

Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro

53  
TEXTOS

4  
Complementar

O Processo de Positivação da Obrigação Tributária  
e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade

Dissertação apresentada perante a banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário), sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

Pontifícia Universidade Católica – São Paulo

2006

2. A CDA é título formal, cujos elementos devem estar bem delineados para não impedir a defesa do executado.

3. Hipótese dos autos em que a CDA deixou de discriminar os valores do IPTU cobrado por exercício, o que prejudica a defesa do executado, que se vê tolhido de questionar as importâncias e a forma de cálculo.

4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido." (RESP nº 810.928/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, j. 11/04/2006, DJ 23/05/2006, pg. 150)

#### 4. O processo de positivação da obrigação tributária e a sua exigibilidade

Foi demonstrado no item 1 deste Capítulo que há uma progressão linear e temporal do grau de concretude e individualidade da norma, à medida que a atuação humana torna mais estreita a cobrança do crédito tributário<sup>77</sup>. E ainda, os instrumentos por meio dos quais essa progressão na realização da obrigação tributária se efetiva sob as regras do ordenamento jurídico. O passo seguinte será o exame desses aspectos para que seja delimitado o conceito de exigibilidade da obrigação tributária.

À medida que o processo de positivação evolui no sentido da extinção da obrigação tributária, o grau de exigibilidade da prestação do tributo aumenta.

Observado o processo de positivação de forma estática, ou seja, em cada um dos momentos do seu percurso e independentemente da transposição para a etapa seguinte, é possível identificar que em cada um deles a obrigação tributária é dotada de um grau de exigibilidade.

Esse grau de exigibilidade está relacionado com a possibilidade de o patrimônio do particular, sujeito passivo identificado numa norma individual e

---

<sup>77</sup> A expressão crédito tributário está sendo utilizada aqui não no sentido de direito subjetivo acometido ao sujeito ativo da obrigação tributária, mas sim de prestação tributária pecuniária.

concreta constituidora da obrigação tributária, vir a ser expropriado para satisfação do crédito tributário com a interferência do Poder Judiciário.

Em outras palavras, a exigibilidade da obrigação tributária está atrelada à crescente possibilidade de invasão no patrimônio do contribuinte por interposta pessoa que não aquelas que compõem a obrigação tributária. A invasão patrimonial do é preconizada com exclusividade pelo Poder Judiciário, por meio do devido processo legal.

Fosse possível bater uma foto de cada um dos níveis temporais percorridos pela obrigação tributária que segue o processo de positivação; identificar-se-ia, assim, em cada um deles, um grau da exigibilidade da obrigação tributária.

Muito embora, tenha se referido a uma análise estática do processo de positivação, não se pode negar a dinamicidade desse percurso pelo qual percorre a obrigação tributária até que alcance o seu fim, que é a extinção.

Por ser um processo, corresponde a uma progressão e reiteração de atuações humanas que visam à satisfação do direito de crédito da Fazenda Pública, não bastando em si cada um desses seus instantes temporais, haja vista que para que não se prossiga à etapa seguinte é crucial que tenha havido o adimplemento da prestação tributária.

O encerramento do percurso do processo de positivação num determinado instante dependerá necessariamente do adimplemento da obrigação tributária.

Isso implica reconhecer que é condição necessária<sup>78</sup> para que o processo de positivação progrida, o inadimplemento da prestação do tributo, ou seja, a omissão do contribuinte no cumprimento do seu dever jurídico (pagar o tributo).

Assim, em qualquer etapa em que se encontra o processo, o pagamento vai sustar o prosseguimento desse processo e extinguir a obrigação tributária.

Em razão disso para se compreender o processo de positivação é essencial que ele seja analisado também sob o enfoque dinâmico, posto que a etapa seguinte somente virá à lume, se e quando, a etapa anterior houver sido percorrida desde que não seja adimplida a prestação do tributo.

No processo de positivação identifica-se o ciclo de vida da obrigação tributária: ela "nasce" com a edição da norma individual e concreta que a constitui e ela "morre" com o seu adimplemento pelo pagamento (extinção), norma individual e concreta constitutiva do fato da sua extinção.

Assim, da mesma forma que há norma que implica o nascimento da obrigação tributária, há norma que implica o seu esfacelamento, como a do pagamento (art. 156, I, do Código Tributário Nacional).

Será observando o processo de positivação que teremos condição de saber quando a obrigação tributária nasceu, ou ruiu, e se para atingir o seu fim (adimplemento da prestação do tributo) será, ou foi, necessária a expropriação de bens do devedor com a interferência do Estado-juiz, por meio de um processo judicial (execução fiscal).

Retornando à idéia de análise dinâmica do processo de positivação, temos que, até que haja a constituição da obrigação tributária, verifica-se uma exigibilidade da obrigação tributária potencial, pois nesse instante ainda não se

---

<sup>78</sup> Condição necessária é a circunstância em cuja ausência o evento não pode ocorrer.

aperfeiçoou o vínculo entre os sujeitos que a compõe, posto não estarem eles identificados numa norma individual e concreta, assim como não o são o montante da prestação pecuniária devida e nem o momento e o local da ocorrência do evento previsto na norma geral e abstrata (REMIT).

Além do que, para que se consagre a obrigação tributária é essencial a edição de linguagem reputada competente pelo ordenamento como hábil a instaurar o vínculo da relação jurídica. Sem linguagem não “nasce” o vínculo e, sendo assim, não se pode reputar ainda um dever, ou um direito, às partes da relação jurídica que sequer podem ser identificadas precisamente:

Nesse primeiro instante do processo de positivação que vai da existência de norma jurídica que prescreve a REMIT até a constituição da obrigação tributária, o dever de prestar o tributo não existe ainda, razão pela qual o grau de exigibilidade <sup>7</sup> é fraco, já que pela edição da Lei há apenas a expectativa do Fisco de perceber o tributo, se, e quando, for constituído o fato jurídico tributário. Fala-se, então, quando o grau de exigibilidade é fraco em obrigação tributária potencial.

Admitindo-se que o processo de positivação iniciou o seu percurso, visto que um dado sujeito realizou o evento descrito na hipótese normativa, o passo seguinte será a instauração do vínculo com a constituição da obrigação tributária por meio da norma individual e concreta, ou por atividade do Fisco, ou por atividade do particular.

Constituída a obrigação, seja por declaração do contribuinte, seja pelo lançamento (de ofício ou por declaração), terá o sujeito passivo integrante da relação jurídica, determinado prazo para cumprir o seu dever jurídico de prestar o tributo.

Nesse instante não se fala mais em exigibilidade da obrigação tributária potencial, mas sim em exigibilidade da obrigação tributária efetiva, tendo em vista que já está constituída a obrigação tributária por meio da linguagem que o ordenamento jurídico reputa competente para tanto.

Nesse instante do processo de positivação o grau de exigibilidade da obrigação tributária é médio.

Preleciona Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>79</sup>:

*"A edição de ato-norma é fato que dá a referência temporal (critério temporal) para incidência da regra-matriz de exigibilidade. (...) A exigibilidade decorre necessariamente do ato-norma formalizador (gênero) que, juntamente com aquele lapso temporal, configura o critério temporal para incidência da hipótese normativa da regra que outorga a exigibilidade."<sup>80</sup>*

Como já foi dito, a progressão da linha temporal do processo de positivação da obrigação tributária pressupõe a superação de determinados marcos temporais fixados em outras regras jurídicas que delimitam o tempo para o particular cumprir o seu dever jurídico de prestar o tributo.

Assim, constituída a obrigação tributária, tal norma é afetada por uma outra norma que delimita o prazo de vencimento para pagamento do tributo, sendo o conteúdo dessa norma individual e concreta de vencimento também sacado de previsão contida em norma geral e abstrata.

A necessidade de ser fixado um prazo para observância da norma de comportamento (dever jurídico de pagar o tributo), decorre do caráter coercitivo do Direito, que visa à estabilização das relações jurídicas mediante a previsão de

<sup>79</sup> Lançamento Tributário. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 199.

<sup>80</sup> O ato-norma a que se refere o Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi corresponde ao conteúdo de significação da norma introduzida pela norma individual e concreta.

expectativas de comportamento dos homens que vivem em sociedade que, se não observadas, ensejarão a sanção<sup>81</sup>; isso para que a norma seja eficaz, isto é, atinja o fim pretendido.

*"A aplicação da coação para efetivar a sanção segue a via processual, que é uma série de atos normativamente regrados: segue o devido processo legal."<sup>82</sup>*

Pelo Código Tributário Nacional, não havendo legislação específica fixando outro prazo de vencimento para pagamento da prestação tributária, será ele de 30 dias:

*"Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento."*

Assim, constituída a obrigação tributária o sujeito passivo tem até a data do vencimento para pagar o tributo<sup>83</sup>, adotando a conduta que lhe foi reputada sem poder sofrer qualquer "pressão" (coação) externa para tanto

Durante esse período, que vai da constituição da obrigação tributária até a data do vencimento, o sujeito ativo (o credor) permanece inerte aguardando a conduta do sujeito passivo (o contribuinte devedor).

Essa conduta poderá ser a de pagar, ou a de não pagar, não havendo uma terceira possibilidade. O que poderá se verificar é uma interferência, por outras normas jurídicas, para efetivação de uma dessas condutas. Nesse momento,

---

<sup>81</sup> Utilizamos o termo sanção no sentido de coerção estatal constituída.

<sup>82</sup> Causalidade e Relação no Direito. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 74.

<sup>83</sup> O vocábulo tributo está sendo utilizado no sentido de quantia em dinheiro.

contudo, não serão abordadas as questões atinentes a tais interferências, tema que será tratado em capítulo próprio deste trabalho.

Para esta parte do trabalho basta admitir-se que, constituída a obrigação tributária, o sujeito passivo pode pagar ou não pagar o tributo.

Verificando o sujeito ativo que o comportamento do sujeito passivo foi no sentido de pagar, reputa-se extinta a obrigação tributária nos termos do artigo 156, I, do Código Tributário Nacional, e encerrado está o seu processo de positivação, bem como o vínculo entre devedor e credor; sem dúvida, desde que o montante seja aquele esperado pelo credor, a quem é facultado conferir e, eventualmente, cobrar a diferença que entenda ainda ser devida.<sup>84</sup>

Já se o contribuinte omite-se à conduta que deveria praticar, ou seja, opta por não pagar, encerrado o prazo de vencimento, floresce a norma que permite à Administração Pública adotar determinados atos para imputar o seu crédito tributário<sup>85</sup> ao devedor (contribuinte – sujeito passivo).

Ainda nesse segundo quadrante, em que se reputa encerrado o prazo de vencimento para pagamento da prestação tributária, a exigibilidade da obrigação tributária efetiva, é uma exigibilidade média.

Fala-se em grau de exigibilidade média, pois, como acima exposto, o aumento do grau de exigibilidade da obrigação tributária está diretamente relacionado com a possibilidade de interferência do Poder Judiciário na realização da conduta.

---

<sup>84</sup> A hipótese de pagamento parcial não foi colocada, pois ela nada mais representa do que o não pagamento, pois não haverá a extinção do vínculo constituído na obrigação tributária.

<sup>85</sup> A expressão crédito tributário está sendo utilizada no sentido de direito subjetivo acometido ao credor do tributo.

E, nesse quadrante do processo de positivação, a conduta do sujeito que tem o dever jurídico de prestar o tributo ainda não poderá ser afetada pelo Poder Judiciário.

Diante do que foi dito, há que se reconhecer que a exigibilidade assume três nuances, uma enquanto a obrigação tributária é potencial, outra quando a obrigação tributária é efetiva e não há interferência de terceiro na relação jurídica, e outra quando a obrigação tributária é efetiva e há a interferência de terceiro no sentido de compelir o cumprimento do dever jurídico (pagar o tributo).

Admitindo-se que o devedor optou por adotar a conduta de não pagar, o processo de positivação irá prosseguir e o ato subsequente será a inscrição do crédito tributário<sup>86</sup> na dívida ativa por parte do sujeito ativo da obrigação tributária.

Assim, a inscrição do crédito tributário na dívida ativa somente irá se efetivar quando o devedor abster-se da conduta de pagar. Disso decorre que é pressuposto do ato de inscrição a omissão do particular em pagar o tributo.

Com a inscrição em dívida ativa o grau de exigibilidade do crédito tributário passa a ser qualificado pela executoriedade, já que, a partir desse momento, o sujeito ativo da obrigação tributária, representado por seu Procurador, poderá provocar o Estado-juiz para forçar o sujeito passivo a adotar a conduta de pagar o tributo.

O Poder Judiciário será acionado para encerrar o processo de positivação, a fim de que a obrigação tributária atinja o seu fim que é a extinção.

Nesse terceiro quadrante do processo de positivação, que vai do ato de inscrição à extinção da obrigação tributária, fala-se um grau de exigibilidade forte,

---

<sup>86</sup> A expressão crédito tributário não está sendo utilizada aqui como direito subjetivo do credor, mas sim como prestação pecuniária.

tendo em vista o fato de que a interferência do Poder Judiciário na realização da conduta é uma constante.

*Podemos em reescritura abstrata, delinear o esquema da norma jurídica assim: se se dá o fato F, então o sujeito S' fica em relação R' com o sujeito S'' (norma primária); se S' não faz ou faz o que devia não fazer ou omitir, então o sujeito S'' tem o poder de exigir a observância da conduta devida perante S' (relação R'' na norma secundária)<sup>87</sup>.*

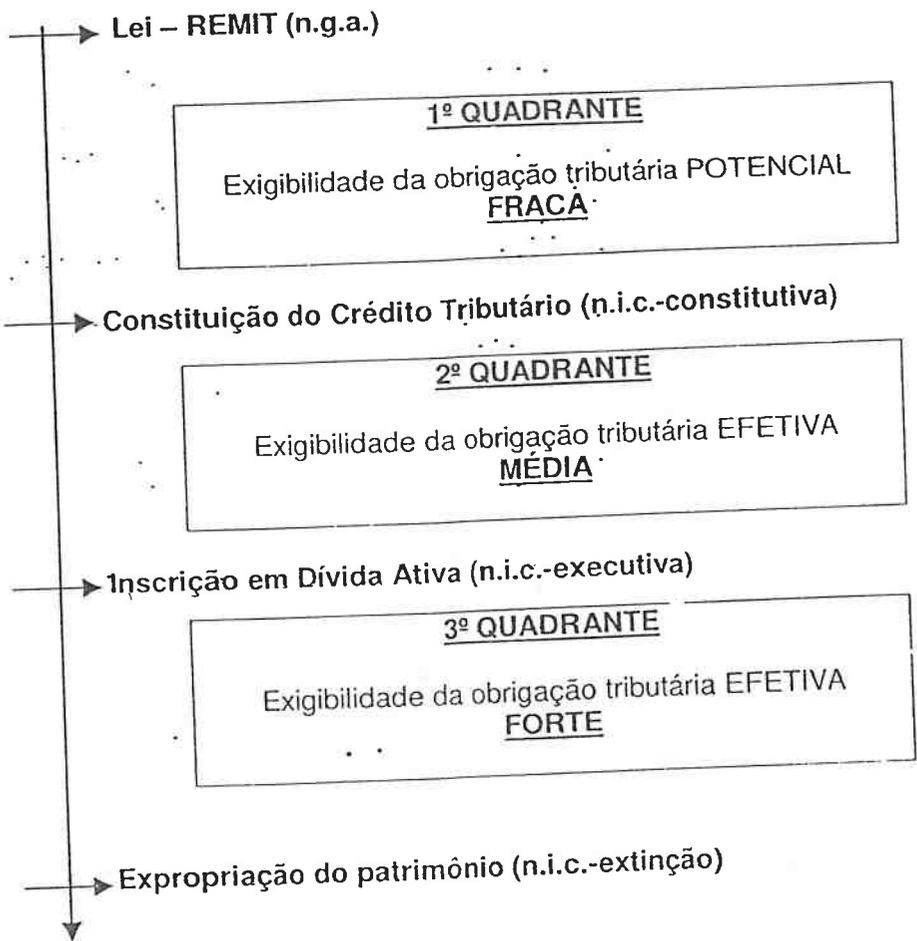
Analisando a linha temporal do processo de positivação, o que se verifica acerca da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) é o seguinte:

- (i) da edição da norma geral e abstrata à constituição da obrigação: *→ não há crédito, nem ex. trib.*
- tributária, o grau de exigibilidade é fraco, pois pendente ainda a definição do valor da dívida tributária, bem como a do efetivo sujeito que tem o dever de adimpli-la. Aqui se está ainda no instante da potencialidade de o particular ser sujeito passivo da obrigação tributária;
- (ii) da constituição do crédito tributário à inscrição do débito na dívida ativa, o grau de exigibilidade do crédito tributário é médio, pois, apesar de já estarem definidos o sujeito e o *quantum debeatur*, não pode haver invasão no patrimônio do contribuinte; *então exig. trib. li. deved.*
- (iii) da inscrição do débito na dívida ativa à expropriação patrimonial do particular, o grau de exigibilidade do crédito tributário é forte, pois o indivíduo reputado devedor do crédito tributário estará sujeito à coerção estatal por meio de um processo judicial próprio, a Execução *= expropriação patrimonial*

<sup>87</sup> Causalidade e Relação no Direito. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 74.

Fiscal, em que terá que afetar parte do seu patrimônio para que possa defender-se contra a exigência fiscal.

Ilustrando o comparativo feito nesse tópico entre o processo de positivação e o grau de exigibilidade da obrigação tributária temos:



### Capítulo III – As Causas Suspensivas da Exigibilidade da Obrigação Tributária Expressamente Previstas nos Textos de Lei

#### 1. A suspensão da exigibilidade da obrigação tributária antes da sua constituição

O processo de positivação progride sempre no sentido da extinção da obrigação tributária; o fim que por meio dele se pretende é o encerramento do vínculo instaurado entre sujeito ativo (credor) e sujeito passivo (devedor) mediante o pagamento do tributo.

Entretanto, essa progressão, que é linear e temporal como já foi dito, pode sofrer interrupções que se dão pela interferência de outras normas jurídicas cujo efeito é justamente impedir o prosseguimento do curso normal do processo de positivação.

Essas normas jurídicas que interferem no processo de positivação da obrigação tributária impedem a continuidade do aumento do grau de concretude da norma jurídica.

Fala-se em progresso do processo de positivação sempre admitindo como pressuposto a omissão do contribuinte em pagar o tributo<sup>88</sup>.

Essas normas que afetam a continuidade do processo de positivação operam como "agentes inibidores"<sup>89</sup> ("catalisadores"<sup>90</sup> negativos") no ordenamento, pois bloqueiam a produção dos efeitos das normas que determinam a adoção de uma determinada conduta.

<sup>88</sup> A expressão tributo está sendo utilizada no sentido de prestação pecuniária.

<sup>89</sup> "INIBIDOR: são substâncias que causam redução da velocidade das reações químicas. Sendo recuperada intacta no fim da reação. Biologicamente falando os inibidores impedem ou retardam a ação de uma enzima." (Fonte: <http://dicionario-da-quimica.portalmidis.com.br/i/o-que-significa-inibidor.php>)

<sup>90</sup> "CATALISADOR (catalyst): substância que aumenta a velocidade de uma reação química sem ser consumido." (Fonte: <http://www.rossetti.eti.br/dicuser/detalhe.asp?vini=3&vim=3&offset=50&vcodigo=935>)

A opção por utilizar a expressão "inibidor" decorre do fato de que tal substância age sobre outras substâncias retardando uma reação química. O "agente inibidor" ou "catalisador negativo", é a substância que enfraquece uma reação química impedindo que os seus efeitos se produzam de forma instantânea caso ela estivesse em condições normais.

Situação essa é semelhante à que se verifica no ordenamento jurídico quando há a ação das normas que suspendem a exigibilidade da obrigação tributária potencial e efetiva, uma vez que as normas que a afetam impedem que as normas gerais e abstratas e/ou as normas individuais e concretas reajam normalmente, ou seja, venham a produzir os efeitos previstos.

Sofrendo o processo de positivação da obrigação tributária (potencial ou efetiva) a interferência da norma suspensiva da exigibilidade ele reagirá diversamente do que ocorreria caso não sofresse a ação dessa norma suspensiva da exigibilidade. Deveras, o processo de positivação não poderá progredir enquanto não deixe de sofrer a interferência da norma suspensiva da exigibilidade ("norma inibidora").

Esse bloqueio pode se dar de duas maneiras, (i) impedindo a conformação da obrigação tributária no instante em que ela está ainda em estado de potencialidade, uma vez que não há linguagem, ou (ii) afetando a produção dos efeitos da relação jurídica já posta no ato constitutivo da obrigação tributária, instância em que já há linguagem constitutiva do vínculo.

Reconhece-se assim, que a "norma inibidora" pode impedir a instauração do processo de positivação e, para tanto, deverá ela ser produzida antes que haja a constituição da obrigação tributária, hipótese em que se verifica uma interferência

internormativa, interferência entre a norma geral e abstrata e a norma individual e concreta.

Assim, é forçoso concluir que a "norma inibidora" impede a ativação da norma de estrutura de produção da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária. Trata-se, portanto, de uma norma de cunho proibitivo para o Fisco e para o contribuinte potencial.

