados de vício de inconstitucionalidade - referentes

aos exercícios de 1995 a 1999, tendo sido os lançamentos efetuados nos meses de janeiro dos respectivos anos.

4. Conseqüentemente, na ausência de norma específica a regular a matéria, o prazo prescricional a ser observado é quinquenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32, razão pela qual ressoa inequívoca a ocorrência da prescrição quanto aos lançamentos efetuados nos exercícios de 1995 a 1998.

5. O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor - direito de ação -, insuscetível de restrição, podendo ser exercido tanto antes quanto depois da propositura da ação exacional, não obstante o rito previsto para a execução contemple a ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já esteja sendo exercida judicialmente pela Fazenda Pública. (Precedentes: REsp 854942/RJ, DJ 26.03.2007; REsp 557080/DF, DJ 07.03.2005;

6. Os embargos à execução não encerram o único meio de insurgência contra a pretensão fiscal na via judicial, porquanto admitem-se, ainda, na via ordinária, as ações declaratória e anulatória, bem assim a via mandamental.

7. A fundamental diferença entre as ações anulatória e de embargos à execução jaz exatamente na possibilidade de suspensão dos atos executivos até o seu julgamento.

8. Nesse segmento, tem-se que, para que a ação anulatória tenha o efeito de suspensão do executivo fiscal, assumindo a mesma natureza dos embargos à execução, faz-se mister que seja acompanhada do depósito do montante integral do débito exequendo, porquanto, ostentando o crédito tributário o privilégio da presunção de sua veracidade e legitimidade, nos termos do art. 204, do CTN, a suspensão de sua exigibilidade se dá nos limites do art. 151 do mesmo Diploma legal. (Precedentes: REsp n.º 747.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19/09/2005; REsp n.º 764.612/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12/09/2005; e REsp n.º 677.741/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07/03/2005).

9. In casu, verifica-se que o pedido da ação anulatória não teve a pretensão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas tão-somente de desconstituir lançamentos tributários eivados de ilegalidade, razão pela qual subsistente o direito subjetivo de ação.

10. A apreciação, em sede de Recurso Especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o tribunal de origem (ilegitimidade ativa ad causam), é inviável, porquanto indispensável o requisito do prequestionamento. Ademais, como de sabença, "é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada na decisão recorrida, a questão federal suscitada" (Súmula 282/STF).

11. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada, qual seja, a existência de obscuridade e erro material, não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

12. A questão relativa à ausência de comprovação dos pagamentos e da propriedade dos imóveis não restou analisada pelo acórdão da apelação, não tendo sido sequer alvo dos embargos declaratórios opostos pelo recorrente, por isso que não há qualquer omissão a ser suprida.

13. Recurso especial parcialmente provido, para decretar a prescrição da ação quanto ao exercício de 1998, nos termos da fundamentação expendida.”⁴¹

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - ADMISSIBILIDADE - IPTU – TIP – TCLLP – AÇÃO ANULATÓRIA - PRESCRIÇÃO- INCIDÊNCIA DO ART. ART. 1º DO DECRETO 20.910/32 - RECURSOPARCIALMENTE PROVIDO.

1. A existência de execução fiscal em curso não constitui óbice à propositura de ação desconstitutiva pelo executado. Súmula 83/STJ.

2. Não houve impugnação específica dos fundamentos da decisão agravada quanto à tese de que o art. 32 do CTN não proíbe a municipalidade de estabelecer alíquotas diferenciadas segundo a destinação dada ao imóvel, razão pela qual incide o teor da Súmula 182/STJ.

3. A questão dos honorários advocatícios configura nítida inovação recursal, o que não se admite em sede de agravo interno.

4. Na ação anulatória de débito fiscal relativo ao IPTU aplica-se o prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 1º do Decreto 20.910/32.

5. Agravo regimental parcialmente provido, Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.”⁴²

Vale ressaltar que, quando se tratar de ação anulatória de decisão administrativa que denegou a restituição do indébito tributário, o prazo prescricional é aquele disposto no artigo 169, *caput*, do Código Tributário Nacional:

“Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.
(...)”

Assim, é o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, conforme se infere do julgamento do Recurso Especial nº 963.352 e dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.035.830:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. CARDIOPATIA GRAVE. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DA MOLÉSTIA GRAVE. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE RECOLHIDO. PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. JURISPRU-

⁴¹ Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22.09.08

⁴² Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 02.12.2009

DÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 NÃO CONFIGURADA.

