

AÇÃO ANULATÓRIA E FLEXIBILIZAÇÃO DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Íris Vânia Santos Rosa

*Mestre e Doutoranda em Direito do Estado: Área de
Concentração em Direito Tributário PUC/SP; Especialista em
Direito Tributário pelo IBET/SP; Especialista em Processo
Tributário pela PUC/SP; Professora dos Cursos de
Especialização em Direito Tributário no IBET/SP e COGEAE-
PUC/SP; Advogada militante do Contencioso Tributário em
São Paulo escritório SAAD Advogados Associados.*

1. Premissas Materiais e Processuais

O Estado de Direito passa por quatro pilares importantíssimos que estão consagrados no texto Constitucional que são: 1. Princípio da Separação de Poderes; 2. Princípio da Legalidade; 3. Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional; e 4. Indicação de instrumentos próprios para assegurar o respeito aos direitos dos cidadãos.

Partindo do que podemos chamar de visão normativista do Direito, visualizamos a Constituição Federal dividida, basicamente, em 02 (dois) grandes grupos de normas: as **normas de estrutura** que são aquelas normas que dizem como as demais serão produzidas e as **normas de comportamento** que regulando as relações de intersubjetividade, determinando as condutas a serem cumpridas.

Obvio que para o desenvolvimento do tema em questão, interessa-nos veementemente as normas de comportamento, especificamente, aquelas normas de natureza tributária instituidoras dos tributos e suas relações jurídicas instauradas nos seus consequentes a partir de fatos que têm relevância para o Direito, quais sejam, os fatos jurídicos tributários.

Mesmo que ainda não exista Legislação Processual Tributária codificada, podemos falar tranquilamente em Processo Tributário, pois, pressupõe a existência de relação jurídico-tributária, e mais, que essa relação jurídica tenha sido descumprida. Expliquemos melhor.

Positivar equivale a aplicar o direito. O processo de positivação é o meio no qual o Direito Tributário sai de sua máxima abstração e chega a sua máxima concretude. Tem início com as Competências Tributárias e o exercício dessas competências (fontes materiais que produzem as LEIS) instituindo as regras-matrizes de incidência tributária (RMIT) e suas chamadas obrigações.

O Direito Positivo somente atingirá operatividade no momento em que, com a participação humana, verifica-se o fato prescrito em seu antecedente instaurando relação jurídica tributária no seu consequente, entre dois sujeitos, fazendo nascer o crédito tributário, que representa a obrigação tributária formalizada (Lançamento Tributário). Cumprida a obrigação, encerra-se o ciclo, extingue-se o crédito. Caso contrário, não havendo o pagamento, inscreve-se o contribuinte em débito na Dívida Ativa, extraindo-se o título (Certidão de Dívida Ativa – CDA) que fundamentara a ação executiva fiscal, para pressionar o contribuinte inadimplente sob pena de expropriação de bens.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional almejam impedir o exercício completo do Processo de Positivação citado, para que, por meio dos instrumentos próprios possam assegurar o respeito ao direito dos cidadãos.

Interessante notar que, as hipóteses apesar de enumeradas no Código Tributário Nacional, em âmbito material, têm efetividade na esfera processual em que serão aplicadas.

Não há como negar que o ciclo de positivação do direito traz à tona os conceitos fundamentais de **norma primária** e **norma secundária**, componentes da chamada norma jurídica completa.

Na obra “Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo”, lançada com prefácio de Geraldo Ataliba no ano de 1976, o discurso de Lourival Vilanova¹ em torno da diferença entre norma primária e norma secundária era o seguinte:

“Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não cumprimento do estatuído da norma determinante da conduta juridicamente devida”.

Uma leitura desavisada do trecho citado pode deixar a entender que o Professor Lourival Vilanova pensava em norma primária como um comando determinante de conduta e em norma secundária como sancionadora do descumprimento da primária. Entretanto, na sequência do mesmo capítulo, já nas próximas linhas, apenas em aparente contradição, o mesmo jusfilósofo progride no seu raciocínio, afirmando que norma secundária é “... **a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora)**”.

1. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

Ao falar em coação e reparação, implicitamente, tocamos em provimentos impositivos de competência exclusiva do Estado-Juiz, antecipando a concepção que na obra “Causalidade e relação no direito”, editada pela primeira vez em 1985², resta bem definida: **Norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativas) e a norma secundária (oriunda de normas de direito processual objetivo) compõem a bimembriedade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, adjetivo sem o suporte do substantivo.**

Ao estudar o conjunto da obra de Lourival Vilanova, o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho³, indica que o antecedente da norma secundária descreve o ilícito, qual seja o descumprimento da relação jurídica prevista no conseqüente da norma primária, e o conseqüente prescreve uma atuação do Poder Judiciário, cujo objetivo é a produção de uma terceira norma (sentença de mérito).