Um efeito dessa "norma inibidora" produzida antes da constituição da obrigação tributária é a não ocorrência da mora do contribuinte potencial e, com isso, a impossibilidade de incidência dos consectários legais que dela decorrem (juros, multa, etc).

Concomitantemente, o que se verifica com a produção da "norma inibidora" antes da constituição da obrigação tributária é a interrupção do fluxo temporal do prazo de decadência.<sup>91</sup>

Fala-se em interrupção<sup>92</sup> do prazo de decadência, porque, por força da "norma inibidora", o Fisco está impedido de praticar o seu dever de ofício de lançar a obrigação tributária.

<sup>91</sup> Estamos cientes de que a doutrina e a jurisprudência caminham em sentido diametralmente oposto a respeito da interrupção do prazo de decadência, acreditando que seja por força de previsão contida no Código Civil que prevê a não interrupção e a não suspensão do prazo decadencial. Contudo, entendemos que essa regra não se acomoda ao âmbito do Direito Tributário, uma vez que nele a decadência é causa extintiva da relação jurídica e não apenas do exercício da pretensão, tal como concebida a decadência no direito privado. Além do que, com a interrupção do processo de positividade da obrigação tributária, bloqueia-se o dever do Fisco lançar o que, conseqüentemente, não pode lhe encerrar um prejuízo em relação ao prazo para exercício desse dever. Veja-se a ementa de um precedente do STJ que reflete sua orientação no sentido da não interrupção do prazo decadencial:

**"TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.**

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 do CTN).
2. Dispõe a Fazenda do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito tributário.
3. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem por ordem judicial, nem por depósito do devido.
4. Com depósito ou sem depósito, após cinco anos do fato gerador, sem lançamento, ocorre a decadência.
5. Recurso especial provido." (RESP nº 332.693/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 04/11/2002)

<sup>92</sup> A causa interruptiva impede a fluência dos prazos contidos no ordenamento durante a sua vigência que voltam a fluir por sua totalidade quando ela não mais produz os seus efeitos.

Nos termos do artigo 63 da Lei Federal nº 9.430/1996, na hipótese de a exigibilidade ter sido suspensa por decisão liminar proferida em mandado de segurança, a Administração Pública terá o dever de efetuar o lançamento para prevenir a decadência.<sup>93</sup>

Contudo, tal regra é totalmente dispensável, pois, como apontado, estando vigente uma causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária potencial o prazo de decadência fica interrompido, voltando a fluir normalmente e pelo seu prazo total assim que ela deixa de produzir os seus efeitos.

Apesar de com a obtenção de uma norma obstrutora do processo de positivação estar o sujeito passivo a salvo do dever de recolher o tributo, não está ele autorizado a deixar de cumprir os deveres instrumentais instituídos no interesse da fiscalização e da arrecadação.<sup>94</sup>

Isso significa que para a modalidade de constituição do crédito tributário cujo dever é cometido ao sujeito passivo ("lançamento por homologação"), particular, muito embora não esteja compelido a pagar o tributo, tem que apresentar a declaração em que identifica o montante do tributo que eventualmente seria devido.

Com isso, inclusive, evita-se prejuízo do Fisco quanto à cobrança do seu crédito, já que cessada a causa suspensiva, a declaração do contribuinte voltará a produzir os efeitos de cunho patrimonial de que é dotada e poderá ensejar a inscrição em dívida ativa do crédito com a conseqüente cobrança judicial.

<sup>93</sup> "Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966."

<sup>94</sup> "Art. 113., CTN. (...)

§ 2º. A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos."

Contribu  
p-76.

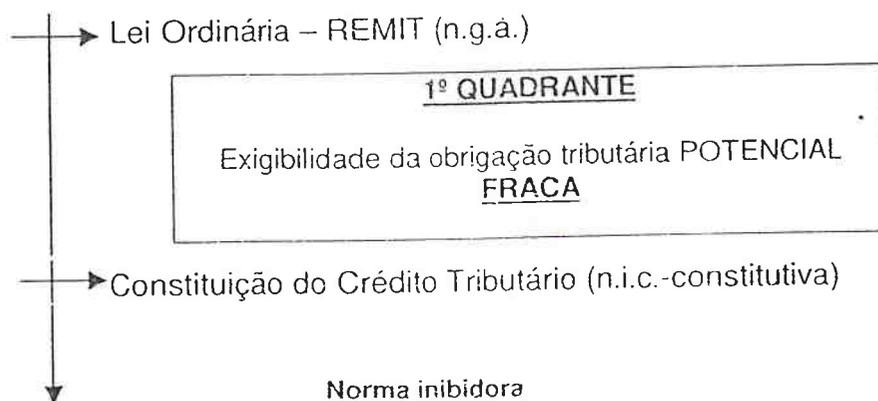
A "norma inibidora" tem como efeito imediato bloquear a eficácia da norma de estrutura de produção da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, deveras impede a incidência da norma geral e abstrata.

Disso decorre que, nem a Administração Pública, nem o particular, <sup>(Ver p. 71)</sup> durante a vigência dessa "norma inibidora", estão autorizados a constituir a obrigação tributária.

Essa "norma inibidora" ao interferir no processo de positivação em momento prévio ao da constituição da obrigação tributária afeta, portanto, a exigibilidade potencial da prestação do tributo.

Ao bloquear a sua progressão impede a cobrança por aquele sujeito que, potencialmente, está dotado do direito subjetivo ao adimplemento do tributo, que será identificado somente depois que houver a constituição da obrigação tributária, seja pela Administração Pública, seja pelo particular, como apontado no Capítulo II, itens 2.1, 2.2 e 2.3.

Fala-se em sujeito passivo potencial, quando a interferência se dá naquele primeiro quadrante do processo de positivação em que ainda não houve a constituição da obrigação tributária, em que o grau de exigibilidade da obrigação tributária é fraco.



## 2. A suspensão da exigibilidade da obrigação tributária depois da sua constituição

Demonstrado como, dentro do sistema normativo, atua a norma suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária quando ela ainda não está constituída, nesse item será apontada a interferência da "norma inibidora" quando ela já está constituída.

Quando a "norma inibidora" interfere no processo de positivação estando já constituída a obrigação tributária, verifica-se que ela afeta a produção dos efeitos intra-normativos da norma individual e concreta, ou seja, afeta a causalidade jurídica.

A "norma inibidora" que afeta o tempo do processo de positivação entre a norma individual e concreta-constitutiva e a norma individual e concreta-executiva impede que se consagre a causalidade jurídica, ou seja, evita a instauração da relação jurídica e, por consequência, a produção dos efeitos jurídicos.

Nessa hipótese, apesar de o fato e a relação jurídica estarem constituídos, em função desse bloqueio produzido pela "norma inibidora" não nasce, nem o dever jurídico do contribuinte, nem o direito subjetivo do Fisco ao crédito tributário.

Quando a interferência se dá no segundo ou no terceiro quadrante do processo de positivação, fala-se em sujeito efetivamente dotado do crédito tributário<sup>95</sup>, pois, (i) já houve a constituição da obrigação tributária (exigibilidade média), ou então, (ii) já ocorreu a inscrição do crédito tributário na dívida ativa (exigibilidade forte).

---

<sup>95</sup> Crédito tributário enquanto direito subjetivo à prestação tributária.

A "norma inibidora" produzida quando o grau de exigibilidade da obrigação tributária é médio afeta a causalidade jurídica de modo que não será possível à Administração Pública inscrever o crédito tributário na dívida ativa.

Se produzida a "norma inibidora" quando o grau de exigibilidade da obrigação tributária é forte, ela impede o ajuizamento da ação de cobrança pelo Procurador da Fazenda Pública e, na hipótese de a execução fiscal já ter sido proposta, bloqueia a prática de qualquer ato tendente à constrição patrimonial.

Relevante notar que, produzida a "norma inibidora":

- (i) antes do decurso do prazo de vencimento do tributo não se configura a mora;
- (ii) depois do prazo de vencimento do tributo passam a incidir os consectários legais (juros e multa moratória) até que seja produzida a "norma inibidora".

Enquanto a "norma inibidora" estiver produzindo os seus efeitos purgada estará a mora, sendo que os juros e a multa passarão a incidir somente a partir do instante em que ela não mais produzi-los.

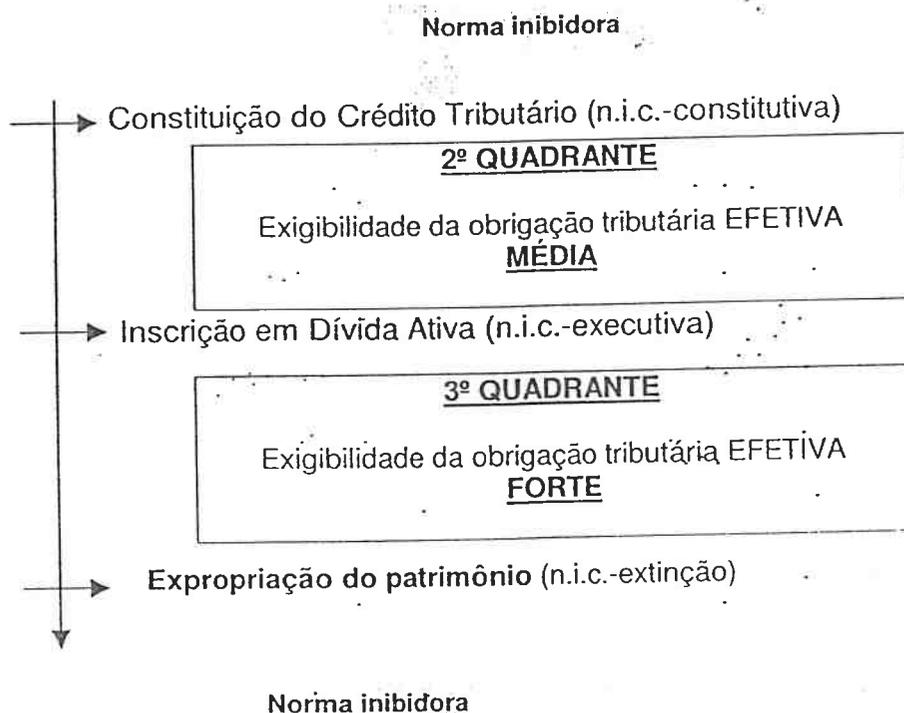
Outro efeito decorrente do efeito da "norma inibidora" é a interrupção do prazo de prescrição<sup>96</sup> que tem a Fazenda Pública para propor a execução fiscal.

Trata-se de interrupção do prazo de prescrição, porque a Fazenda Pública tem contra si uma norma individual e concreta proibitiva, (i) ou da prática do ato de inscrição se a exigibilidade da obrigação tributária estiver em seu grau médio; (ii) ou da prática de atos expropriatórios dos bens do contribuinte na hipótese de a

---

<sup>96</sup> Nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional a Fazenda Pública tem o prazo de 5 anos da constituição definitiva do crédito tributário para propor a ação de cobrança.

inscrição em dívida ativa já tiver ocorrido, hipótese em que a exigibilidade da obrigação tributária está em seu grau forte.<sup>97</sup>



<sup>97</sup> A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido preconizado, reconhecendo que, suspensa a exigibilidade da obrigação tributária fica interrompido o fluxo do prazo de prescrição da ação de cobrança do Fisco:

*"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO ART. 20 DA LEI Nº 10.522/02. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. OFENSA AO ART. 174 DO CTN. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.*

*1. Nos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), o prazo prescricional fica suspenso enquanto perdurar a causa que a determinar. No caso em testilha, entretanto, não se configurou nenhuma das hipóteses arroladas neste dispositivo, o que afasta, por conseguinte, a suspensão do prazo em comento.*

*2. Apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição tributária, o que extirpa a pretensão da recorrente, eis que baseada em lei ordinária (10.522/02).*

*3. O § 1º do art. 20 dessa legislação restringe sua aplicação à hipótese de existir ação de execução fiscal já ajuizada, hipótese inexistente no caso dos autos.*

*4. A interrupção da prescrição nos moldes do inc. IV do parágrafo único do art. 174 do CTN, somente se aperfeiçoa com a confissão do débito, situação totalmente divorciada da presente demanda, na medida em que o ingresso do recorrido em juízo deu-se por discordar da existência de crédito da Fazenda.*

*5. Recurso especial improvido." (RESP 545.868/RS, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Turma, DJ 15/08/2005)*

### 3. O efeito produzido pela norma suspensiva da obrigação tributária potencial ou efetiva

A "norma inibidora" que suspende a exigibilidade da obrigação tributária impede que o grau de concretude da norma de tributação aumente, ora afetando-a internormativamente de maneira que bloqueia a constituição da obrigação tributária, ora intranormativamente, de modo a impedir a causalidade jurídica.

Essa "norma inibidora" que afeta a progressão do processo de positivação é denominada de norma suspensiva da exigibilidade crédito tributário pelo Código Tributário Nacional<sup>98</sup> e as hipóteses que estão expressamente previstas no ordenamento estão contidas no artigo 151 e 161, § 2º, ambos do Código Tributário Nacional e artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/1980, c.c. o artigo 206 do mesmo Código Tributário Nacional.

Preleciona Maria Leonor Leite Vieira:<sup>99</sup>

*"O Código Tributário Nacional, nos arts. 151 a 155, cuidou das hipóteses de "suspensão do crédito tributário" sem atinar para a errônea cometida. Na verdade suspende, tão-somente e a rigor, a possibilidade de ser ele exigido e não o próprio crédito; ele, como vimos de ver, permanece intocável, ileso, retomando sua marcha regular após a suspensão do impedimento e só extinguindo por uma daquelas hipóteses arroladas no art. 156, do mesmo diploma legal."*

No presente trabalho, contudo, será utilizada a expressão suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, já que a "norma inibidora" afeta não apenas o crédito tributário, mas, também, o outro pólo da relação que tem o dever de prestar o tributo.

---

<sup>98</sup> O Capítulo III do Código Tributário Nacional trata da suspensão do crédito tributário.

<sup>99</sup> A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. 1ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 39.

Cada uma dessas hipóteses de normas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) "reage sozinha": basta que se verifique uma delas para que o efeito pretendido (suspensão da exigibilidade) seja alcançado.

Assim, para que se obtenha o resultado (efeito) da suspensão da exigibilidade da obrigação tributária basta que incida sobre o seu processo de positividade uma das "normas inibidoras" (causas) da exigibilidade da obrigação tributária.

As causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária não se cumulam, persistem cada uma independentemente da outra, no seu tempo, enquanto hábeis para produzir os efeitos de que são dotadas.

Da leitura do artigo 151 do Código Tributário Nacional verifica-se que ele cogita em suspensão do crédito tributário, como foi dito, o que sugere que somente depois de constituída a obrigação tributária pela norma individual e concreta (lançamento ou "lançamento por homologação") que seria possível afetar o curso do processo de positividade.

Esse dispositivo menciona a suspensão do crédito tributário, pois o Código Tributário Nacional distingue a obrigação do crédito tributário.

De fato, segundo o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária se instaura com a mera ocorrência do fato gerador que, na proposta deste trabalho, corresponde à ocorrência no mundo fenomênico do evento previsto na hipótese da norma geral e abstrata instituidora do tributo.

Para o Código Tributário Nacional, portanto, basta a ocorrência do evento ("fato gerador") para que o vínculo abstrato entre o Fisco e o contribuinte se instaure.

E isso implica reconhecer que, para o Código Tributário Nacional, o ato de constituição do crédito tributário terá a função de tão-somente declarar a existência

de uma obrigação tributária, já que ela se reputa constituída com a mera ocorrência do evento.

Prefere-se não utilizar a expressão “fato gerador” tal como posta no Código Tributário Nacional, tendo em vista a sua ambigüidade<sup>100</sup>, pois, ora ela é utilizada para significar a descrição normativa do evento, ora o evento já ocorrido no mundo social, ora o fato jurídico contido no antecedente da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, o que dificulta a sua compreensão.

Como preleciona Irving Copi<sup>101</sup>,

*“um termo é ambíguo num determinado contexto, quando tem dois significados distintos e o contexto não esclarece em qual dos dois se usa. Por outro lado, um termo é vago quando existem “casos limítrofes” de tal natureza que é impossível determinar se o termo se aplica ou não a eles.”*

Geraldo Ataliba foi um dos doutrinadores nacionais que tenazmente criticou a expressão fato gerador usada pelo Código Tributário Nacional, já que era utilizada tanto para designar a

*“figura conceptual e hipotética, como o próprio fato concreto que se realiza no mundo fenomênico”, chegando a dizer que não se poderia aceitar essa “confusão terminológica”, consistente em designar duas realidades distintas pelo mesmo nome”*.<sup>102</sup>

Já quando o Código Tributário Nacional fala em crédito tributário está se referindo à existência do ato de aplicação do direito, com a versão em linguagem

<sup>100</sup> “Ambigüidade. 1. O mesmo que equivoca,ao (v.). 2. Referindo-se a estados de fato ou situações: possibilidade de interpretações diversas ou presença de alternativas que se excluem.” “Vago. Diz-se que uma palavra (ou um conceito ou uma proposição) é V. se o seu significado não for suficientemente determinado, de tal modo que haverá casos em que parecerá impossível decidir se ela é aplicável ou não.” – ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. 4ª edição, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 36 e 988, respectivamente.

<sup>101</sup> COPI, Irving M. Introdução à Lógica. 2ª ed., São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 108.

<sup>102</sup> Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54

competente do evento ocorrido no mundo fenomênico, seja pela via do lançamento de ofício, por declaração ou por "homologação".

Como apontado, neste trabalho não se distingue o momento da instauração do crédito tributário e o momento do surgimento da obrigação tributária, como faz o Código Tributário Nacional, uma vez que se partiu da premissa de que o vínculo abstrato entre o Fisco e o contribuinte somente surge no mundo jurídico com a versão em linguagem competente (lançamento de ofício, ou lançamento por declaração, ou "lançamento por homologação"), ou seja, com a edição da norma individual e concreta.

Disso decorre que a obrigação tributária e o crédito tributário instauram-se no mesmo átimo de tempo, já que a obrigação compreende o vínculo abstrato da relação jurídica, como um todo, e o crédito corresponde ao direito subjetivo de que é dotado o sujeito ativo da relação jurídica de ver realizada a prestação tributária.

Retornando ao tema do artigo 151 e artigo 161, § 2º do Código Tributário Nacional e artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/1980, c.c. o artigo 206 do mesmo *Codex*, muito embora o Código fale em suspensão do crédito tributário, observada a premissa adotada, essa expressão não tem o significado restrito como o legislador pretendeu lhe dar.

Dentro do contexto deste trabalho, a "norma inibidora" da exigibilidade da obrigação tributária não pode ser analisada sem que se tenha em vista o momento do processo de positivação da obrigação tributária em que foi produzida.

Isto porque, como demonstrado nos itens 1 e 2 deste Capítulo, a "norma inibidora" afeta o processo de positivação da obrigação tributária antes e depois de sua constituição.

Tendo em vista que o conceito de exigibilidade da obrigação tributária, tal como posto neste trabalho, pressupõe a sua constituição (da obrigação tributária), para admitir-se a interferência no processo de positivação antes de sua constituição, necessariamente temos que reconhecer que essa "norma inibidora" suspende a exigibilidade da obrigação tributária potencial e tem o condão de afetar (bloquear mesmo) a produção dos efeitos da norma de estrutura que autoriza a Administração Pública ou o particular a constituir a obrigação tributária<sup>103</sup>.

Por isso falou-se em "norma inibidora" internormativa, pois impede que a norma geral e abstrata que institui o tributo seja aplicada na hipótese de ocorrer o evento no mundo fenomênico, sendo que esse ato de aplicação corresponde à edição da linguagem competente que constitui a obrigação tributária.

Assim, refere-se à suspensão da exigibilidade da obrigação tributária potencial e efetiva, porque a obrigação tributária potencial é identificada no instante do processo de positivação em que os sujeitos da relação jurídica tributária ainda não compõem o ato constitutivo da obrigação tributária, enquanto a obrigação

<sup>103</sup> Há um precedente interessante do Superior Tribunal de Justiça (ementa transcrita abaixo) que reconhece que produzida uma norma suspensiva da exigibilidade num processo judicial, não pode a Fazenda Pública praticar qualquer ato tendente a exigir a obrigação tributária:

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CAUSA SUSPENSIVA CONSISTENTE EM LIMINAR ANTECIPATÓRIA CONCEDIDA EM MANDADO DE SEGURANÇA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 151, IV, DO CTN.