1. O dies a quo do prazo prescricional, relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dá-se com a homologação expressa do lançamento pela autoridade fiscal, ou, no caso da inexistência desta, tacitamente no final do prazo de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso do imposto de renda retido na fonte, ocorre no final do ano-base. A partir de então, em relação aos pagamentos indevidos efetuados em momento anterior à vigência da Lei 118/2005, tem início o prazo de cinco anos, previsto no art. 168, I, do CTN, para o contribuinte pleitear a restituição.

2. Precedentes: AgRg no Ag 712457 / RJ; DJ de 12/05/2008; REsp 801.098/SC, Primeira Turma, DJ 06.03.2008; AgRg no REsp 693.052/DF, Primeira Turma, DJ 14.05.2008; REsp 801.098/SC, DJ 06.03.2008; EREsp 641.231/DF; Primeira Seção, DJ de 12.9.2005; Resp 602426, DJ de 30/05/2005.

3. In casu, a demanda administrativa foi protocolada em 12/11/2002, com o objetivo de obter o direito à compensação de valores indevidamente recolhidos a título de imposto sobre a renda, ressoando inequívoca a inoccorrência da prescrição quanto aos créditos fiscais relativos aos anos-base de 1992 a 1996, em virtude do fato gerador do imposto de renda retido na fonte aperfeiçoar-se no final do ano-base.

4. O art. 169 do CTN não incide no caso sub judice, porquanto versa sobre o prazo prescricional de ação judicial que sucede pedido administrativo indeferido, visando a anulação do respectivo processo. In casu, discute-se a ocorrência de prescrição do direito do contribuinte na via administrativa.

5. A falta de discussão, na via administrativa, sobre a ausência de prova pré-constituída acerca do direito à isenção de imposto de renda pleiteada pelo contribuinte, demonstra a inexistência de direito controverso, máxime diante da decisão emanada da autoridade fiscal, que denegou o pedido de restituição do indébito com fulcro, tão-somente, na ocorrência da prescrição.

6. Destarte, tendo assim decidido o Tribunal ad quem, reverter o julgado implicaria o revolvimento de matéria fático-probatória, insindicável na estreita via do recurso especial, em face do óbice erigido pela Súmula 07 do STJ.

7. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, do CPC.³

8. 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.

9. Recurso especial desprovido.”⁴³

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ART. 169, CAPUT, DO CTN. PRAZO DE DOIS ANOS A CONTAR DA CIÊNCIA DA DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINI-

⁴³ Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 13.11.2008

TIVA DENEGATÓRIA. OMISSÃO CONFIGURADA. PRESCRIÇÃO AFASTADA.

1. Tratando-se de ação anulatória da decisão administrativa que denegou a restituição do indébito tributário, o prazo prescricional é aquele disposto no art. 169, caput, do CTN, ou seja, 02 (dois) anos a contar da ciência do contribuinte sobre a decisão administrativa definitiva denegatória. Precedente: AgRg nos EDcl no REsp 944.822/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.8.2009.

2. In casu, depreende-se dos autos que o contribuinte fora intimado da decisão administrativa definitiva denegatória em 23.9.2004, sendo a demanda ajuizada em 3.3.2006. Não há, portanto, prescrição a ser declarada.

3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para afastar a prescrição.”⁴⁴

O prazo previsto no artigo 169 se trata de prazo prescricional especial, sendo uma exceção à regra geral prevista no Decreto nº 20.910/32, o qual, como já verificado, estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para prescrição contra a Fazenda Pública.

Sendo prazo prescricional, ele pode estar sujeito a causas de suspensão ou de interrupção.

O parágrafo único do artigo 169 estabelece uma causa de interrupção do prazo prescricional: o início da ação judicial:

“Art. 169 (...)

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.”

Ao comentar o parágrafo do artigo 169 do CTN, MANOEL ÁLVARES assim preleciona:

“O parágrafo único do artigo 169 estabelece uma causa de interrupção do biênio prescricional: o início da ação judicial, que deve ser entendido como o momento da *distribuição* da ação. Interrompido, por essa causa, contudo,

⁴⁴ Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 08.10.2010.

a contagem do prazo não se reinicia de imediato e nem por inteiro, como sói acontecer.

No caso, o prazo prescricional recomeça seu curso, pela metade (um ano) e somente a partir da intimação (vale dizer: citação) validamente feita na pessoa do representante judicial da Fazenda Pública. Trata-se da chamada prescrição intercorrente, somente reconhecida se o autor for responsável pela injustificada paralisação do processo. 'é claro que, no curso regular do processo, ainda que este demore vários anos, o direito do autor não é prejudicado. Só o será se der causa a que o processo fique paralisado (prescrição intercorrente)', consoante bem doutrina Luciano Amaro (ob. Cit., *infra*, p. 400).⁴⁵

Portanto, verifica-se que o prazo para o ajuizamento da ação anulatória é quinquenal, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, contado da data da notificação fiscal do lançamento.