Nesse compasso deixamos consignado que, o antecedente da norma secundária constitui um passo à frente na compreensão do ciclo de positivação jurídica, e, determina no contexto da norma jurídica completa, o momento ao qual caberá a utilização dos instrumentos processuais, no caso especificamente da Ação Anulatória de Débito Tributário.

2. Conceitos Fundamentais da Teoria Geral do Processo

Antes de prosseguirmos, e, diante de todas as considerações de direito material e processual até agora colocadas, faz-se de extrema importância apresentar alguns conceitos que de forma ampla representam as estacas basilares daquele momento normativo acima citado: o secundário.

2. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4^a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.000, p. 190.

3. CARVALHO, Paulo de Barros, *Linguagem e Método*

Estamos nos referindo à **JURISDIÇÃO** que representa a atividade estatal que tem como composição conflitos de interesses; trata-se de um **DEVER** que corresponde a um **DIREITO**; **DEVER** de solucionar conflito de interesse. A jurisdição divide-se em: contenciosa e voluntária (atividade administrativa atipicamente desenvolvida pelo Poder Judiciário).

Outro instituto de revelância refere-se à **AÇÃO**⁴ que corresponde ao **DIREITO** de postular tutela jurisdicional; direito subjetivo de ver ativado o direito de jurisdição. (Jurisdição e Ação são conceitos constitucionais – artigo 5º, XXXV). Não se apresenta irrestrito e nem ilimitado (A LEI limita o direito de ação).

Ainda, o **PROCESSO** em que se instaura a relação jurídica de caráter instrumental. O processo instrumentaliza o Direito de Ação e o Dever Jurisdicional que se estabelece pelo conflito de interesses (**MATERIALIZAÇÃO DOS CONFLITOS**).

E enfim, o **PROCEDIMENTO** que determina a forma de organização lógica e cronológica do processo. O procedimento é instrumental do processo, assim como o processo é instrumento da ação.

3. Classificação das Ações Tributárias

O processo tributário⁵ pode ser visto como relação jurídica advinda de outra relação, de cunho material e que prevê a participação de determinados sujeitos de direito, denominados sujeito ativo e passivo. Essa relação jurídica de cunho material tem o tributo (importância pecuniária) como objeto da prestação⁶, atrelando os sujeitos, de forma que, um deles ostente o

4. SANTOS, Moacyr Amaral, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, vol. I, p. 149 e SS.

5. CONRADO, Paulo César, Introdução à Teoria Geral do Processo Civil, 2000, p.178

6. BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, 1963, p. 237.

direito subjetivo de exigir esse objeto, e, o outro, o dever jurídico de cumpri-lo.

Qualquer mácula dessa relação jurídica material de conteúdo tributário pode instaurar nova relação, agora de cunho processual, em que se pretende tutela jurisdicional para dirimir aquele conflito inaugural. Os sujeitos ali envolvidos, sem qualquer análise profunda a esse respeito (legitimidade ativa e passiva)⁷, serão os mesmos envolvidos na relação processual.

As Legislações Tributárias e Processuais Tributárias específicas, como a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais- LEF), nesse sentido, indicam como Fazenda Pública: a União Federal, os Estados, o Distrito Federal (híbrido), os Municípios e suas respectivas Autarquias, assim como, indicam como contribuintes todo e qualquer sujeito integrante daquela relação jurídica material por ter o dever jurídico de cumprir a obrigação ali prevista.

No que tange as ações tributárias, quanto ao Sujeito para a Iniciativa da ação, podemos destacar:

- Ações Antiexacionais: que podem ser exercidas ou inauguradas pelo CONTRIBUINTE; podem ser instauradas pelo CONTRIBUINTE que tende obstar o desenvolvimento do ciclo de POSITIVAÇÃO TRIBUTÁRIA.
- Ações Exacionais: que são aquelas exercidas apenas pelas Fazendas Públicas em geral.

Ações **exacionais** são aquelas de iniciativa da Fazenda Pública, tendentes à formação de uma relação processual cujo sujeito ativo é a Fazenda Pública e o sujeito passivo o contribuinte ou responsável. Já as ações **antiexacionais** são aquelas de iniciativa do contribuinte ou responsável, sujeitos passivos da relação jurídica de direito material tributário, tendendo à

7. Legitimidade á atribuição do direito de ação ao titular de uma pretensão resistida no âmbito de uma relação de direito material. Vide FERRAGUT, Maria Rita, Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002.

formação de uma relação processual cujo sujeito ativo é o contribuinte ou responsável e sujeito passivo a Fazenda Pública. Outro diferencial das ações de iniciativa do contribuinte é que se destinam “... à **produção de normas individuais e concretas que protejam o contribuinte da imposição de exações tributárias indevidas**”⁸. Ou seja, as ações antiexacionais visam como sentença um provimento jurisdicional que reconheça a inexistência ou a ausência de descumprimento de uma relação jurídica de direito material tributário.

