

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

ROLANDO RAUL MORO

**A TUTELA JUDICIAL DE URGÊNCIA DA
SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEVIDO**

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso

Orientador

Porto Alegre
2006

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

A TUTELA JUDICIAL DE URGÊNCIA DA SUSPENSÃO DA
EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEVIDO

Dissertação apresentada, como exigência parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, no Curso de Pós-Graduação em Direito da PUCRS, sob a orientação do Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso.

ROLANDO RAUL MORO

PORTO ALEGRE – RS

2006

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

M867t Moro, Rolando Raul
A tutela judicial de urgência da suspensão da exigibilidade do
crédito tributário indevido. – Porto Alegre, 2006.
144 f.

Dissertação (Mestrado) – Fac. de Direito, PUCRS, 2006.
Orientador Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Veloso.

1. Antecipação de Tutela. 2. Tributos. 3. Liminares (Direito).
4. Mandado de Segurança. 5. Tutela Cautelar. 6. Medidas
Liminares. 7. Ações (Direito). 8. Justiça (Direito). I. Velloso,
Paulo Antônio Caliendo. II. Título.

CDD (Dir) 341.46

Bibliotecária Responsável
Iara Breda de Azeredo
CRB 10/1379

Dedico o presente trabalho ao meu pai, Francisco Luiz Moro, a minha mãe, Marisa Helena Moro, ao meu irmão, Alex Moro, a minha irmã, Paloma Moro, e a minha inseparável companheira, Tatiana Moraes, todos que não pouparam amor e carinho para que eu chegasse aonde cheguei, e que formam o meu pequeno, mas imenso mundo.

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, Ele estava lá. Em verdade, Ele está em qualquer lugar. O seu Reino não está nas paredes, nos prédios suntuosos, nos altares, nas estátuas, nos Santos ou nas igrejas. Bata em uma pedra ou em uma madeira e Ele estará lá; plante uma semente ou irrigue uma árvore e Ele também estará lá.

Na realidade, Ele está dentro de nós, em nossos corações, em nossa alma. Ocorre que muitos não o querem ver, não o querem sentir; preferem ignorá-lo embora Ele nunca os abandone. Eu, que um dia quase o abandonei, sei como é bom viver tendo Ele em minha vida. Tento, e muitas vezes consigo, por em prática seus ensinamentos. A Você, Deus, meu muito obrigado por tudo que conquistei e por seus infinitos perdão e tolerância.

À coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, em especial aos professores Dr. Juarez Freitas, Dr. Ingo Wolfgang Sarlet, Dr. Araken de Assis, Ms. Sérgio Gilberto Porto, Dr. José Maria Tesheiner, Dr. Tadeu Weber, Dr. Orides Mezzaroba e Dr. Carlos André Souza Birnfeld, muito obrigado por sua benevolência em me selecionar, em um processo de ingresso altamente competitivo e seletivo, para cursar o seletivo mestrado em Direito, ênfase em Teoria da Jurisdição, dessa tão bem conceituada universidade. A todos vocês, meu muito obrigado.

Ao professor e amigo, Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, que soube me ouvir e orientar – tarefa não fácil – para que a presente dissertação tivesse forma e conteúdo. Não esquecerei de sua mão segura e amiga nas horas de dúvidas que tinha. Sem você, certamente, não lograria êxito. Meus sinceros agradecimentos.

Por fim, a minha companheira, a advogada e especialista em Direito Tributário, Tatiana Moraes, meu apreço. Sabes as inúmeras horas que me ausentei de teu convívio. Sabes, também, das privações que tivemos para que eu pudesse concretizar o sonho de ser Mestre em Direito. Sabes, também, da tua participação direta na realização deste trabalho. Por tudo isso, não existindo palavras que possam quantificar meu agradecimento a você, muito obrigado.

“A justiça realizada morosamente é sobretudo um grave mal social; provoca danos econômicos (imobilizando bens e capitais), favorece a especulação e a insolvência, acentua a discriminação entre os que têm a possibilidade de esperar e aqueles que, esperando, tudo têm a perder. Um processo que perdura por longo tempo transforma-se também em um cômodo instrumento de ameaça e pressão, em uma arma formidável nas mãos dos mais fortes para ditar ao adversário as condições da rendição”.

RESUMO

O presente trabalho é de suma importância no estudo sobre a concessão de liminar de antecipação de tutela em mandado de segurança tributário, em ação declaratória tributária, em ação anulatória de débito fiscal, em exceção de pré-executividade fiscal ou em embargos à execução fiscal, ou liminar de tutela cautelar em ação cautelar inominada tributária, em face da Fazenda Pública para obter-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido em virtude de lei inconstitucional ou ilegal. Para tanto, examinar-se-ão os conceitos basilares sobre a matéria em questão, como o conceito de tributo, sua natureza jurídica, sua classificação, sua classificação quanto às espécies, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a distinção entre processo e procedimento, os atos judiciais, as espécies de ações judiciais, a distinção de antecipação de tutela, tutela cautelar e medida liminar, e as limitações legais à concessão de liminares em face da Fazenda Pública. Após, analisar-se-ão as ações judiciais tributárias antiexacionais impróprias e próprias onde o contribuinte pode buscar a tutela, liminar, da suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido com o mandado de segurança tributário, a ação cautelar inominada tributária, a ação anulatória de débito fiscal, a ação declaratória tributária, os embargos de devedor à execução fiscal e a exceção de pré-executividade fiscal. Para tal, utilizar-se-á o método dedutivo quando da abordagem do tema e o dissertativo em relação ao procedimento. Pelo encaminhamento dado à investigação feita, concluir-se-á que o Poder Judiciário não pode deixar de dar uma imediata e pronta resposta ao jurisdicionado na suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido, pois “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação” em uma ordem jurídica onde a dignidade da pessoa humana é o fundamento basilar da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: tributo, suspensão, exigibilidade, ação, antecipação de tutela, cautelar.

ABSTRACT

This research is extremely relevant since it presents an issue related to the concession of preliminary anticipation of tutelage in a tributary commission of security, in an action of tributary declaration as well as in an action that extinguishes the fiscal debt, except the pre-fiscal execution or financial embaressment to the fiscal execution, or the preliminary precaution tutelage in an action that safeguards innominate tributary actions, considering Public Treasure in order to get the suspension of the demand of the improper tributary credit, related to the illegal and unconstitutional law. Thus, we present some concepts about the topic, such as the tax and the nature of its origin, its classification related to its categories, the suspension of the demand of tributary credit, the difference between process and procedure, its judicial acts, its types, the distinction between the anticipation of tutelage, a precaution act and its preliminary measure and also its legal limitation to the preliminary concession, considering Public Treasure. We also analyze the improper and judicial tributary anti-exactions actions – this is where the taxpayer can find tutelage, preliminary, the abolishment of the necessity of the improper tributary credit, the action that annuls the fiscal debt, the declarative tributary action, the debtor's embaressment to the fiscal execution and also the exception related to the fiscal pre-execution. In order to develop the paper, we applied the deductive method to present the topic as well as the dissertation, while showing the procedures. We concluded that Judicial Power should give an immediate answer to the jurisdictional in the suspension to the demand of the improper tributary credit, since the “law cannot exclude the analyses of injury and threat to the right made by Judicial Power”, “citizens are not obliged to do or not to do anything, just if those actions were under the law”, and also “taking into account judicial and administrative field, people have the right undergo a process and have the means to guaranty the celerity of its tramitation” in a juridical order where the dignity of human beings is the fundamental basis of the Federal Republic of Brazil.

Key-words: tribute, suspension, demand, action, anticipation of tutelage and precaution.

SUMÁRIO

1 FUNDAMENTOS APLICÁVEIS À SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.....	14
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEVIDO.....	14
1.1 Conceito de tributo	14
1.2 Natureza jurídica dos tributos.....	20
1.3 Classificação dos tributos.....	21
1.4 Classificação dos tributos quanto às espécies	24
1.5 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	32
1.6 Processo e procedimento.....	33
1.7 Atos judiciais.....	34
1.8 Espécies de ações judiciais.....	37
2 ANTECIPAÇÃO DE TUTELA, TUTELA CAUTELAR E MEDIDA LIMINAR	41
2.1 O tempo e o processo.....	41
2.2 Antecipação de tutela.....	44
2.2.1 Antecipação de tutela e a harmonização dos princípios da segurança jurídica e da efetividade do processo	44
2.2.2 Requisitos da antecipação de tutela	50
2.2.2.1 Prova inequívoca da verossimilhança do direito alegado.....	52
2.2.2.2 Fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação.....	53

2.2.2.3 Abuso do direito de defesa ou manifesto propósito protelatório do réu	66
2.2.2.4 Reversibilidade da medida antecipatória	67
2.2.3 Natureza jurídica	68
2.2.4 Conteúdo da antecipação de tutela	69
2.2.5 Antecipação de tutela em matéria tributária	71
2.3 Tutela cautelar	73
2.3.1 Conceito de tutela cautelar	73
2.3.2 Requisitos da tutela cautelar	74
2.4 Medida liminar	75
3 LIMITAÇÕES LEGAIS À CONCESSÃO DE LIMINARES	77
CONTRA A FAZENDA PÚBLICA	77
3.1 Introdução do tema	77
3.2 O regime do precatório	78
3.3 O reexame necessário	80
3.4 A Lei n. 9.494/97	81
3.5 A Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 04	85
4 AÇÕES JUDICIAIS TRIBUTÁRIAS ANTIEXACIONAIS	92
4.1 Prolegômenos	92
4.2 Mandado de segurança tributário	94
4.2.1 Previsão constitucional	94
4.2.2 Conceito	94
4.2.3 Medida liminar	97
4.2.4 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário	98
4.2.5 Compensação do crédito tributário	99
4.3 Ação declaratória tributária	104
4.4 Ação anulatória de débito fiscal	110

4.5 Ação cautelar inominada tributária.....	117
4.6 Embargos de devedor à execução fiscal	122
4.7 Exceção de pré-executividade fiscal.....	126
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	133
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	138

INTRODUÇÃO

O presente trabalho dissertativo tem como objeto o estudo das hipóteses em que o contribuinte pode buscar, perante o Poder Judiciário, a tutela de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido da Fazenda Pública decorrente de um tributo inconstitucional ou ilegal.

Para tanto, analisar-se-ão os conceitos e distinções de alguns institutos importantes e necessários para a análise do tema em questão.

No primeiro capítulo discorrer-se-á sobre o conceito de tributo, sua natureza jurídica, sua classificação, em especial a classificação quanto às espécies tributárias, e citar-se-ão as hipóteses legais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do Código Tributário Nacional). Em seguida, far-se-á a distinção entre processo e procedimento, os atos judiciais, e as espécies de ações.

No segundo capítulo far-se-á a distinção entre antecipação de tutela, tutela cautelar e medida liminar.

Primeiramente, discorrer-se-á sobre “o tempo e o processo”. Após, sobre o instituto da antecipação de tutela, analisar-se-á a antecipação de tutela e a harmonização dos princípios da segurança jurídica e da efetividade do processo, seus requisitos legais, sua natureza jurídica, o

conteúdo jurídico do que é antecipado, e a antecipação em matéria tributária. Sobre a tutela cautelar, falar-se-á sobre o seu conceito e seus requisitos legais. Finalmente, tratar-se-á sobre a medida liminar.

Dentre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário elencadas no art. 151 do CTN, o que será abordado no presente trabalho é a concessão de medida liminar de antecipação de tutela em mandado de segurança tributário, ação declaratória tributária, ação anulatória de débito fiscal, embargos de devedor à execução fiscal e exceção de pré-executividade fiscal, e medida liminar cautelar em ação cautelar inominada (art. 151, incisos IV e V, do CTN).

Inovando-se, quando do estudo da distinção entre antecipação de tutela, tutela cautelar e medida liminar, defender-se-á uma nova leitura do conceito de dano irreparável – o *periculum in mora* – requisito comum de ambos institutos, em ação judicial proposta em face da Fazenda Pública. Este já haveria quando o contribuinte for compelido a fazer ou deixar de fazer algo ilegal. Por exemplo, efetuar o pagamento de um tributo inconstitucional ou ilegal, o que seria conjurável via medida liminar de antecipação de tutela, ou medida liminar de tutela cautelar, na competente ação judicial tributária antiexacional.

No terceiro capítulo analisar-se-ão as limitações legais à concessão de liminares contra a Fazenda Pública. Para tal, após a introdução do tema, discorrer-se-á sobre o regime do precatório, o reexame necessário das sentenças judiciais, a Lei n. 9.494/97, e a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 04/98.

No quarto capítulo analisar-se-ão as ações judiciais tributárias antiexacionais impróprias como o mandado de segurança tributário, a ação declaratória tributária, a ação anulatória de débito fiscal, a ação cautelar inominada tributária, os embargos de devedor à execução fiscal e a exceção de pré-executividade fiscal onde o contribuinte poderá obter a

tutela de urgência tributária na obtenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido.

Ao elaborarem-se as considerações finais, defender-se-á a tese de já haver dano irreparável, ou seja, o *periculum in mora*, requisito tanto da tutela cautelar como da antecipação de tutela, quando o contribuinte for compelido a fazer ou deixar de fazer algo ilegal, como, por exemplo, o pagamento – desembolsar dinheiro – de um tributo indevido, por ser inconstitucional ou ilegal.

Também, concluir-se-á ser possível a concessão da tutela de urgência tributária na suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido por intermédio de medida liminar cautelar em ação cautelar inominada tributária, ou liminar de antecipação de tutela em ações judiciais como o mandado de segurança tributário, a ação anulatória de débito fiscal, a ação declaratória tributária, nos embargos de devedor à execução fiscal ou na exceção de pré-executividade tributária.

Por fim, far-se-á a indicação da bibliografia utilizada para a elaboração da presente dissertação.

Espera-se que a leitura não seja cansativa e que acrescente algo ao leitor, pois esforços não faltaram para tal!

1 FUNDAMENTOS APLICÁVEIS À SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEVIDO

No primeiro capítulo, analisar-se-ão os conceitos de alguns institutos jurídicos fundamentais para que, após, se possa discorrer sobre a tutela de urgência, antecipação de tutela e tutela cautelar tendo como enfoque o Direito Tributário, e as ações judiciais pelas quais o contribuinte pode se utilizar para tutelar seu direito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário cobrado indevidamente pelo Fisco.

Nesse sentido, estudar-se-ão o conceito de tributo, sua natureza jurídica, sua classificação, a classificação dos tributos quanto as espécies, o conceito e as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a distinção entre processo e procedimento, os atos judiciais e as espécies de ações.

Dito isso, a seguir, verificar-se-ão as acepções do conceito de tributo.

1.1 Conceito de tributo

Antes de se analisar o termo tributo, oportuno é que se fale sobre o conceito de Direito Tributário.

A atividade financeira do Estado como ente político compreende a receita, a gestão e a despesa das verbas públicas.

Sinteticamente, o Direito Tributário trata de regular, com base nas normas constitucionais e infraconstitucionais, a arrecadação dos tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório) por parte do Poder Público em face dos contribuintes.

Conforme os ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, “Podemos portanto definir o *Direito Tributário* como sendo o ramo do Direito Público que rege as relações entre o *Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.*”¹

Dito isso, passa-se à análise do conceito de tributo.

A palavra tributar é originária da palavra latina *tribuere*, que significa repartir, distribuir, atribuir.