1. À luz das hipóteses enumeradas no artigo 151 do CTN é possível entrever que há causas suspensivas que antecedem à constituição do crédito tributário pelo lançamento e outras que o encontram constituído.
2. Em qualquer caso, emitida a ordem judicial suspensiva não é lícito à Administração Tributária proceder a qualquer atividade que afronte o comando judicial, sob pena de cometimento do delito de desobediência, hodiernamente consagrado e explicitado no art. 14, VI e parágrafo único Código de Processo Civil.
3. É vedado à Administração agir com desconsideração ao provimento liminar e com desprezo pelo Poder Judiciário sob o argumento de que a decisão liminar não corresponde ao trânsito em julgado da decisão final, porquanto esse argumento sofismático implica negar eficácia à antecipação da tutela que é autoexecutável e mandamental.
4. Exsurgindo a suspensão prevista no art. 151, IV, do CTN no curso do procedimento de constituição da obrigação tributária, o que se opera é o "impedimento à constituição do crédito tributário".
5. O Judiciário ao sustar a exigibilidade do crédito tributário tanto pode endereçar a sua ordem a que não se constitua o crédito, posto do seu surgimento gerar ônus ao contribuinte até mesmo sob o ângulo da expedição de certidões necessárias ao exercício de atividades laborais, como também vetar a sua cobrança, ainda que lançado o tributo previamente à ordem.
6. Prosseguir na atividade constitutiva do crédito tributário, suspensa a sua exigibilidade por força de liminar judicial, caracteriza, inequivocamente, o que a doutrina do tema denomina de *Contempt of Court*, por influência anglo-saxônica, hodiernamente verificável nos sistemas do civil law.
7. Precedente.
8. Recurso especial conhecido e improvido." (RESP 453.762/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 17/11/2003)

tributária efetiva indica que já existe a norma individual e concreta constitutiva do vínculo entre o contribuinte (devedor) e o Fisco (credor).

Entretanto, no contexto do Código Tributário Nacional, a realidade não é tão afinada assim, pois, o Código se refere à suspensão do crédito tributário e induz à errônea conclusão de que somente depois do lançamento (de ofício ou por declaração), ou do "lançamento por homologação" poder-se-ia verificar a suspensão.

Ao que parece o legislador do Código assim dispôs sem se atentar para o percurso do processo de positivação da obrigação tributária, porque nele a constituição do crédito é um mero reflexo da prévia existência do vínculo obrigacional que se deu com a ocorrência do evento no mundo social (fato gerador para o Código Tributário Nacional).

A distinção feita no presente trabalho não afasta o conceito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário do Código Tributário Nacional, tão-somente dispensa-lhe mais precisão, pois aponta que a exigibilidade não é do crédito, mas sim da obrigação tributária e busca demonstrar que a exigibilidade, ora é afetada antes de produção da linguagem, quando impede a edição da norma individual e concreta, e ora depois, quando já editada a norma individual e concreta, com observância das próprias disposições legais que prescrevem as causas suspensivas que permitem essa interpretação.

A norma de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, nos termos do Código Tributário Nacional, pode interferir no seu processo de positivação, em quaisquer dos três quadrantes apontados, afetando a produção dos efeitos da norma geral e abstrata inviabilizando a edição da norma individual e concreta (interferência internormativa), ora afetando a causalidade jurídica, ou seja, a produção dos efeitos da norma individual e concreta (interferência intranormativa).

Além do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional, admite-se o conteúdo do § 2º, do seu artigo 161, como indicador de outra causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária.

Neste dispositivo está contida regra que afeta e bloqueia a progressão do processo de positivação da obrigação tributária, ao prever que, na pendência de consulta formulada à Administração Pública antes de vencido o prazo para adimplemento da prestação do tributo, não se pode reputar inadimplente o contribuinte que a formulou.<sup>104</sup>

Entendemos, ainda, que no artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 estão contidas outras hipóteses de interferência na exigibilidade da obrigação tributária, tendo em vista que a previsão do art. 206 do Código Tributário Nacional equipara à causa suspensiva do artigo 151 a hipótese em que a obrigação tributária já está garantida por meio da penhora nos autos de uma ação de cobrança, ou seja, quando já foi proposta a Execução Fiscal.

Isso implica reconhecer que, encontrando-se a obrigação tributária em grau de exigibilidade forte (3º quadrante do processo de positivação), de verdadeira exeqüibilidade porque a obrigação tributária já está inscrita na dívida ativa, as hipóteses contidas no referido artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 somam-se às do artigo 151 e a do § 2º, do artigo 161, os últimos do Código Tributário Nacional, visto que, da mesma forma que elas, impedem a progressão do processo de positivação no sentido da extinção da obrigação tributária.

---

<sup>104</sup> Em sentido contrário Marcos Rogério Lyrio Pimenta, in *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*, dissertação de Mestrado apresentada no ano de 2001 na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), p. 74:

*"Ademais, entendemos que o processo de consulta também não suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas tão-somente a instauração do procedimento fiscal, como prescreve o ar. 48, do Decreto nº 70.235/72. Em outras palavras, o processo de consulta impede apenas a constituição do crédito tributário através da norma individual e concreta de lançamento tributário editada pelo Agente Público. E, não havendo crédito tributário, conseqüentemente, não procede falar-se em suspensão de sua exigibilidade."*

Assim, o que se verifica é que o Código Tributário Nacional tratou de causas inibidoras da progressão do processo de positivação da obrigação tributária enquanto o seu grau de exigibilidade é fraco e médio. Por seu lado, a Lei Federal nº 6.830/1980 dispôs a respeito das hipóteses de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária no instante em que o grau de exigibilidade é forte, ou seja, quando a exigibilidade já está qualificada pela executoriedade.

As causas que impedem a progressão do processo de positivação da obrigação tributária podem ser equiparadas à condição suspensiva do negócio jurídico, porque nada mais fazem do que afetar a possibilidade de produção dos efeitos, da eficácia mesmo de uma outra norma.

Prescreve o artigo 125 do recente Código Civil:

*"Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa."*

Transportando o contexto da previsão do Código Civil para o contexto do Código Tributário Nacional, quando se fala em causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária quer significar que a eficácia da obrigação tributária potencial ou efetiva (exigibilidade) somente poderá vir à lume no instante em que cessar a causa que impede a produção de seus efeitos.

Já no contexto deste trabalho, temos que:

- (i) produzida a "norma inibidora" para impedir a produção dos efeitos da norma de estrutura que autoriza a Administração Pública ou o contribuinte a constituir a obrigação tributária somente poderá vir a ser exercido o direito de sacar a norma individual e concreta quando ela não mais estiver produzindo os seus efeitos;

- (ii) produzida a “norma inibidora” para impedir a causalidade jurídica somente poderá vir a ser exercido o direito de inscrever em dívida ativa o débito quando ela não mais estiver produzindo os seus efeitos

A seguir serão identificadas cada uma das condições legais previstas no Código Tributário Nacional e na Lei Federal nº 6.830/1980 como hábeis a suspender a exigibilidade da obrigação tributária, abordando-se mais detidamente a que reputa o depósito do montante integral como fator impediante à progressão do processo de positividade da obrigação tributária.

#### 4. As causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária previstas no Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei Federal nº 6.830/1980

É no artigo 151 e no § 2º<sup>105</sup>, do artigo 161, do Código Tributário Nacional e no artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 que estão previstas as hipóteses em que o processo de positividade da obrigação tributária, por expressa disposição de Lei, ficará impedido de progredir para atingir o seu fim: ver extinta a obrigação tributária, quando já está verificado *in concreto* o inadimplemento da prestação tributária.

O artigo 151 está assim escrito:<sup>106</sup>

*“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

<sup>105</sup> Para Kelly Maqalhães Faleiro: “O Código Tributário Nacional não prevê expressamente a consulta fiscal como causa de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151). A suspensão da exigibilidade é decorrência direta das regras procedimentais que impedem a instauração de qualquer procedimento fiscal (sentido lato) contra o consulente na pendência da consulta.” – In Procedimento de Consulta Fiscal. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2005, p. 82.

<sup>106</sup> Aponta Décio Porchat: “o artigo 151 supra configura verdadeira norma de estrutura, na medida em que aparece como condição sintática para a elaboração de outras regras, tendo em vista a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas no sistema.” - In Suspensão do Crédito Tributário. 1ª edição, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 95.

- 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."

O § 2º, do artigo 161 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

O artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 tem os seguintes termos:

"Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

- I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;
- II - oferecer fiança bancária;
- III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou
- IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública."

pendência  
exigibil?  
ou dele  
depois  
não se aplica  
pago?

Observados os apontamentos feitos nos itens 1, 2 e 3 deste Capítulo, é certo que essas causas que impedem o progresso do grau de concretude da norma jurídica podem se dar antes ou depois da constituição da obrigação tributária.

Seguindo as premissas adotadas neste trabalho, se alguma dessas causas se der antes da constituição da obrigação tributária, fala-se em causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária potencial, que tem o condão de retirar a eficácia da norma de estrutura que autoriza a produção do ato constitutivo da obrigação tributária.

É crucial essa distinção, visto que a exigibilidade efetiva somente se instaura depois da constituição da obrigação tributária.

Da leitura do artigo 151 e do artigo 161, § 2º, ambos do Código Tributário Nacional, e do artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/1980, identificam-se as seguintes “*causas interruptivas*” da progressão do processo de positivação, ou suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária potencial ou efetiva:

- (i) a moratória;
- (ii) o depósito do seu montante integral;
- (iii) as reclamações nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- (iv) os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- (v) a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial;
- (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial;
- (viii) o parcelamento;
- (ix) a consulta;
- (x) a fiança bancária; e
- (xi) a penhora de bens.

A análise das hipóteses que condicionam a exigibilidade da obrigação tributária pode ser feita da seguinte maneira:

- observando o momento em que se encontra o processo de positividade qualquer que seja o momento da constituição ou da existência da dívida; e
- observando se a causa suspensiva se deu no âmbito de um processo judicial ou administrativo.

#### **4.1 As causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária e o seu processo de positividade**

A condição que interfere na exigibilidade da obrigação tributária pode ser observada sob o enfoque da linha temporal do processo de positividade. Essa interferência afeta, ou a eficácia da norma de estrutura que determina a constituição da obrigação tributária, ou afeta a causalidade jurídica da obrigação tributária.

Encontrando-se o processo de positividade no estágio que denominamos de primeiro quadrante, quando o grau de exigibilidade da obrigação tributária potencial é fraco, as hipóteses legais de interferência no processo de positividade que podem ocorrer, são as seguintes: (ii) o depósito do seu montante integral; (v) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial; (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; e (ix) a consulta.

Passando ao segundo quadrante do processo de positividade, quando o grau de exigibilidade é médio, temos que as hipóteses legais de interferência no processo de positividade que podem ocorrer são: (i) a moratória; (ii) o depósito do seu montante integral; (iii) reclamações nos termos das leis reguladoras do processo

tributário administrativo; (iv) os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (v) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial; (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; (viii) o parcelamento; e a (ix) a consulta.

É importante ressaltar que, por força do que prescreve o texto normativo a respeito da consulta como causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária, quando ela não está mais em estado de potencialidade, ela somente será viável até o átimo de tempo anterior à ocorrência do vencimento do prazo de pagamento.

Assim, se já tiver ocorrido o prazo de vencimento da obrigação tributária<sup>107</sup>, a causa suspensiva da exigibilidade pela consulta perderá sua eficácia cedendo passo à progressão do processo de positivação, sem que isso, por certo, inviabilize a possibilidade de uma outra causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária em grau médio afete o processo de positivação.

No terceiro quadrante do processo de positivação da obrigação tributária, quando a exigibilidade é qualificada pela executoriedade, as hipóteses legais de interferência no processo de positivação que podem ocorrer são: (i) a moratória; (ii) o depósito do seu montante integral; (v) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial; (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; (viii) o parcelamento; (ix) a fiança bancária; e (x) a penhora de bens.

Quanto às causas suspensivas da exigibilidade em grau forte, é importante ressaltar que as hipóteses de concessão de medida liminar em mandado de segurança, a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial e

---

<sup>107</sup> A expressão obrigação tributária está sendo utilizada no sentido de prestação pecuniária.

a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, somente afetam o processo de positivação até o instante anterior à existência de garantia nos autos de uma Execução Fiscal.

Isto porque, com a garantia, seja por penhora, depósito em dinheiro ou fiança, em uma Execução Fiscal, o processo de positivação atingiu o seu grau máximo de concretude, enlaçando o patrimônio do sujeito passivo, mobilizando-se no sentido da extinção da obrigação tributária em seu mais alto grau de interferência na propriedade do contribuinte.

Sobrepõem-se essas hipóteses de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária (garantia por penhora, depósito em dinheiro ou fiança em uma Execução Fiscal) às demais, justamente por afetar diretamente o patrimônio do particular.

Objeção pode surgir a respeito das colocações sobre a interferência no processo de positivação pela moratória e pelo parcelamento, já que se pode vislumbrar um caso concreto em que essas hipóteses se consagram quando ainda nem o Fisco, nem o contribuinte, tenham constituído a obrigação tributária.

Optou-se por inserir a moratória e o parcelamento somente nos segundo e terceiro quadrantes, tendo em vista o que dispõe o artigo 154 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a regra é a de que a moratória somente poderá abranger os créditos tributários já constituídos:

*"Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo."*

Tal dispositivo incide sobre a disposição a respeito do parcelamento, uma vez que a ele se aplicam subsidiariamente as regras da moratória (art. 155-A, § 2º<sup>108</sup>, do CTN).

Restringiu-se a colocação à regra contida no Código Tributário Nacional a fim de evitar a necessidade de incursões em legislação específica que eventualmente tenha disposto sobre a hipótese de parcelamento e moratória concedidos mesmo quando a obrigação tributária ainda não esteja constituída, já que descer a tal minúcia fugiria totalmente ao escopo do presente trabalho.

O quadro abaixo ilustra tudo o que foi exposto a respeito das interferências que o processo de positivação pode sofrer por meio das "normas inibidoras", sob o enfoque exclusivo do processo de positivação:

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivação	Modo de Interferência
<p><b>FRACO</b></p> <p><b>Obrigação Tributária Potencial</b></p> <p>(n.g.a)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- o depósito do seu montante integral</li> <li>- a concessão de medida liminar em mandado de segurança</li> <li>- a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a consulta (enquanto protocolada antes da data do vencimento da obrigação)</li> </ul>	<p><b>INTER-NORMATIVO</b></p> <p><b>N.G.A x N.I.C.</b></p> <p>bloqueia a eficácia da norma de estrutura que autoriza a constituição da obrigação tributária</p>

<sup>108</sup> "Art. 155. (...)

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória."

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivação	Modo de Interferência
<p style="text-align: center;"><b>MÉDIO</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Obrigação Tributária Efetiva</b> (n.i.c-constitutiva)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a moratória</li> <li>- o depósito do seu montante integral</li> <li>- reclamações nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo</li> <li>- os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo</li> <li>a concessão de medida liminar em mandado de segurança</li> <li>- a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial</li> <li>- o parcelamento</li> <li>- a consulta (enquanto protocolada antes da data do vencimento da obrigação tributária)</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>INTRA-NORMATIVO</b></p> <p style="text-align: center;"><math>S' \longleftrightarrow S''</math></p> <p>Impede a causalidade jurídica, afetando a eficácia da norma individual e concreta. Bloqueia a instauração do crédito tributário.</p>

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivação	Modo de Interferência
<p style="text-align: center;"><b>FORTE</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Obrigação Tributária Efetiva</b> (n.i.c-executiva)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a moratória</li> <li>- o depósito do seu montante integral</li> <li>a concessão de medida liminar em mandado de segurança</li> <li>- a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial</li> <li>- o parcelamento</li> <li>- a fiança bancária</li> <li>- a penhora de bens</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>INTRA-NORMATIVO</b></p> <p style="text-align: center;"><math>S' \longleftrightarrow S''</math></p> <p>Impede a causalidade jurídica, afetando a eficácia da norma individual e concreta. Bloqueia a instauração do crédito tributário.</p>

#### 4.2 As causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária e a sua efetivação no âmbito do processo administrativo

Observando as "normas inibidoras" da progressão do processo de positivação da obrigação tributária, podemos identificar que algumas delas podem se verificar na órbita, ou de um processo administrativo, ou de um processo judicial.

Neste item serão abordadas as “normas inibidoras” que se verificam no curso de um processo administrativo.

Importante a lição da Professora Maria Leonor Leite Vieira:<sup>109</sup>

*“Em geral, a suspensão da exigibilidade do crédito opera-se por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, seja quando efetua o depósito do montante integral do tributo – para eximir-se da correção monetária (a) seja quando apresenta razões de defesa da exigência e/ou recorre para a instância superior (b) ou, ainda, quando bate às portas do Poder Judiciário para requerer Medida Liminar em Mandado de Segurança contra decisão da autoridade administrativa que está a lhe exigir o pagamento de determinado crédito tributário (c), ou, mesmo, quando requer o favor da moratória (d).”*

Analisando essas “normas inibidoras” que interferem no processo de posituação quando já em andamento um processo administrativo teremos que diferenciar as causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária potencial e efetiva.

Isto porque, por exemplo, o processo de consulta pode ser formulado antes que a obrigação tributária tenha sido constituída, quando se fala então de causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária potencial, ou depois dela, quando se fala então de causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária efetiva.

Apona Kelly Magalhães Faleiro que

*“a consulta fiscal antes de ser causa de suspensão da exigibilidade do crédito é causa impeditiva da realização do lançamento” e, mais à frente, conclui que, “a despeito da inexistência de expressa previsão legal nesse sentido, parece-nos lógico e jurídico inferir que a*

---

<sup>109</sup> Op. Cit., p. 40/41.

*suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela formulação de consulta importa a suspensão do prazo decadencial para o Fisco lançar eventual crédito tributário devido pelo consulente...".<sup>110</sup>*

O processo de consulta instaurar-se-á sempre por provocação do particular que está em vias de ver constituída a obrigação tributária (seja por lançamento de ofício, seja por "lançamento" por homologação), ou está na iminência de ver expirado o prazo de vencimento para pagamento do tributo<sup>111</sup> já devidamente constituído, mas tem dúvida a respeito de quaisquer dos elementos da obrigação tributária, ou mesmo sobre a possibilidade de aplicação da norma geral e abstrata.

Apresentada a consulta, antes da constituição da obrigação tributária o grau de exigibilidade da obrigação tributária é fraco, posto haver apenas obrigação tributária potencial. Se apresentada, a consulta, depois da constituição da obrigação tributária e antes de expirado o prazo de vencimento, o grau de exigibilidade da obrigação tributária será médio.

É dever da Autoridade Fiscal pronunciar-se sobre o questionamento feito pelo particular, se tiverem sido observados os requisitos legais do processo de consulta de cada ente político<sup>112</sup>.

Havendo decisão contrária à pretensão do contribuinte que formulou a consulta, seja porque ele não recorreu da decisão de primeira instância, seja porque não mais cabível recurso pelo contribuinte<sup>113</sup>, encerrado estará o processo de consulta, em razão do que o processo de positivação retomará o seu curso regular, no sentido da extinção da obrigação tributária.

---

<sup>110</sup> Op. Cit., p. 85/86.

<sup>111</sup> O vocábulo tributo foi utilizado no sentido de relação jurídica tributária.

<sup>112</sup> Não se identifica no ordenamento jurídico uma norma geral de âmbito do processo de consulta, cabendo a cada ente político dispor a esse respeito.

<sup>113</sup> Admitindo-se que o processo de consulta tenha segunda instância administrativa.

Na hipótese de o contribuinte potencial ou efetivo optar por efetuar o pagamento do tributo, tão logo acabe o processo de consulta, o processo de positivação encerra-se. Na hipótese de recusar-se a pagar o tributo, o processo de positivação progredirá em um dos seguintes dois sentidos: (i) da constituição da obrigação tributária e (ii) da inscrição em dívida ativa.

Passando à hipótese de processo administrativo fiscal de cobrança do crédito tributário<sup>114</sup> decorrente do lançamento de ofício, ou da lavratura de um auto de infração, necessariamente tem que se reconhecer que as causas de suspensão são da exigibilidade da obrigação tributária efetiva, visto que é pressuposto do processo administrativo a constituição da obrigação tributária.

E, constituído o vínculo abstrato entre particular e Autoridade Fiscal (constituída a obrigação tributária), como vem sendo afirmado no decorrer deste trabalho, a prestação tributária já é passível de ser exigida pelo sujeito dotado do direito ao crédito tributário.

O processo administrativo para cobrança do tributo sempre se instaura por meio da manipulação, pela Autoridade Fiscal, da norma de estrutura que lhe outorga permissão para efetivar o lançamento, editar a norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária.

Efetuada o lançamento, deve a Autoridade Fiscal notificar o sujeito passivo indicado para adotar a conduta que ali está contida, ou seja, satisfazer a obrigação e, com isso, extinguir a obrigação tributária, ou apresentar defesa.

Com a notificação do lançamento, o sujeito passivo poderá adotar uma das seguintes condutas: (i) efetuar o pagamento do tributo; (ii) omitir-se; (iii) ou impugnar o lançamento.

---

<sup>114</sup> A expressão crédito tributário está sendo utilizada no sentido de prestação pecuniária tributária.

Se efetuar o pagamento, extinta restará a obrigação tributária. Omitindo-se, o processo de positivação progredirá, estando a Administração Pública autorizada a inscrever o débito na dívida ativa.

Na hipótese de o sujeito passivo não concordar com o dever que lhe está sendo imputado, tem ele a possibilidade de impugnar o lançamento, momento em que instaurar-se-á o processo administrativo<sup>115</sup> e, até que ele se encerre, o processo de positivação ficará estagnado.