Nas ações exacionais, o objetivo é sempre a “... **efetivação do conteúdo da obrigação tributária, que já se suporia antes constituída**”⁹. Mais precisamente, uma vez constituída a obrigação tributária no âmbito administrativo, têm lugar as ações exacionais, que visam compelir o sujeito passivo ao cumprimento da relação jurídica tributária.

As ações tributárias podem ser classificadas ainda quanto ao Objeto da Ação:

- 1. Preventivas; 2. Repressivas; 3. Reparadoras e 4. Constitutivas do Crédito.

Cumpre-nos destacar, apenas em caráter informativo, quais as ações utilizadas para discussão das questões tributárias no âmbito do processo tributário antiexacional:

- Modo **PREVENTIVO** (antes da aplicação da RMIT): Ação Declaratória e Mandado de Segurança Preventivo;
- Modo **REPRESSIVO** (depois da aplicação da RMIT): Ação Anulatória de Débito Fiscal; Mandado de Segurança Repressivo; Ação Cautelar em Matéria Tributária; Embargos do Devedor;
- Modo **REPARADOR** (depois do Pagamento): Ação de Repetição de Indébito e Ação Declaratória de Compensação;

8. CONRADO, Paulo César, Processo...p. 199

9. CONRADO, Paulo César. Processo...p. 199.

- Modo de CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO: Ação de Consignação em Pagamento – objetivo pagar o Tributo

E no processo tributário exacional – Ação de Execução Fiscal e Medida Cautelar Fiscal.

4. Ação Anulatória de Débito Fiscal

Agora, já podemos nos referir a Ação Anulatória de Débito Fiscal, como aquela ação que quanto ao sujeito é antiexacional, ou seja, somente instaurada pelos Contribuintes; que será aplicada quanto ao objeto de modo repressivo, ou seja, depois de constituído o crédito tributário com o lançamento. Vejamos o que isso significa.

A produção do ato constitutivo do crédito tributário (lançamento ou auto-lançamento) importa em significativo marco normativo-tributário, visto que, com a efetiva participação do homem, uma norma geral e abstrata de possível ocorrência mostra-se individual e concreta, e, portanto, plenamente aplicável.

A ação anulatória constitui instrumento processual destinado à produção de tutela com eficácia para desconstituir (anular) a obrigação tributaria materializada pelo ato de constituição do crédito tributário.

O interesse processual do contribuinte na ação anulatória de débito fiscal persiste mesmo após a inscrição do débito em dívida ativa, permanecendo até ser proposta a ação executiva fiscal, quando o contribuinte poderá defender-se em juízo por meio de incidente processual definido como Exceção de Pré-Executividade e dos Embargos do Devedor.

Previsão Legislativa

A ação anulatória a que estamos nos referido, tem previsão legal distinta daquela prescrita no **artigo 156, IX “in fine” CTN** – FISCO contra decisões dos Tribunais Administrativos; assim como aquela do **artigo 169 CTN** – CONTRIBUINTE contra ato

contrário a pedido de restituição administrativa; e ainda do **artigo 486 CPC** – usada contra atos praticados no contexto de procedimentos voluntários. Ex: Anulatória de ato Expropriatório (3º Interessado).

Nossa ação tem previsão legal no artigo 38 da Lei n. 6.830/80 que preceitua:

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

Características Gerais

O objeto de referida ação revela-se no **ATO DE DESCONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**, compreendido naquele Lançamento Tributário prescrito no artigo 142 do Código Tributário Nacional ou o Autolancamento insculpido no artigo 150 do mesmo Diploma, e ainda, daquele Auto de Infração lavrado pelo descumprimento da obrigação tributária, frisando que auto de infração contém lançamento, mais multa etc.

Interessante destacar que o **PRAZO** para sua **PROPOSTURA** está contido em antigo Decreto de n. 20.910/32¹⁰, que prescreve 05 (cinco) anos da constituição do crédito para que se evite assim a prescrição do direito de ação.

Também conhecida como ação de procedimento COMUM ou de CONHECIMENTO previsto no artigo 274 e seguintes do Diploma Processual Civil, regula-se inicialmente na Lei n. 6.830/1980

10. Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em (cinco) anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e, subsidiariamente ao Código de Processo Civil¹¹. Segue as orientações contidas no artigo 282 e 283 do Diploma Processual Civil, no que tange à provocação para obtenção da tutela jurisdicional.

Outra questão muito interessante sobre o tema em discussão refere-se à possibilidade de conexão, continência ou prejudicialidade das decisões ocorridas entre a **EXECUÇÃO FISCAL e ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL**.¹²

Desde já, descartamos a conexão ou continência, visto que, como demonstrado abaixo, apesar das relações jurídicas envolverem os mesmos sujeitos, resta demonstrado que as causas de pedir próximas são distintas e até diametralmente opostas.