O conceito de tributo está estribado na evolução dos hábitos e costumes fiscais. Segundo Ubaldo César Balthazar, “O termo *tributo* indica um sentido de vassalagem, que está em sua origem. Era o resultado das exigências do Estado vencedor sobre o povo vencido, o qual arcava com as despesas da guerra, sofridas pelo vencedor, conforme os critérios estabelecidos por este. A evolução foi longa e lenta”.²

O art. 9º da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, estatui que "Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições,

¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40.

² BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de Direito Tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999, p. 28.

nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades".³

Assim, tributo é uma receita derivada porque decorre do patrimônio do particular; é exigido e cobrado pelo Estado em decorrência de seu poder de império, correspondendo, portanto, a uma prestação compulsória, sendo, ainda, receita legal e de direito público.

Outro conceito de tributo está definido no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, que diz: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se expressar, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".⁴

Conceituando o instituto supra, Aliomar Baleeiro diz:

O CTN adotou a teoria segundo a qual tributos se caracterizam pelo caráter compulsório e, para distingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito”.

Não são tributos, quer do ponto de vista teórico, quer do jurídico, no Brasil, as prestações de caráter contratual, como os “preços” (quase privados, públicos e políticos). Na doutrina brasileira, já se entendia do mesmo modo e, em geral, acolhia-se a divisão tripartida dos tributos hoje consagrada no art. 5º do CTN. [...].

Tributos e penas pecuniárias constituem as “receitas derivadas”, que por sua vez são subdivisões dos “ingressos”. [...].

Das receitas desconstituídas de coação não cuida, nem deveria cuidar o CTN.⁵

³ BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro. *In: Código Tributário Nacional*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 111.

⁴ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 46.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. 15. tiragem, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 62 a 63.

Para melhor se entender o conceito de tributo devem-se analisar os elementos nele contidos. Hugo de Brito Machado diz:

a) *Prestação pecuniária*. Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

[...]

b) *Compulsória*. [...] Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade.

[...]

c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*. [...] O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.

[...]

d) *Que não constitua sanção de ato ilícito*. O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito.

[...]

e) *Instituída em lei*. Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

[...]

f) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.* [...] quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei.⁶

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo tributo apresenta seis significados diversos, que são: a) “tributo” como quantia em dinheiro; b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; e) “tributo” como norma jurídica tributária; f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.⁷

Sacha Calmon Navarro Coelho o distingue de outras prestações pecuniárias. Diz:

Tributo é toda a prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituído de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal).

Extrema-se da *indenização* porque esta, posto que também prevista em lei, tem por “razão de ser” prévia e comprovada *lesão ao patrimônio alheio, inclusive o estatal.*

Contrapõe-se às prestações pecuniárias “contratuais” ou de *jus gestionis*, porque tais receitas decorrem de acordos de vontades (contrato). Enquanto o tributo é unilateralmente previsto em lei, o objeto de tais obrigações é ajustado *ex voluntate*, tendo por mira múltiplas situações (aluguel ou venda de coisas, contratos de mútuo, aplicações financeiras, prestações de serviços, etc.).

Distingue-se o tributo de outros deveres pecuniários compulsórios de índole privada (seguro obrigatório automobilístico) ou da obrigação de alimentar, porque, nesses casos, o credor é *pessoa jurídica de Direito Privado ou*

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 19.

pessoa natural, e também porque a cobrança, em tais casos, não é feita mediante *atividade administrativa plenamente vinculada à lei*.⁸

Luciano Amaro faz várias críticas ao conceito de tributo dado pelo CTN. Uma das críticas relevantes refere-se à redundância da expressão “prestação pecuniária, em moeda cujo valor nela se possa exprimir”. Segundo o tributarista:

O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária em moeda, ou b) uma prestação pecuniária *cujo valor se possa exprimir em moeda*, o que, aliás, traduz *dupla redundância*. [...]

Com efeito ‘pecuniárias’ são precisamente as prestações em dinheiro ou ‘em moeda’. E a alternativa ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’ realmente só faz ecoar a redundância; a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha.

Em suma, prestações pecuniárias sempre se expressam em moeda e, portanto, o seu valor é uma expressão monetária. Não bastasse o pleonasma da expressão ‘prestação pecuniária em moeda’, a alternativa ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’ sublinha o dislate do preceito legal.⁹

Luciano Amaro conceitua o tributo como sendo “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.¹⁰

O caráter “não sancionatório” se refere ao fato de o tributo não poder se originar de sanção de ato ilícito, dando, portanto, a mesma conceituação do art. 3º do CTN. Ainda, o conceito acima faz referência ao princípio da legalidade quando menciona “instituída em lei”,

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 381.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 10-20.

¹⁰ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 25.

isto é, cabe a lei instituir o tributo e definir a hipótese de incidência, ou seja, é por intermédio de lei que o Estado pode exigir o tributo.

Deve-se ressaltar que o Poder Legislativo é que institui, através de lei, o tributo, porém somente o Poder Executivo o pode cobrar.

Assim, verifica-se que a instituição e cobrança de tributos são feitas somente pelo Estado, não podendo estes serem exigidos ou instituídos por pessoas particulares e nem visar ao benefício exclusivo de uma pessoa ou um grupo de pessoas.

Sacha Calmon diz que o conceito de tributo “reside exclusivamente na sua hipótese de incidência. Desde que essa hipótese seja um fato lícito, previsto em lei unilateralmente, que não seja sanção de ato ilícito, estaremos em face de ‘um fato gerador’ de tributo”.¹¹

Estudado o conceito de tributo, verificar-se-á, no item a seguir, a sua natureza jurídica.

1.2 Natureza jurídica dos tributos

O art. 4º do CTN dispõe que a natureza jurídica dos tributos é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Consoante afirma Leandro Paulsen: "A identificação da natureza jurídica específica do tributo (espécie tributária) é muito importante porque define o regime jurídico aplicável”.

Na análise da natureza jurídica do tributo, conforme bem preceitua o inciso I do art 4º, a denominação do tributo não deve ser levada em consideração, ou seja, não interessa o *nomen juris* que se dá ao tributo. A prevalecer a denominação, poder-se-ia estar infringindo

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 132.

princípios e regras alçadas na Constituição da República como limitadores do poder de tributar.

Paulo de Barros Carvalho diz:

Manifesta o legislador, no inciso I, extraordinária lucidez ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra. Os nomes que venham a designar prestações pecuniárias que se enquadrem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional hão de ser recebidos pelo intérprete sem aquele tom de seriedade que seria de esperar.¹²

Em relação ao inciso II, a matéria ali arrolada não é do interesse do Direito Tributário; pertence ao Direito Financeiro. Trata-se da destinação do produto da arrecadação, da aplicação do orçamento. Tal tema ou é tratado pela Constituição da República, nos seus arts. 157 a 162, ou nos seus arts. 163 a 169, ou ainda em normas de matéria financeira. Em assim sendo, o destino que a lei der ao produto da arrecadação do tributo não é elemento componente para a definição de tributo porque corresponde à matéria de Direito Financeiro.

Portanto, a natureza jurídica específica do tributo é determinada somente pelo exame do fato gerador da obrigação tributária. São irrelevantes para qualificá-la a denominação, e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação.

A seguir, estudar-se-á a classificação dos tributos.

1.3 Classificação dos tributos

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 23.

Encontramos na doutrina do Direito Tributário inúmeras classificações dos tributos com fundamento em certos critérios. Entretanto, as classificações não têm rigor científico, mas servem para certas finalidades. Assim, tomar-se-á como referência o Sistema Tributário Constitucional brasileiro para cumprimento de tal mister.

Hugo de Brito Machado assim classifica os tributos:¹³

a) *quanto à espécie*: impostos (tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte), taxas (tributo cuja obrigação tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a prestação, efetiva ou potencial, de um serviço público específico – com fim determinado – e divisível – poder ser oferecido individualmente – prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição), contribuição de melhoria (tributo cuja obrigação tem por fato gerador a valorização do imóvel decorrente de obra pública, ou seja, o acréscimo no valor do imóvel), contribuições especiais (tributo que se subdivide em contribuições sociais; contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; contribuição de iluminação pública municipal e distrital); e empréstimos compulsórios (tributo, restituível, vinculável à despesa que fundamentou sua instituição, cuja obrigação tem por fato gerador uma despesa extraordinária, decorrente de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou cuja obrigação tem por fato gerador investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observada nesta hipótese o disposto no art. 150, III, *b*, da CR);

b) *quanto à competência impositiva*: federais, estaduais e municipais;

c) *quanto à vinculação com a atividade estatal*: c.1) vinculados: as taxas, as contribuições de melhorias, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios; c.2) não-vinculados: os impostos;

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, pp. 55-58.

d) *quanto à destinação e função*: fiscais (quando o único propósito é instituir receita); extrafiscais (quando o tributo é instituído com propósito de favorecer ou desfavorecer determinada atividade econômica, induzindo comportamentos); e parafiscais (quando o tributo é instituído no interesse de determinadas categorias profissionais e a arrecadação e fiscalização é efetuada por entidades parafiscais. Ex.: as contribuições sociais do INSS).

e) os *impostos*, por sua vez, de acordo com o Código Tributário Nacional, estão classificados conforme a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos:

e.1) sobre o comércio exterior: imposto de importação (II) e imposto de exportação (IEx);

e.2) sobre o patrimônio e a renda: imposto sobre grandes fortunas (IGF), imposto territorial rural (ITR), imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU), imposto de renda (IR), imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA), imposto de transmissão *inter vivos* (ITBI), imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCD);

e.3) sobre a produção e a circulação: imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre serviços (ISS), imposto sobre operações financeiras (IOF), imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);

e.4) impostos especiais.

Por fim, os tributos podem ser classificados *quanto ao momento de normalidade de sua instituição*: ordinário ou extraordinário. O tributo ordinário tem como espécies os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria (art. 145 da CR) e as contribuições especiais (arts. 149 e 149-A da CR). O tributo extraordinário tem como espécies os impostos extraordinários – que são os impostos residuais (art. 154, inciso I, da CR) e o imposto por

motivo de guerra (art. 154, inciso II, da CF) – e os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF).

Estudaremos, a seguir, com mais vagar, a classificação dos tributos quanto as suas espécies, item esse, sem sombra de dúvidas, mais complexo.

1.4 Classificação dos tributos quanto às espécies

No que tange a classificação dos tributos quanto às espécies, há que se analisar sua classificação constitucional, doutrinária e jurisprudencial.

Os tributos podem ser classificados em duas, três, quatro ou cinco espécies.

Os doutrinadores que defendem a classificação bipartida dos tributos dizem que eles, quanto à espécie, se classificam em impostos e taxas. Esse posicionamento leva em consideração o critério material da hipótese de incidência, ou seja, se são vinculados ou não a uma atividade específica e divisível estatal.

A classificação tripartida das espécies tributárias é aquela que está contida no art. 5º do CTN e no art. 145, incisos I a III, da CF, que assim dispõe:

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.¹⁴

Essa classificação tripartida, normatizada pelo supramencionado artigo, diz serem tributos os impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Há doutrinadores que dividem os tributos em quatro categorias. Esta classificação é a quadripartida dos tributos. Seriam considerados tributos os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições especiais. Outros autores defendem a idéia que a classificação quadripartida divide os tributos em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Parte da doutrina classifica o empréstimo compulsório como tributo, pois previsto como tal no art. 148 da CR. Outra parte entende ser o empréstimo compulsório receita pública provisória restituível ao contribuinte, mas submetida ao regime de direito tributário.

O Ministro Carlos Veloso, em seu voto no julgamento do Recurso Extraordinário n. 138.284-CE, classificou os tributos em quatro espécies. Vejamos:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. [...] As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem se assim classificadas: c.1 de melhoria (CF, art. 145, III); c.2 parafiscais (CF, art. 149), que são c.2.1 sociais, c.2.1.1 de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2 outras de seguridade social (CF, art. 195, §4º), c.2.1.3 sociais gerais(o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240);

¹⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Ementas Constitucionais nºs 1/92 a 44/2004 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004, p. 91.

c.3 especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2 corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).¹⁵

Por fim, tem-se a classificação quinquipartida dos tributos, que é a defendida por outra parte da doutrina e da jurisprudência. Esta classifica as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Mesmo a Constituição Federal não fazendo referência ao empréstimo compulsório e às contribuições sociais no seu art. 145, ela os classifica como tributos nos arts. 148 e 149. Por isso, devem fazer parte da classificação das espécies tributárias.

Dentre os renomados doutrinadores que defendem classificação quinquipartida dos tributos, temos Hugo de Brito Machado, Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra da Silva Martins, Fábio Leopoldo de Oliveira, dentre outros. É a previsão constitucional do empréstimo compulsório e das contribuições especiais que embasa esta classificação.

Corroborando com essa classificação de cinco espécies tributárias, tem-se o posicionamento do tributarista e doutrinador Luiz Celso de Barros que, em seu livro *Ciência das Finanças*, diz:

Na gênese do tributo, na sua origem, encontramos o imposto e a taxa. Contudo, fruto da voracidade do Estado em obter novas fontes de receitas, surgiram outras arrecadações, à semelhança, ora de um, ora de outra, mantendo distinções próprias, com peculiares dogmas e institutos a cercá-los, formando uma grande família, onde, ao lado dos impostos e taxas, temos as contribuições de melhorias, os empréstimos compulsórios, as contribuições para fiscais, as contribuições sociais e as tarifas.¹⁶

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REEx. n. 138.284-CE, excerto do voto do Min. Carlos Veloso, jul/1992. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 30 agosto 2005.

¹⁶ BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das Finanças**. 5. ed. Bauru/SP: EDIPRO, 1999, p. 199.

Aldemário Araújo Castro também defende que existem cinco espécies de tributos.

Senão vejamos:

O art. 5º do Código Tributário Nacional e o art. 145 da Constituição Federal elencam 3 (três) espécies de tributos. No entanto, a própria Constituição disciplina, no Título XI – DA TRIBUTAÇÃO, outras 2 (duas) duas modalidades, tipos ou espécies tributárias. Assim, vem se generalizando o entendimento, já consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, de que existem 5 (cinco) modalidades ou espécies de tributos, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais (especiais ou parafiscais).¹⁷

Vittorio Cassone, em seu livro Direito Tributário, faz referência ao posicionamento do Ministro Moreira Alves com relação à classificação dos tributos onde é defendida a classificação de cinco espécies de tributos. Vejamos o que este renomado doutrinador escreve a respeito do tema em questão:

O Ministro Moreira Alves, do STF, em sua conferência inaugural do 15º Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra Martins e relatório de Vittorio Cassone e Fátima Fernandes de Souza Garcia, disse que: ‘Quando a Constituição de 88 diz, no art. 145, que a União-Estados-Distrito Federal-Municípios podem instituir os seguintes tributos (Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria), não implica afirmação nenhuma que não haja outras espécies tributárias, por que é certo que nem Empréstimos Compulsórios nem Contribuições Sociais podem ser instituídos por todas essas entidades que integram a federação, sendo os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Sociais figuras autônomas.

¹⁷ CASTRO, Aldemário Araújo. Curso de Direito Tributário. Disponível em: <<http://www.direitotributario.hpg.ig.com.br/texto2.htm>> Acesso em: 16 mar. 2003.