Instaurado o processo administrativo, por meio da impugnação, até que seja prolatada decisão, da qual não caiba mais recurso, ou cuja decisão não tenha sido objeto do recurso, suspensa restará a exigibilidade da obrigação tributária, nos termos do artigo 151, III do Código Tributário Nacional, em razão do que o processo de positivação não progredirá até o ato subsequente que será a inscrição em dívida ativa.

Observados os apontamentos feitos a respeito dos graus de exigibilidade e tomado o curso do processo de positivação, infere-se que o grau de exigibilidade da obrigação tributária que venha a ser questionada em um processo administrativo é médio, de forma que o processo administrativo se encontra alocado no seu segundo quadrante.

Observando-se as causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária no contexto do processo administrativo, identificam-se as seguintes hipóteses: (iii) as reclamações nos termos das leis reguladoras do processo tributário

---

<sup>115</sup> Importante destacar que algumas legislações sobre processo administrativo prevêem a instauração do processo administrativo com a mera lavratura do auto de infração. É o caso da legislação do processo administrativo do Estado de São Paulo.

administrativo; e (iv) os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.<sup>116</sup>

O quadro a seguir ilustra o que foi exposto a respeito das interferências que o processo de positivação pode sofrer por meio das “normas inibidoras”, quando elas são analisadas no contexto do processo administrativo (de consulta e de cobrança da obrigação tributária):

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivação no Contexto de um <u>PROCESSO ADMINISTRATIVO</u>	Modo de Interferência
<p><b>FRACO</b></p> <p>Obrigação Tributária Potencial (n.g.a)</p>	<p>- a consulta (enquanto protocolada antes da data do vencimento da obrigação tributária)</p>	<p><b>INTER-NORMATIVO</b> N.G.A x N.I.C.</p> <p>- bloqueia a eficácia da norma de estrutura que autoriza a constituição da obrigação tributária.</p>

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivação no Contexto de um <u>PROCESSO ADMINISTRATIVO</u>	Modo de Interferência
<p><b>MÉDIO</b></p> <p>Obrigação Tributária Efetiva (n.i.c-constitutiva)</p>	<p>- reclamações nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo</p> <p>- os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo</p> <p>- a consulta (enquanto protocolada antes da data do vencimento da obrigação tributária)</p>	<p><b>INTRA-NORMATIVO</b></p> <p>S' ↔ S''</p> <p>- impede a causalidade jurídica, afetando a eficácia da norma individual e concreta. Bloqueia a instauração do crédito tributário.</p>

<sup>116</sup> Importante registrar que o ordenamento jurídico prevê a possibilidade de o particular efetuar o depósito extrajudicial do montante integral do crédito tributário (Instrução Normativa nº 421, de 10/04/2004). Contudo, não reputamos essa hipótese como causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) a ser consagrada num processo administrativo instaurado por meio do lançamento ou de um auto de infração, já que a impugnação administrativa e os recursos interpostos contra as decisões administrativas teriam o condão de produzir esse efeito e impedir, portanto, a progressão do processo de positivação. Em razão do que não haveria por que se cumular a impugnação com o depósito.

#### **4.3 As causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária e a sua efetivação no âmbito do processo judicial**

Passando à análise das causas que interferem no processo de positivação sob o contexto de um processo judicial, verifica-se, que essa interferência pode se dar antes ou depois da constituição da obrigação tributária.

Caso o processo judicial se instaure por provocação do particular ainda quando o processo de positivação está no primeiro quadrante, antes da edição da norma individual e concreta, quando o grau de exigibilidade ainda é fraco, a eficácia da norma de estrutura que permite a constituição da obrigação tributária poderá ser afetada pelas seguintes causas: (ii) o depósito do seu montante integral; (v) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial; e (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Se o processo judicial se instaura por provocação do particular depois de constituída a obrigação tributária, seja por meio do lançamento (de ofício, ou por declaração), seja por meio do "lançamento por homologação", quando já se encontre o processo de positivação no segundo quadrante e o grau de exigibilidade da obrigação tributária é médio, as causas suspensivas da exigibilidade poderão ser as mesmas identificadas para o primeiro quadrante, quais sejam: (ii) o depósito do seu montante integral; (v) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial; e (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Transportada a análise para o terceiro quadrante, quando o grau de exigibilidade é forte e já ocorreu a inscrição do débito na dívida ativa, tendo sido o processo judicial proposto pelo sujeito passivo da obrigação tributária e antes ainda

da efetivação da garantia nos autos de uma Execução Fiscal, as causas suspensivas de exigibilidade são as seguintes: (ii) o depósito do seu montante integral; (v) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial; (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; (x) a fiança bancária; (xi) a penhora de bens.

Cabe ressaltar que, assim como na análise das causas suspensivas da exigibilidade sob o enfoque exclusivo do processo de positivação, aqui se verifica que, consagrando-se como causa suspensiva qualquer uma das hipóteses previstas no artigo 9º, da Lei Federal nº 6.830/1980, prevalecerá ela sobre as demais, justamente porque a exigibilidade da obrigação tributária nesse momento estará em seu mais alto grau de concreção, ante a interferência direta no patrimônio do contribuinte na ação de execução fiscal.

O quadro abaixo ilustra o que foi exposto a respeito das interferências que o processo de positivação pode sofrer por meio das "normas inibidoras", quando são elas analisadas no contexto do processo judicial:

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivação no Contexto de um <u>PROCESSO JUDICIAL</u>	Modo de Interferência
<p style="text-align: center;"><b>FRACO</b></p> <p>Obrigação Tributária Potencial (n.g.a)</p>	<p style="text-align: center;"><b>Processo Judicial proposto pelo particular na condição de <u>sujeito passivo potencial</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- o depósito do seu montante integral</li> <li>- a concessão de medida liminar em mandado de segurança</li> <li>- a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>INTER-NORMATIVO</b> N.G.A x N.I.C.</p> <p>- bloqueia a eficácia da norma de estrutura que autoriza a constituição da obrigação tributária.</p>

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivção no Contexto de um <u>PROCESSO JUDICIAL</u>	Modo de Interferência
<b>MÉDIO</b>  <b>Obrigação Tributária Efetiva</b>  <b>(n.i.c-constitutiva)</b>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p style="text-align: center;">Processo Judicial proposto pelo particular na condição de <u>sujeito passivo efetivo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- o depósito do seu montante integral</li> <li>- a concessão de medida liminar em mandado de segurança</li> <li>- a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial</li> </ul> </div>	<p style="text-align: center;"><b>INTRA-NORMATIVO</b></p> <p style="text-align: center;"><b>S' ← → S''</b></p> <p>- impede a causalidade jurídica, afetando a eficácia da norma individual e concreta. Bloqueia a instauração do crédito tributário.</p>

Grau de Exigibilidade	Causas de Interferência no Processo de Positivção no Contexto de um <u>PROCESSO JUDICIAL</u>	Modo de Interferência
<b>FORTE</b>  <b>Obrigação Tributária Efetiva</b>  <b>(n.i.c-executiva)</b>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p style="text-align: center;">Processo Judicial proposto pelo particular na condição de <u>sujeito passivo efetivo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- o depósito do seu montante integral</li> <li>- a concessão de medida liminar em mandado de segurança</li> <li>- a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial</li> <li>- a fiança bancária</li> <li>- a penhora de bens</li> </ul> </div>	<p style="text-align: center;"><b>INTRA-NORMATIVO</b></p> <p style="text-align: center;"><b>S' ← → S''</b></p> <p>- impede a causalidade jurídica, afetando a eficácia da norma individual e concreta. Bloqueia a instauração do crédito tributário.</p>

Não poderia deixar de ser mencionado que, mesmo depois de iniciado um processo administrativo ou judicial, poderá o sujeito passivo entender por bem parar de questionar a cobrança e optar por satisfazer a obrigação por meio do pagamento, quando então restará encerrado o processo de positivção.

Poderá também o sujeito passivo resolver barrar a progressão do processo de positivção da obrigação tributária, mesmo tendo sido instaurado um

processo administrativo ou judicial, pela via de outras causas suspensivas da exigibilidade, quais sejam o parcelamento, ou a concessão de moratória pelo Poder Público. Essa situação (a de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária efetiva) perdurará enquanto o sujeito passivo estiver pagando as parcelas do parcelamento ou observando as regras da moratória que lhe tenha sido concedida.

Rompido o parcelamento ou deixando de ser observadas as regras da moratória, o processo de positivação poderá retomar o seu curso de onde parou, descontando-se apenas do montante da prestação a pagar o que já foi adimplido pelo sujeito passivo.

Tratando-se de obrigação tributária sujeita ao parcelamento ou à moratória que ainda (i) não foi inscrita na dívida, o processo de positivação será iniciado com o ato de inscrição; (ii) caso a obrigação tributária objeto do parcelamento ou à moratória já esteja inscrita na dívida ativa instaurar-se-á o processo de Execução Fiscal para sua cobrança judicial; (iii) se o parcelamento ou a moratória foram concedidos quando já ajuizado o processo de Execução Fiscal, ele prosseguirá de onde parou.

## Capítulo IV - A Causa Suspensiva da Exigibilidade da Obrigação Tributária Não Prevista Expressamente no Direito Positivo como Hábil a Produzir esse Efeito

### 1. Considerações iniciais

Foi demonstrado nos Capítulos anteriores que a exigibilidade da obrigação tributária, potencial ou efetiva, se dá com a instauração do processo de positividade e que, por força do que prescreve o Código Tributário Nacional, essa exigibilidade surge com a mera previsão do evento descrito na norma geral e abstrata.

Ainda demonstrou-se que, à medida que o processo de positividade progride temporalmente, há um aumento proporcional do grau de exigibilidade da obrigação tributária, sendo que essa progressão pode sofrer a interferência de outras normas jurídicas que são dotadas da eficácia de bloquear tal progressão.

Essas normas que impedem a progressão do processo de positividade são as normas "normas inibidoras" previstas no ordenamento jurídico como hábeis a impedir que elas produzam os seus regulares efeitos, seja a norma geral e concreta de produção, seja a norma individual e concreta.

Tais "normas inibidoras", como foi dito, compreendem as normas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária potencial ou efetiva.

No Capítulo III foi demonstrado que algumas dessas normas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) estão expressamente previstas no ordenamento jurídico, quais sejam: (i) a moratória; (ii) o depósito do seu montante integral; (iii) as reclamações nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (iv) os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (v) a concessão de medida

liminar em mandado de segurança; (vi) a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial; (vii) a concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; (viii) o parcelamento; (ix) a consulta; (x) a fiança bancária; e (xi) a penhora de bens.

Observando sempre a linha temporal do processo de positivação, foram confrontadas essas causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária com o grau de concretude da norma jurídica e indicados os instantes em que cada uma delas está habilitada a "inibir" o progresso do processo de positivação, evitando-se com que ele atinja o seu fim, que é a extinção da obrigação tributária.

Restou demonstrado ainda que essas "normas inibidoras" agem independentemente uma da outra no processo de positivação, ou seja, cada qual por si só é hábil para produzir os efeitos de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária.

Em outras palavras, basta que se verifique apenas uma das causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária para que o efeito por ela previsto se consagre. Isso implicou reconhecer que as causas suspensivas da exigibilidade não se cumulam para que produzam o efeito de "inibir" o processo de positivação da obrigação tributária.

Tecidas essas considerações, neste Capítulo buscar-se-á demonstrar que o sistema admite outra hipótese de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, potencial ou efetiva, além daquelas expressamente previstas no Código Tributário Nacional e na Lei Federal nº 6.830/1980.

Essa hipótese de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, potencial ou efetiva, somente pode ser verificada no bojo de um processo judicial,

diferentemente do que ocorre com algumas daquelas previstas expressamente nos referidos textos normativos que podem se consagrar também num processo administrativo.

Fala-se da sentença como causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária potencial e efetiva.

Como bem apontado pelo Professor José Antonio Minatel:<sup>117</sup>

*“Não parece razoável que possa a Fazenda Pública dar continuidade na exigência de tributo, cuja exigibilidade está afastada por pronunciamento judicial, mesmo em ação ordinária, ainda pendente de confirmação em instância superior. Ou se reconhece a possibilidade de extinção condicionada da obrigação, vistos os efeitos da sentença estarem sujeitos a evento futuro e incerto, ou, no mínimo, é imperativo que se admita que a sentença favorável ao sujeito passivo em ação ordinária, enquanto não dotada do caráter de definitividade, teria a eficácia mínima para suspender a exigibilidade, até pronunciamento da instância superior sobre o recurso.”*

## **2. As medidas judiciais disponíveis ao contribuinte para combater a obrigação tributária nos três quadrantes do seu processo de positivação**

Além das causas suspensivas da exigibilidade que afetam a obrigação tributária potencial e efetiva, pode ser identificada dentro do ordenamento jurídico hipótese que, muito embora o sistema não a aponte expressamente como “causa de suspensão do crédito tributário”, o efeito que ela produz é o mesmo daquelas “normas inibidoras” já mencionadas.

---

<sup>117</sup> Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário por Liminar em Ação Cautelar. Obra Coletiva: Problemas de Processo Judicial Tributário, Coord. Valdir de Oliveira Rocha. 1ª edição, 3º vol. São Paulo: Dialética, 1999, p. 250.

Como apontado no decorrer deste trabalho, as normas que afetam a exigibilidade da obrigação tributária, esteja ela (obrigação tributária) vertida em linguagem competente ou não, têm como efeito o de "bloquear" a progressão do processo de positivação.

O efeito da norma de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária é impedir a continuidade da cobrança potencial ou efetiva da obrigação de pagar o tributo. Ser exigível no contexto deste trabalho é estar o tributo passível de ser cobrado potencial (havendo previsão legal que institua um tributo e um sujeito particular que possa se reputar sujeito a ela) ou efetivamente (com a edição da linguagem competente).

Entendido o processo de positivação como o percurso por meio do qual as normas aumentam o seu grau de concretude, a fim de alcançar a satisfação do crédito tributário do sujeito ativo, há que se reconhecer que quaisquer normas jurídicas individuais e concretas que sejam introduzidas no sistema e que impeçam a progressão do processo de positivação assumem a característica de normas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, tanto potenciais, como a efetiva.

Disso decorre que, contrariamente ao que vem sendo reconhecido por alguns doutrinadores e pela jurisprudência majoritária, as causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária, potencial e efetiva, não estão adstritas às hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Por isso não há que se falar em taxatividade das causas hábeis para suspender a exigibilidade da obrigação tributária, justamente porque o ordenamento opera com outras normas jurídicas que, apesar de não constarem do rol do artigo

151 do Código Tributário Nacional, produzem no processo de positivação o mesmo efeito das regras contidas no referido dispositivo.<sup>118</sup>

O Superior Tribunal de Justiça<sup>119</sup> vem adotando orientação no sentido da taxatividade da relação constante do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

<sup>118</sup> Dispõe o artigo 141 do Código Tributário Nacional que "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". Observadas as premissas fixadas neste trabalho, há que se reconhecer a necessidade de relativização do seu conteúdo, pois não se pode admitir que o sistema atribua a uma norma provisória como é liminar, por exemplo, um efeito muito mais eficaz do que a sentença proferida não mais num contexto de probabilidade do direito, mas no de certeza.

<sup>119</sup> "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO FISCAL. EXPEDIÇÃO MEDIANTE OFERTA DE GARANTIA, NÃO CONSISTENTE EM DINHEIRO, EM AÇÃO CAUTELAR. INVIABILIDADE. FRAUDE AOS ARTS. 151 E 206 DO CTN E AO ART. 38 DA LEI 6.830/80.

1. Nos termos do art. 206 do CTN, pendente débito tributário, somente é viável a expedição de certidão positiva com efeito de negativa nos casos em que (a) o débito não está vencido, (b) a exigibilidade do crédito tributário está suspensa ou (c) o débito é objeto de execução judicial em que a penhora tenha sido efetivada.

2. Entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas, de forma exaustiva, no art. 151 do CTN, e que legitimam a expedição da certidão, duas se relacionam a créditos tributários objeto de questionamento em juízo: (a) depósito em dinheiro do montante integral do tributo questionado (inciso II), e (b) concessão de liminar em mandado de segurança (inciso IV) ou de antecipação de tutela em outra espécie de ação (inciso V).

3. As medidas antecipatórias, em tais casos, supõem (a) que o contribuinte tome a iniciativa da demanda judicial (mandado de segurança ou ação declaratória ou desconstitutiva) e (b) que demonstre não apenas o risco de dano, mas sobretudo a relevância do seu direito, ou seja, a notória ilegitimidade da exigência fiscal.

4. "O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro" (súmula 112/STJ). Embora não seja condição para o ajuizamento de demanda judicial pelo contribuinte, o depósito em dinheiro foi também erigido por lei como requisito de garantia indispensável para inibir a execução do crédito pela Fazenda (art. 38 da Lei 6.830/80).

5. O cuidado do legislador ao fixar exaustivamente as hipóteses de suspensão da exigibilidade de tributos e de certas de adequadas garantias à expedição de certidões negativas (ou positivas com efeito de negativas), tem razão de ser que vai além do resguardo dos interesses do Fisco. Busca-se dar segurança ao sistema como um todo, inclusive aos negócios jurídicos que terceiros, particulares, possam vir a celebrar com os devedores de tributo. A indevida ou gratuita expedição da certidão fiscal poderá comprometer gravemente a segurança dessas relações jurídicas, assumidas na crença da seriedade e da fidelidade da certidão. É risco a que estarão sujeitos, não propriamente o Fisco – cujos créditos, apesar de a certidão negativa sugerir o contrário, continuarão existindo, íntegros, inabalados e, mais ainda, garantidos com privilégios e preferências sobre os dos demais credores –, mas os terceiros que, assumindo compromissos na confiança da fé pública que a certidão negativa deve inspirar, poderão vir a ter sua confiança futuramente fraudada, por ter sido atestado, por certidão oficial, como verdadeiro um fato que não era verdadeiro. Nessas circunstâncias, expedir certidão, sem rígidas garantias, atenta contra a segurança das relações jurídicas, especialmente quando o devedor não contesta a legitimidade do crédito tributário pendente.

6. Os embargos à execução não são a única forma de defesa dos interesses do contribuinte perante o Fisco. O sistema lhe oferece outros modos, que independem de oferta de qualquer garantia, para desde logo se livrar de exigências fiscais ilegítimas: o mandado de segurança, a ação declaratória de nulidade, a ação desconstitutiva. Em qualquer destas demandas poderá o devedor, inclusive, obter liminar que suspenda a exigibilidade do crédito (e, conseqüentemente, permita a expedição de certidão), bastando para tanto que convença o juiz de que há relevância em seu direito. Se, entretanto, optar por outorga de garantia, há de fazê-lo pelo modo exigido pelo legislador: o depósito integral em dinheiro do valor do tributo questionado.

7. É falaciosa, destarte, a idéia de que o Fisco causa "dano" ao contribuinte se houver demora em ajuizar a execução, ou a de que o contribuinte tem o "direito" de ser executado pelo Fisco. A ação cautelar baseada em tais fundamentos esconde o seu real motivo, que é o de criar nova e artificiosa condição para obter a expedição de certidão negativa de um débito tributário cuja exigibilidade não foi suspensa nem está garantido na forma exigida por lei. A medida, portanto, opera em fraude aos arts. 151 e 206 do CTN e ao art. 38 da Lei 6.830/80.

8. Por outro lado, não se pode equiparar o oferecimento de caução, pelo devedor, à constituição da penhora, na execução fiscal. A penhora está cercada de formalidades próprias, que acobertam o crédito com garantia de higidez jurídica não alcançável pela simples caução de um bem da livre escolha do devedor, nomeadamente: (a) a observância obrigatória da ordem prevista no art. 11 da Lei 6.830/80, em que figura, em primeiro lugar, a

Parece-nos que essa orientação que está se consolidando no Superior Tribunal de Justiça vai de encontro com a orientação que já estava praticamente sedimentada nos Tribunais deste país, inclusive naquele Tribunal Superior<sup>120</sup>, e que provocou a alteração do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, introduzindo mais dois incisos no artigo 151.

Durante o tempo anterior à edição da Lei Complementar nº 104/2001, afastou-se a taxatividade das hipóteses do artigo 151 do Código Tributário Nacional para garantir a utilidade dos processos judiciais, em prol da eficiência na prestação da tutela jurisdicional.