Execução Fiscal:

- **PARTES:** FISCO E CONTRIBUINTE;
- **CAUSA DE PEDIR:** PRÓXIMA – INADIMPLÊNCIA e REMOTA – OBRIGAÇÃO;
- **PEDIDO:** IMEDIATO – PAGAMENTO e MEDIATO (EXPROPRIAÇÃO) – EXECUÇÃO FORÇADA.

Anulatória

- **PARTES:** FISCO E CONTRIBUINTE;
- **CAUSA DE PEDIR:** PRÓXIMA – VÍCIO NO CRÉDITO e REMOTA – OBRIGAÇÃO;
- **PEDIDO:** IMEDIATO – DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA e MEDIATO – DESCONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

11. Vide artigo 1º da lei 6.830/1980.

12. CONEXÃO: comum objeto ou a causa de pedir (artigo 103 CPC); CONTINÊNCIA: identidade quanto às partes e a causa de pedir (artigo 104 CPC) – objeto de uma mais amplo; PREJUDICIALIDADE: depender de outra decisão ou Declaração de Existência ou Inexistência de relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente (artigo 265, inciso IV, alínea “a” CPC).

Assim, no máximo podemos ressaltar certa prejudicialidade das decisões divergentes nas duas ações, uma vez que, julgada Procedente a Ação Anulatória, indiretamente induz a extinção do Executivo Fiscal.

Vale lembrar que, nosso posicionamento diverge de outros autores como a i. Professora Cleide Previtalli Cais¹³, que em seu brilhante trabalho sobre a questão reconhece a possibilidade de conexão entre as ações.

O valor da Causa na Ação Anulatória do Débito Fiscal, necessariamente, corresponde àquele valor do lançamento tributário e a obrigatoriedade do depósito preparatório do valor do débito a que se refere o artigo 38 da LEF, transformou-se em facultatividade, segundo a Súmula 247 do TRF, nos seguintes termos: **“Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei no. 6.830, de 1980”**, e ainda, segundo o Supremo Tribunal Federal que aprovou, recentemente, a Súmula Vinculante n. 28, estabelecendo que **“é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”**.

A referida Súmula tem como precedente a decisão proferida pelo STF em 25/05/2007, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 1.074, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 19, caput, da Lei n. 8.870, de 15 de abril de 1994.

Assim, por tal entendimento, mesmo que não haja o aludido depósito, a ação anulatória de débito fiscal pode ter seguimento.

Ocorre que, não havendo o depósito, a exigibilidade do crédito tributário não estará suspensa e o Fisco poderá ajuizar Execução Fiscal, razão pela qual é que se recomenda que haja o depósito preparatório, nos termos do artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional, como forma de inibir a Execução Fiscal.

13. CAIS, Cleide Previtalli, O Processo Tributário, 2006, p.526, item 9.11.4

Por fim, referido depósito não poderá ser caracterizado como Confissão de Dívida, e sim, como garantia do Juízo, mas sobre essa questão, abordaremos melhor, como seguirá abaixo, quando das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário e a possibilidade de sua flexibilização.

5. Hipóteses de Suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário – Flexibilização

Causas suspensivas do crédito tributário – Conceito

Depois que o contribuinte é notificado do lançamento, o tributo está em condições de ser recolhido pelo contribuinte e recebido pela Fazenda Pública, mas nada impede que ocorra um fato novo, previsto em lei, que adie a exigibilidade do tributo. Essas causas que adiam a exigibilidade do crédito tributário são as causas suspensivas do crédito tributário.

Flexibilização das Hipóteses de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

Não há como negar que durante muito tempo a doutrina e a jurisprudência entendiam, por unanimidade, no sentido de que o Código Tributário Nacional esgotava em seus preceitos as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Na verdade, é o que se infere a partir de uma interpretação sistemática daquele diploma legal.

O art.97 assim preleciona:

“Art.97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”
(Grifamos)

Assim prescreve o art.111 do CTN:

“Art.111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;
(...)” (Grifamos)

Por fim, para arrematar, diz o art.141:

“Art.141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.” (Grifamos)

Mesmo uma análise superficial destes três dispositivos, permite concluir que o Código consagrou: 1) a estrita legalidade para as hipóteses de suspensão; e, 2) que todas as possibilidades foram previstas na própria Lei n. 5.172/66, ou seja, são *numerus clausus* as situações que suspendem a exigibilidade do crédito – os incisos do art.151 são taxativos.

Inobstante tal posicionamento, a doutrina e a jurisprudência recentemente admitiram novas possibilidades, lastreada, principalmente, em princípios constitucionais.

Sabe-se que o direito tributário pátrio apresenta como principais fontes formais a Constituição Federal e a Lei n. 5.172/66 (C.T.N.) – esta última com caráter material de lei complementar.

Analisando-se o ordenamento jurídico brasileiro, conclui-se que qualquer preceito estabelecido, ainda que por lei complementar, que venha a ferir norma ou princípio constitucional, nada mais é do que “letra morta”, ou seja, é nulo de pleno direito, devendo, portanto, ser desconsiderado.