Conseqüentemente, **temos 5 espécies de TRIBUTOS: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais**. Tal como o Min. Moreira Alves e como nós, Ives Gandra Martins de há muito vem defendendo a divisão quinquipartida dos tributos.¹⁸ (grifei)

Para confirmar o substrato supramencionado, analisa-se o voto do Ministro Moreira Alves, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, onde era discutida a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro. Neste julgado o Ministro confirma a classificação quinquipartida das espécies tributárias. Vejamos:

De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para esse julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social prevista no artigo 195, que pertence ao título “Da Ordem Social”. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra h consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no art. 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina que se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que

¹⁸ CASSONE, Vittorio. *Apud* FILHO, Cristóvam do Espírito Santo. Natureza jurídica das contribuições sociais. Disponível em: <<http://www.jus.com.br/doutrina/texto.asp>> Acesso em: 10 mar. 2003.

reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.¹⁹

Com se vê, a classificação quinquipartida é defendida pelo Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, por Ives Gandra Martins, dentre outros doutrinadores tributaristas. Ela faz com que seja abolida a concepção tripartida ou quadripartida na classificação quanto às espécies de tributos.

Sendo assim, os impostos estão previstos nos arts. 145, inciso I, 153, 154, inciso I, 155 e 156; as taxas no art. 145, inciso II; a contribuição de melhoria no art. 145, inciso III; os empréstimos compulsórios no art. 148; as contribuições sociais no art. 149, *caput*, 1ª figura, as contribuições de intervenção no domínio econômico no art. 149, *caput*, 2ª figura, c/c o seu § 2º, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas no art. 149, *caput*, 3ª figura, e as contribuições para custeio de sistemas de previdência e assistência social, em benefício dos servidores Estaduais, do Distrito Federal e Municipais no art. 149, § 1º; todos da CF.

Leandro Paulsen também classifica as espécies tributárias em quinquipartidas da seguinte forma:

a) impostos

a.1. nominados (arts. 145, I, 153, 155 e 156)

a.2. residuais (art. 154, I)

a.3. extraordinários de guerra (art. 154, II)

b) taxas

b.1. de poder de polícia (art. 145, II, primeira parte)

b.2. de serviços públicos, específicos e divisíveis (art. 145, II, segunda parte)

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REEx 146.733-9/SP, STF, excerto do voto do Min. Moreira Alves, jun/1992. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 30 agosto 2005.

c) contribuições de melhoria (art. 145, III)

d) contribuições especiais

d.1. sociais

d.1.1. gerais (art. 149, primeira parte)

d.1.2. de seguridade social

d.1.2.1. nominadas (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, I, II, III)

d.1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, § 4º)

d.1.2.3. de previdência e assistência do funcionalismo público, estadual, distrital e municipal (art. 149, parágrafo único)

d.2. de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte)

d.3. do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte)

d.4. de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A/EC n.º 39/2002)

e) empréstimos compulsórios

e.1. extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I)

e.2. de investimento (art. 148, II).²⁰

Ao comentar o art. 145 da Constituição Federal, diz ainda Leandro Paulsen:

O art. 145 não limita as espécies tributárias. São cinco as espécies tributárias. O art. 145 da CF – que diz da competência da União, Estados, DF e Municípios para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria – não arrola taxativamente todas as espécies de tributos, que abrangem, ainda, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais (sócias, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas: art. 148 e 149). (grifo do autor)

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 43.

Note-se que descaberia referência ao empréstimo compulsório e às contribuições sociais no art. 145 da Constituição, ora em comento, porque são de competência exclusiva da União, estando à margem da competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios, salvo a exceção do art. 149, parágrafo único.²¹

Resumindo a questão, Bemardo Ribeiro de Moraes enumera a posição dos tributaristas pátrios em relação à classificação dos tributos quanto a espécie:

a) *bipartida*, que admite exclusivamente impostos e taxas (Francisco Campos, Alberto Xavier, Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba);

b) *tripartida*, com a existência de três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria (Rubens Gomes de Souza, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Ioshiaki Ichihara, José Afonso da Silva, José Geraldo Rodrigues Alckmin, Edvaldo Brito, Hamilton Dias de Souza) ou a variante impostos, taxas e contribuições (estas abrangem as contribuições de melhoria e as contribuições especiais);

c) *quadripartida*, aceitando a existência de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições (Célio Loureiro, Miguel Lins, Fábio Fanucchi, Luiz Emigdio F. da Rocha Júnior). Já Luciano Amaro classifica em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios;

d) *quinqüipartida*, que admite impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios (Aliomar Baleeiro, Fábio Leopoldo de Oliveira, Ives Gandra da Silva Martins, Celso Ribeiro Bastos, Ruy Barbosa Nogueira, Vittorio Cassone, Hugo de Brito Machado).

²¹ *Idem*, p. 41.

Bernardo Ribeiro de Moraes adota a classificação quadripartida, somente admitindo as espécies de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais. Para ele, os empréstimos compulsórios são espécie dos impostos, denominando-os de impostos restituíveis.

Estudada a natureza jurídica dos tributos, analisar-se-á, no item a seguir, o conceito e as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

1.5 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O Código Tributário Nacional, no art. 151, especifica as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Vejamos:

Art. 151 Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – a moratória;

II – o depósito de seu montante integral;

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

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

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

VI – o parcelamento.²²

Nestes casos, o que ocorre é a suspensão da obrigação do pagamento, e não a extinção do crédito tributário.

²² BRASIL. **Código Tributário Nacional**. *Op. cit.*, p. 76.

Com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Fisco fica impedido de ajuizar execução fiscal; autoriza-se o contribuinte a receber Certidão Negativa de Débitos Fiscais; impede-se sua inscrição em cadastro público governamental como, por exemplo, o CADIM; suspende-se a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal; não importa dispensa do cumprimento da obrigação acessória ou principal; dentre outras.

Portanto, as conseqüências são importantíssimas para o contribuinte que, enquanto discute a legalidade do tributo, fica imune a atos prejudiciais a seu direito.

Dentre as hipóteses supramencionadas, o presente trabalho dissertativo tratará apenas das previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quais sejam, a liminar em mandado de segurança ou tutela antecipada em outras espécies de ações judiciais.

No item que segue, dar-se-á o conceito e a distinção entre processo e procedimento.

1.6 Processo e procedimento

Processo é o instrumento jurídico pelo qual o Estado, que avocou o poder de dizer o Direito por intermédio da jurisdição, utiliza para resolver o conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida (no processo de conhecimento) ou insatisfeita (no processo de execução) – lide, que vinculam o juiz, o autor e o réu, *actum trium personarum*, a direitos e obrigações.

Francesco Carnelutti assim conceitua processo:

Chamamos (por antonomásia) processo a um conjunto de atos dirigidos à formação ou à aplicação dos preceitos jurídicos, cujo caráter consiste na

colaboração para tal finalidade das pessoas interessadas (partes; infra, nº 6) com uma ou mais pessoas desinteressadas (juízes; ofício judicial; infra, nº 114); [...] A palavra processo serve, pois, para indicar um método para a formação ou para a aplicação do direito que visa garantir o bom resultado, ou seja, uma tal regulamentação do conflito de interesses que consiga realmente a paz e, portanto, seja justa e certa: [...] ²³.

Já o procedimento é a forma como se realizam os atos processuais na busca da composição da lide.

O procedimento é a maneira pela qual o processo anda, ou seja, como se conduzem os atos do processo. São as formalidades imprescindíveis para a prática dos atos processuais judiciais. Ele está ligado ao ritmo em que os atos processuais se desenvolvem.

Ainda, o procedimento pode ser comum ou especial. O procedimento comum se subdivide em procedimento comum ordinário e procedimento comum sumário. Há, ainda, os procedimentos especiais.

Portanto, verifica-se que processo e procedimento são conceitos distintos onde cada qual possui função distinta dentro da prestação jurisdicional do Estado.

A seguir, estudar-se-ão os atos judiciais.

1.7 Atos judiciais

Os atos judiciais são aqueles praticados pelo juiz no decorrer do processo até a decisão final da lide. Classificam-se em despachos de mero expediente, decisões interlocutórias, sentença e acórdão. Esses atos estão elencados e definidos nos arts. 162 e 163 do CPC.

²³ CARNELUTTI, Francesco. **Instituições do processo civil**. Tradução de Adrián Sotero De Witt Batista. Campinas: Servanda, 1999, pp. 71-72, v. 1.

Os doutrinadores Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco assim os classificam:

Em meio a variadíssima atividade do juiz no processo, distinguem-se duas categorias de atos processuais: a) provimentos; b) atos reais (ou materiais).

Provimentos são os pronunciamentos do juiz no processo, seja solucionando questões, seja determinando providências. Segundo sua influência sobre o processo e a causa, os provimentos serão finais (quando põe fim ao processo, impedindo que o juiz volte a exercer jurisdição, ali, com referência à causa) ou interlocutórios (quando pronunciados durante o processo, sem lhe pôr fim – do latim, *inter locutus*).

[...]

Os atos materiais não têm, como os precedentes, qualquer caráter de resolução ou determinação. São das seguintes espécies: a) instrutórios (realizar inspeções em pessoas ou coisas, ouvir alegações dos procuradores das partes, etc.); b) de documentação (rubricar folhas dos autos, referentes a ato em que haja intercurso, assinar a folha final).²⁴

Humberto Theodoro Júnior, quanto à atividade processual do juiz, diz:

No comando do processo, o juiz está dotado de duas espécies de poderes: o de dar solução à lide, e o de conduzir o feito segundo o procedimento legal, resolvendo todos os incidentes que surgirem até o momento adequado à prestação jurisdicional.

Durante a marcha processual e no exercício de seus poderes de agente da jurisdição, o juiz pratica atos processuais de natureza:

a) decisórios; e

b) não decisórios.

²⁴ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 333-334.

Nos primeiros, há sempre um conteúdo de deliberação ou de comando. Nos últimos, há apenas função administrativa, ou de polícia judicial.

[...]

A enumeração dos atos decisórios do juiz está feita pelo próprio Código, que, no art. 162, os classifica em:

- a) sentença;
- b) decisão interlocutória; e
- c) despachos.²⁵

Os despachos de mero expediente são todos os atos praticados pelo juiz, de ofício, ou a requerimento da parte, no andamento do processo (que impulsionam o andar processual) sem lhes causar gravame algum. Exemplo clássico é a designação de audiência de instrução e julgamento.

Decisões interlocutórias são atos pelos quais o juiz, no curso do processo, resolve uma questão incidental, não importando na extinção do feito, mas que causa gravame à parte. Exemplo é a decisão judicial que indefere uma liminar requerida pela parte, pois lhe causou um gravame. Pode haver inúmeras decisões interlocutórias em um mesmo processo.

Segundo Humberto Theodoro Júnior, “A idéia de decisão interlocutória remonta ao Direito Romano, onde se fazia uma contraposição entre sentença e interlocuções. Enquanto aquelas resolviam o mérito, acolhendo ou rejeitando o pedido do autor, as interlocuções abrangiam todos os demais pronunciamentos do juiz, emitidos no curso do processo, sem solucionar o litígio”.²⁶

Sentença é o ato do juiz que extingue o processo, com ou sem julgamento do mérito. A sentença que aprecia o mérito resolve a lide, ou seja, é a decisão proferida pelo Estado, na

²⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual Civil**. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1, p. 206.

²⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 207.

pessoa do juiz, na solução da controvérsia, segundo o art. 269 do CPC. A doutrina a classifica como sentença definitiva.

Há também a sentença que extingue o processo sem o julgamento do mérito, ou seja, sem impor uma solução à lide, não impedindo que a questão seja reapreciada em outro processo, nos termos do art. 267 do CPC. A doutrina a classifica como sentença terminativa.

A sentença deve conter seus requisitos essenciais que são o relatório, a fundamentação e a parte dispositiva. Ainda, cabe ressaltar que as sentenças podem ser, segundo Pontes de Miranda, constitutivas, declaratórias, condenatórias, mandamentais e executivas.

Por fim, tem-se o acórdão que é a decisão proferida pelos tribunais. Este, após seu trânsito e julgado, põe fim a toda e qualquer discussão no que se refere ao litígio, obviamente se houver exame do mérito.

Por derradeiro, no item seguinte, conceituar-se-ão e classificar-se-ão as espécies de ações judiciais.

1.8 Espécies de ações judiciais

As ações judiciais são, costumeiramente, classificadas conforme o conteúdo final da prestação jurisdicional do estado, qual seja, a sentença de procedência.

Pontes de Miranda, em seu livro *Tratado das Ações*, no Capítulo I, que trata das ações, disse que há “Ação (em direito material) e “ação” (em direito processual). A ação exerce-se principalmente por meio de “ação” (remédio jurídico processual), isto é, exercendo-se a pretensão à tutela jurídica, que o Estado criou”.²⁷

As ações podem ser de conhecimento, cautelar e de execução.

²⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado das ações**. Campinas: Bookseller, 1998, t. 1, p. 123.

A ação de conhecimento é aquela pelo qual as partes levam à apreciação do estado-juiz um litígio (conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida) para ser composto.

Quanto às espécies de ações de conhecimento, há divergência doutrinária.

A doutrina clássica, seguindo a Escola Paulista, subdivide a ação de conhecimento em ação declaratória, constitutiva e condenatória. A primeira é aquela que tem por finalidade declarar a existência ou inexistência de uma relação jurídica, ou a veracidade ou inveracidade de um documento. A segunda, além de declarar o direito da parte, tem por finalidade criar, modificar ou extinguir uma relação jurídica. A terceira é aquela que tem por objeto condenar alguém a dar, fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Pontes de Miranda acrescenta mais duas espécies de ações: a ação executiva e a ação mandamental e critica a classificação ternária, conforme se verifica abaixo:

1. Classificação das ações segundo o quanto de eficácia. As ações ou são declarativas (note-se que as relações jurídicas, de que são conteúdo direitos e pretensões, ou de que direitos ou pretensões derivam, antes de tudo existem); ou são constitutivas (positivas ou negativas; isto é, geradoras ou modificativas, ou extintivas); ou são condenatórias; ou são mandamentais; ou são executivas. [...]

2. Ações e preponderância de eficácia. As classificações de ações de que usaram os juristas europeus estão superadas. Assim a classificação como a classificação ternária (ação declaratória, ação constitutiva, ação condenatória) não resiste às críticas e concorrem para confusões enormes que ainda hoje estalam nos espíritos de alguns juristas, como também não viam que uma coisa é a força da sentença (eficácia preponderante) e outra a eficácia imediata ou mediata, sem se falar nas duas menores, com que se completa a constante da eficácia das ações e das sentenças.

A ação declarativa é ação a respeito de ser ou não ser a relação jurídica. Supõe a pureza (relativa) do enunciado que se postula; por ele, não se pede condenação, nem constituição, nem mandamento, nem execução. Só se pede

que se torne claro (declare), que se ilumine o recanto do mundo jurídico para se ver se é, ou se não é, a relação jurídica de que se trata. O enunciado é só enunciado de existência. A pretensão jurisdicional consiste em simples clarificação. [...]

De regra, a ação constitutiva prende-se à pretensão constitutiva, *res deducta*, quando se exerce a pretensão à tutela jurídica. [...]