Verifica-se, também, que no caso de ação anulatória de decisão administrativa que denegou a restituição do indébito tributário, o prazo prescricional é de 02 (dois) anos, como disposto no artigo 169, *caput*, do Código Tributário Nacional.

⁴⁵ Apud , Freitas, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional Comentado, Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*, 4ª Edição, Editora RT, São Paulo, 2007, p. 729

CONCLUSÃO

Do estudo em questão, conclui-se que é plenamente cabível o ajuizamento da ação anulatória visando a desconstituição de lançamento eivado de vícios, que podem ser tanto formais quanto materiais.

Conclui-se, ainda, no presente estudo que a ação anulatória por si só não tem o intuito de evitar o ajuizamento da execução fiscal com a finalidade de cobrar o débito que se encontra *sub judice*.

Para que o contribuinte evite o ajuizamento da execução fiscal, o débito objeto da ação anulatória deverá estar com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

No caso da ação anulatória, a exigibilidade do crédito tributário poderá ser suspensa com a efetivação do depósito judicial do valor do débito em discussão, corrigido monetariamente, e acrescido de juros, multa de mora e demais acréscimos (artigo, 151, inciso II, do CTN) ou através da concessão dos efeitos da tutela antecipada (artigo 151, inciso V do CTN).

Vale ressaltar que, conforme restou demonstrado neste estudo, o depósito judicial efetuado nos autos da ação anulatória não consiste em pressuposto para o ajuizamento da ação, e sim em faculdade do contribuinte que quer suspender a exigibilidade do crédito, para evitar o ajuizamento da execução fiscal.

Não obstante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda Pública acaba por ajuizar a execução fiscal.

O ajuizamento indevido da execução fiscal pode levar o contribuinte a sofrer constrição em seu patrimônio para discutir a exigência do débito.

É certo que, não é possível permitir intromissões no patrimônio do contribuinte para, só a *posteriori*, reconhecer-se que a constrição foi indevida.

A prevalecer este entendimento, estar-se-á atestando que o Poder Judiciário primeiramente permite a lesão, para, só depois, repará-la, o que vai de encontro à prevenção da atuação judicial que exsurge do artigo 5º, inciso XXV da Constituição Federal.

Pois bem. Havendo o ajuizamento de execução fiscal quando há ação anulatória em curso, ou quando a ação anulatória é intentada após o ajuizamento da execução fiscal, é certo afirmar que tais ações não podem ter julgamentos distintos.

É entendimento pacificado na doutrina e na jurisprudência que, nesta situação, haverá conexão e não litispendência.

Porém, a conexão se dá entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória por se tratarem de processos de conhecimento, cuja finalidade é obter um pronunciamento de mérito a respeito da existência e da validade de um mesmo crédito tributário.

A identidade entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória é justamente a causa de pedir remota que, no primeiro caso, consiste no lançamento como fundamento do título executivo, e, no segundo caso, o próprio lançamento tido como viciado, agora como causa de pedir remota do pedido anulatório.

Admitir que os embargos à execução fiscal e a ação anulatória sejam processados e julgados separadamente, implica admitir a possibilidade de julgamentos conflitantes a respeito da mesma matéria.

Quando há conexão, o juiz competente para julgar as ações em conjunto, é o juiz que despachou primeiro.

Contudo, existem situações em que existem as varas especializadas para o julgamento dos embargos à execução fiscal (Vara da Fazenda Pública ou Execuções Fiscais) e para o julgamento da ação anulatória (Vara Cível Comum).

Nesta situação, não há como reunir as ações para o julgamento conjunto.

Então, se os embargos à execução fiscal foram ajuizados posteriormente à ação anulatória, o andamento dos mesmos deve ser suspenso até o julgamento final da primeira ação.

Agora, se a ação anulatória tiver sido ajuizada posteriormente aos embargos à execução fiscal, o andamento da ação é que deverá ser suspenso.