---

*penhora de dinheiro; (b) a submissão da indicação do bem ao controle da parte contrária e à decisão do juiz; c) o depósito judicial do dinheiro ou a remoção do bem penhorado, com a nomeação de fiel depositário; (d) a avaliação do bem, o reforço ou a substituição da penhora, com a finalidade de averiguar a sua suficiência e adequação da garantia à satisfação do débito com todos os seus acessórios.*

*9. A utilização da via da "ação cautelar", com a finalidade a que aparentemente se propõe, constitui evidente anomalia processual. É uma espécie de medida de "produção antecipada de penhora", que serviria para "acautelar" os interesses, não do autor, mas sim do réu. Tratar-se-ia, assim, de cautelar preparatória ou antecedente de uma ação principal a ser proposta, não pelo autor da cautelar, mas sim contra ele. O ajuizamento da "ação principal", pelo réu da cautelar, seria, portanto, não o exercício de seu direito constitucional de acesso ao Judiciário, mas sim um dever legal do credor, que lhe tolheria a possibilidade de adotar outras formas para cobrança de seu crédito.*

*10. Em verdade, o objetivo dessa estranha "ação cautelar" não é o que aparenta ser. O que com ela se busca, não é medida cautelar e sim, por via transversa, medida de caráter nitidamente satisfativo de um interesse do devedor: o de obter uma certidão negativa que, pelas vias legais normais, não obteria, já que o débito fiscal existe, não está contestado, não está com sua exigibilidade suspensa e não está garantido na forma exigida por lei." (RESP 575.002/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, Rel. p/acórdão Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, DJ 26/09/2005)*

<sup>120</sup> *"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIMINAR. AÇÃO CAUTELAR. CABIMENTO. ART. 151, V, DO CTN, NA REDAÇÃO DA LC nº 104/2001. OCORRÊNCIA DO FUMUS BONI JURIS E DO PERICULUM IN MORA.*

*1. A liminar em processo cautelar suspende a exigibilidade do crédito tributário sem ofensa ao art. 141, do CTN, porque, quando veio à lume este, inexistia o Código de Processo Civil de 1973, o qual prevê o amplo poder geral de cautela do juiz*

*2. Entendimento jurisprudencial que foi convertido em norma legal pela LC nº 104/2001 que aditou essa hipótese ao art. 151, do CTN, acrescentando o inciso V (a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial).*

*3. Obtido a autora liminar em sede cautelar, independente ou não à prestação de caução, resta configurada a citada hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.*

*4. Estando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário calcada na referida liminar (art. 151, V, do CTN), e não na prestação da caução, não há ofensa à Súmula nº 112/STJ. Ademais, tal Súmula foi editada em período anterior às alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 104/01.*

*5. Recurso não provido." (RESP 411.396/SC, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ 06/05/2002)*

O voto proferido pelo Desembargador do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Dr. Rivado Costa<sup>121</sup>, muito bem traduz a reflexão então desenvolvida pelo Poder Judiciário que culminou na edição da Lei Complementar nº 104/2001:

*“Contudo, a taxatividade das hipóteses descritas no mencionado dispositivo legal não deve ser confundida com imposição de uma interpretação puramente literal de seu conteúdo normativo, em completo desprivilégio dos outros elementos interpretativos, sobretudo o sistêmico e o teleológico, disponíveis ao aplicador do direito na realização do mister de apreensão do significado dos enunciados lingüísticos veiculadores das normas jurídicas”.*

Não há, portanto, como negar que a orientação adotada atualmente pelo Superior Tribunal de Justiça é um retrocesso da jurisprudência, que, desditosamente, vem sendo seguida pelas instâncias inferiores.

Admitindo-se que o processo de positivação pode sofrer a interferência de normas que impedem a sua progressão e, com isso, o aumento do grau de concretude da norma individual e concreta no sentido da expropriação patrimonial do particular, e tendo em vista o fato de a norma de exigibilidade, potencial ou efetiva, ter a sua eficácia bloqueada pela produção dos efeitos de outras normas, as quais denominamos “normas inibidoras”, esteja a hipótese prevista, ou não, nos artigos 151, 161 § 2º, do Código Tributário Nacional e artigo 9º, a Lei nº 6.830/1980, está-se diante de uma causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária, potencial ou efetiva, dependendo do momento em que tal norma seja produzida.

Nesse ponto, não é demais lembrar que a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária é reputada potencial quando o evento do mundo fenomênico descrito na norma geral e abstrata ainda não está revestido da linguagem que o

---

<sup>121</sup> Apelação Cível nº 170.155/CE, TRF 5ª Região, 3ª Turma, julg. em 30/09/1999.

sistema reputa competente para instaurar a relação jurídica tributária. Afinal, a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária reputa-se efetiva quando já houver sido constituída a obrigação tributária, seja por meio da linguagem do Fisco (lançamento de ofício e lançamento por declaração), seja por meio da linguagem do contribuinte ("lançamento" por homologação).

Analisando o processo de positivação, existe uma dada hipótese de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, potencial ou efetiva, que somente pode ser produzida no corpo de um processo judicial, ou seja, com a instauração de uma relação jurídica triádica, composta pelo sujeito passivo (potencial ou efetivo); sujeito ativo (potencial ou efetivo) e pelo Estado-juiz, a quem incumbirá solucionar o conflito de interesse que lhe for proposto.

Como mencionado no Capítulo I, a norma de direito processual (ou norma jurídica secundária) é a regra jurídica que toma como pressuposto o descumprimento do que está prescrito na norma primária e implica uma relação sancionatória, entendido aqui o termo sanção como coerção estatal instituída.

Assim, ao pressupor a existência de conflito, o legislador outorgou ao sujeito, que entende estar sofrendo/ter sofrido/estar em vias de sofrer lesão a direito seu, o direito de ação, ou seja, o direito de provocar o Estado-juiz e obter dele um pronunciamento a respeito do conflito que afirma existir. Disso decorre que o direito de ação é oponível ao Estado, tendo em vista o que prevê o art. 5º, XXXV<sup>122</sup>, CF, que prescreve o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

O direito de ação compreende uma relação entre sujeitos, deveras, entre aquele dotado do direito subjetivo que provoca a jurisdição e, correlatamente, aquele

---

<sup>122</sup> "Art. 5º. (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;"

dotado do dever de responder à provocação por meio da prolação de uma sentença (norma individual e concreta judicial – n.i.c.-judicial).

O que significa dizer, em outras palavras, que o direito de ação só se materializa, ou seja, só é colocado em linguagem competente, quando é exercido por um dos sujeitos da relação jurídica da norma de direito material que, ou foi descumprida, ou quer se evitar seja reputado o descumprimento.

A jurisdição é um meio jurídico de composição de conflitos, segundo o qual um terceiro, o Estado-juiz, de maneira imparcial, dirime a aflição que se instaurou entre dois sujeitos, *in casu*, Fisco e contribuinte (estê potencial ou efetivo).

Por meio do processo é que o direito de ação se operacionaliza, sendo ele (o processo) conformado por uma cadeia de atos ordenados lógica e cronologicamente, em que, a cada etapa percorrida, superadas estão as anteriores, resguardadas as hipóteses de nulidade que poderão ser declaradas. Assim, o processo é o instrumento institucionalizado para o fim de solucionar o conflito de interesses.

Como preteciona Paulo Cesar Conrado, o processo é a

*"relação jurídica que se inaugura em virtude do descumprimento<sup>123</sup> do dever previsto no conseqüente de uma norma primária"<sup>124</sup>.*

Analisando o Código de Processo Civil, que é o texto normativo que regula a relação processual tributária em primeira ordem, verificamos que para cada providência solicitada ao Estado-juiz poder-se-á reputar uma espécie de ação.

---

<sup>123</sup> O ilustre professor fez questão de ressaltar em seu texto que o termo "descumprimento" é utilizado em sentido amplíssimo.

<sup>124</sup> Compensação Tributária e Processo. 1ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 188.

Não se pode olvidar que no ordenamento existem outras Leis que albergam normas processuais, como por exemplo, a Lei Federal nº 6.830/1980 e a Lei Federal nº 1.533/1951, que são específicas para um dado tipo de ação tributária, a primeira a Execução Fiscal e a segunda o Mandado de Segurança, que da mesma forma que o Código de Processo Civil disciplinam a relação processual.

Isso significa que, observado o pedido formulado na petição inicial, que é o instrumento pelo qual o interessado provoca a jurisdição, classificar-se-ão as diversas ações previstas no ordenamento jurídico.

Petição inicial segundo preleciona Rodrigo Dalla Pria é um veículo normativo que corresponde ao

*“direito de acesso ao judiciário e, ao mesmo tempo, constitui fato jurídico necessário à realização da citação que, sabe-se é responsável pelo nascimento do direito ao processo. Por outro lado, analisando seu conteúdo, materializado nos componentes partes, causa de pedir e pedido, constatar-se-á o reflexo daquilo que poderá ser a tutela jurisdicional de mérito”*.<sup>125</sup>

Entretanto, não é apenas o pedido o critério que podemos utilizar pra classificar as ações, há ainda aquele que está ligado ao procedimento por que se pauta a ação, ou seja, quanto ao rito, se ordinário, sumário e especial. Contudo, para os fins desse trabalho interessa a proposta classificatória que atrela o direito de ação ao pedido formulado pelo sujeito que provoca a jurisdição.

Mas, como se identifica a ação? A ação<sup>126</sup> é identificada pelos elementos que a compõe, quais sejam: as partes, o pedido e a causa de pedir. Não se trata

<sup>125</sup> “O Direito ao Processo”. Obra Coletiva: Processo Tributário Analítico, Coord. Paulo Cesar Conrado. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2003, p. 34.

<sup>126</sup> Vocábulo utilizado no sentido de relação jurídica de direito processual.

de elementos aleatoriamente escolhidos pela doutrina ou pelo entendimento dos Tribunais como hábeis a identificar a ação, mas sim extraídos do próprio direito positivo, especialmente do disposto no § 2º do art. 301, do CPC:

*"Art. 301. (...)*

*§2º. Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido."*

As partes são os sujeitos que figuram na relação jurídica de direito material e estão a exigir a prestação da tutela jurisdicional<sup>127</sup>. O sujeito que por primeiro provoca a jurisdição é denominado de autor, ou sujeito ativo da relação jurídica processual e aquele que contra-si é movida a ação é o réu, ou sujeito passivo dessa mesma relação processual.

O pedido, também denominado de objeto da ação, corresponde à pretensão da tutela jurisdicional, ou seja, à resposta da solução ao conflito que se pretende do Estado-juiz e pode ser observado sob o enfoque mediato e imediato.

O pedido imediato corresponde à tutela judicial almejada, que, em se tratando de ação: (i) de conhecimento, abrange os aspectos condenatório, declaratório ou constitutivo; (ii) de execução, que objetiva atos estatais que impliquem na realização de um crédito<sup>128</sup> mediante a expropriação de bens; e (iii) cautelar, que almeja uma decisão judicial que assegure a eficácia e a utilidade de decisão a ser proferida em outro processo, o processo principal.

Já a causa de pedir compreende os fatos e os fundamentos do pedido e pode ser analisada sob dois enfoques: o próximo e o remoto.

---

<sup>127</sup> Por focar o presente trabalho a relação jurídica de direito material tributário, sempre que se fizer menção à relação jurídica estar-se-á referindo àquela havida entre Fisco e contribuinte.

<sup>128</sup> Vocábulo utilizado no sentido de direito subjetivo.

A causa de pedir (i) remota corresponde à relação jurídica de direito material, que no âmbito do direito tributário, compreende a relação tributária composta pela pessoa jurídica de direito público e o particular (Fisco e sujeito passivo potencial ou efetivo da obrigação tributária), enquanto a (ii) causa de pedir próxima se refere à patologia que afeta a relação jurídica de direito material (inconstitucionalidade, ilegalidade, por exemplo).

Assim, para evitar a tributação, não basta a mera irresignação do particular e, muito menos, a afirmação do estudioso do direito de que a Lei é inconstitucional, ou que a regra não incide nessa ou naquela hipótese, pois, como já foi dito, a forma de composição de conflitos admitida em nosso ordenamento é a institucionalizada em que intervem um terceiro, o Estado-juíz, órgão criado exclusivamente para esse fim, que é o de manter estável as relações sociais.

Assim, ao provocar a jurisdição, pretende o proponente da ação<sup>129</sup> a prolação de uma sentença, que, como definido no § 1º, do artigo 162 do Código de Processo Civil, na redação dada pela Lei nº 11.232/2005, corresponde ao

*“ato do juiz que implica alguma das situações previstas nos arts. 267<sup>130</sup> e 269<sup>131</sup> desta Lei”.*

<sup>129</sup> Vocábulo utilizado no sentido de direito subjetivo à obtenção da tutela jurisdicional.

<sup>130</sup> “Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

I - quando o juiz indeferir a petição inicial;

II - quando ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;

III - quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - quando o juiz acolher a alegação de perempção, litispendência ou de coisa julgada;

VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

VII - pela convenção de arbitragem;

VIII - quando o autor desistir da ação;

IX - quando a ação for considerada intransmissível por disposição legal;

X - quando ocorrer confusão entre autor e réu;

XI - nos demais casos prescritos neste Código.”

<sup>131</sup> “Art. 269. Haverá resolução de mérito:

A sentença é a primeira norma jurídica individual e concreta produzida no bojo de um processo judicial que põe termo ao conflito, "dizendo" o direito, ou seja, se há ou não obrigação tributária (potencial ou efetiva).

Diz-se ser a primeira norma individual e concreta, porque o ordenamento jurídico assegura o direito de o vencido na demanda recorrer da sentença para que outra decisão seja prolatada por um órgão colegiado<sup>132</sup> (o Tribunal), decisão essa que a substituirá se reformá-la, ou mantê-la-á se não prover as razões do recurso, podendo, por isso, falar-se em segunda, terceira e/ou até quarta norma individual e concreta com conteúdo de decisão que estabiliza a relação jurídica de direito material.

Como apontado, reputa-se causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) aquela norma cujos efeitos impedem a produção dos efeitos da norma de exigibilidade. Assim, para não tornar o presente trabalho enfadonho e repetitivo, o raciocínio desenvolvido para demonstrar que a sentença é causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) poderá ser aplicado a hipótese de a norma individual e concreta que soluciona o conflito ter sido produzida na instância dos Tribunais, justamente porque se essa decisão impedir o progresso do processo de positivação, ou seja, "inibir" o aumento do grau de exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva), terá

---

*I - quando o juiz acolher ou rejeitar o pedido do autor;*

*II - quando o réu reconhecer a procedência do pedido;*

*III - quando as partes transigirem;*

*IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;*

*V - quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação."*

<sup>132</sup> Optou-se por mencionar ao direito de obter decisão colegiada de Tribunal, não por se negar a validade do artigo 557 do Código de Processo Civil, mas por entender que esse dispositivo ao autorizar a prolação de decisões monocráticas por Magistrados alocados em Tribunais, é norma de exceção, que foge à regra e para ser utilizada depende da presença dos pressupostos nela insculpido.

produzido o mesmo efeito da norma suspensiva da exigibilidade prevista expressamente no ordenamento jurídico como apta para tanto.<sup>133</sup>

Entretanto, antes de demonstrar a eficácia da sentença no sentido de “norma inibidora” da progressão do processo de positivação, é preciso aludir-se às ações judiciais por meio das quais os particulares podem evitar a cobrança de um tributo, esteja a obrigação tributária já constituída (efetiva) ou não (potencial).

As ações que o particular pode propor a fim de evitar a perpetuação da cobrança pelo Fisco (sujeito ativo potencial ou efetivo) estão previstas no ordenamento jurídico.

Segundo o critério classificatório adotado pelo Professor James Marins de Oliveira<sup>134</sup>, as ações propostas pelo particular contra o Fisco são denominadas de ações anti-exacionais:

*“a. Ações exacionais e ações antiexacionais. Sob este enfoque, a primeira divisão de escopo classificatório a que nos é dado referir, na seara do processo tributário, leva em consideração a posição das partes na relação jurídica processual, ou seja, a posição ativa ou passiva dos sujeitos, fisco ou contribuinte, nas ações tributárias.”*

No contexto deste trabalho agrega-se ao critério utilizado pelo Professor James Marins para identificar as ações anti-exacionais o fim pretendido por quem a propõe, que é o de evitar a cobrança do tributo.

Esses instrumentos processuais postos à disposição do particular para opor-se à cobrança de tributos poderão ser utilizados, observado o processo de

---

<sup>133</sup> Fala-se aqui das decisões judiciais que atribuem efeito suspensivo a recursos que não são dotados desse efeito e que tenham sido interpostos contra sentenças de improcedência da ação proposta pelo particular, uma vez que tais decisões têm conteúdo proibitivo e, com isso, afetam o processo de positivação da obrigação tributária (potencial ou efetiva), como legítimas “normas inibidoras”.

<sup>134</sup> Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2002, p. 377.

positivação, antes da constituição da obrigação tributária, depois da sua constituição, depois da sua inscrição em dívida ativa e, por fim, depois de haver a citação do particular na Execução Fiscal.

A possibilidade de a ação ser proposta, ou antes, ou depois da constituição da obrigação tributária, autoriza o estabelecimento de um primeiro critério para classificação das ações anti-exacionais, qual seja o da preventividade ou da repressividade da ação.

Serão preventivas, as ações propostas antes da constituição da obrigação tributária. Assim, observado o 1º quadrante do processo de positivação da obrigação tributária potencial, que vai da edição da norma geral e abstrata à edição da norma individual e concreta-constitutiva, no tempo do grau de exigibilidade fraco, o particular poderá propor determinadas ações a fim de evitar a constituição da obrigação tributária.

Tais ações assumirão nítido caráter declaratório, já que por meio da sentença visarão a declaração de inexistência de relação jurídica entre aquele que provocou a jurisdição e a Administração Pública, sendo que a sentença afetará a produção dos efeitos da norma geral e concreta de aplicação da norma geral e abstrata.<sup>135</sup>

Serão repressivas, as ações propostas pelo particular depois de constituída a obrigação tributária. Observados os 2º e 3º quadrantes do processo de positivação, que vão da edição da norma individual e concreta-constitutiva à edição da norma individual de expropriação patrimonial (norma individual e concreta-

---

<sup>135</sup> Como preleciona Rodrigo Dalla Pria: "não tendo sido constituída (a relação jurídica tributária), o eventual contribuinte só terá interesse processual na produção de norma individual e concreta que impeça a autoridade fiscal de, ao verificar o fato social (que ainda não ocorreu), aplicar a mencionada norma geral e abstrata, realizando a incidência e dando ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária." – In "O Processo de Positivação da Norma Jurídica Tributária e a Fixação da Tutela Jurisdicional Apta a Dirimir os Conflitos Havidos entre Contribuinte e Fisco". Processo Tributário Analítico. Coord. Paulo Cesar Conrado, 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2003, p. 60.

extinção), no tempo do grau de exigibilidade médio e forte da obrigação tributária efetiva, o particular poderá propor determinadas ações buscando, ora desconstituir o lançamento de ofício e de declaração (até mesmo o "lançamento por homologação"<sup>136</sup>), ora o título executivo corporificado na certidão de dívida ativa, a fim de esfacelar o vínculo da relação jurídica tributária.

Tais ações serão desconstitutivas já que visarão desbaratar o vínculo jurídico instaurado com a edição da norma individual e concreta, instituidora da obrigação tributária, ou o referido título executivo.

As ações<sup>137</sup> por meio das quais o particular está habilitado a provocar a jurisdição a fim de evitar a exigência do tributo, antes e depois da constituição da obrigação tributária são as seguintes<sup>138</sup>: (i) ação ordinária declaratória; (ii) mandado de segurança preventivo; (iii) mandado de segurança repressivo; (iv) ação ordinária anulatória; e (v) embargos à execução<sup>139</sup>.

A ilustração abaixo demonstra, observando o critério de classificação aduzido, as ações anti-exacionais:

<sup>136</sup> Segundo Júlio Maria de Oliveira: "o perfil de aplicação da ação anulatória prescinde da existência dos atos de formalização dos agentes da administração pública (lançamento ou certidão de dívida ativa ou outros quaisquer) e pode ser proposta em face das Fazendas Públicas que exigem créditos tributários ou mesmo em vista de declarações unilaterais apostas em DCTF ou GIA ou qualquer meio de criação do fato jurídico tributário que venha a se verificar viciado em aspectos formais ou mesmo materiais, em razão de ilegalidades ou inconstitucionalidades." - In "Ação Anulatória de Débito Fiscal". Processo Tributário Analítico. Coord. Paulo Cesar Conrado. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2003, p. 82.

<sup>137</sup> Lei nº 6.830/1980:

"Art. 38 - 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."

<sup>138</sup> A ação de consignação em pagamento não está indicada dentre as ações anti-exacionais, porque o fim por ela colimado não é evitar a cobrança, muito embora o sujeito passivo figure no pólo ativo da ação. O que se pretende com a ação de consignação em pagamento é extinguir a obrigação tributária admitindo a possibilidade de cobrança. Essa questão implicaria a necessidade de maiores divagações por isso e abordado sucintamente. A inserção da consignação em pagamento dentro do contexto das ações anti-exacionais dependeria da adoção de outro critério classificatório que não os que foram admitidos neste trabalho. Assim, como esse assunto toge ao tema do trabalho, apenas apontou-se aqui as razões que levaram à não inclusão da ação de consignação em pagamento dentre as ações anti-exacionais.

<sup>139</sup> Os embargos à execução somente poderão ser utilizados pelo contribuinte na hipótese de já ter sido ajuizada, pelo Fisco, a execução fiscal e ela já estar devidamente garantida (§ 1º, do artigo 16, da Lei nº 6.830/1980). A execução fiscal, por sua vez, somente poderá ser proposta depois de ter havido a inscrição do crédito tributário na dívida ativa em função do inadimplemento da prestação tributária pelo sujeito passivo.