A ação de condenação supõe que aquele ou aqueles a quem ela se dirige, tenham obrado contra direito, que tenham causado dano e mereçam, por isso, ser condenados (com-damnare). Não se vai até a prática do com-dano; mas já se inscreve no mundo jurídico que houve a danoção, de que se acusou alguém, e pede-se a condenação. [...]

A ação mandamental prende-se a atos que o juiz ou outra autoridade deve mandar que se pratique. [...]

A ação executiva é aquela pela qual se passa para a esfera jurídica de alguém o que nela devia estar, e não está. Segue-se até onde está o bem e retira-se de lá o bem (*ex-sequor, ex-secutio*). [...]²⁸

A ação executiva é aquela em que a realização prática do comando da sentença se dá na própria ação de conhecimento. Exemplos são a ação de despejo e ação de reintegração de posse.

A ação mandamental é aquela que tem por finalidade obter do estado-juiz um comando, uma ordem, um mandamento para a prática ou não de um ato determinado. Exemplos são o mandado de segurança e a ação de retificação de registro público.

A ação cautelar é aquela em que a parte busca uma providência jurisdicional urgente na busca de assegurar o bem da vida pleiteado em uma ação de conhecimento ou em uma ação de execução. Entretanto, não há a satisfação do direito, ou seja, a entrega do bem da vida pleiteado; apenas se lhe assegura.

²⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Op. cit.*, pp. 131 a 135.

A ação de execução é aquela que tem por finalidade tornar prático um direito líquido, certo e exigível representado por um título executivo judicial ou extrajudicial. Os exemplos clássicos são a sentença cível condenatória, o cheque e a nota promissória.

No próximo capítulo, analisar-se-ão os institutos da antecipação de tutela, da tutela cautelar e medida liminar.

2 ANTECIPAÇÃO DE TUTELA, TUTELA CAUTELAR E MEDIDA LIMINAR

O presente capítulo tratará da antecipação de tutela, da tutela cautelar e da medida liminar no que perquire a tutela de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido.

Para tanto, estudar-se-á o tempo e o processo, a antecipação de tutela e a harmonização dos princípios da segurança jurídica e da efetividade do processo, os requisitos legais da antecipação de tutela, sua natureza jurídica, o conteúdo que pode ser objeto de antecipação, a antecipação de tutela em matéria tributária, a tutela cautelar – conceito e requisitos – e a medida liminar.

2.1 O tempo e o processo

Tradicionalmente, o bem jurídico buscado pela parte lhe era dado somente após o trânsito e julgado da decisão final do processo, normalmente após o exaurimento da via recursal ordinária (recurso aos Tribunais de Justiça estaduais ou Tribunais Regionais Federais) e extraordinária (recursos ao Superior Tribunal de Justiça e/ou Supremo Tribunal Federal), tomando-se, por exemplo, a justiça comum.

Isso, inexoravelmente, leva a uma lentidão injustificada da justiça e, não raramente, ao perecimento do bem da vida buscado pela parte, o que gera uma grande insegurança social e o descrédito na justiça e no próprio estado democrático de direito.

Athos Gusmão Carneiro, ao abordar o problema da lentidão da prestação jurisdicional, diz:

O decorrer do tempo, destarte, implica ônus, em uma possibilidade (por vezes probabilidade, não raro a certeza) de prejuízo ao demandante, que postula a alteração do “*statu quo*”. A demora (que vários fatores tornam com frequência excessiva) no andamento processual, os recursos que se desdobram e se multiplicam, em suma a “*lentidão da justiça*”, constitui um grave problema social: “provoca danos econômicos (imobilizando bens e capitais), favorece a especulação e a insolvência, acentua a discriminação entre os que têm a possibilidade de esperar e aqueles que, esperando, tudo têm a perder. Um processo que perdura por longo tempo se transforma também num cômodo instrumento de ameaça e pressão, em uma arma formidável nas mãos dos mais fortes para ditar ao adversário as condições da rendição”.

[...]

O processo é um instrumento que “sempre prejudica o autor que tem razão e beneficia o réu que não tem”. ... A demora do processo é um “mal universal” ... que contamina a administração da justiça mesmo em países economicamente mais desenvolvidos e de antiga e respeitável cultura jurídica (...).

[...]

No sistema tradicional, obediente a demanda ao rito do procedimento comum (ordinário ou sumário), o autor, ainda que proposta a ação com o amparo de provas as mais eloqüentes e com invocação a jurisprudência tranqüila em favor de sua tese, somente ao final de longo caminho, sujeito a recursos e incidentes, alcançará a almejada prestação jurisdicional; e ainda assim, proferida afinal a sentença condenatória, terá o demandante vitorioso obtido, não o bem da vida pretendido, mas apenas um título executivo,

cumprindo-lhe incoar nova demanda em processo de execução, também este suscetível de embargos, sentença e novas impugnações.²⁹

Em resposta a esta lentidão injustificada, a doutrina e jurisprudência têm buscado saídas jurídicas visando à celeridade processual. Desse corolário, surgiu a tutela cautelar e a antecipação de tutela.

Os institutos supramencionados têm respaldo em nossa atual Constituição Federal que, em seu art. 5º, inciso XXXV, diz “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Essa garantia constitucional não deve ser entendida apenas como mero direito de acesso ao Poder Judiciário, mas, sim, como o direito de a parte receber o que lhe é devido. Em outras palavras, o cidadão tem o direito de ver satisfeita sua pretensão com a entrega do bem da vida, *in natura*, pleiteado em juízo.

Recentemente, no sentido da efetividade do processo, a Emenda Constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004, acrescentou o inciso LXXVIII ao art. 5º da CR que diz “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação”.³⁰

Nesse sentido, fica clara e evidente a necessidade social de que os processos judiciais ou administrativos sejam julgados em um tempo razoável e, mais do que isso, que sejam dotados de meios processuais suficientes para satisfazer o direito da parte quando sua pretensão jurídica estiver fortemente comprovada por algum elemento de prova.

Ainda, modernamente, já se defende a idéia da redistribuição do ônus do tempo do processo entre autor e réu, ou seja, não mais se entende que a demora da tramitação

²⁹ CARNEIRO, Athos Gusmão. **Da antecipação de tutela**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 3, 4 e 9.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.*, p. 20.

processual, muitas vezes recheada de recursos infundáveis, seja suportada apenas pelo autor. Segundo Athos Gusmão Carneiro, “Cumpra, pois, uma redistribuição dos ônus do processo decorrentes do passar do *tempo*. Para tanto, impuseram-se *formas diferenciadas de tutela*, quer buscando abreviar, embora mantida a cognição exauriente, a prolação de sentença de mérito com eficácia de coisa julgada material; quer através de técnicas de preservação *provisória e temporária* dos interesses daquele litigante que, tendo em seu favor uma aparência do bom direito, razoavelmente possa invocar prejuízo grave decorrente da duração do processo”.³¹

Analisado o tópico do tempo e o processo, passa-se ao estudo do instituto da antecipação de tutela.

2.2 Antecipação de tutela

No item reservado ao estudo da antecipação de tutela, analisar-se-á sua harmonização com os princípios da segurança jurídica e da efetividade do processo, seus requisitos legais, sua natureza jurídica, o conteúdo que pode ser objeto de antecipação da tutela e, por fim, seu cabimento em matéria tributária.

2.2.1 Antecipação de tutela e a harmonização dos princípios da segurança jurídica e da efetividade do processo

Primeiramente, é essencial estabelecer o conceito de princípio.

³¹ CARNEIRO, Athos Gusmão. *Op. cit.*, p. 5.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, princípio jurídico é o núcleo, a base fundamental que se propaga pelas normas as complementando e as definindo lógica e racionalmente dando-lhe um sentido harmônico. Diz:

Princípio jurídico é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.³²

José Afonso da Silva diz serem os princípios o núcleo condensador das normas e, por estarem positivados, transformam-se em normas-princípio, preceitos básicos da organização constitucional. Vejamos:

Os princípios são ordenações que irradiam e imantam os sistemas de normas, “são – como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira – ‘núcleo de condensações’ nos quais confluem *valores e bens* constitucionais”. Mas, como disseram os mesmos autores, “os princípios, que começam por ser a base de normas jurídicas, podem estar positivamente incorporados, transformando-se em *normas-princípio* e constituindo preceitos básicos da organização constitucional.³³

Juarez Freitas conceitua princípio de uma forma mais completa e pragmática. Diz:

³² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1980, p. 230.

³³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 7. ed. São Paulo: RT, 1991, p. 82.

Por *princípios fundamentais* entendem-se os critérios ou as diretrizes basilares do sistema jurídico, que se traduzem como disposições hierarquicamente superiores – do ponto de vista axiológico – às regras, sendo linhas mestras de acordo com as quais guiar-se-á o intérprete quando se defrontar com as antinomias. Diferenciam-se das regras não propriamente por generalidade, mas por uma qualidade argumentativa superior, de modo que, havendo colisão, deve ser realizada uma interpretação em conformidade com os princípios (dada a “fundamentalidade” dos mesmos) sem que as regras, por supostamente apresentarem fundamentos definitivos, preponderem. A primazia da “fundamentalidade” faz com que – seja na colisão de princípios, seja no conflito de regras – um princípio, não uma regra, deva ser erguido como proeminente. *Jamais haverá um conflito de regras que não se resolva à luz dos princípios*, a despeito de este processo não se fazer translúcido para boa parte dos observadores.

Tais princípios podem estar expressa ou implicitamente positivados. Nesta última categoria encontra-se, na órbita constitucional, o princípio da proporcionalidade, sem cuja descoberta se torna difícil explicar e compreender a aplicação do Direito, situada além da subsunção tradicional típica das correntes que mantêm a dicotomia coisificadora entre sujeito e objeto.

Esclareça-se, ainda uma vez, que não se opera a distinção apenas pela “fundamentalidade” dos princípios, mas a partir do reconhecimento de uma diferença substancial de grau hierárquico (mais do que de “essência”). A própria Constituição cuida de estabelecer princípios fundamentais (embora de conteúdo não determinado previamente de modo cabal), avultando entre os quais o da dignidade humana e o da inviolabilidade dos direitos à liberdade, à igualdade e à vida (aí abarcados todos os direitos fundamentais de defesa, de participação e os prestacionais positivos).³⁴

Dessarte, princípio é o mandamento nuclear de um sistema jurídico, constituído em sua essência de valores axiológicos, que irradiam seus efeitos para as normas jurídicas visando à

³⁴ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do Direito**. 4. ed. revista e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 291-292.

correta aplicação do Direito por parte de seus intérpretes, seja na sua hierarquização dos próprios princípios, seja na solução de antinomias ou lacunas entre as regras jurídicas.

Os princípios diferenciam-se das regras, precipuamente, por serem diretrizes axiológicas superiores, isto é, havendo conflito entre eles e as regras deve preponderar a interpretação em conformidade com os princípios.

Havendo conflito entre princípios, dever-se-á fazer a interpretação tópico-sistemática, dando maior preponderância a um em detrimento de outro, sem, entretanto, reduzir a “zero” o comando deste último. Em outras palavras, diversamente do conflito entre regras, no conflito entre princípios não se aplica a regra do *all-or-nothing* (tudo-ou-nada); o que se fará é, no caso concreto, dar maior valor a um, sem reduzir a “zero” a carga eficaz do princípio não-prevalente.

Eles podem estar positivados, ou não, em normas jurídicas constitucionais ou infraconstitucionais. O que importa fixar é que, para serem aplicados, não necessitam estar positivados em regras jurídicas, sendo essa uma de sua essência.

Para Fabrício dos Reis Brandão, “a aplicação de princípios constitucionais dentro de um contexto pode excluir ou reduzir a aplicação de um outro princípio constitucional também aplicável no caso concreto”. Vejamos:

Os vários princípios norteadores da Carta Política, assim como a própria Constituição em relação às leis infraconstitucionais, não se encontram sob uma mesma escala, uma vez que o próprio Texto Magno dá mais importância a alguns princípios em relação a outros.

No entanto, se utilizando de um pensamento sistemático de aplicação dos princípios formando todo um complexo sistêmico, é perfeitamente aceitável

a aplicação de mais de um princípio sob um mesmo caso concreto, sem que um ingresse na gerência de outro.³⁵

Fixado o conceito de princípio, passa-se à análise dos princípios da segurança jurídica e da efetividade do processo.

O princípio da segurança jurídica, em nosso ordenamento jurídico, está materializado no art. 5º, inciso XXXVI, da CR, que diz: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, e no inciso LIV ao dispor que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Nesse sentido, tradicionalmente, em nome da segurança jurídica, entendia-se que, na esfera jurídico-processual, somente poderia haver uma alteração no mundo fenomênico após o trânsito em julgado da sentença judicial que condenasse o réu à determinada prestação. Em outras palavras, a tutela estatal da prestação jurisdicional somente seria prestada após o trânsito em julgado da sentença que condenasse o réu a dar, pagar, fazer ou não fazer determinada conduta.

Isso, inexoravelmente, leva a uma lentidão da justiça, pois o autor fica vinculado a uma longa tramitação processual, mormente se considerando os inúmeros recursos previstos em nosso ordenamento jurídico.

De outro lado, temos o princípio da efetividade do processo, que também deve ser sopesado, no art. 5º, inciso XXXV, da CR segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, e no inciso LXXVIII, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004, dizendo que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação”.

³⁵ BRANDÃO, Fabrício dos Reis. **Coisa julgada**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 49.

Assim, o princípio da efetividade do processo assegura os meios concretos e eficazes para a satisfação da legítima pretensão da parte. Em outras palavras, quer-se que o Direito seja efetivo, na sua realização no mundo fenomênico, e não apenas no mundo jurídico.

Sobre a matéria, o Renato Luis Benucci diz:

Assim, em nosso sistema, antes da prevalência do princípio da efetividade da jurisdição frente ao princípio da segurança jurídica, o que se observa é que, na tentativa de harmonizar tais princípios, nas situações em que o risco da demora na prestação jurisdicional possa acarretar situações de injustiça, a fórmula encontrada foi a via das medidas de caráter provisório. Assim, não se dá a supressão do princípio da segurança jurídica, mas sua relativização, com o objetivo de tornar possível a tutela, que se não fosse antecipada, pereceria.³⁶

Também, na mesma linha, é o magistério de Athos Gusmão Carneiro:

A antecipação de tutela contribui, outrossim, decisivamente para *harmonizar* direitos fundamentais (ou conjunto de direitos) que se soem apresentar em antagonismo: de uma parte o consagrado direito à *segurança jurídica*, pela qual a decisão dos conflitos supõe a cognição exauriente, após amplo contraditório sob o devido processo legal, com plenitude de defesa e do uso de recursos (CF, art. 5º, LIV e LV); de outra parte, o direito de *acesso à Justiça* (CF, art. 5º, XXXV), compreendido como o direito “de obter, em prazo adequado, não apenas uma decisão justa, mas uma decisão *com potencial de atuar eficazmente no plano dos fatos*” (Teori Zavascki, art. *in RePro*, n. 82/59, com remissão a Canotilho, J. J. Gomes, *Direito Constitucional*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, p.657).

[...]

³⁶ BENUCCI, Renato Luís. **Antecipação da tutela em face da Fazenda Pública**. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 32-33.