Surgem, então, os primeiros argumentos expendidos contra a taxatividade do Código, pois, existem princípios constitucionais que amparam garantias individuais do contribuinte, alicerçando, portanto, outra possibilidade.

Nesse esteio, optou-se por dividir as hipóteses de suspensão da exigibilidade em básicas (aquelas previstas inicialmente pelo CTN) e introduzidas (trazidas por Lei Complementar em momento posterior).

Tais hipóteses estão previstas no Código Tributário Nacional em seu art.151, que diz:

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 tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Verifica-se que os itens V e VI são “novas” hipóteses, fruto do estudo doutrinário e das reiteradas decisões pretorianas: a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento, ambos acrescentados pela Lei Complementar n. 104/2007, aqui denominadas introduzidas e que representam o produto da flexibilização das hipóteses básicas, ou seja, aquelas inicialmente dispostas no CTN.

Uma vez introduzidas, tais hipóteses passam a fazer parte integrante daquelas hipóteses básicas tornando-se, então, taxativas.

Portanto, podemos acrescentar que a flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, apesar de todo receio doutrinário e até jurisprudencial, já está válido, vigente e eficaz no Brasil e foi absolutamente aceito pelo nosso Ordenamento Jurídico, ao passo que se tornaram taxativas por meio dos veículos introdutórios já conhecidos e permitidos (acréscimo de duas novas hipóteses por meio da LC 104/207).

A grande discussão parte da possibilidade do nosso Ordenamento Jurídico admitir referida flexibilização de forma diferente? Vejamos.

Hipóteses de Suspensão da exigibilidade do crédito tributário em sede de Ação Anulatória:

A Ação Anulatória, como descrita acima, reveste-se de características especiais e procedimento tendente a admitir a inclusão ou cabimento de algumas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como veremos:

Depósito integral do montante tributário:

O contribuinte que entende que o tributo não é devido e pretende litigar com a Fazenda Pública pode fazer o depósito integral do montante tributário, na esfera administrativa ou judicial, para se precaver, caso ocorra um revés na ação promovida.

Como anteriormente explanado, se efetuar o depósito para ingressar com ação anulatória (após o lançamento) fica suspensa a exigibilidade do crédito. Se não efetuar, poderá sofrer inscrição da dívida ativa, execução fiscal e penhora dos seus bens.

Importante destacar que, o Depósito integral do montante do tributo deverá seguir a orientação da Súmula do STJ: “**O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro**” (súmula 112 do STJ).

Com o depósito e o Resultado da ação podemos concluir: Se o contribuinte ganhar: levanta o depósito com atualização monetária. Se o contribuinte perder: O depósito vai servir de pagamento. Daí a denominação de conversão de depósito em renda. Os juros e correção serão cobertos pelos rendimentos do depósito.

A concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Não faz parte de o presente artigo esmiuçar as tutelas de urgência, mas cumpre-nos apenas, apresentar algumas

características suficientes para compreensão final das suas aplicabilidades no contexto da Ação Anulatória de Débito Fiscal.

Então, basta a simplória divulgação de que, sendo as ações cautelares¹⁴, preparatórias ou incidentais às discussões em ação principal, como na anulatória, podem e devem interagir para que a tutela jurisdicional que ao final se pretende seja plenamente atendida.

A antecipação de tutela¹⁵ intrinsecamente manipulada no núcleo da Ação Anulatória exige prova inequívoca capaz de convencer pela veracidade dos fatos alegados.

No sentido liminar, mesmo que os efeitos pretendidos pareçam ser os mesmos, temos considerável diferença:

- Liminar em Cautelar – assegura a eficácia do provimento final – PROPOSTA EM SITUAÇÃO DE PERIGO QUE AMEAÇA A PRETENSÃO;
- Tutela antecipada (ARTIGO 273 CPC) – antecipa os efeitos da Sentença – VEROSSIMILHANÇA (dano irreparável ou de difícil reparação – não concedida quando houver irreversibilidade do provimento antecipado).

Parcelamento

O parcelamento deve ser concedido por meio de lei específica (art. 155- A do CTN). “Salvo disposição em contrário o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas” (art. 155-A §1º do CTN). “Aplica-se, subsidiariamente ao parcelamento as disposições desta lei, relativas à moratória” (art. 150-A, §2º do CTN).

14. Artigo 796 do CPC: “O procedimento cautelar pode ser instaurado antes ou no curso do processo principal e deste é sempre dependente”.

15. Artigo 273 CPC caput: “O Juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e...”

Em relação à Ação Anulatória do Débito Fiscal, o parcelamento, basicamente, põe fim à discussão nuclear, não pela Confissão de Dívida¹⁶ exigida pelas Leis de Parcelamento em geral, mas pela futura projeção que essa opção pretende alcançar, qual seja a posterior extinção do crédito tributário.