## Constituição da obrigação tributária

ANTES	DEPOIS
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mandado de Segurança Preventivo</li> <li>- Ação Declaratória</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mandado de Segurança Repressivo</li> <li>- Ação Anulatória</li> <li>- Embargos à Execução</li> </ul>

Não se olvide de que tem ainda o particular ao seu dispor a Ação Cautelar para evitar a cobrança. Entretanto, esta ação assume caráter acessório e dependente da ação principal, no que tange à estabilização do conflito, assegurando apenas o regular desenvolvimento do processo principal. E, com a possibilidade de concessão de tutela antecipada nas ações anulatórias e declaratórias, o fim pretendido anteriormente com o ajuizamento da ação cautelar, que era o de exclusivamente suspender a exigibilidade da obrigação tributária, pode ser obtido no bojo da própria ação declaratória ou desconstituinte<sup>140</sup>, em razão do que sua utilidade em processos tributários restou superada.

Da mesma maneira que foram apontadas as causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária potencial ou efetiva, é possível indicar para cada um dos 3 quadrantes indicados na linha do processo de positivação a ação anti-exacional cabível.

Entretanto, antes de trazer à lume esse apontamento, é necessário expor que tratando-se de:

<sup>140</sup> Nesse tocante é importante deixar claro que entendemos que a tutela antecipada quando prolatada no bojo de um processo judicial tributário assume natureza cautelar, não antecipando os efeitos da sentença da ação declaratória ou anulatória. A tutela antecipada em tais ações judiciais não tem o condão de antecipar os efeitos da inexistência da relação jurídica tributária ou da desconstituição da relação jurídica tributária, respectivamente, ela tão-somente afeta a exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) de modo a impedir o progresso do processo de positivação, tal como acontece na ação cautelar em que é deferida a liminar e que eventualmente venha a ser julgada procedente.

- (i) mandado de segurança repressivo deverá o sujeito proponente (Impetrante – sujeito ativo da relação processual) observar o prazo de 120 dias da ciência da prática do ato impugnado para propor a ação, tal como prescreve o artigo 18<sup>141</sup> da Lei Federal nº 1.533/1951;
- (ii) ação anulatória deverá o proponente observar o prazo de 5 anos<sup>142</sup> da constituição da obrigação tributária (n.i.c.-constitutiva e/ou n.i.c.-executiva) para ajuizá-la e, cumuladamente, não ter sofrido constrição patrimonial em ação executiva proposta pelo Fisco, já que na hipótese de já ter havido a constrição patrimonial a ação cabível será a de Embargos à Execução Fiscal, cujo prazo é de 30 dias contados a partir de então (penhora, depósito ou oferecimento de carta de fiança), tendo em vista o que prescreve o artigo 16<sup>143</sup> da Lei Federal nº 6.830/1980 e serão distribuídos por dependência à Execução Fiscal.

Imaginando os quadrantes da linha do processo de positivação, antes que haja a constrição patrimonial nos autos de um processo judicial, as ações anti-exacionais cabíveis em cada um de seus momentos estariam assim distribuídas:

<sup>141</sup> “Art. 18. O direito de requerer mandado de segurança extingue-se á decorridos cento e vinte dias contados da ciência, peia interessado, do ato impugnado.”

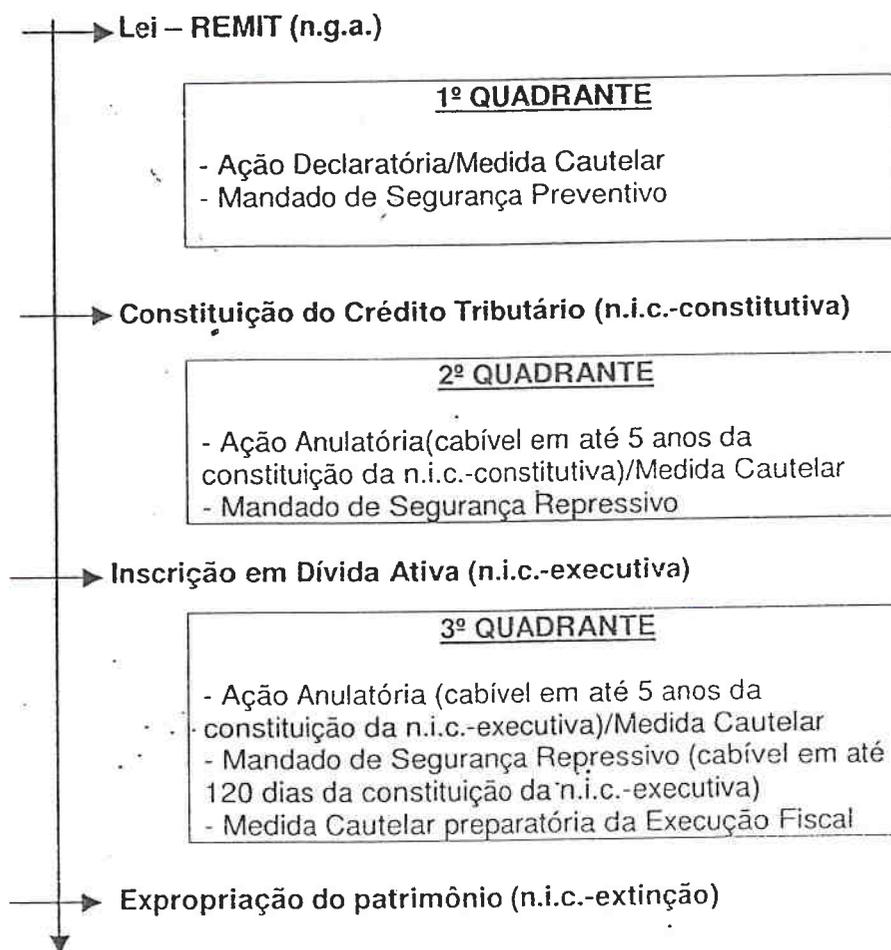
<sup>142</sup> Abaixo será exposto o fundamento da afirmação de que o prazo da ação anulatória é de 5 anos.

<sup>143</sup> “Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

III - da intimação da penhora.”



O prazo prescricional para ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal contra a Fazenda Pública está previsto no Decreto nº 20.910/1932, especificamente em seu artigo 1º, que assim dispõe:

*“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.”*

Sobre o prazo de prescrição da ação anulatória, por mero interesse histórico, é importante lembrar que no Código Civil de 1916 havia previsão expressa

no sentido de que o prazo de prescrição das ações contra as Fazendas Públicas era de 5 anos.<sup>144</sup>

Inclusive o texto do artigo do Código Civil de 1916 era bastante semelhante à redação do Decreto nº 20.910/1932. Contudo, essa disposição não tem correspondente no Código Civil de 2002.

Em função de a Lei nº 10.406/2002 não mais dispor a respeito do prazo de prescrição das ações contra a Fazenda Pública, poderia ser cogitada a aplicação do prazo de prescrição de 10 anos contido no seu artigo 205 nas ações contra a Fazenda Pública,<sup>145</sup> dispositivo esse que fixa a regra geral nas hipóteses de omissão legislativa quando não há fixação pela Lei de prazo menor do que o de 10 anos.

Apesar de ser viável a discussão, pela existência de previsão específica contida no referido Decreto nº 20.910/1932, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e vem sendo aplicado reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça nas ações propostas pelos particulares, por exemplo, visando o reconhecimento do direito creditório de IPI<sup>146</sup>, acreditamos que pela regra da

<sup>144</sup> "Art. 178, CC 1916. Prescreve:

(...)

§ 10. Em 5 (cinco) anos:

(...)

VI - as dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, e bem assim toda e qualquer ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal; devendo o prazo da prescrição correr da data do ato ou fato do qual se originar a mesma ação."

<sup>145</sup> "Art. 205, CC. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor."

<sup>146</sup> "PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - IPI - CRÉDITOS ESCRITURAIS - PRESCRIÇÃO - POSICIONAMENTO DA CORTE DE ORIGEM NO SENTIDO DE QUE INCIDE OS TERMOS DO DECRETO 20.910/32 (QUINQUÊNAL) - PRETENDIDA REFORMA - ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 108, I E IV, DO CTN - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO - APONTADA AFRONTA AOS ARTIGOS 150 E 160, AMBOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

- Inviável o exame da pretensa afronta ao artigo 108, incisos I e V, do Código Tributário Nacional, por ausente o prequestionamento

- Acerca do tema, a Corte Regional Federal assentou que "o aproveitamento do crédito do IPI em virtude da regra constitucional da não-cumulatividade obedece, para fins prescricionais, o Decreto n. 20.910, de 1932" (fl. 455). Posicionamento em sintonia com precedentes desta Corte Superior, no sentido de que se trata de "prescrição regulada pelo Decreto nº 20.910/32, por não se tratar de repetição de indébito, nem de pura compensação tributária de valores líquidos e certos. Caso, apenas, de aproveitamento do crédito para definir saldos devedores ou credores em períodos certos fixados pela lei" (REsp n. 395.052/SC, Relator Min. José Delgado, DJU 02.09.2002). Na mesma linha: ADREsp 430.498-RS, Rel. Min. Luiz Fux, in DJ de 17/3/2003 e (REsp 499.619-SC, deste Relator, DJ 8.9.2003).

- Recurso especial improvido." (RESP 443.294/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJ 09/08/2004)

especialidade da norma merece prevalecer o prazo de cinco anos do Decreto nº 20.910/1932.

No que toca aos Embargos à Execução Fiscal, não estão eles indicados no quadro acima, e há uma razão para isso, porque eles somente serão viáveis depois de garantida a execução fiscal proposta pelo Fisco, depois de já afetado o patrimônio do particular pela *manus* do Estado-juiz, estágio esse que as demais ações à disposição do particular pretendem evitar.

E, havendo a propositura da Execução Fiscal não se está mais falando de uma relação jurídica de direito material, diádica, pois a cobrança se dará por interferência do Poder Judiciário e com a instauração da relação jurídica de direito processual, triádica, razão pela qual os Embargos à Execução Fiscal não estão indicados como ação hábil a evitar a constrição patrimonial forçada.

### 3. A suspensão da exigibilidade da obrigação tributária pela sentença nos processos judiciais

Verificado que o particular está habilitado pelo ordenamento jurídico a propor determinadas ações anti-exacionais para evitar a instauração da obrigação tributária ou desconstituí-la, o passo seguinte será demonstrar que a decisão produzida nos processos delas decorrentes poderá, ou não, afetar a progressão do processo de positivação.

Quando o particular propõe uma ação, ele busca a prolação de uma sentença pelo Estado-juiz que, depois de analisar o caso que lhe é posto, "diz" o Direito.

Assim, (i) se ainda não houver sido constituída a obrigação tributária, ação a assumir a natureza declaratória e a sentença responderá ao autor se existe,

ou não, a relação jurídica que ele afirma na petição inicial inexistir; (ii) enquanto que se já houver obrigação tributária, a sentença terá como um primeiro efeito o de manter, ou desconstituir, o vínculo afirmando se a relação jurídica<sup>147</sup> existe ou não, assumindo, portanto, a natureza repressiva acima apontada.

Proposta qualquer uma das ações anti-exacionais hábeis para evitar a constrição patrimonial antes de proposta a Execução Fiscal pelo Fisco, o conteúdo da sentença nelas prolatadas indicará se o contribuinte (potencial ou efetivo) tem, ou não, o dever de pagar o tributo.

A norma contida na sentença de uma ação anti-exacional se analisada sob o enfoque do seu proponente (autor) responderá à seguinte pergunta: *"eu, autor, tenho a obrigação de pagar o tributo?"*

Já a norma contida na sentença de uma ação anti-exacional analisada sob a perspectiva do réu responderá à seguinte pergunta: *"eu, réu, tenho permissão para cobrar o tributo?"*

Portanto, a sentença da ação que acolha o pedido do autor (contribuinte potencial ou efetivo), que a julgue procedente, terá como conteúdo uma norma permissiva para o autor e proibitiva para o réu.

Em outras palavras a sentença, enquanto norma individual e concreta solucionadora do conflito, sob o enfoque do autor, o contribuinte, tem como conteúdo uma norma que permite que ele não sofra a exigência de uma obrigação tributária potencial ou efetiva; já para o réu, o conteúdo da sentença de procedência implicará uma ordem proibitiva da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva).

---

<sup>147</sup> Não se pode negar que as sentenças proferidas nas ações desconstitutivas têm um quê de declaratoriedade, contudo, não podem ser equiparadas às sentenças declaratórias, uma vez que se reporta à relação jurídica de direito material conformada na norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária.

Muito embora seja uma constante esse efeito dúplice da sentença para os sujeitos que compõem a relação jurídica de direito material, dependendo de ter havido ou não a constituição da obrigação tributária, esse efeito afetará, tanto a eficácia da norma geral e concreta, como da norma individual e concreta (constitutiva ou executiva).

Nota-se a semelhança entre o conteúdo dessa sentença da ação anti-exacional com o conteúdo daquela norma que neste trabalho foi denominada de "norma inibidora" do processo de positivação, ou norma suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva).

Isto porque, da mesma forma que o conteúdo da norma suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) impede a progressão do processo de positivação, bloqueando, ora o efeito da norma geral e concreta de constituição da obrigação tributária, ora o da norma individual e concreta (constitutiva e executiva), a sentença cujo conteúdo seja no sentido de acolher a pretensão do autor da ação anti-exacional produz esse mesmo efeito no percurso do processo de positivação; em outras palavras, bloqueia a progressão do grau de exigibilidade da obrigação tributária potencial ou efetiva.

Como decorrência lógica, se o Estado-juíz julgar improcedente a ação anti-exacional, a norma contida na sentença terá o conteúdo inverso da norma de procedência da ação, já que conterá uma norma obrigatória de pagamento para o autor e permissiva ao réu para cobrar a prestação tributária.

→ a decisão judicial, mesmo  
caso constituir o crédito trib?

AÇÃO ANTI-EXACIONAL		
SENTENÇA	Procedência do Pedido	AUTOR: n.i.c. PERMISSIVA
		RÉU: n.i.c. PROIBITIVA
	Improcedência do Pedido	AUTOR: n.i.c. OBRIGATÓRIA
		RÉU: n.i.c. PERMISSIVA

Postas essas considerações segue a necessidade de analisar o conteúdo das sentenças proferidas em cada uma das ações anti-exacionais acima indicadas observada a linha temporal do processo de positivação, em cada um de seus 3 quadrantes.

### 3.1 A sentença da ação declaratória e do mandado de segurança preventivo: 1º quadrante do processo de positivação da obrigação tributária

Diante do interesse do particular de não se sujeitar à tributação, tendo em vista que o tributo foi instituído por uma lei inconstitucional, por exemplo, sendo dotado do direito de ação poderá provocar a jurisdição para impedir que seja constituída a obrigação tributária.

A jurisdição é provocada para evitar que se constitua a relação jurídica contida na norma primária (REMIT cuja lei instituidora é inconstitucional, v.g.), sendo regida pelo princípio da inércia (art. 2º<sup>148</sup>, do CPC). Isto quer dizer que o Estado-juiz *sponte própria* não pode compor os litígios que decorrem das relações jurídicas tributárias, razão pela qual deve o sujeito que entenda ter o direito subjetivo de não

<sup>148</sup> "Art. 2º. Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais."

se sujeitar à prestação tributária provocar o Estado-juiz para fazer valer o que entende ser seu direito (o de não compor a relação jurídica tributária).

Essa provocação, como já foi mencionado, o sujeito a faz por meio da ação, que é

*“um direito subjetivo conferido a toda e qualquer pessoa que deseje a resolução pacífica e imparcial de uma lide levada à presença estatal, exista ou não o direito material afirmado.”<sup>149</sup>*

À idéia de direito de ação está atrelado o de interesse de agir, que decorre da necessidade de se sócorrer da jurisdição para, dentro do contexto da ação declaratória e do mandado de segurança preventivo, evitar-se a consagração da obrigação tributária efetiva.

Tais ações anti-exacionais têm natureza preventiva porque são propostas quando se está num estágio de potencial sujeição à tributação.

Diz-se, então, que a limitação temporal da possibilidade de acionamento da jurisdição via ação declaratória e/ou mandado de segurança preventivo é a constituição da obrigação tributária. Constituída a obrigação tributária pela linguagem competente, o contribuinte não mais poderá utilizar esses instrumentos processuais para evitar a exigência tributária.

Com efeito, o interesse de agir do sujeito que potencialmente tem o dever jurídico de prestar o tributo surge no instante em que o contribuinte pretende afastar esse futuro dever jurídico de adimplir o tributo.

O particular terá, assim, necessidade de socorrer-se da jurisdição para obter um pronunciamento que declare a não existência de relação jurídica entre ele

---

<sup>149</sup> FREIRE, Rodrigo da Cunha Lima. *Condições da Ação – Enfoque sobre o interesse de agir*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 46.

e o Fisco afastando, com isso, o seu potencial dever de pagar o tributo e o potencial direito de crédito do Fisco.

Preleciona Paulo César Conrado<sup>150</sup> que o interesse de agir pode ser compreendido como o

*“resultado da conjunção de dois elementos básicos, a necessidade de recorrer ao Estado-juiz e a utilidade do provimento postulado”.*

Consoante prescreve o art. 4º, I do CPC, o particular pode provocar a jurisdição limitando-se a pedir a declaração de inexistência de relação jurídica, o que confirma que a natureza do pedido é um elemento de classificação das ações acolhido pelo ordenamento:

*“Art. 4º. O interesse do autor pode limitar-se à declaração:  
I - da existência ou da inexistência de relação jurídica.”*

Por meio da ação declaratória ou mandamental preventiva de natureza tributária, o autor pretenderá obter uma decisão judicial (sentença) que declare que não existe relação jurídica entre ele e o Fisco.

Assim, o potencial contribuinte deverá utilizar a ação declaratória ou o mandado de segurança preventivo quando pretender evitar a constituição da obrigação tributária, fazendo-o em momento que antecede o início do ciclo de posituação do direito tributário, pois visará barrar os efeitos da norma geral e abstrata (REMIT) para que não ocorra a edição da norma individual e concreta constituidora da obrigação tributária.

Assim o conteúdo da sentença de procedência da ação declaratória, ou da concessão da segurança no mandado de segurança preventivo, implica a edição

---

<sup>150</sup> Introdução à Teoria Geral do Processo Civil. 1ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 166.

de uma norma individual e concreta pela sentença que afasta a possibilidade de constituição da obrigação tributária pela autoridade fiscal, ou seja, uma norma proibitiva da produção da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária.

Tal sentença afetará o progresso do processo de positivação no sentido da constituição da obrigação tributária pela norma individual e concreta, sustentando a eficácia da norma geral e abstrata e também da norma de estrutura que autoriza a autoridade fiscal a lançar.<sup>151</sup> Essa sentença quando reconhece a inexistência da relação jurídica afeta a exigibilidade da obrigação tributária potencial enquanto não vier outra decisão judicial que a afaste, ou seja, que declare que a relação jurídica existe, afastando o pedido do autor.

A sentença nessas ações anti-exacionais preventivas assume caráter prospectivo, ou seja, volta-se para o futuro, impedindo ou permitindo a constituição da obrigação tributária, conforme conclua pela procedência ou pela improcedência do pedido do sujeito ativo da relação jurídica processual.<sup>152</sup>

<sup>151</sup> Veja-se que aqui não se falou em "lançamento por homologação", posto que o mandado de segurança pretenderá evitar a constituição da obrigação tributária pelo Fisco, já que o contribuinte potencial, pelo resultado dessa ação, restará desobrigado de constituir a obrigação tributária na hipótese de ele ser o sujeito legitimado pelo ordenamento para editar a linguagem competente.