Disse, mais, Teori Zavascki que a opção do legislador pela *efetividade* do processo, quando em choque com a *segurança jurídica*, deve ser considerada como “princípio de interpretação” das demais normas do sistema processual (art. na coletânea *Reforma do CPC*, Ed. Saraiva, 1996, p. 154). O princípio da *efetividade* não se apresenta somente como diretiva para o legislador, mas como “*un principio ermeneutico del diritto vigente*” (Proto Pisani, *in Rivista di Diritto Processuale*, 1988, pp. 26 e segs.)³⁷.

A seguir, discorrer-se-á sobre os requisitos legais da antecipação de tutela.

2.2.2 Requisitos da antecipação de tutela

A antecipação de tutela está prevista no art. 273 do CPC, que diz:

Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

I – haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou

II – fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.

§ 1.º Na decisão que antecipar a tutela, o juiz indicará, de modo claro e preciso, as razões de seu convencimento.

§ 2.º Não se concederá a antecipação da tutela quando houver perigo de irreversibilidade do provimento antecipado.

§ 3.º A efetivação da tutela antecipada observará, no que couber e conforme a sua natureza, as normas previstas nos arts. 588, 461, §§ 4º e 5º, e 461-a

§ 4.º A tutela antecipada poderá ser revogada ou modificada a qualquer tempo, em decisão fundamentada.

³⁷ CARNEIRO, Athos Gusmão. *Op. cit.*, pp. 10-11.

§ 5.º Concedida ou não a antecipação da tutela, prosseguirá o processo até final julgamento.

§ 6.º A tutela antecipada também poderá ser concedida quando um ou mais dos pedidos cumulados, ou parcela deles, mostrar-se incontroverso.

§ 7.º Se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, definir a medida cautelar em caráter incidental do processo ajuizado.³⁸

Luiz Guilherme Marinoni defende a idéia que a omissão judicial é tão grave quanto o julgamento errado por parte do Poder judiciário. Diz que prudência e equilíbrio não se confundem com medo, o que está inteiramente correto. Defende a idéia de responsabilidade ética e social dos magistrados para os novos direitos do cidadão. Vejamos:

É preciso, portanto, que os operadores do Direito compreendam a importância desse instituto e o usem de forma adequada. Não há razão para timidez no uso da tutela antecipatória, pois o remédio surgiu para eliminar um mal que já está instalado. É necessário que o magistrado compreenda que não pode haver efetividade, em muitas hipóteses, sem riscos. A tutela antecipatória permite perceber que não é só a ação (o agir, a antecipação) que pode causar prejuízo, mas também a omissão. **O juiz que se omite é tão nocivo quanto o juiz que julga mal. Prudência e equilíbrio não se confundem com medo**, e a lentidão da Justiça exige que o juiz deixe de lado o comodismo do velho procedimento ordinário – não qual alguns imaginam que ele não erra – para assumir as responsabilidades de um novo juiz, de um juiz que trata dos “novos direitos” e que também tem que entender – para cumprir sua função sem deixar de lado a sua responsabilidade ética e social – que as novas situações carentes de tutela não podem, em casos não raros, suportar o mesmo tempo que era gasto para a realização dos direitos de

³⁸ BRASIL. **Código de Processo Civil**: Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 79-80.

sessenta anos atrás, época em que foi publicada a obra de Calamandrei, sistematizando as providências cautelares.³⁹ (grifei).

O primeiro requisito da antecipação de tutela a ser analisado é a prova inequívoca da verossimilhança do direito alegado, o que se fará a seguir.

2.2.2.1 Prova inequívoca da verossimilhança do direito alegado

A antecipação de tutela tem como requisito genérico a verossimilhança do direito alegado, ou seja, a prova inequívoca da verossimilhança do direito alegado pelo autor.

A prova inequívoca da verossimilhança é o que aparenta ser verdadeiro, menos do que a certeza, mais do que uma simples credibilidade, comprovada pelo autor, e que sirva para o convencimento, provisório do julgador, de que sua pretensão jurídica será, ao final, julgada procedente.

Athos Gusmão Carneiro melhor explica o que é a verossimilhança do direito alegado. Vejamos:

Para Carreira Alvin, “prova inequívoca” será aquela que apresente alto grau de convencimento, afasta qualquer “dúvida razoável, ou, em outros termos, cuja autenticidade ou veracidade seja provável” (*CPC Reformado*, 2. ed., Ed. Del Rey, 1995, p. 115).

Conforme Cândido Rangel Dinamarco, a aparente contradição entre as expressões “prova inequívoca” e “verossimilhança”, conjugadas no art. 273, resolvem-se pela adoção de um juízo de *probabilidade*, menos do que a certeza, mais do que uma simples credibilidade: “a existência de prova

³⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **A antecipação de tutela**. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 24.

inequívoca significa que a mera aparência não basta e que a *verossimilhança* exigida é mais do que o *fumus boni iuris* exigido para a tutela cautelar”. [...]

Segundo Calmon de Passos, “prova inequívoca é aquela que possibilita uma fundamentação convincente do magistrado” (*in Reforma do CPC*, cit., p. 195).⁴⁰

Analisado o requisito genérico da antecipação de tutela, a prova inequívoca da verossimilhança do direito alegado, passa-se, incontinenti, ao estudo do requisito específico do fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação.

2.2.2.2 Fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação

Como requisito específico alternativo da antecipação de tutela tem-se o fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, também conhecido como *periculum in mora*.

Esse requisito específico é alternativo ao abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu. Em outras palavras, basta que haja o fundado receio de dano irreparável da pretensão do autor ou que haja o abuso do direito de defesa por parte do réu.

O *periculum in mora* consiste, como a própria lei diz, no fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação da pretensão do autor, se ela não for deferida de plano. Em outras palavras, se a pretensão do autor não for satisfeita de imediato, implicará a ineficácia do provimento jurisdicional concedido no final da demanda.

Em relação ao *periculum in mora*, o Renato Luís Benucci diz:

⁴⁰ CARNEIRO, Athos Gusmão. *Op. cit.*, p. 23.

O “receio de dano irreparável ou de difícil reparação” nada mais representa que o *periculum in mora*, que se traduz na utilidade da pretensão a ser assegurada no processo. Alguns autores procuram diferenciar o dano a ser evitado pela tutela cautelar e o dano a ser evitado pela tutela antecipatória. No entanto, é inegável a similaridade entre o dano a ser evitado através da tutela antecipada com o *periculum in mora* previsto no art. 798 do Código de Processo Civil, referente à tutela cautelar. O posicionamento doutrinário majoritário aponta no sentido da ausência de distinção do *periculum in mora* previsto nos arts. 273 e 798 do CPC.⁴¹

Neste momento, vem a parte mais importante do presente trabalho, que se trata do alcance que se quer dar ao “fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação” quando a demanda for proposta perante o Poder Público, no caso da presente dissertação, quando a ação tributária antiexacional imprópria for proposta pelo contribuinte em face da Fazenda Pública.

Inova-se, isto é, quer-se dar uma nova interpretação ao inciso I do art. 273 do CPC, que trata do requisito do *periculum in mora* (fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação) do instituto da antecipação de tutela em ação tributária proposta em face da Fazenda Pública.

Nesse sentido, parte-se das cinco premissas a seguir expostas.

A *primeira* diz respeito ao conceito de tributo (tributo é a prestação pecuniária compulsória, não oriunda de sanção de ato ilícito, instituída em lei, e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – art. 3º do CTN).

A *segunda* diz respeito ao dever de a Administração Pública agir em estreita observância ao princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da CR).

⁴¹ BENUCCI, Renato Luís. *Op. cit.*, p. 26.

A *terceira* diz respeito ao princípio da legalidade tendo como sujeito ativo o cidadão (ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei – art. 5º, inciso II, da CR).

A *quarta* diz respeito ao princípio da justiça (a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito – art. 5º, inciso XXXV, da CR).

A *quinta* diz respeito ao princípio da prestação jurisdicional em tempo razoável (a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação – art. 5º, inciso LXXVIII, da CR, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004).

Passa-se, incontinenti, a análise de cada uma das cinco premissas.

Em relação à primeira premissa, o conceito de tributo, já se discorreu exaustivamente no Capítulo 1, que trata dos fundamentos aplicáveis à suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido.

Verificou-se que o conceito de tributo consiste em uma prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nesse sentido, quando se diz que a instituição e a cobrança de um tributo decorre, entre outras, de lei, entenda-se como “lei” um diploma legal hipotético, genérico e abstrato que obedeça aos requisitos constitucionais e legais para a instituição e cobrança do tributo. Assim, se uma lei dessa natureza for inconstitucional⁴², ou ilegal, não há que se falar em dever do contribuinte para pagar esse tributo, pois não há o suporte legal para tal.

⁴² Entenda-se por lei inconstitucional, para a presente dissertação, aquela que ainda não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade em sede do controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Assim, a proposta de controle de constitucionalidade feita no presente é para o difuso (aquela que é feita por qualquer tribunal ou magistrado no caso concreto).

Frente a essa questão, uma vez constatada a existência de uma lei inconstitucional ou ilegal, compete ao Poder Judiciário afastar, de imediato, a exigibilidade do tributo, evitando-se o medieval instituto do *solve et repete* (a repetição do indébito tributário).

Em relação à segunda premissa, qual seja, a observância ao princípio da legalidade por parte da Administração Pública, o art. 37, *caput*, da Lei Maior, dispõe que a Administração Pública, direta ou indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios da *legalidade*, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dentre outros.

Nesse sentido, a Administração Pública, direta ou indireta, dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve obedecer ao princípio da *legalidade*.

Hely Lopes Meirelles assim conceituava o princípio da legalidade:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”.⁴³

Destarte, classicamente entende-se que, em relação ao princípio da legalidade, a Administração Pública somente pode fazer aquilo que estiver estritamente previsto em lei, não tendo ela, assim, vontade livre.

Nesse sentido, o Poder Público deve agir de acordo com a lei. Logicamente, entenda-se “lei” como o diploma legal hipotético, genérico e abstrato que respeite os requisitos constitucionais e legais para sua criação.

⁴³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 1992, pp. 82-83.

Nessa linha, Juarez Freitas leciona:

Nessa ótica, gradativamente precisam ser revistos, com cuidado e sem arrogância, vários conceitos, porquanto se faz indispensável reconhecer que a Administração resulta tão ou mais devedora da consolidação dos direitos fundamentais, mormente quando se espera exemplar o acatamento do plexo inteiro dos princípios supremos. Em outras palavras, tem de ser mudado o caldo de cultura que permite ao Estado despontar, não raro, como bizarro Estado de Não-Direito, no qual os compromissos resultam desonrados, falta a continuidade das políticas públicas, acentuam-se as dificuldades de fiscalização permanente e imparcial, claudicam os parâmetros regulatórios e prestações estatais intransferíveis são sonegadas.

O Estado há de ser o primeiro, não o último, a observar as normas e a zelar pela credibilidade da palavra dos que o representam. O Estado apenas se legitima como defensor máximo do Direito, fora do qual seria uma simples e tentacular máquina de domínio ou repressão.⁴⁴

A terceira premissa, qual seja, o princípio da legalidade tendo como pólo ativo o cidadão, está prevista no art. 5º, inciso II, da CR segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

O princípio supramencionado diz que o cidadão poderá fazer ou deixar de fazer tudo o que não for defeso em lei. *A contrario sensu*, ele somente poderá ser compelido a fazer algo em virtude de lei. Entenda-se Lei constitucional e, por incrível que pareça, em se tratando de Brasil, deve-se dizer lei legal, já que nosso país é contumaz em produzir diplomas legais ilegais, mormente em matéria de Direito Tributário.

⁴⁴ FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 37.

Trata-se de um princípio basilar do estado democrático de direito onde o indivíduo tem a faculdade de se comportar de determinada maneira, sem vir a ser molestado pelo poder estatal, ou de fazer algo somente por imposição legal.

Nesse sentido, são os ensinamentos de José Afonso da Silva:

O princípio da legalidade é também um princípio basilar do Estado Democrático de Direito. É da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição ou fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se, como todo o Estado de Direito, ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Deve-se, pois, ser destacada a relevância da lei no Estado Democrático de Direito, não apenas quanto ao seu conceito formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado. A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos determinados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como se guiarem na realização de seus interesses.⁴⁵

Como corolário do princípio da isonomia, o contribuinte somente é obrigado a pagar um tributo que decorrer de lei. Mais uma vez, entenda-se lei válida e eficaz, que não seja ilegal ou inconstitucional.

Em outras palavras, frente a uma lei ilegal ou inconstitucional que institua um tributo, ou que majore uma alíquota, ou que restrinja um direito, o contribuinte não pode ser compelido a pagá-lo ou cumprir determinado comando. Ainda, deve ter em mãos um

⁴⁵ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 107.

instrumento hábil para livrar-se de tal encargo advindo de uma norma contrária ao Direito. Como o Estado proíbe a autotutela, o Poder Judiciário deve satisfazer essa pretensão do contribuinte, desde já. Do contrário, estar-se-ia dando um poder ilimitado ao Estado, além de beneficiá-lo de sua própria torpeza, qual seja, o poder de fazer leis ilegais e de compelir o cidadão, no caso o contribuinte, a cumpri-las sem ter um remédio hábil para conjurar tamanha agressão.

A quarta premissa, qual seja, o princípio da justiça, está prevista no art. 5º, inciso XXXV, da CR que diz: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Segundo tal premissa, sempre que houver mera ameaça ou lesão ao direito do cidadão, o Poder Judiciário deve, presentes os requisitos legais, dar o provimento jurisdicional adequado para impedir, em tempo hábil, que a lesão se consuma ou que se repare o dano causado.

Segundo Hugo de Brito Machado, “o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado”.⁴⁶

A quinta premissa se refere ao princípio da prestação jurisdicional em tempo razoável. Decorre do art. 5º, inciso LXXVIII, da CR, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004, que assim dispõe: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Segundo tal princípio, agora em caráter de direito constitucional fundamental do cidadão, a tutela da prestação jurisdicional requerida pelo cidadão em juízo deve ser prestada

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 46.

pelo Estado em tempo hábil, assegurados os meios que garantam a celeridade da prestação jurisdicional.

A Emenda Constitucional n. 45, de 08-12-2004, nesse sentido, foi revolucionária. Agora, o instituto da tutela de urgência tornou-se norma constitucional, de garantia de direito fundamental, saindo da esfera da lei infraconstitucional do CPC para tornar-se norma-princípio na Lei Maior. Isso não pode ficar despercebido pelos operadores do Direito!

Não se trata apenas da esfera judicial, mas, também, da esfera administrativa.

Assim, frente a uma imposição tributária ilegal, o contribuinte tem o direito constitucional de obter um provimento jurisdicional que lhe antecipe a tutela no sentido de não ser compelido a pagar um tributo ilegal ou inconstitucional.

Dito tudo isso até então, com base nas premissas supramencionadas, defende-se a tese de que já há dano irreparável quando o contribuinte for compelido a fazer algo ilegal. Em outras palavras, há o *periculum in mora* quando o contribuinte for obrigado a efetuar o pagamento de um tributo inconstitucional ou ilegal, o que seria conjurável via liminar de antecipação de tutela ou liminar de tutela cautelar na competente ação judicial antiexacional imprópria.

Fixadas todas as cinco premissas analisadas neste subitem, que trata do *periculum in mora* para a obtenção da antecipação de tutela em face da Fazenda Pública, quer-se, na verdade hierarquizar-se topicamente, com base no metacrítério interpretativo, os princípios constitucionais da justiça, da legalidade, da prestação jurisdicional em tempo hábil, do próprio conceito de tributo com o princípio da tutela da Administração Pública.