Portanto, é possível concluir que:

a) se for ajuizada ação anulatória de débito fiscal com depósito judicial do montante integral do débito, corrigido monetariamente, acrescido de juros, multa de mora e demais acréscimos, não é permitido à Fazenda Pública ajuizar a execução fiscal, sob pena de responder pelos prejuízos que tal ato resultarem ao executado, uma vez que o débito está com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional.

b) se a ação anulatória for proposta sem o depósito judicial do montante integral do débito, pode a Fazenda Pública ajuizar execução fiscal.

c) se a execução fiscal for proposta antes do ajuizamento de ação anulatória com depósito judicial do montante integral do débito, tal fato deve ser comunicado ao Juízo da execução fiscal, requerendo seja determinada a suspensão do andamento da execução fiscal.

d) havendo penhora na execução fiscal, com oposição de embargos, o curso da execução fica suspenso, enquanto os embargos tramitam normalmente, sendo

certo que o contribuinte deverá requerer a suspensão do curso da ação anulatória.

e) quando houve varas de competência absoluta para execução fiscal e processos cíveis, deve-se observar as normas internas do órgão do judiciário.

f) a competência das Varas de Execuções Fiscais é absoluta, razão pela qual não se admite a reunião dos processos de execução fiscal e ação anulatória, independentemente se o ajuizamento da execução fiscal foi anterior ao ajuizamento da ação anulatória, ou vice-versa.

O estudo realizado concluiu, ainda, que é cabível o ajuizamento de ação anulatória visando a desconstituição de lançamento de débito tributário parcelado indevidamente.

Por fim, o estudo concluiu que o prazo prescricional para o ajuizamento da ação anulatória é quinquenal, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, bem como que o prazo prescricional para o ajuizamento da ação anulatória de decisão administrativa que denegou a restituição do indébito tributário, é de 02 (dois) anos, nos termos do artigo 169, *caput*, do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Edição, Editora Saraiva: 2003.

AMORIM FILHO, Agnelo. **Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis**. *Revista de Direito Processual Civil*. 3º Volume, São Paulo: janeiro/junho 1961.

ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 9ª Edição, Editora RT: 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 10ª Edição, Editora Malheiros: 1998.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**, 3ª edição, *Coleção Estudos de Direito de Processo*. Enrico Tullio Liebman, Vol. 22, Editora RT.

_____. **O Processo Tributário**, São Paulo, 6ª Edição, Editora RT: 2010.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**, Editora Atlas: 1993.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 10ª Edição, Editora Malheiros: 1997.

CHIVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**, tradução de J. Guimarães Menegale, São Paulo, Editora Saraiva: 1965.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 43, São Paulo: 1999.

CONRADO, Paulo César. **Processo Tributário**. São Paulo, Editora Quartier Latin.: 2004.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil, volume I.** Malheiros Editores: 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil, volume 1.** São Paulo, Editora Saraiva.

FERNANDES, Odmir. **Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada.** 4ª edição, São Paulo, Revista dos Tribunais: 2002.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado. Doutrina, Jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS.** 4ª Edição, São Paulo, Revista dos Tribunais: 2007

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil. Parte Geral,** São Paulo, Editora Saraiva: 2003.

LACOMBE, Américo Masset. **Curso de Direito Tributário,** Editora CEJUP: 1995.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 5ª Edição, Editora Atlas: 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Execução Fiscal e Ação Anulatória. Revista de processo nº 24:** outubro-dezembro/1981

MACHADO, Hugo de Brito. **Tutela Jurisdicional Antecipada na Repetição do Indébito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5:** Fevereiro/96

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial.** 5ª Edição, Editora Dialética: 2010.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário.** 7ª edição, Editora Dialética: 2007.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, Editora Borsoi, Tomo I: 1970.

NEGRÃO, Theotônio. **Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor**, 41ª edição, Saraiva: 2009.

NERY, Nelson e Nery, Rosa Maria. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Processual Extravagante em Vigor**. 7ª Edição, Editora Revista dos Tribunais: 2006.

NETO, Nelson Monteiro. **Ação Anulatória do Débito e Execução Fiscal: Reunião das Causas Conexas**. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 173: Fevereiro/2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva: 1989.

PAULSEN, Leandro. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2ª Edição, Livraria do Advogado Editora: 2005

REIS, Antonio Carlos Nogueira, **Revista de Direito Tributário** nº 5.

SANTOS, Moacy Amaral. **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**. Ed Saraiva: 1985.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Jurisprudência**. www.stj.jus.br, acessado em 15.11.2010

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Jurisprudência**. www.stf.jus.br, acessado em 15.11.2010

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Tutela Cautelar e Antecipatória em Matéria Tributária**. Revista de Estudos Tributários: 1998.

XAVIER. Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**, Editora Forense: 2005.