Flexibilização

A possibilidade de flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos remete imediatamente à dúvida do que se pretende flexibilizar? Falamos das próprias hipóteses já existentes ou a criação de novas possibilidades, ali não enumeradas e que podem ser aplicadas por analogia¹⁷ às existentes.

16. A confissão de dívida, feita com o objetivo de obter parcelamento dos débitos tributários, não impede o contribuinte de questionar posteriormente a obrigação tributária, a qual pode vir a ser anulada em razão de informações equivocadas que ele tenha prestado ao fisco. Essa foi a conclusão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar recurso do município de São Paulo, em demanda contra um escritório de advocacia (REsp 1133027 – 18/10/2010).

17. A analogia pode ser definida como a utilização de uma norma “X”, que apresente pontos de semelhança para a solução de um caso concreto, que, a princípio, não se encontra no Ordenamento Jurídico regras específicas. Para que possa ser utilizada a analogia, entre o caso concreto e a lei a ser utilizada, deve existir semelhanças essenciais e fundamentais e apresentarem os mesmos motivos. A analogia existe para dar harmonia e coerência ao Ordenamento Jurídico, pois utilizando a norma numa situação semelhante ao que ela descreve, o Ordenamento Jurídico apresentará dentro dele mesmo, a solução para o caso concreto, não sendo necessário recorrer a soluções alheias à Ordem Jurídica. A analogia fornece igualdade de tratamento, pois as situações semelhantes serão disciplinadas da mesma forma. É importante diferenciar os procedimentos de aplicação da analogia, com a interpretação extensiva, que normalmente, são confundidos. A interpretação extensiva é um processo decorrente das várias formas de interpretação de uma lei. Nesse não há lacuna na lei, mas o que ocorre é que a lei existente possui deficiência de linguagem, e assim, o operador do Direito vai buscar em outra norma, semelhante, o sentido real que a norma deficiente queria buscar. Na interpretação extensiva a norma existe, mas possui carência de sentido, enquanto que, na analogia, não existe a norma específica para regular o caso concreto, ou não possui na norma informações suficientes que solucionem o caso.

Flexibilizar¹⁸ é verbo que significa tornar-se flexível, sendo o flexível aquilo que se dobra ou curva facilmente. / Fig. Brando, complacente, dócil.

Pela idéia de proibição do retrocesso social tem-se, pois, que eventuais medidas supressivas ou restritivas de direitos implementadas pelo legislador devem ser examinadas com máxima cautela, de sorte que sejam consideradas incompatíveis com a ordem constitucional sempre que atingirem o núcleo essencial legislativamente concretizado dos direitos fundamentais. Aqui reside a incompatibilidade dos princípios constitucionais que adotamos em 1988 com a idéia de desregulamentação ou flexibilização de normas que encerram direitos.

A flexibilização é expressão da idéia neoliberal de retorno ao período de livre negociação, de supremacia das vontades individuais. Uma revigoração do liberalismo clássico, cujo esgotamento, ocorreu em função de elementos históricos, mas também de fatores econômicos.

O problema é que a flexibilização em si implica a destruição dessa estrutura rígida de direitos fundamentais protegidos por uma lógica de proibição do retrocesso. A idéia de que é possível flexibilizar, preservando um núcleo essencial de direitos parece-nos, em linhas gerais, ilusória.

A compreensão dessa realidade, somada a tudo o que já foi dito até aqui, faz com que melhor compreendamos a necessidade de reafirmar os direitos fundamentais – e não de mitigá-los.

Somente entendemos possível a adesão à idéia de flexibilização como um modo de atenuação da rigidez protetiva do direito tributário, com a adoção de condições mais favoráveis ao contribuinte do que as previstas em lei.

A noção de que a proteção aos direitos fundamentais é condição de possibilidade da democracia real, modelo político que se adapta, inclusive, ao modo capitalista de produção vigente,

18. Dicionário Aurélio “on line”.

é essencial para que a crise vivida pelo estrangulamento desse sistema possa ser enfrentada (com ou sem êxito). E em nossa realidade atual, devemos perceber – como nos demonstra a história recente – que a idéia individualista de livre negociação como forma de incentivo ao desenvolvimento do mercado (agora globalizado) não resolve nossas questões tributárias.

É público e notório que hoje em dia, 99% (noventa e nove por cento) das empresas no Brasil são supostamente devedoras dos Fiscos em Geral, sejam eles, tributos Federais, Estaduais ou Municipais, e, por essa razão buscam defender-se das expropriações características da cobrança das Dívidas Públicas.

Devemos crer que, apesar da inversão de valores que assola nosso planeta, não há como destilar má-fé e desonestidade de modo generalizado a todos os empresários Brasileiros. Temos sim, muito mais pessoas dispostas e bem intencionadas, do que, gangues de “Picaretas” legalmente instituídos.