No pólo ativo da ação antiexacional imprópria temos o contribuinte buscando a tutela de uma pretensão resistida de Direito Tributário consistente no não-pagamento de um tributo

inconstitucional ou ilegal. No pólo passivo temos a Fazenda Pública deduzindo dita pretensão jurisdicional.

Em outras palavras, de um lado, temos o cidadão-contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, e, do outro lado, temos o Estado, com todo o seu poder político, quase-ilimitado, e com todo o peso e retaguarda da poderosa máquina estatal.

Tal comparação fica mais evidente se analisando o Sistema Tributário Nacional tendo-se como base, apenas, a Carta Política, sem fazer menção a parafernália da legislação tributária dos Estados-Membros da Federação e dos Municípios.

Pois bem, a Constituição da República prevê a instituição de tributo ordinário, que tem como espécies os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria (art. 145 da CR) e as contribuições especiais (arts. 149 e 149-A da CR), e de tributo extraordinário que tem como espécies os impostos extraordinários, que são os impostos residuais (art. 154, inciso I, da CR) e o imposto por motivo de guerra (art. 154, inciso II, da CF), e os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF).

Verifica-se que existem 13 (treze) impostos nominados (II, IEx, IR, IPI, IOF, ITR, IGF, ITCD, ICMS, IPVA, IPTU, ITBI e ISS); impostos residuais e impostos extraordinários de guerra (sem limites quanto ao número de instituição); taxas de poder de polícia, de serviços públicos específicos e divisíveis e de uso de via conservada pelo poder público (também sem limites quanto ao número de instituição); contribuição de melhoria; contribuições especiais, que se subdividem em contribuições sociais gerais, contribuições sociais de seguridade social, contribuições sociais de seguridade social residuais, contribuições sociais da previdência e assistência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal; contribuições de intervenção no domínio econômico (também sem limites quanto ao número de instituição); contribuições de interesse das categorias profissionais; contribuições de interesse das categorias econômicas; empréstimos compulsórios, que se subdividem em empréstimos

compulsórios extraordinários por calamidade ou guerra e empréstimos compulsórios para investimentos (também sem limites quanto ao número de instituição).

É oportuno transcreverem-se os imortais e atualizadíssimos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker:

1. MANICÔMIO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Durante muitos séculos, os tributos foram manipulados por Príncipes e Assembléias sem qualquer conhecimento científico sobre estas questões, simplesmente porque a Ciência das Finanças Públicas ainda não havia surgido. Em épocas mais próximas, no Século XVIII, já se pode considerar existente um núcleo de princípios sobre as finanças públicas. Porém esses princípios eram de natureza econômica e a ordenação *jurídica* das finanças públicas continuava rudimentar até o fim do Século XVIII.

[...]

Em outubro de 1961, Jaime Garcia Añoveros, Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Sevilla, também demonstra que a presente situação jurídico-tributária é de confusão total e orgia. A segurança jurídica perdeu-se dentro da *maraña* legislativa e, hoje, um impulso fanático caracteriza a proliferação das leis tributárias, nunca se sabendo “asta qué punto se trata de buena fé o de fariseísmo”.

No Brasil, como em qualquer outro país, ocorre o mesmo fenômeno patológico-tributário. E mais testemunhas são desnecessárias, porque todos os juristas que vivem a época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico tributário.

[...]

2. EFEITOS DA DEMÊNCIA

Freqüentemente a balbúrdia que acabou de ser apontada, conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante do qual resulta a terapêutica e a cirurgia do desespero: o *cocktail* de antibióticos ou a castração. Receita-se o remédio ou

amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem se saber qual era o problema.

[...]

Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.

[...]

A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma Arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar um instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada ... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que nos faz soltar berros pré-históricos.⁴⁷

Diante desse quadro de total insegurança jurídica, onde cada governante de plantão propõe mudanças na legislação tributária – entendam-se emendas constitucionais, criação ou modificação na legislação infraconstitucional, criação de novos tributos, alterações procedimentais de seu recolhimento, dentre outras – para resolver casos pontuais esquecendo-se de analisar o sistema tributário como um todo, encontramos o contribuinte brasileiro que paga a conta dos erros e desvios dos governos.

É de nossa cultura que os Chefes do Poder Executivo queiram adequar a Constituição ao seu programa de governo, e não o seu programa à ordem jurídica vigente, o que deveria ser

⁴⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 3 e 6-10.

elementar. E essa ânsia por alteração opera-se precipuamente nas leis tributárias, pois elas é que tratam do ingresso das receitas públicas.

O clima de insegurança jurídica é total, comparável, sim, como bem disse Alfredo Augusto Becker, a um manicômio jurídico tributário!

Nesse sentido, há que se dotar o contribuinte brasileiro de instrumentos hábeis para se defender da cobrança inconstitucional ou ilegal de um tributo por parte do Estado. Nunca é demais lembrar “o poder de tributar envolve o poder de destruir”.

Dessarte, há que se hierarquizar topicamente o princípio da defesa do contribuinte, materializados nos princípios constitucionais da justiça, da legalidade, da prestação jurisdicional em tempo hábil, do próprio conceito de tributo, com o princípio da tutela da Administração Pública.

Nesse sentido são os ensinamentos do jurista Juarez Freitas:

Cumprе recordar, outrossim, não obstante a decisiva importância da subjetividade para a formação objetiva, que a extensão da interpretação sistemática não deve ser maior do que a do próprio sistema. Vale dizer, são os princípios em conjunto – sem absolutização de qualquer deles – que asseguram abertura e, ao mesmo tempo, limites à construção do direito. Logo, os princípios relacionados à justiça devem ser matizados pela presença de outros princípios igualmente relevantes para a manutenção do jogo dialético entre objetividade e subjetividade. O sistema jurídico – mais claramente se vê – é, sobretudo, um complexo de princípios positivados, cujo conteúdo, no caso dos princípios fundamentais, entre os quais o da “justiça”, como que transcende aquele conteúdo que se atribui às regras, preponderando sobre estas, para além das fragmentárias “definitividades”.

[...]

Generalizando, e resumindo este ponto: a interpretação sistemática realiza sempre hierarquização axiológica, de sorte a fazer preponderar, inclusiva e

exclusivamente, ora a regra superior, ora, em caso de antinomia pendente, o princípio superior. Recorre-se, em todas as hipóteses, expressa ou ocultamente, ao princípio da hierarquização, até mesmo ao lidar com princípios e regras de prioridade, tendo em vista as exigências teleológicas do sistema, que reclama – para além de relativismos niilistas – solução das controvérsias, de maneira a concretizar a máxima justiça possível em face da dialética e saudável coexistência dos princípios fundamentais.⁴⁸

Preponderam-se os valores: direito do contribuinte e cobrança de tributo por parte do Estado.

Defende-se a tese segundo o qual o contribuinte brasileiro tem o direito de se abster, desde já, de pagar um tributo inconstitucional ou ilegal.

A prova inequívoca da verossimilhança do direito alegado pelo autor-contribuinte consiste no exame jurídico da nova lei que institui tributo, majore alíquota ou revogue isenção ou outro benefício tributário.

O *periculum in mora* consiste na obrigação do contribuinte de pagar o tributo indevido. Assim, impede-se que seja desembolsada quantia indevida de dinheiro e afasta-se o instituto da repetição do indébito.

Ad argumentandum tantum, transcreve-se parte da ementa de um acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios:

O Estado, atualmente, é um descumpridor das decisões judiciais. A dificuldade para um servidor receber qualquer crédito de que seja titular, mesmo portando uma sentença transitada em julgado, revela-se pelo amontoado de pedidos de intervenção federal, o que chega às raias do público e notório.

⁴⁸ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. *Op. cit.*, pp. 144-145.

Conseqüentemente, o *periculum in mora*, em se tratando de crédito contra a Fazenda Pública, ainda que pareça juridicamente absurdo, na prática não o é. E o Poder Judiciário não pode fazer de conta que não vê, pois o pior cego é exatamente aquele que não quer ver.

Diante do exposto, *dou provimento* ao agravo para afastar a incidência da Lei 9.494/97 e reconhecer a presença do *periculum in mora* no caso vertente.⁴⁹

Após o estudo do requisito específico do *periculum in mora* da antecipação de tutela, passa-se, a seguir, ao estudo do requisito específico alternativo do abuso do direito de defesa ou do manifesto propósito protelatório do réu.

2.2.2.3 Abuso do direito de defesa ou manifesto propósito protelatório do réu

O abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu consiste na prática de manobras processuais protelatórias praticadas por ele ou por seu procurador “mediante expedientes subalternos e escusos, *protelar o desfecho da demanda*, com o objetivo de continuar a beneficiar-se pela manutenção do ‘*status quo*’”.⁵⁰

Trata-se de requisito alternativo, ou seja, não há a necessidade de haver o já estudado *periculum in mora* para ser deferida a antecipação de tutela.

O abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu é caracterizado quando há falta de consistência na defesa apresentada ou quando o demandado, ou seu advogado, pratica conduta temerária em relação ao deslinde da lide. Trata-se de

⁴⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Agravo de Instrumento n. 1.227-3/98. 1ª Turma Cível, Rel. Des. Valter Xavier.

⁵⁰ CARNEIRO, Athos Gusmão. *Op. cit.*, p. 35.

censurar o comportamento processual da parte, ou de seu procurador, que atenta contra a dignidade da prestação jurisdicional.

Quer-se, assim, na verdade, punir a desídia processual praticada pelo réu, ou seu advogado, em nome do princípio de não se beneficiar o torpe com sua própria torpeza.

Nesse sentido, em boa hora, a legislação nacional adota essa medida com o fim de coibir, mediante uma grande sanção, a conduta desidiosa e atentadora à própria prestação da tutela jurisdicional estatal.

Analisado esse requisito, agora, estudar-se-á o requisito negativo da antecipação de tutela no item seguinte.

2.2.2.4 Reversibilidade da medida antecipatória

Por fim, o § 2º do art. 273 do CPC dispõe que não será concedida a antecipação de tutela quando houver perigo de irreversibilidade do provimento antecipado.

A doutrina tem classificado essa disposição legal como pressuposto negativo da concessão da antecipação de tutela.

Em princípio, haveria uma colisão insanável entre o requisito negativo e a medida antecipatória, pois a natureza jurídica desta, como é cediço, é satisfativa (que esgota o mérito, total ou parcialmente). Nesse sentido, se o requisito negativo for levado às extremas, esgotar-se-iam, na prática, as possibilidades jurídicas de concessão do instituto da antecipação de tutela.

Como solução, o operador do Direito deve hierarquizar topicamente, com base no metacritério interpretativo, os valores em questão, quais sejam, a efetividade do direito na

antecipação de tutela, mormente em ações contra o Poder Público – contumaz descumpridor de ordens judiciais –, e a segurança jurídica. Qual valor deve preponderar? Caberá ao intérprete hierarquizar topicamente, sempre em nome da justiça!

Luiz Guilherme Marinoni diz que impedir o juiz de antecipar a tutela requerida pelo autor, mesmo sendo ela imprescindível, sob o fundamento de ela produzir efeitos irreversíveis – leia-se esgotar o mérito da causa – equivale a dizer que se deve correr o risco de provocar danos irreversíveis ao direito do autor. Vejamos:

Supor que o **juiz não pode antecipar a tutela** quando a antecipação é imprescindível para evitar prejuízo ao direito do autor, **apenas pela razão de que pode produzir efeitos irreversíveis**, é o mesmo que afirmar que o **legislador obrigou o juiz a correr o risco de provocar um dano irreversível ao direito** que justamente lhe **parece mais provável**.⁵¹(grifei).

Analisados os requisitos do instituto da antecipação de tutela, descrever-se-á, sinteticamente, no tópico seguinte, a sua natureza jurídica.

2.2.3 Natureza jurídica

A natureza jurídica da antecipação da tutela é satisfativa, ou seja, ela antecipa os efeitos da decisão de mérito, no todo ou em parte, antes de completar a instrução e o debate da causa, dando provisório atendimento ao pedido, objeto da relação jurídica processual.

Arruda Alvim diz:

⁵¹ MARINONI, Luiz Guilherme. *Op. cit.*, p. 367.

Estão estabelecidos, neste dispositivo, os pressupostos para a concessão de uma tutela liminar satisfativa do direito, quais sejam, os da relevância do fundamento da demanda e do receio justificado da ineficácia do provimento final. Não se trata aqui, de solicitação de medida cautelar, com liminar, senão que de medida liminar para o fim já da própria satisfação do direito.⁵²

Estudada brevemente a natureza jurídica da antecipação de tutela, passa-se, no item seguinte, à análise de seu conteúdo antecipatório, ou seja, quais os efeitos da vindoura sentença poderão ser antecipados pelo magistrado.

2.2.4 Conteúdo da antecipação de tutela

Debatido na doutrina e jurisprudência é o conteúdo judicial da antecipação de tutela, ou seja, aquilo que pode ser objeto de antecipação dos efeitos da futura sentença judicial de procedência que diz respeito à pretensão deduzida pela parte autora.

Na sentença declaratória não se antecipará a declaração, apenas se anteciparão alguns efeitos fáticos que decorrerão da futura declaração jurídica. Por exemplo, em uma ação declaratória onde se discute da legalidade de um tributo, o juiz impedirá que o Fisco proponha a execução fiscal forçada. Na sentença constitutiva ou desconstitutiva antecipar-se-ão alguns efeitos ínsitos à futura sentença que criar ou extinguir determinada situação jurídica que diga respeito à essa pretensão jurídica. Na sentença condenatória poderão ser antecipadas as prestações de dar, fazer, não fazer ou pagar. Na sentença executiva em sentido lato e na sentença mandamental antecipar-se-ão alguns efeitos da futura ordem judicial para que o réu se comporte de determinada forma ou pratique determinada conduta.

⁵² ALVIM, Arruda. *Apud* CAMPOS, Djalma de. **Direito processual tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 98.

Athos Gusmão Carneiro ensina quais os efeitos que podem ser antecipados em relação à sentença de mérito. Vejamos:

Buscando resumir a doutrina de momento prevalecente, parece-nos será lícito, em linhas gerais, afirmar que:

a) nas ações declaratórias, não pode ser adiantado o elemento nuclear da tutela, ou seja, a **certeza jurídica**, que não se compadece com a “provisoriedade” da AT; todavia, são eminentemente passíveis de adiantamento *os efeitos* que decorrerão do “preceito” contido na (provável) futura sentença de procedência. Assim, o autor postula a declaração da nulidade do ato que o excluiu de uma sociedade recreativa, e pode obter em AT a permissão para continuar freqüentando provisoriamente as dependências sociais, com as prerrogativas que normalmente cabem aos associados;

b) nas ações constitutivas, o elemento nuclear do pedido poderá ser adiantado se compatível com a *provisoriedade* ínsita à AT; assim, não cabe adiantar a alteração de estado civil ou a anulação de um contrato, mas não repugna ao sistema a constituição provisória de uma servidão de trânsito. E certamente são passíveis de adiantamento *os efeitos* de natureza executiva ou mandamental da futura (provável) sentença de procedência da ação constitutiva;

c) nas ações condenatórias, são passíveis de AT as prestações de dar, fazer, não fazer ou pagar, sendo que relativamente às primeiras dar-se-á a efetivação da tutela (pela sua urgência ou pela intensidade do juízo de verossimilhança) através de medidas de cumprimento *imediato* de ordens *executivas lato sensu* ou *mandamentais*.