<sup>152</sup> Consoante o precedente do Superior Tribunal de Justiça (ementa abaixo transcrita), na hipótese de haver decisão em ação declaratória reconhecendo a inexistência de relação jurídica, não pode o Fisco constituir a obrigação tributária. Importante ressaltar que esse entendimento não é majoritário e foi superado pelo pronunciamento no RESP 726.308/RS, relatado pelo mesmo Min. Francisco Falcão:

**"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 151, V, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. SENTENÇA DE MÉRITO CONFIRMADA PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PENDÊNCIA DE RECURSO AO QUAL NÃO FOI AGREGADO EFEITO SUSPENSIVO.**

*I - Trata-se, originariamente, de Mandado de Segurança impetrado para garantir o reconhecimento da suspensão de suposto crédito tributário, cuja exigibilidade foi afastada em outra ação de cunho declaratório em que a sentença favorável ao contribuinte restou confirmada pelo Tribunal de Justiça Estadual, pendente de julgamento, consoante consta dos autos, agravo de instrumento em trâmite perante o Colendo Supremo Tribunal Federal.*

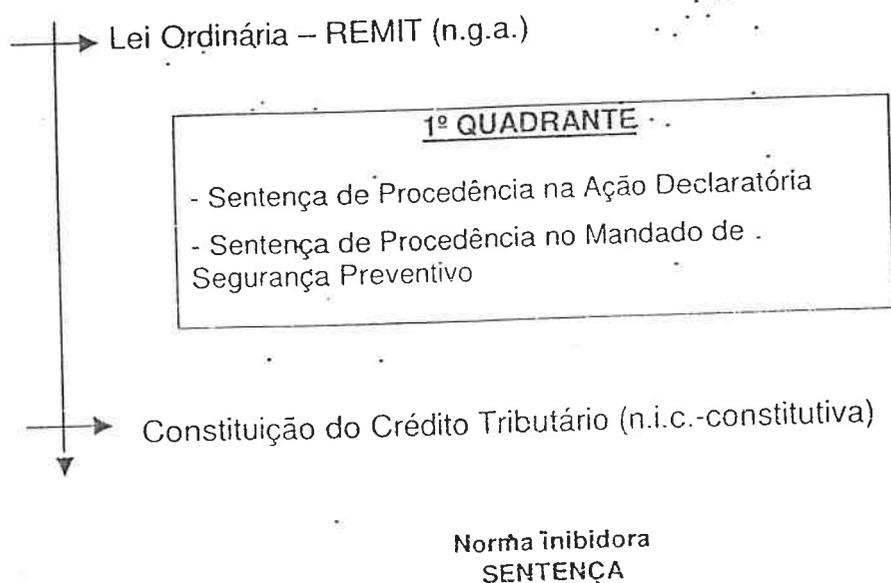
*II - Houve necessidade da ora Recorrida impetrar a ação mandamental porque a Fazenda Pública Estadual optou pela constituição de crédito fiscal absolutamente inexigível em face das circunstâncias retromencionadas.*

*III - Com efeito, consoante ressaltado no parecer lançado nos autos pelo Ministério Público Federal, se o art. 151, V, do CTN autoriza a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ante o deferimento de medida liminar ou concessão de tutela antecipada "em outras espécies de ação judicial.", e estas medidas revestem-se de absoluta precariedade, maior razão ainda para se suspender a exigência do suposto crédito em face de sentença definitiva confirmada pela Corte ad quem, que afastou a legalidade da imposição fiscal.*

*IV - Recurso Especial improvido." (RESP 730.655/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ 06/03/2006)*

Assim, não há como se deixar de reconhecer que a sentença de procedência da ação declaratória e do mandado de segurança preventivo é verdadeira "norma inibidora", pois bloqueia o progresso do processo de positivação afetando a norma de exigibilidade potencial da obrigação tributária, já que tem conteúdo de norma proibitiva que impede o Fisco de exigir<sup>153</sup> a prestação tributária.

A sentença de procedência intercede na potencial exigibilidade da obrigação tributária, como verdadeira condição suspensiva, tal com ocorre nas causas suspensivas da exigibilidade abordadas no Capítulo III.



Ao contrário, se a sentença concluir pela improcedência da ação declaratória e rejeitar o mandado de segurança preventivo, o processo de positivação poderá ser instaurado, ou seja, a norma geral e abstrata poderá surtir os

<sup>153</sup> Como nesse instante do processo de positivação não se tem a obrigação tributária constituída, sendo ela potencial, o vocábulo exigir tem que ser conceituado segundo o seu contexto que é o da possibilidade de edição da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária.

seus regulares efeitos, estando o Fisco autorizado a efetuar o lançamento e/ou o particular obrigado a efetuar o "lançamento por homologação".<sup>154</sup>

### 3.2 A sentença da ação anulatória e do mandado de segurança repressivo: 2º quadrante do processo de positivação da obrigação tributária

Formalizada a obrigação tributária por meio do lançamento de ofício, ou pelo lançamento por declaração, ou pelo "lançamento por homologação", tem o particular, já colocado agora na condição de contribuinte, a possibilidade de provocar a jurisdição por meio da ação anulatória, ou do mandado de segurança repressivo.

A opção pela via do mandado de segurança repressivo para desconstituição da obrigação tributária dependerá de dois fatores:

- (i) o fato de a obrigação tributária ter sido formalizada por autoridade fiscal, assim, que se esteja diante de hipótese de obrigação tributária constituída pela via do lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional;
- (ii) o tempo, pois, como mencionado antes, o mandado de segurança repressivo deve ser ajuizado em até 120 dias da ciência pelo contribuinte da prática do ato de autoridade que reputa ilegal.<sup>155</sup>

O primeiro aspecto apontado acima como hábil para definir o cabimento do mandado de segurança repressivo decorre exclusivamente do fato de que essa ação tem como verdadeira condição a necessidade de que o ato impugnado tenha

---

<sup>154</sup> Como o contribuinte potencial não se exime de cumprir os deveres instrumentais, cessado o efeito da norma suspensiva, o Fisco depois de 30 dias, se não houver pagamento, estará autorizado a inscrever em dívida ativa o crédito tributário constituído na declaração e cobrá-lo judicialmente.

<sup>155</sup> Art. 18, da Lei Federal nº 6.830/1980.

154

vido produzido por autoridade pública<sup>156</sup> no exercício de suas atribuições funcionais<sup>157</sup>.

Assim, a opção pela ação anulatória será mais ampla, pois não se restringe à hipótese de constituição da obrigação tributária pela autoridade administrativa, mas pode a lide<sup>158</sup> advir da hipótese de constituição da obrigação tributária pela via do "lançamento por homologação". E deverá sempre ser utilizada quando já tiver transcorrido mais de 120 dias da ciência do ato de constituição da obrigação tributária pela autoridade fiscal.

Essas ações anti-exacionais têm natureza repressiva porque são propostas depois da constituição da obrigação tributária, quando já estão definidos em norma individual e concreta os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária.

O interesse de agir do sujeito que efetivamente tem o dever jurídico de prestar o tributo surge no instante em que o contribuinte mencionado no ato de constituição da obrigação tributária pretende não se sujeitar ao dever jurídico de adimplir o tributo.

Isso implica reconhecer que tais ações somente poderão ser movidas quando já houver obrigação tributária efetiva, depois de editada a linguagem competente para constituição da obrigação tributária.

---

<sup>156</sup> Constituição Federal:

"Art. 5º. (...)

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas corpus" ou "habeas data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;"

<sup>157</sup> Preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello: "a Administração Pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar interesse de outrem: o da coletividade. É em nome do interesse público - o do corpo social - que tem de agir, fazendo-o na conformidade da *intentio legis*. Portanto, exerce "função", instituto - como visto - que se traduz na idéia de indeclinável atrelamento a um fim preestabelecido e que deve ser atendido para o benefício de um terceiro. É situação oposta à da autonomia da vontade, típica do Direito Privado." - Curso de Direito Administrativo. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 87.

<sup>158</sup> Celso Agrícola Barbi, citando Carnelutti, afirma que a lide existe quando "alguém pretende a tutela de um seu interesse em contraste com o interesse de outrem e este resiste pela lesão do interesse ou pela contestação da pretensão." - Ação Declaratória Principal e Incidente. 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 82/83.

No pedido constante da petição inicial da ação anti-exacional repressiva o contribuinte requer a prolação de uma sentença de procedência que desconstitua a relação jurídico-tributária, afastando, com isso, o seu dever de pagar o tributo e o direito de crédito do Fisco.

A sentença de procedência prolatada nas ações anti-exacionais repressivas interfere na eficácia da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, impedindo a causalidade jurídica, já que afasta o vínculo entre os sujeitos da relação jurídica.

Obtendo a sentença de procedência do seu pedido, o sujeito ativo da relação processual (contribuinte) terá em suas mãos uma norma individual e concreta que lhe permite não pagar o tributo insculpido na norma individual e concreta-constitutiva e, correlatamente, proíbe o Fisco de exigir o pretendido crédito tributário.

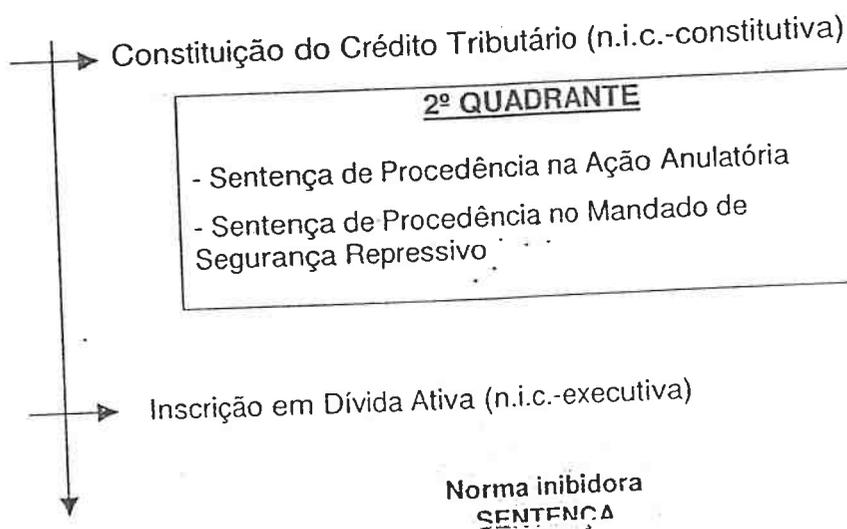
Com isso, a sentença de procedência proferida nessas espécies de ação inova o ordenamento jurídico e produz efeitos retrospectivos, para o passado, pois afeta a norma individual e concreta da constituição da obrigação tributária, sobrepondo os seus efeitos sobre os dela.

Nessa hipótese (a de procedência da ação anti-exacional repressiva) há que se reconhecer que a sentença produzirá também os efeitos de uma "norma inibidora", pois bloqueia o progresso do processo de positivação de maneira a afetar a norma de exigibilidade da obrigação tributária.

*se em efeito?*  
 pois que impede o  
 proz. de positivação, ela  
 o realiza extinguindo  
 a obrig. trib.

Isto porque, a sentença de procedência da ação anti-exacional repressiva tem conteúdo de norma proibitiva do Fisco de exigir a obrigação tributária, impedindo a prática do futuro ato de inscrição em dívida ativa.<sup>159</sup>

Do que decorre a conclusão de que essa sentença tem como efeito a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária efetiva, porque impede a progressão do processo de positivação no sentido da inscrição em dívida ativa, da edição da norma individual e concreta-executiva.<sup>160</sup>



→ não é  
extinguido

<sup>159</sup> "TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - ATIVIDADE FISCAL NO CURSO DE SENTENÇA CONCESSIVA DE SEGURANÇA.

1. Na vigência de sentença que reconheceu o direito da empresa não cabe atuar a Fazenda para inscrever crédito na dívida ativa.

2. Suspensividade do proceder fiscal até o trânsito em julgado da primeira sentença concessiva.

3. Recurso especial improvido." (RESP 330.810/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 02/06/2003)

<sup>160</sup> Em sentido contrário o recente acórdão do Superior Tribunal de Justiça. Como demonstra a ementa do julgado, transcrita abaixo, a sentença de procedência da ação anulatória não impede o prosseguimento da execução fiscal, em função de a lista do artigo 151 do Código Tributário Nacional ser taxativa:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA JULGADA PROCEDENTE EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. HIPÓTESE NÃO PREVISTA NO ART. 151 DO CTN. AUSÊNCIA DE DEPOSITO INTEGRAL DO DÉBITO. POSSIBILIDADE DE AJUIZAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL.

I - O recorrente pretende o reconhecimento de relação de prejudicialidade entre ação anulatória de débito fiscal e ação de execução fiscal, pugnando pela suspensão desta última ante o proferimento de decisão final da primeira.

II - Entretanto, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de que a suspensão do processo executivo fiscal depende de garantia do juízo, nos termos do art. 151 do CTN, o que impede que se entenda como regra a suspensão do feito executivo em face do trâmite concorrente de demanda anulatória de débito fiscal. Precedentes: REsp nº 763.413/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 07/11/2005 e REsp nº 764.612/SP, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 12/09/2005.

III - Recurso especial improvido." (RESP 726.308/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ 25/05/2006)

Contudo, se a sentença da ação anti-exacional repressiva for pela improcedência do pedido do autor nenhuma alteração produzirá no sistema, já que o processo de positivação poderá prosseguir regularmente em busca da extinção da obrigação tributária. Isso se dará com a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da competente execução fiscal pelo Fisco.

### **3.3 A sentença da ação anulatória e do mandado de segurança repressivo: 3º quadrante do processo de positivação da obrigação tributária**

Primeiramente cumpre anotar que, apesar de a Medida Cautelar preparatória da Execução Fiscal estar indicada no 3º quadrante como ação anti-exacional, tendo em vista a sua peculiaridade, ela será tratada em tópico específico a seguir.

As ações anti-exacionais repressivas passíveis de serem movidas pelo contribuinte recebem a mesma denominação daquelas utilizadas para desconstituir a n.i.c.-constitutiva da obrigação tributária, são elas o mandado de segurança repressivo e a ação anulatória.

Observado o processo de positivação em seu 3º quadrante o objetivo do contribuinte ao intentar o mandado de segurança repressivo, ou a ação anulatória, será a desconstituição da norma individual e concreta-executiva corporificada na certidão de dívida ativa.

O ato de inscrição da obrigação tributária na dívida ativa é praticado exclusivamente por pessoa que integra a administração pública, especificamente o Procurador da Fazenda, que é a pessoa a quem compete institucionalmente representar a Fazenda Pública em juízo para que esta possa compor a relação jurídica processual.

Assim, por ser o Procurador da Fazenda autoridade pública, assim como a autoridade fiscal que efetua o lançamento, dúvida não existe quanto ao cabimento do mandado de segurança repressivo passível de impetração contra o ato de inscrição da obrigação tributária na dívida ativa.

Essa questão já foi discutida no Poder Judiciário, tendo o Supremo Tribunal Federal por suas duas Turmas se posicionado pelo cabimento do mandado de segurança contra o ato de inscrição, como bem o demonstram as ementas abaixo transcritas:

*“É o mandado de segurança remédio próprio, para que se cancele a inscrição manifestamente ilegal do débito da Fazenda Pública.” (RE 21.795/DF, Rel. Habermann Guimarães, 2ª Turma, j. 26/06/1953)*

*“A dívida fiscal só se torna exigível depois de inscrita e não dá notificação para o pagamento, nascendo da inscrição o direito de insurgir-se o contribuinte contra ela, por via do mandado de segurança. Recurso Extraordinário desprovido.” (RE 71.319/MG, Rel. Amaral Santos, 1ª Turma, j. 28/05/1971)*

O mandado de segurança deverá ser impetrado em até 120 dias da ciência pelo contribuinte da prática do ato de inscrição em dívida ativa, tal como prescreve o artigo 18 da Lei Federal nº 1.533/1951 e, obtendo uma sentença de procedência, terá editada em seu favor uma norma individual e concreta proibitiva de o Fisco exigir o crédito tributário<sup>161</sup> e permissiva para não ser cobrado. Portanto, pode-se reputar a sentença como uma norma desconstitutiva da obrigação tributária de grau de exigibilidade forte.

---

<sup>161</sup> Expressão utilizada no sentido de prestação pecuniária.

Já a ação anulatória poderá ser proposta em até 5 anos do ato de inscrição, prazo este que estará limitado à efetivação de constrição patrimonial nos autos de uma execução fiscal proposta pelo Procurador da Fazenda Pública.

Isto porque, se a execução fiscal tiver sido proposta e já houver ocorrido a penhora, por exemplo, o contribuinte terá de fazer a sua defesa por meio dos Embargos à Execução Fiscal e assim combater a cobrança, observado o prazo de 30 dias previsto na Lei Federal nº 6.830/1980, contados (i) ou do depósito, (ii) ou da juntada da prova da fiança bancária, ou (iii) da intimação da penhora.

Caso o contribuinte-executado perca o prazo de 30 dias para oposição dos Embargos à Execução Fiscal não mais poderá ele utilizar a ação anulatória, visto que, como mencionado antes, para cada momento do processo de positivação há uma ação própria e, já se encontrando o processo de positivação na fase da invasão patrimonial nos autos de uma execução fiscal, a ação cabível é os Embargos à Execução Fiscal.

Estando superada cada uma das etapas do processo de positivação da obrigação tributária, não é possível retroceder e utilizar uma ação cujo conteúdo da sentença não terá o condão de atingir a exigibilidade da norma individual e concreta no grau de concretude em que ela se encontre, quando já transportada para um outro momento de sua exigibilidade.

Cabe aqui lembrar os ensinamentos de Rodrigo Dalla Pria, quando cuida da etapa do processo de positivação em que se verifica o decurso do prazo para oposição dos Embargos à Execução fiscal:

*“Este é o fim do processo de positivação do direito. Aqui, a norma tributária atinge a sua máxima concretude, perpetuando seus efeitos e promovendo a estabilidade das relações jurídicas. É, a partir de agora, ato jurídico perfeito, com imutabilidade determinada pela*

*ausência de instrumento processual com eficácia para desconstituí-la.*<sup>162</sup>

Imaginando-se, então, que não se verificou no caso concreto a hipótese de constrição patrimonial em uma execução fiscal, mas já transcorreu 120 dias da prática do ato de inscrição, nessas circunstâncias o contribuinte estará apto a propor a ação anulatória que, em sendo julgada procedente, implicará a edição de uma norma individual e concreta desconstitutiva do título executivo de inscrição da obrigação tributária na dívida ativa (assim como a verificada no mandado de segurança repressivo).

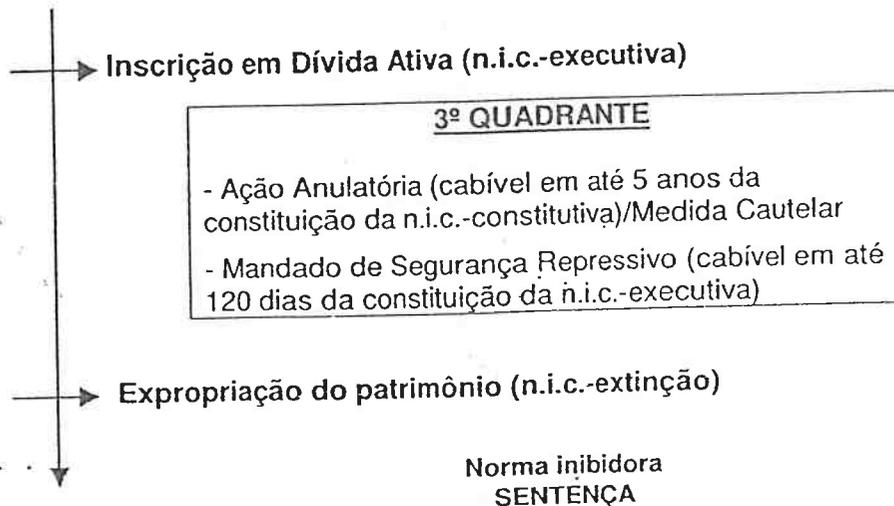
Tal norma individual e concreta desconstitutiva do título executivo de inscrição da obrigação tributária na dívida ativa permite ao contribuinte não se sujeitar ao dever de pagar o tributo e proíbe o Fisco de exigir o seu crédito tributário.

Disso decorre que, o mesmo efeito produzido pelas sentenças das ações anti-exacionais preventivas, a sentença de procedência das ações anti-exacionais repressivas cabíveis contra o ato de inscrição em dívida ativa constituem verdadeiras "normas inibidoras", pois bloqueiam o progresso processo de positivação.

Em outras, palavras são dotadas dos mesmos efeitos das regras suspensivas de exigibilidade previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

---

<sup>162</sup> O Processo de Positivação da Norma Jurídica Tributária e a Fixação da Tutela Jurisdicional apta a dirimir os Conflitos havidos entre Contribuinte e Fisco. In *Processo Tributário Analítico*. Coord. Paulo Cesar Conrado, 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2003, p. 66.



Da mesma forma que a sentença da Ação Anulatória, ou do Mandado de Segurança Repressivo manejado contra a n.i.c.-constitutiva, a norma individual e concreta constituída na sentença da Ação Anulatória e do Mandado de Segurança Repressivo intentado contra a n.i.c.-executiva tem efeito retrospectivo.

Contudo, distingue-se o conteúdo da sentença da Ação Anulatória e do Mandado de Segurança Repressivo intentado contra a n.i.c.-executiva, uma vez que abala imediatamente a n.i.c.-executiva e mediamente a n.i.c.-constitutiva da obrigação, como decorrência lógica da desconstituição do título executivo constituído na n.i.c.-executiva.

Na hipótese de a sentença da Ação Anulatória, ou do Mandado de Segurança Repressivo, ser de improcedência, não havendo causa suspensiva da exigibilidade expressamente prevista no ordenamento jurídico, o processo de posituação da obrigação tributária percorrerá o seu curso normal com o ajuizamento da execução fiscal e os atos subseqüentes dele decorrente (citação, penhora, etc.).

### 3.4 A medida cautelar preparatória da execução fiscal

A medida cautelar preparatória da execução fiscal é um procedimento peculiar em razão do momento do processo de positivação em que ela pode ser utilizada.

A possibilidade ou necessidade de o contribuinte propor uma Medida Cautelar preparatória da Execução Fiscal se deve à inércia do Procurador da Fazenda Pública em ajuizar a ação de cobrança contra o contribuinte.

Analisando o ordenamento jurídico não há uma previsão literal do cabimento de uma medida preparatória ao ajuizamento da execução fiscal a ser proposta pelo contribuinte.