Assim, nada mais plausível e coerente que essas discussões admitam a verdadeira expressão da ampla defesa e do contraditório¹⁹, sem pressão de qualquer forma coercitiva.

Quando falamos na verdadeira expressão da ampla defesa e do contraditório, nos referimos à possibilidade de todos os processos tributários judiciais propostos, assim como ocorre com as discussões na esfera Administrativa, por si só, admitirem, a suspensão das exigibilidades dos créditos tributários, sem a necessidade de qualquer hipótese externa taxativa. Isso seria o ideal.

O artigo 151 do Código Tributário Nacional afronta a Constituição Federal e não reflete o símbolo da igualdade característica dos nossos direitos e garantias fundamentais, visto que, somente terá acesso a essas possibilidades quem possuir o valor

19. Nossa Lei Maior situou os destacados princípios conjuntamente em seu inciso LV, artigo 5.º: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes;”

integral e em dinheiro, ou, de forma parcelada sujeito às oscilações de nosso sistema financeiro e econômico, ou ainda, quem conseguir convencer os i. Magistrados, de plano, sobre a verossimilhança de seu direito.

Nossa singela proposta científica, não pretende, pelo menos agora, destruir as instituições rígidas do nosso Ordenamento Jurídico, mas pretende sim, aproximar o Direito Positivo, que afinal é constituído para regular as condutas intersubjetivas, na medida em que de forma mais dinâmica, possa efetivamente regular todas as relações.

O abandono da livre persuasão racional e a nova tendência ao sistema de interpretação tarifada proposto com adoção da Repercussão Geral e dos Recursos Repetitivos, manipulados pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, respectivamente, nos levam a crer nessa evolução.

Vejamos que o Superior Tribunal de Justiça vêm admitindo a flexibilização das hipóteses de suspensão: DECISÃO. Pedido administrativo de compensação suspende exigibilidade do crédito tributário O pedido administrativo de compensação de tributo suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o ajuizamento de execução fiscal, cabendo a executante os ônus de sucumbência. A conclusão é da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao dar provimento a recurso especial.

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DO EXECUTADO E CONTRATAÇÃO DE ADVOGADO PARA OPOSIÇÃO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. VERBA HONORÁRIA A SER SUPORTADA PELA FAZENDA.

CABIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

1. É firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em que o pedido administrativo de compensação de tributos

possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Precedentes.

2. São devidos honorários advocatícios contra a Fazenda Pública se a execução fiscal foi extinta após a citação do devedor e, em especial, se houve a contratação de advogado para que fosse apresentada exceção de pré-executividade. Precedentes.

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1192182/PR, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/08/2010, DJe 04/10/2010)

Vejam os que na verdade, o pedido de compensação administrativamente formulado não se trata de impugnação e muito menos recurso administrativo previsto no inciso III do artigo 151 do CTN, mas foi assim definido pelo STJ que adota discretamente a flexibilização ao qual nos referimos.

Questão pragmática – possibilidade de Suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário com oferecimento de bem em Garantia.

Inúmeras vezes, alguns clientes em situação de total desespero, nos questionaram a respeito da possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com Garantia do Juízo de forma diferente das tradicionais. O que se pretende é o exercício pleno do direito à ação, com a ampla defesa e o contraditório.

De acordo com o artigo 585, § 1º do CPC, **“a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover a execução”**.

Por este motivo, poderia o contribuinte pleitear o direito de indicar bens com o escopo de suspender a exigibilidade do crédito tributário e garantir o Juízo?

Acreditamos que sim. O incidente processual se faz necessário.

Muitas vezes a presença do “*fumus boni juris*” que decorre de todos os fundamentos jurídicos e da relevância do pedido liminar em nível de garantias constitucionais e o “*periculum in mora*”, não se encontram presentes.

Nos tempos atuais, com deflagrada crise mundial, todas as empresas desenvolvem suas atividades dentro dos limites econômicos, o que significa dizer que não há disponibilização de valores a qualquer tempo, exceto aqueles destinados às atividades essenciais, como pagamento dos funcionários, fornecedores, entre outros.

Discute-se a disponibilização dos bens em garantia, diante das características do débito, com valor corresponde a altíssimo custo, impossível de ser disponibilizado sem detrimento das atividades. As empresas muitas vezes não têm condições financeiras de arcar com possível depósito do montante integral, restará bloqueado seu direito de ação.

Cumpra destacar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que reconhece o direito ora pleiteado incidentalmente:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. CAUÇÃO. BENS EM GARANTIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EMISSÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. ART. 206 DO CTN.

1. Reconhece-se direito ao contribuinte-devedor, incapaz de atender qualquer das hipóteses legais que provoque a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), de caucionar bem em garantia do débito tributário, em feito cautelar ou ordinário, obtendo o mesmo efeito da penhora em execução fiscal, preconizado no art. 206 do CTN.