As obrigações de pagar, estas sim, submetem-se, “*no que couber*”, às regras da *execução forçada* como “parâmetro operativo” (Marinoni, *A Antecipação de Tutela*, cit. P. 183); todavia, é perfeitamente possível, a nosso sentir, o pagamento *imediato*, determinado na AT, através da inclusão do credor em folha de pagamento da empresa-ré, ou através da apropriação de alugueres devidos ao réu, máxime nos casos de pagamento de caráter alimentar;

d) nas **ações executivas** (ditas) *lato sensu* e nas **ações mandamentais**, a AT revela-se *de imensa utilidade prática* e geralmente poderá ser efetivada sem percalços, com a utilização de “astreintes” e/ou dos meios executivos referidos no § 5º do art. 461, adiante referidos.

Antecipa-se, disse Teori Zavascki, “a eficácia social da sentença, não a eficácia jurídico-formal”; antecipam-se os efeitos que a futura sentença produzirá “no plano da realidade” (*Antecipação da Tutela*, cit., pp. 83-84).⁵³

Luiz Guilherme Marinoni defende que os efeitos da decisão judicial que antecipa a tutela se dá no plano do direito material com a conseqüente entrega do bem da vida pleiteado pelo autor. Vejamos:

Na verdade, a antecipação é dos efeitos da sentença no *plano do direito material*. A decisão que concede a tutela antecipatória produz o efeito de conferir imediatamente o bem da vida pretendido no processo ou, em outras palavras, *antecipa a tutela almejada ou os “efeitos concretos” da sentença*. Por isso, antecipa-se a tutela final ou os efeitos materiais da sentença, nunca os efeitos processuais.⁵⁴

Assim, presentes os requisitos legais, o juiz deverá conceder a tutela antecipada, ou seja, o bem da vida perquirido pelo autor.

No item seguinte, verificar-se-á a possibilidade de haver a antecipação de tutela em matéria tributária.

2.2.5 Antecipação de tutela em matéria tributária

⁵³ CARNEIRO, Athon Gusmão. *Op. cit.*, pp. 48-49.

⁵⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. *Op. cit.*, p. 361.

Em relação à antecipação de tutela, em matéria tributária, contra a Fazenda Pública, Athos Gusmão Carneiro diz ser possível a aplicação do instituto, nos seguintes termos:

No pertinente à tutela antecipada, postulada em *matéria tributária*, as dúvidas foram pacificadas pela edição da Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, que ao art. 151 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) acrescentou um inciso V, assim textualmente reconhecido, como anotou Dênerson Dias Rosa (art. *In Ver. AJURIS*, vol. 87, t. I, p. 391), a possibilidade de concessão da AT em favor do contribuinte frente ao erário.

Assim é que, pelo aludido dispositivo legal:

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

...

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; ...”

Suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não mais caberá o lançamento de multa de ofício, e é ‘interrompida’ a incidência de mora, a partir da concessão da medida judicial até trinta dias depois da publicação da decisão que venha a considerar devido o tributo ou contribuição (Lei nº 9.430/96, art. 63 e § 2º).⁵⁵

Nesse sentido, é perfeitamente possível haver a concessão da antecipação de tutela em matéria tributária, mais precisamente na suspensão da exigibilidade do crédito tributário na competente ação antiexacional imprópria tributária.

Estudado o instituto da antecipação de tutela, analisar-se-á a tutela cautelar no tópico seguinte.

⁵⁵ CARNEIRO, Athos Gusmão. *Op. cit.*, p. 107.

2.3 Tutela cautelar

No estudo da tutela cautelar, discorrer-se-á sobre o seu conceito e seus requisitos legais, iniciando-se por aquele.

2.3.1 Conceito de tutela cautelar

A tutela cautelar é a providência concreta tomada pelo juiz para eliminar a possibilidade de dano grave e de difícil reparação consistente na conservação do estado de fato ou de direito que envolve as partes, durante todo o tempo necessário para a definição do direito, no processo de conhecimento ou no cumprimento da sentença ou no processo de execução.

Em outras palavras, a tutela cautelar é a que assegura o bem da vida discutido em outra demanda, seja de conhecimento seja de execução. Ela apenas assegura o objeto de uma outra ação, tida como ação principal, diversamente da tutela antecipada que satisfaz, de plano, a pretensão, parcial ou total, do autor.

Rodrigo Caramori Petry assim conceitua processo e ação cautelar:

O processo cautelar encontra objeto em outro processo, dito principal, podendo ser proposto antes deste, ou seja, de forma preparatória, ou então no curso do processo principal, de forma incidental. Não se discute em sede de processo cautelar o conteúdo da lide principal, mas indiretamente a pretensão principal será protegida.

A ação cautelar pode ser definida como a ação judicial de natureza acautelatória, instrumental em relação a um processo principal, tendo por objetivo garantir seu resultado útil, ou seja, a efetividade da tutela

jurisdicional, obtida através do deferimento da medida cautelar, seja por meio de liminar ou quando da prolação da sentença. De características próprias, o processo cautelar é uma das espécies processuais, ao lado do processo de conhecimento e de execução.⁵⁶

A ação cautelar tem três características que lhe são peculiares, quais sejam, a acessoriedade, a provisoriedade, e a instrumentalidade. É acessória porque depende de um processo principal de conhecimento ou de execução. É provisória porque se extingue quando do julgamento do processo principal. É instrumental porque garante a efetividade do provimento final, resguardando o direito pleiteado.

Passa-se, no item que segue, ao estudo dos requisitos legais da tutela cautelar.

2.3.2 Requisitos da tutela cautelar

Os requisitos para a concessão da tutela cautelar estão contidos no *fumus boni iuris* e no *periculum in mora*. O primeiro diz respeito à fumaça do bom direito, ou seja, à provável existência do direito requerido pela parte. O segundo diz respeito ao perigo na demora da decisão final no processo principal, ou seja, na ineficácia do provimento jurisdicional se for concedido ao final da demanda.

A natureza jurídica da tutela cautelar é de assegurar o bem da vida buscado no processo principal, ou seja, ela tem caráter assecuratório. Diferente é a natureza jurídica da antecipação de tutela que, como o próprio nome diz, antecipa, total ou parcialmente, os efeitos da vindoura sentença de procedência, ou seja, ela tem caráter satisfativo.

⁵⁶ PETRY, Rodrigo Caramori. A medida cautelar em matéria tributária. In: MARINS, James (Org.). **Tributação e processo**. Curitiba: Juruá, 2003, l. 5. t. 1, p. 77.

A tutela cautelar será concedida liminarmente quando houver perigo de ineficácia da medida se concedida posteriormente.

Humberto Theodoro Júnior diz que “tanto a medida cautelar propriamente dita (objeto de ação cautelar) como a medida antecipatória (objeto de liminar na própria ação principal) representam providências, de natureza emergencial, executiva e sumária, adotadas em caráter provisório. O que, todavia, as distingue, em substância, é que a tutela cautelar apenas assegura uma pretensão, enquanto a tutela antecipatória realiza de imediato a pretensão”.

Por fim, é mister fazer-se a distinção entre medida liminar, antecipação de tutela e tutela cautelar, o que se fará a seguir.

2.4 Medida liminar

Neste momento, deve-se fazer a distinção entre medida liminar, antecipação de tutela e tutela cautelar, pois há muita confusão em sede doutrinária e até mesmo em sede jurisprudencial.

A medida liminar, ou simplesmente liminar, é gênero das espécies liminar em ação cautelar e liminar de antecipação de tutela. Em outras palavras, a liminar é o instrumento pelo qual o juiz, por intermédio de decisão interlocutória, assegura o bem da vida discutido em outro processo (tutela cautelar), ou antecipa, desde já, os efeitos futuros da tutela jurisdicional vindoura (antecipação de tutela).

Outra análise importante diz respeito ao critério topográfico das medidas liminares. Como provimento jurisdicional que é, a liminar pode ser dada a qualquer momento processual, ou seja, antes do próprio processo, ou no seu início, ou até mesmo após a sentença

judicial. O que importa é a concessão da tutela jurisdicional requerida antes do momento processual clássico, qual seja, no processo de execução, quando for o caso.

Renato Luis Benucci assim leciona:

... o sentido técnico mais adequado ao termo “liminar” é aquele que leva em conta não apenas o critério topográfico, mas também seu conteúdo, não devendo, portanto, ser limitado o conceito de “liminares” àqueles provimentos judiciais proferidos quando o demandado ainda não teve oportunidade de defesa, mas a qualquer provimento que tenha conteúdo antecipatório do provimento final que neles está contido. Assim, o conceito de liminar deve ser o de provimento jurisdicional proferido no curso do processo, no qual se antecipam os efeitos da tutela pleiteada pelo demandante, independentemente do momento em que o demandado se manifesta.⁵⁷

Como visto, a medida liminar é gênero das espécies medida liminar antecipatória de tutela e medida liminar cautelar, e os operadores do direito não podem confundir tais institutos, que são distintos!

No capítulo vindouro, as limitações legais à concessão de liminares contra a Fazenda Pública serão examinadas.

⁵⁷ BENUCCI, Renato Luís. *Op. cit.*, p. 52.

3 LIMITAÇÕES LEGAIS À CONCESSÃO DE LIMINARES CONTRA A FAZENDA PÚBLICA

O presente capítulo tratará do exame das limitações legais à concessão de liminares em face da Fazenda Pública.

Após uma noção introdutória, analisar-se-á o regime do precatório-requisitório, o reexame necessário, a Lei n.º 9.494/97 e a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 04, apenas no que diz respeito com o enfoque da concessão de liminares em face da Fazenda Pública.

3.1 Introdução do tema

Quando se trata do estudo doutrinário e legal acerca da concessão de liminares em face do Poder Público, sejam em sede de antecipação de tutela ou de tutela cautelar, surgem barreiras sobre o assunto em questão.

Os óbices iniciais à concessão de tutela antecipada em face da Fazenda Pública seriam o regime de precatório-requisitório do pagamento do crédito decorrente de condenação judicial, estabelecido no art. 100 da Constituição Federal; a necessidade de haver reexame

necessário da sentença condenatória proferida contra a Fazenda Pública, *ex vi* do art. 475 do CPC; e as disposições legais contidas na Lei n. 8.437, de 30 de junho de 1992, e na Lei n. 9.494, de 10 de setembro de 1997, que, respectivamente, impedem a concessão de medida liminar cautelar e medida liminar de antecipação de tutela, em determinadas matérias, quando a ré for a Fazenda Pública.

Por fim, cabe analisar a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n. 04, no que diz respeito ao impedimento da concessão de liminar em face da Fazenda Pública, considerando-se a grande confusão que parte da doutrina e da jurisprudência faz, ao negar a antecipação de tutela ou a tutela cautelar, quando, na verdade, as questões da ADC n. 04 aplicam-se a matérias restritas.

O Poder Público é réu em uma parcela significativa dos processos judiciais que tramitam em juízo. Basta verificar-se o número de feitos perante as Varas da Fazenda Pública, na justiça estadual, e perante a justiça federal.

Defender-se a impossibilidade de aplicação da antecipação de tutela em face da Fazenda Pública é, em outros termos, negar a possibilidade de tutela rápida e adequada quando o Poder Público estiver no pólo passivo da relação jurídico-processual, mesmo naqueles processos que satisfaçam os pressupostos legais para a medida antecipatória.

Como se verá, é perfeitamente cabível a concessão de medida liminar em face do Poder Público.

A seguir, analisar-se-á o regime do precatório-requisitório e seus reflexos na concessão de liminar contra a Fazenda Pública.

3.2 O regime do precatório

Em uma análise preliminar, o regime do precatório-requisitório, contido no art. 100, *caput*, da CR, impediria a concessão de antecipação de tutela ou de tutela cautelar em face da Fazenda Pública. Entretanto, essa conclusão é equivocada.

O regime do precatório-requisitório não impede a concessão de antecipação de tutela contra a Fazenda Pública, considerando-se a Emenda Constitucional n. 30, de 13 de setembro de 2000, que deu a seguinte redação ao art. 100, § 3º, da CF:

O disposto no *caput* deste artigo, relativamente à expedição de precatórios, não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em lei como de pequeno valor que a Fazenda Federal, Estadual, Distrital ou Municipal deva fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado.⁵⁸

O art. 17, § 1º, da Lei n. 10.259, de 12 de julho de 2001, estabeleceu o valor de 60 (sessenta) salários mínimos pelo qual fica dispensada a expedição do precatório, assim dispondo:

Para os efeitos do § 3º do art. 100 da Constituição Federal, as obrigações ali definidas como de pequeno valor, a serem pagas independentemente de precatório, terão como limite o mesmo valor estabelecido nesta Lei para a competência do Juizado Especial Federal Cível (art. 3º, *caput*).⁵⁹

Assim, quando o pedido for de até 60 (sessenta) salários mínimos, não há óbice constitucional algum para a concessão da antecipação de tutela.

Quer-se ir mais longe.

⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.*, p. 71.

⁵⁹ BRASIL. **Lei n. 10.259**, de 12 de julho de 2001, que dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 julho de 2001.

Seja qual for o valor do pedido, superior ou não a 60 (sessenta) salários mínimos, não há óbice algum para a concessão de liminar contra a Fazenda Pública, desde que presentes os requisitos legais da antecipação de tutela ou da tutela cautelar. Se ao particular basta estarem presentes esses requisitos para a concessão de liminar, por que privilegiar o Poder Público – contumaz descumpridor do pagamento dos precatórios-requisitórios judiciais – em detrimento do particular?

Há que se hierarquizar topicamente, com base no metacritério, os valores em questão, quais sejam, o direito do cidadão desrespeitado pelo Estado e o direito do Erário Público. Aliás, não são os particulares, pagadores de tributos, que mantêm a cara máquina estatal?

Nesse sentido, não podem ser os particulares cerceados em seu direito. Eis a função do Estado: cumprir as leis e servir ao cidadão, e não se servir de sua especial qualidade de ente público em detrimento deste, no caso em estudo o contribuinte.

No item seguinte, tratar-se-á do reexame necessário no que perquire à concessão de liminares contra o Poder Público.

3.3 O reexame necessário

O regime do reexame necessário, previsto no art. 475 do CPC, dispõe que as decisões judiciais contrárias à Fazenda Pública, para serem eficazes, estão sujeitas, por força de lei, ao duplo grau de jurisdição. Trata-se da hipótese de reexame necessário da sentença judicial que condenou a Fazenda Pública a pagar determinada quantia pecuniária ao autor.

Assim, para poderem ser executadas, as sentenças devem ser confirmadas pelo juízo *ad quem*. Conseqüentemente, seria vedada a concessão de antecipação de tutela ou tutela cautelar contra a Fazenda Pública.

Entretanto, o regime do reexame necessário também não impede a concessão da liminar contra o Poder Público pelos fundamentos que seguem.

Não resta dúvida que a liminar concedida no mandado de segurança tem natureza de verdadeira antecipação de tutela. Não há controvérsia alguma de que a liminar concedida no *mandamus* é executável, desde logo, não necessitando de confirmação na instância superior para que produza efeitos no mundo jurídico e fenomênico.