De fato, o que se verifica no ordenamento positivado é a previsão da Medida Cautelar Fiscal que poderá ser proposta pela Fazenda Pública contra o contribuinte (potencial ou efetivo), antes ou depois de proposta a execução fiscal, quando verificar qualquer uma das hipóteses indicadas no artigo 2º, da Lei Federal nº 8.397/1992:

*“Art. 2º. A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:*

*I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;*

*II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;*

*III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;*

*IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;*

*V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:*

*a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;*

*b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;*

- VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;
- VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;
- VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;
- IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito."

Apesar da previsão desse instrumento processual com objetivos claros e evidentes, o que se verifica nos dias de hoje, é a Fazenda Pública utilizando-se de meios outros, ilegítimos e oblíquos, para ver satisfeita a prestação do tributo.

Assim é o caso do "extrato de apoio para emissão de CND<sup>163</sup>" obtido na Secretaria da Receita Federal que aponta as "pendências fiscais" que impedem a emissão da certidão de regularidade fiscal do contribuinte, inviabilizando, com isso, o regular exercício de suas atividades.

Por meio dessa "lista de pendências", a Fazenda Pública de maneira indireta e às avessas da Lei, "força" o contribuinte a pagar a dívida ali apontada, tendo em vista a necessidade que ele tem de ter essa certidão de regularidade fiscal para, por exemplo, não sofrer multas quando distribuir lucros e dividendos aos seus sócios<sup>164</sup>, obter empréstimos em instituições financeiras públicas e privadas,

<sup>163</sup> Certidão Negativa de Débitos

<sup>164</sup> Lei Federal nº 4.357, de 16/07/1964:

"Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto [sic], taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;  
 b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;  
 c) (VETADO).

§ 1º. A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e  
 II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º. A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica."

participar de licitações, etc. Age assim, apesar de ter à sua disposição a Medida Cautelar Fiscal que deveria ser utilizada para assegurar o seu crédito tributário.

No Direito Positivo vigente, a medida cautelar é utilizada para garantir a efetividade da prestação da tutela jurisdicional de uma ação principal; poderá ser proposta no curso desta ação, ou em preparação a ela; hipótese em que a ação principal deverá ser distribuída no prazo de 30 dias contados da efetivação da cautela (art. 806, do Código de Processo Civil).<sup>165</sup>

Fora desse contexto normativo situa-se a Medida Cautelar preparatória da Execução Fiscal proposta pelo contribuinte, instrumento que vem sendo utilizado atualmente fundamentalmente por duas razões:

- (i) a necessidade de o contribuinte obter certidão de regularidade fiscal dos órgãos da administração pública federal, municipal e estadual (e distrital, se o caso); e
- (ii) a inércia do Procurador da Fazenda em ajuizar a ação de cobrança.

A medida cautelar preparatória da execução fiscal, proposta pelo contribuinte quando já praticado o ato de inscrição pelo Procurador da Fazenda Pública, surge como uma opção decorrente do seguinte contexto:

- (i) intenção do contribuinte de discutir a dívida nos autos dos Embargos à Execução Fiscal;
- (ii) a obtenção de decisão judicial que tenha estabelecido o dever de o contribuinte efetuar o depósito judicial do montante integral da dívida que lhe é reputada;<sup>166</sup>

<sup>165</sup> "Art. 806. Cabe à parte propor a ação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da efetivação da medida cautelar, quando esta for concedida em procedimento preparatório."

<sup>166</sup> É importante apontar que, pelos termos do artigo 38 da Lei Federal nº 6.830/1980, somente seria possível obter a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária em uma ação declaratória ou ação anulatória mediante o depósito integral do débito. Contudo, essa rigidez dessa Lei Federal está abrandada, atualmente, pela previsão contida no Código Tributário Nacional, segundo a qual a concessão de tutela antecipada nessas espécies de

- (iii) a inércia das Fazendas Públicas em propor a competente ação de cobrança (execução fiscal); e
- (iv) a constante necessidade de o contribuinte obter certidões de regularidade fiscal dos órgãos públicos Federal, Estadual e Municipal (Distrital, se o caso) para desenvolver regularmente as suas atividades.

Muito embora seja dever do Procurador da Fazenda propor a execução fiscal, em função do prazo de prescrição ser de 5 anos<sup>167</sup>, o que se verifica no dia-a-dia forense, é a distribuição dessa ação nos últimos dias do 5º ano (senão depois do 5º ano), assim, quando a extinção da obrigação tributária já a está "assombrando".

Como durante esse período, que vai da constituição definitiva da obrigação tributária aos 5 anos que tem o Procurador da Fazenda para ajuizar a execução fiscal<sup>168</sup>, o contribuinte precisa manter sua regularidade fiscal, esse é o instrumento processual que vem sendo utilizado para combater a inércia da Fazenda Pública: é a Medida Cautelar preparatória da Execução Fiscal.

Muitas vezes o contribuinte não dispõe em caixa os valores que são cobrados pela Fazenda Pública para efetuar o depósito e suspender à exigibilidade da obrigação tributária, ou não consegue obter a liminar, ou a tutela antecipada ou uma sentença de procedência, a fim de impedir a progressão do processo de positivação, e somente nos autos de uma execução fiscal estaria ele apto a oferecer carta de fiança ou bens em garantia da dívida.

---

ação, ou a concessão de liminar numa ação cautelar, tem o condão de suspender a exigibilidade da obrigação tributária (art. 151, V).  
<sup>167</sup> Código Tributário Nacional:  
 "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva."  
<sup>168</sup> Cumpre esclarecer que somente com o despacho que determinar a citação do devedor que resta interrompido o prazo de prescrição para a ação de cobrança da Fazenda Pública (parágrafo único, do art. 174 do Código Tributário Nacional, na redação que foi dada pela Lei Complementar Federal nº 118/2004).

Essa necessidade de ter em seu favor uma causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária é uma constância decorrente da necessidade de manter regular sua certidão fiscal. Em razão disso, não restou ao contribuinte senão provocar a jurisdição por meio da Medida Cautelar preparatória da Execução Fiscal para adiantar a garantia da dívida, a fim de poder ver suspensa a exigibilidade da obrigação tributária.

Nesse ponto é importante rememorar que, no Capítulo III, item 2.1, observada a linha do processo de posituação em cada um dos seus graus de exigibilidade da obrigação tributária (fraco; médio e forte), foram indicadas as causas reputadas hábeis pelo ordenamento jurídico para impedir a produção dos efeitos da norma de exigibilidade da obrigação tributária. Ainda naquela oportunidade, para o grau de exigibilidade forte, quadrante em que se encontra a inscrição em dívida ativa, anotou-se que a penhora de bens e a carta de fiança são causas suficientes para impedir a causalidade jurídica ao afetar o crédito tributário.

Na situação em que o contribuinte que não tem contra si ajuizada a ação de cobrança pela Fazenda Pública e precisa obter certidão positiva com efeitos de negativa (certidão que atesta a sua regularidade fiscal<sup>169</sup>), essa circunstância o leva a propor a Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal, a fim de obter a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, mediante o oferecimento de garantia da dívida por uma carta de fiança ou de bens que bastem para garanti-la.

---

<sup>169</sup> Código Tributário Nacional:

"Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa."

A carta de fiança a ser oferecida como garantia da obrigação tributária nos autos da Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal, assim como aquela que seria apresentada nos autos da Execução Fiscal, deverá observar as regras estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional por força do que prescreve o § 5º<sup>170</sup>, do artigo 9º, da Lei Federal nº 6.830/1980, que, atualmente, estão expressas na Resolução nº 724, de 20/01/1982, do Banco Central. São elas:

- cláusula de solidariedade, com renúncia ao benefício de ordem; e
- declaração de que a extensão da garantia abrangerá o valor da dívida original, juros e demais encargos exigíveis, inclusive correção monetária como indicado na Certidão de Dívida Ativa.

Caso por meio da Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal pretenda o contribuinte suspender a exigibilidade da obrigação tributária por meio do oferecimento de bens em garantia, deverão ser adotados pelo juiz os mesmos procedimentos da penhora que se realizaria no processo da Execução Fiscal, como a lavratura do termo de penhora com indicação e avaliação dos bens indicados como garantia, a indicação do depositário dos bens, a intimação do cônjuge na hipótese de o bem indicado à penhora ser um bem imóvel, etc (artigo 14<sup>171</sup>, da Lei Federal nº 6.830/1980).

Esclareça-se que na Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal o contribuinte não discutirá o mérito da obrigação tributária, mesmo porque, a sua função

<sup>170</sup> "Art. 9º. Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá: (...)  
§ 5º. A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional."

<sup>171</sup> "Art. 14. O Oficial de Justiça entregará contratê e cópia do termo ou do auto de penhora ou arresto, com a ordem de registro de que trata o artigo 7º, inciso IV:  
I - no Ofício próprio, se o bem for imóvel ou a ele equiparado;  
II - na repartição competente para emissão de certificado de registro, se for veículo;  
III - na Junta Comercial, na Bolsa de Valores, e na sociedade comercial, se forem ações, debênture, parte beneficiária, cota ou qualquer outro título, crédito ou direito societário nominativo."

no contexto processual é somente o de assegurar a eficácia do processo principal quando há inércia da Fazenda Pública em ajuizar a ação de cobrança.

Interessante notar, ainda, que a sentença de procedência da Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal não impedirá o ajuizamento da Execução Fiscal, eficácia essa que destoa das sentenças referidas nas demais ações anti-exacionais do contribuinte, ela terá o condão apenas de permitir ao contribuinte que mantenha suspensa a exigibilidade da obrigação tributária enquanto não houver o ajuizamento da ação de cobrança pelo Fisco e, conseqüentemente o que para si é muito importante para o desempenho de sua atividade, assegurar a sua regularidade fiscal.

E, tão logo seja proposta a ação de cobrança da dívida garantida pela Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal, o contribuinte deverá adotar as providências necessárias para transferir a garantia da Medida Cautelar para os autos da execução fiscal, oportunidade em que ser-lhe-á aberto o prazo para oposição dos Embargos à Execução estes, sim, ação anti-exacional repressiva.

### 3.4.1 A posição da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a medida cautelar preparatória da execução fiscal

Não ficaria completa a abordagem desse tema sem demonstrar como se orientou e atualmente se pronuncia a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>172</sup> a respeito do cabimento da Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal.

---

<sup>172</sup> Opta-se por trazer à baila apenas a história da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que é aquela Corte que "diz" a última palavra a respeito dessa questão, cuja orientação geralmente influencia nas decisões das instâncias inferiores, como se verifica atualmente.

Até recentemente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entendia pelo pleno cabimento da Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal, cuja caução nela oferecida teria o condão de tão-somente suspender a exigibilidade da obrigação tributária para obrigar o Fisco a emitir a certidão de regularidade fiscal do contribuinte.

As ementas dos precedentes abaixo transcritas confirmam essa afirmação:

*“TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. PENHORA DE BENS SUFICIENTES. A execução fiscal que, em princípio, agrava a situação do devedor pode, ao revés, beneficiá-lo com a possibilidade de obter a certidão positiva com efeitos de negativa (CTN, art. 206); trata-se de um efeito reflexo da penhora, cuja função primeira é a de garantir a execução - reflexo inevitável porque, suficiente a penhora, os interesses que a certidão negativa visa acautelar já estão preservados. Mas daí não se segue que, enquanto a execução fiscal não for ajuizada, o devedor capaz de indicar bens suficientes à penhora tenha direito à certidão positiva com efeito de negativa, porque aí os interesses que a certidão negativa visa tutelar estão a descoberto. A solução pode ser outra se, como no caso, o contribuinte antecipar a prestação da garantia em Juízo, de forma cautelar. Recurso especial não conhecido.”*  
(RESP 99.653/SP, Rel. Min. Ari Pargendier, 2ª Turma, j. 15/10/1998, DJ 23/11/1998)

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA.*

*1. Dispõe o artigo 206 do CTN que: tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida.*

2. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda. Precedentes (REsp 363.518, Resp 99.653 e REsp 424.166).

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

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

5. Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão.

6. Recurso Especial desprovido.<sup>173</sup> (RESP 536.037/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/acórdão Min. Luiz Fux<sup>174</sup>, 1ª Turma, j. 12/04/2005, DJ 23/05/2005)

<sup>173</sup> Nesse acórdão o voto-vencido, prolatado pelo Min. Teori Albino Zavascki, foi pautado nos seguintes fundamentos:

"1. Nos termos do art. 206 do CTN, pendente débito tributário, somente é viável a expedição de certidão positiva com efeito de negativa nos casos em que (a) o débito não está vencido, (b) a exigibilidade do crédito tributário está suspensa ou (c) o débito é objeto de execução judicial em que a penhora tenha sido efetivada.

2. Entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas, de forma exaustiva, no art. 151 do CTN, e que legitimam a expedição da certidão, duas se relacionam a créditos tributários objeto de questionamento em juízo: (a) depósito em dinheiro do montante integral do tributo questionado (inciso II), e (b) concessão de liminar em mandado de segurança (inciso IV) ou de antecipação de tutela em outra espécie de ação (inciso V).

3. As medidas antecipatórias, em tais casos, supõem (a) que o contribuinte tome a iniciativa da demanda judicial (mandado de segurança ou ação declaratória ou desconstitutiva) e (b) que demonstre não apenas o risco de dano, mas sobretudo a relevância do seu direito, ou seja, a notória ilegitimidade da exigência fiscal.

Contudo, por força da interpretação estreita que o Superior Tribunal de Justiça vem dando às disposições do artigo 151 do Código Tributário Nacional, pela taxatividade das causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária, como

4. "O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro" (súmula 112/STJ). Embora não seja condição para o ajuizamento de demanda judicial pelo contribuinte, o depósito em dinheiro foi também erigido por lei como requisito de garantia indispensável para inibir a execução do crédito pela Fazenda (art. 38 da Lei 6.830/80).

5. Os embargos à execução não são a única forma de defesa dos interesses do contribuinte perante o Fisco. O sistema lhe oferece outros modos, que independem de oferta de qualquer garantia, para desde logo se livrar de exigências fiscais ilegítimas: o mandado de segurança, a ação declaratória de nulidade, a ação desconstitutiva. Em qualquer destas demandas poderá o devedor, inclusive, obter liminar que suspenda a exigibilidade do crédito (e, conseqüentemente, permita a expedição de certidão), bastando para tanto que convença o juiz de que há relevância em seu direito. Se, entretanto, optar por outorga de garantia, há de fazê-lo pelo modo exigido pelo legislador: o depósito integral em dinheiro do valor do tributo questionado.

6. É falaciosa, destarte, a idéia de que o Fisco causa "dano" ao contribuinte se houver demora em ajuizar a execução, ou a de que o contribuinte tem o "direito" de ser executado pelo Fisco. A ação cautelar baseada em tais fundamentos esconde o seu real motivo, que é o de criar nova e artificiosa condição para obter a expedição de certidão negativa de um débito tributário cuja exigibilidade não foi suspensa nem está garantido na forma exigida por lei. A medida, portanto, opera em fraude aos arts. 151 e 206 do CTN e ao art. 38 da Lei 6.830/80.

7. Por outro lado, não se pode equiparar o oferecimento de caução, pelo devedor, à constituição da penhora, na execução fiscal. A penhora está cercada de formalidades próprias, que acobertam o crédito com garantia de higidez jurídica não alcançável pela simples caução de um bem da livre escolha do devedor, nomeadamente: (a) a observância obrigatória da ordem prevista no art. 11 da Lei 6.830/80, em que figura, em primeiro lugar, a penhora de dinheiro; (b) a submissão da indicação do bem ao controle da parte contrária e à decisão do juiz; (c) o depósito judicial do dinheiro ou a remoção do bem penhorado, com a nomeação de fiel depositário; (d) a avaliação do bem, o reforço ou a substituição da penhora, com a finalidade de averiguar a sua suficiência e adequação da garantia à satisfação do débito com todos os seus acessórios.

8. O cuidado do legislador ao fixar exaustivamente as hipóteses de suspensão da exigibilidade de tributos e de cercar de adequadas garantias a expedição de certidões negativas (ou positivas com efeito de negativas), tem razão de ser que vai além do resguardo dos interesses do Fisco. Busca-se dar segurança ao sistema como um todo, inclusive aos negócios jurídicos que terceiros, particulares, possam vir a celebrar com os devedores de tributo. A indevida ou gratuita expedição da certidão fiscal poderá comprometer gravemente a segurança dessas relações jurídicas, assumidas na crença da seriedade e da fidelidade da certidão. É risco a que estarão sujeitos, não propriamente o Fisco - cujos créditos, apesar de a certidão negativa sugerir o contrário, continuarão existindo, íntegros, inabalados e, mais ainda, garantidos com privilégios e preferências sobre os dos demais credores -, mas os terceiros que, assumindo compromissos na confiança da fé pública que a certidão negativa deve inspirar, poderão vir a ter sua confiança futuramente fraudada, por ter sido atestado, por certidão oficial, como verdadeiro um fato que não era verdadeiro. Nessas circunstâncias, expedir certidão, sem rígidas garantias, atenta contra a segurança das relações jurídicas, especialmente quando o devedor não contesta a legitimidade do crédito tributário pendente.

9. A utilização da via da "ação cautelar", com a finalidade a que aparentemente se propõe, constitui evidente anomalia processual. É uma espécie de medida de "produção antecipada de penhora", que serviria para "acautelar" os interesses, não do autor, mas sim do réu. Tratar-se-ia, assim, de cautelar preparatória ou antecedente de uma ação principal a ser proposta, não pelo autor da cautelar, mas sim contra ele. O ajuizamento da "ação principal", pelo réu da cautelar, seria, portanto, não o exercício de seu direito constitucional de acesso ao Judiciário, mas sim um dever legal do credor, que lhe tolheria a possibilidade de adotar outras formas para cobrança de seu crédito.

10. Em verdade, o objetivo dessa estranha "ação cautelar" não é o que aparenta ser. O que com ela se busca não é medida cautelar, e sim, por via transversa, medida de caráter nitidamente satisfativo de um interesse do devedor: o de obter uma certidão negativa que, pelas vias legais normais, não obteria, já que o débito fiscal existe, não está contestado, não está com sua exigibilidade suspensa e não está garantido na forma exigida por lei.

11. Recurso especial provido.<sup>174</sup>

Interessante apontar que a posição do Ministro Luiz Fux nesse julgamento, datada de 12/04/2005, é conjuente em reconhecer o cabimento da Medida Cautelar preparatória da Execução Fiscal. Entretanto, não consta em seu voto qualquer apontamento a respeito da mudança de seu entendimento, posto que em julgamento datado de 03/03/2005, ou seja, apenas 1 mês antes dessa sua posição, esse mesmo Ministro no julgamento do RESP 545.871/PR havia acompanhado o voto do Min. Teori Albino Zavascki, orientação diametralmente oposta à que adota.

já foi mencionado no item 2 deste Capítulo, a sua jurisprudência está mudando e seguindo a toada do descabimento da Medida Cautelar preparatória da Execução Fiscal como instrumento hábil para suspender a exigibilidade da obrigação tributária e assegurar a emissão da certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos adotados pelo voto do Min. Teori Albino Zavascki no REsp 536.037/PR, transcrito em nota de rodapé.

Exemplo dessa orientação do Superior Tribunal de Justiça que, nos dias atuais, repudia a Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal é o acórdão prolatado no RESP 572.157/RS, cuja ementa é a seguinte:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR PROPOSTA PELO CONTRIBUINTE. OFERECIMENTO DE CAUÇÃO REAL. PRETENDIDA EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITO DE NEGATIVA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. PROVIMENTO.*

*1. Ao optar pela antecipação, em sede de ação cautelar, da garantia ao Juízo para fins de penhora em futura execução fiscal, pretendendo, com isso, obter a Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa, a contribuinte não observou a ordem estabelecida no art. 11 da Lei 6.830/80, ou seja, apresentou caução de um bem móvel quando deveria ter efetuado o depósito em dinheiro no valor integral do débito. Se o próprio devedor é quem afirma que ofereceu a caução real, não para suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas para assegurar que, se e quando a Fazenda Nacional viesse a ajuizar a execução fiscal, essa poderia ser garantida com o bem caucionado, então não se verifica nenhuma das hipóteses de incidência do disposto no art. 206 do Código Tributário Nacional, quais sejam "a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa".*

*2. Recurso especial provido." (RESP 572.157/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/acórdão Min. Denise Arruda, 1ª Turma, j. 03/02/2005, DJ 14/11/2005)*

Observadas as premissas fixadas nesse trabalho, há que se reconhecer a possibilidade (para não se dizer necessidade) de renovação restauradora da precedente orientação do Superior Tribunal de Justiça a respeito do assunto.

Isto porque, estando estabelecido que o ordenamento jurídico, para o grau de exigibilidade forte da norma individual e concreta-executiva, assegura como causa suspensiva dessa exigibilidade nesse instante, ou o depósito do montante integral, ou a carta de fiança, ou a penhora de bens, se não foi proposta a ação de cobrança pelo Fisco, a fim de evitar os prejuízos decorrentes da inscrição em dívida ativa (não obtenção de certidão de regularidade fiscal, *v.g.*), não há como se negar o cabimento da Medida Cautelar Preparatória da Execução Fiscal pelo contribuinte cuja tramitação não obstruirá e nem causará nenhum prejuízo ao Fisco, visto que, ao contrário, assegurar-lhe-á antecipadamente a garantia da dívida.