2. A prestação de garantia real tem o desiderato de suspender a exigibilidade dos créditos fiscais, o que, ad instar da hipótese alvitrada no art. 206 do CTN, viabilizaria a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa. (AgRg no AgRg no Ag 1039401 / GO AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 2008/0082069-9 – Ministra NANCY ANDRIGHI (1118).

Essa decisão, assim como aquela acima citada, tendem à flexibilização das hipóteses de forma a adaptar situação nova dentro do contexto daquela questão. Assim, por analogia podemos sacar a aplicação das disposições do § 7º do artigo 273 do Diploma Processual Civil, uma vez que, pelo princípio da fungibilidade pode-se transformar como se fosse cautela incidental.

CONCLUSÃO

1. Universalmente, há uma evolução nas leis processuais, na direção de agilizar a prestação jurisdicional e de contornar o excesso de formalismo dos procedimentos clássicos. Em certos casos, o processo, tal como concebido em seu rito ordinário e comum, não está suficientemente aparelhado para enfrentar os problemas de emergência. Diante disso, o direito tem de oferecer ferramentas capazes de tutelar, em caráter de urgência, os direitos subjetivos que não podem deixar de ser prontamente exercitados, sob pena de perecerem e de conduzirem os respectivos titulares a um profundo descrédito no processo judicial como um todo.
2. Com a entrada em vigor da Lei Complementar n. 104, de 10/01/2001 foram criadas várias modificações ao CTN, entre as quais a adição do inciso “V” que acresce a hipótese de “concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial” e inciso VI – parcelamento.
3. Portanto, com a Lei Complementar n. 104/2001 ficou de vez explicitado o produto da flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.
4. Em verdade, muito se discutia na doutrina a respeito da taxatividade do art. 151 do CTN, inclusive sobre a possibilidade ou não da suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio de liminar em medida cautelar e antecipação de tutela. Entretanto, com a inovação legislativa trazida pela Lei Complementar n. 104, a discussão passou a ser estéril e sem sentido.
5. Mesmo que fossem consideradas “inovações” legais, ainda assim não poderiam ficar desprotegidas pelo ordenamento

jurídico, devendo o operador do Direito lançar mão das regras de hermenêutica. Em outras palavras, ao aplicar a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário as hipóteses não somente de mandado de segurança (em ação ordinária de cobrança, declaratória, ou anulatória de lançamento, por exemplo), estamos adotando um postura conjuntural de interpretação do dispositivo legal em tela. Sendo a interpretação atividade complexa, devendo se alimentar de todos os recursos disponíveis no sistema, que devem agir simultaneamente no espírito do exegeta, imperioso o reconhecimento da possibilidade de liminar para as citadas medidas processuais também em matéria tributária. Isto porque, havendo lacunas na lei, deverá o operador do direito, após percorrer os métodos declarativos de interpretação, ingressar numa fase integrativa das normas jurídicas que compõem o sistema jurídico, a fim de satisfazer a exigência dos titulares dos direitos em conflito.

6. Podemos, finalmente, indagar quanto ao princípio da legalidade, em matéria tributária, o qual não permite flexibilização pelo operador do Direito. O citado princípio afirma que a Administração Pública só pode fazer aquilo que a lei permite. Analisando por esse ângulo, poderíamos deduzir, de maneira precipitada, que, no caso em tela, não caberiam as medidas cautelares ou antecipatórias, em face da taxação do artigo 111, do CTN. Porém, referida regra-matriz visa impedir que a Administração Pública pratique atos ilegais e abusivos contra seus subalternos (parte mais fraca da relação tributária).
7. Possível será a adesão da idéia de flexibilização como um modo de atenuação da rigidez protetiva do direito tributário, com a adoção de condições mais favoráveis ao contribuinte do que as previstas em lei, mas isso somente ocorrerá no momento que se reafirmar os direitos fundamentais – e não de mitigá-los.

Referências bibliográficas

BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 1998

CAIS, Cleide Previtalli, *O Processo tributário*, Revista dos tribunais, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. Noeses: São Paulo, 2008.

CONRADO, Paulo César, *Introdução à Teoria Geral do Processo Civil*, Max Limonad. 2003.

_____. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DINAMARCO, Cândido Rangel, *Execução Civil*, RT, 1993

FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, Noeses. 2009.

HORVATH, Estevão, *Lançamento Tributário e Autolancamento*, Dialética, 1997.

MARINS, James, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, Dialética, 2010.

SANTOS, Moacir Amaral, *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, 2000.

VIEIRA, Maria Leonor, *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*, Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, 2001.

_____. *Causalidade e relação no direito*. Revista dos Tribunais, 2000.

Constituição Federal de 05 de Outubro de 1.988.

Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172 de 25 de Outubro de 1.996.

Código de Processo Civil – Lei n. 5.869 de 11 de Janeiro de 1.973.

Lei das Execuções Fiscais – Lei n. 6.830 de 22 de Setembro de 1.980.