Igual tratamento deve ser dado às ações ordinárias, pois o instituto da antecipação de tutela, seja na via do *mandamus* ou da ação ordinária, é o mesmo.

Destarte, não faz sentido se impedir a antecipação de tutela em ações ordinárias com base na necessidade do reexame necessário, até porque este é apenas condição para a confirmação da sentença e não da decisão interlocutória que concede a antecipação de tutela.

Dito isso, no item que segue, estudar-se-á o art. 1º da Lei n. 9.494/97 e seus reflexos na concessão de liminares contra o Erário Público.

3.4 A Lei n. 9.494/97

A Lei n. 9.494, de 10 de setembro de 1997, ao disciplinar a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública, assim dispõe em seu art. 1º:

Art. 1º Aplica-se à tutela antecipada prevista nos arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil o disposto nos arts. 5º e seu parágrafo único e 7º da Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964, no art. 1º e seu § 4º da Lei nº 5.021, de 09 de

junho de 1966, e nos arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992.⁶⁰

Para melhor entender-se o alcance do artigo supramencionado, é necessário analisar-se os artigos ali citados, que se transcrevem a seguir:

Art. 5º Não será concedida a medida liminar de mandados de segurança impetrados visando à reclassificação ou equiparação de servidores públicos, ou à concessão de aumento ou extensão de vantagens.

Parágrafo único. Os mandados de segurança a que se refere este artigo serão executados depois de transitada em julgado a respectiva sentença.

[...]

Art. 7º O recurso voluntário ou *ex officio*, interposto de decisão concessiva de mandado de segurança que importe outorga ou adição de vencimento ou ainda reclassificação funcional, terá efeito suspensivo.⁶¹

Art. 1º O pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de **mandado de segurança**, a servidor público federal, da administração direta ou autárquica, e a servidor público estadual e municipal, somente será efetuado relativamente às prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial.

[...]

§ 4º Não se concederá medida liminar para efeito de pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias.⁶²

⁶⁰ BRASIL. **Lei n. 9.494**, de 10 de setembro de 1997, que disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 de setembro de 1997.

⁶¹ BRASIL. **Lei n. 4.348**, de 26 de junho de 1964, que estabelece normas relativas a mandado de segurança (alterada pela MP nº 2.180-35/24.08.2004). Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 03 de julho de 1964.

⁶² BRASIL. **Lei n. 5.021**, de 09 de junho de 1966, que dispõe sobre o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público civil. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 09 de junho de 1966.

Art. 1º Não será cabível medida liminar contra atos do Poder Público, no procedimento cautelar ou em quaisquer outras ações de natureza cautelar ou preventiva, toda vez que providência semelhante não puder ser concedida em ações de mandado de segurança, em virtude de vedação legal.

[...]

Art. 3º O recurso voluntário ou *ex officio*, interposto contra sentença em processo cautelar, proferida contra pessoa jurídica de direito público ou seus agentes, que importe em outorga ou adição de vencimentos ou de reclassificação funcional, não terá efeito suspensivo.

Art. 4º Compete ao presidente do tribunal, ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso, suspender, em despacho fundamentado, a execução da liminar nas ações movidas contra o Poder Público ou seus agentes, a requerimento do Ministério Público ou da pessoa jurídica de direito público interessada, em caso de manifesto interesse público ou de flagrante ilegitimidade e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública.⁶³

Athos Gusmão Carneiro sistematiza a matéria supramencionada da seguinte forma:

A própria edição da Lei nº 9.494, de 10 de 1997, revela que as decisões de antecipação dos efeitos da tutela, como outras liminares, podem perfeitamente ser deferidas face entidades de direito público, como aliás sempre ocorreu, e não será demais lembrar, *nas liminares em ações de mandado de segurança* e, mais recentemente, com a utilização anômala de medidas cautelares rotuladas como ‘inominadas satisfativas’.

Dispõe o art. 1º da aludida lei:

“Art. 1º Aplica-se à tutela antecipada prevista nos arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil o disposto nos arts. 5º e seu parágrafo único e 7º da Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964, no art. 1º e seu § 4º da Lei nº

⁶³ BRASIL. **Lei n. 8.437**, de 30 de junho de 1992, que dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público, e dá outras providências (alterada pela MP nº 2.102-30/26.04.2001 atual 2.180-35/24.08.2001). Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 01 de julho de 1992.

5.021, de 09 de junho de 1966, e nos arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992.”

O exame dos mencionados diplomas legais evidencia que o Judiciário, em tema de antecipação de tutela contra o Poder Público, somente não pode *deferir-la* nas hipóteses que importem em:

- a) *reclassificação* ou equiparação dos servidores públicos;
- b) *concessão de aumentos* ou extensão de vantagens pecuniárias aos servidores públicos;
- c) *concessão* ou *acréscimos de vencimentos*;
- d) pagamento de *vencimentos e vantagens pecuniárias* a servidor público;
- e) em situações das quais resulte o esgotamento, parcial ou total, *a perda do objeto da ação*, desde que tais ações digam respeito, *exclusivamente*, a quaisquer das matérias acima aludidas (Recl. nº 1.967, rel. Min. Celso de Mello, dec. de 19.10.2001, DJU 14.10.2001, pp. 8-9).

Sérgio Sahione Fadel refere, a respeito, que as restrições legais ao deferimento da tutela antecipatória apenas enfatizam o fato “de ser inquestionável o seu cabimento” contra o Poder Público, pois, em caso contrário, não haveria necessidade de a norma legal restringir o que estaria explicitamente proibido ou vedado, assinalando que as restrições alcançam apenas as ações, propostas contra o Poder Público, que impliquem ‘*pagamento a servidores públicos com a incorporação, em folha de pagamento, de vantagens funcionais vencidas, equiparações salariais ou reclassificações*’ (*Antecipação de Tutela no Processo Civil*, Dialética, 1998, item 25.1).⁶⁴

Conforme as disposições supramencionadas, as limitações à concessão de medida liminar em ação cautelar e antecipação de tutela em face da Fazenda Pública constantes na Lei n. 8.437, de 30.06.1992, e Lei n. 9.494, de 10.09.1997, dizem respeito, unicamente, a questões funcionais e administrativas de seus servidores públicos, mais especificamente em relação à reclassificação ou equiparação, concessão de aumentos ou extensão de vantagens pecuniárias,

⁶⁴ CARNEIRO, Athos Gusmão. *Op. cit.*, pp. 105, 106 e 107.

concessão ou acréscimos de vencimentos, pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias, em situações das quais resulte o esgotamento, parcial ou total, à perda do objeto da ação.

Examinada essa matéria relevante, passa-se à análise da ADC n. 04, no item seguinte.

3.5 A Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 04

Na seqüência, deve-se analisar a ação declaratória de constitucionalidade, pois efeitos jurídicos ela irradia à matéria em questão.

A Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) está tipificada no art. 102, § 2º, c/c o art.103, ambos da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004, que assim dispõem:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I – o Presidente da República;

II – a Mesa do Senado Federal;

III – a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV – a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V – o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI – o Procurador-Geral da República;

VII – o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII – partido político com representação no Congresso Nacional;

IX – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.⁶⁵

No Direito Brasileiro, o controle difuso de constitucionalidade permite que cada juiz, ou tribunal, deixe de aplicar uma norma legal por entendê-la, no caso concreto, inconstitucional.

A finalidade da ação declaratória de constitucionalidade é buscar a declaração formal do Supremo Tribunal Federal de constitucionalidade, dando efeito vinculante – obrigatório –, aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Assim, após declaração formal de constitucionalidade da Corte Excelsior, impede-se que determinada lei ou ato normativo federal seja objeto do controle difuso de constitucionalidade dos demais juízes ou tribunais, bem como a Administração Pública, direta ou indireta, das esferas federadas pátrias.

A Lei Federal n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

A ação declaratória de constitucionalidade tem como objeto lei federal ou ato normativo federal.

⁶⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.*, p. 73.

Os arts. 13 a 21 da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, dispõem sobre o processamento e julgamento da ação declaratória de constitucionalidade.

Primeiramente, a petição inicial é posta por um dos co-legitimados no art. 103 da CR. Ela indicará, segundo o art. 13 da Lei n. 9.868, o dispositivo da lei ou ato normativo federal questionado e os fundamentos jurídicos do pedido; o pedido, com suas especificações; e a existência de controvérsia judicial relevante sobre a aplicação da disposição objeto da ação declaratória. Ainda, ela será instruída com o instrumento de procuração, apresentada em duas vias, devendo conter cópias do ato normativo questionado e dos documentos necessários para comprovar a procedência do pedido.

Quando a ação não for proposta pelo Procurador-Geral da República, ser-lhe-á dado vista para falar na qualidade de *custos legis*.

Com a manifestação do Ministério Público Federal, os autos irão conclusos ao Ministro relator, que pedirá dia para julgamento.

O julgamento somente será realizado se estiverem presentes à sessão 08 Ministros, sendo necessário 06 votos para ser declarada a constitucionalidade de lei ou ato normativo federal. A decisão é irrecorrível, somente sendo permitido a oposição de embargos declaratórios, não cabendo ação rescisória. Após o trânsito em julgado, o STF fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

O art. 21 da Lei n. 9.868 prevê a possibilidade de o STF, por decisão da maioria absoluta de seus membros, deferir medida cautelar – na verdade trata-se de liminar de antecipação de tutela – na ação declaratória de constitucionalidade, consistente na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que

envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo federal objeto da ação, até o julgamento da Corte Maior.

Nesse sentido, tendo o Colendo Supremo Tribunal Federal proferido decisão definitiva de mérito, ou em sede de liminar de antecipação de tutela, em uma Ação Declaratória de Constitucionalidade, esta decisão produz eficácia contra todos e subordina os órgãos do Poder Judiciário na aplicabilidade da decisão, em todos os processos, com discussão da mesma natureza.

Para buscar o efeito vinculante ao Poder Judiciário Brasileiro, o Governo Federal propôs a ADC n. 04 onde o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar requerido pelo Presidente da República, Mesa do Senado Federal e Mesa da Câmara dos Deputados concedendo a suspensão *ex nunc* (para frente), e com efeito vinculante *erga omnes* (contra todos), até o julgamento final da ADC n. 04, da tutela antecipada contra a Fazenda Pública que tenha por pressuposto a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 1º da Lei n. 9.494, de 10-09-1997.

A Ementa da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 04 assim dispõe:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 1º DA LEI N. 9.494, DE 10.09.1997, QUE DISCIPLINA A MEDIDA CAUTELAR: CABIMENTO E ESPÉCIE, NA A.D.C. REQUISITOS PARA SUA CONCESSÃO.

1. Dispõe o art. 1º da Lei n. 9.494, de 10.09.1997:

‘Art. 1º. Aplica-se à tutela antecipada prevista nos arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil, o disposto no art. 5º e seu parágrafo único e art. 7º da Lei n. 4.348, de 26 de junho de 1964, no art. 1º e seu § 4º da Lei n. 5.021, de 09 de junho de 1966 e nos arts. 1º, 3º e 4º da Lei n. 8.437, de 30 de junho de 1992’.

2. Algumas instâncias ordinárias da Justiça Federal têm deferido tutela antecipada contra a Fazenda Pública argumentando com a inconstitucionalidade de tal norma. Outras instâncias igualmente ordinárias e até uma Superior – o STJ – a tem indeferido, reputando constitucional o dispositivo em questão.

3. Diante desse quadro, é admissível Ação Direta de Constitucionalidade, de que trata a 2ª parte do inciso I do art. 102 da CF, para que o Supremo Tribunal Federal dirima a controvérsia sobre a questão prejudicial constitucional.

Precedente: ADC n. 1.

Art. 265, IV, do Código de Processo Civil.

4. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas Ações Declaratórias de Constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzem eficácia contra todos e até efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo, nos termos do art. 102, § 2º, da CF.

5. Em Ação dessa natureza, pode a Corte conceder medida cautelar que assegure, temporariamente, tal força e eficácia à futura decisão de mérito.

E assim é, mesmo sem expressa previsão constitucional de medida cautelar na ADC, pois o poder de acautelar é imanente ao de julgar.

Precedente do STF.

6. Há plausibilidade jurídica na arguição de constitucionalidade, constante da inicial (*fumus boni iuris*).

Precedente: ADIMC – 1.576-1.

7. Está igualmente atendido o requisito do *periculum in mora*, em face da alta conveniência da Administração Pública, pressionada por liminares que, apesar do disposto na norma impugnada, determinam a incorporação imediata de acréscimos de vencimentos, na folha de pagamento de grande número de servidores e até o pagamento imediato de diferenças atrasadas. E tudo sem o precatório exigido pelo art. 100 da Constituição Federal, e, ainda, sob ameaças notificadas na inicial e demonstradas com os documentos que a instruíram.

8. Medida cautelar deferida, em parte, por maioria de votos, para se suspender, *ex nunc*, e com efeito vinculante, até o julgamento final da ação, a concessão de tutela antecipada contra a Fazenda Pública, que tenha por pressuposto a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 1º da Lei n. 9.494, de 10.09.97, sustentando-se, igualmente *ex nunc*, os efeitos futuros das decisões já proferidas, nesse sentido.⁶⁶

Outrossim, verifica-se que há uma grande confusão em parte significativa da doutrina e jurisprudência nacional acerca do alcance da ADC n. 04.

Muitos julgados não têm concedido liminar contra a Fazenda Pública em ações que não dizem respeito a questões funcionais e administrativas de servidores públicos. Exemplos dessa confusão são as fundamentações judiciais que não concedem antecipação de tutela em matérias previdenciária e tributária tanto na justiça estadual como na justiça federal.

Isso é extremamente grave, pois nunca foi vedado ao Poder Judiciário conceder medida liminar nessas matérias. Tais decisões refletem, além do desconhecimento do alcance da ADC n. 04, verdadeira negativa de prestação jurisdicional, o que atenta, sem sombra de dúvidas, dentre outros, ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana – pedra fundamental do constitucionalismo contemporâneo (art. 1º, inciso III, da CR).

Destarte, em que pese sejam inconstitucionais as limitações sobre a concessão de liminares contra a Fazenda Pública com base no princípio constitucional de que nenhuma lesão ou ameaça de lesão será subtraída da apreciação do Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV, da CR) – direito e garantia fundamental pétrea do cidadão –, considerando-se a decisão proferida na ADC n. 04, os juízes brasileiros não podem declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei n. 9.494, de 10.09.1997, para, conseqüentemente, não poderem conceder antecipação de tutela ou medida cautelar, apenas, nas questões funcionais e

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 jun. 2005.

administrativas dos servidores públicos brasileiros, mais especificamente em relação à reclassificação ou equiparação, concessão de aumentos ou extensão de vantagens pecuniárias, concessão ou acréscimos de vencimentos, pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias, até o STF rever seu entendimento jurídico.

Na seqüência, as ações judiciais tributárias antiexacionais serão objeto de estudo.

4 AÇÕES JUDICIAIS TRIBUTÁRIAS ANTIEXACIONAIS

O presente capítulo tratará das ações judiciais tributárias antiexacionais no que diz respeito à tutela de urgência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido por ser inconstitucional ou ilegal.

Para tanto, far-se-ão prolegômenos e estudar-se-ão, no que perquire ao tema em questão, o mandado de segurança tributário, a ação declaratória tributária, a ação anulatória de débito fiscal, a ação cautelar inominada tributária, os embargos à execução fiscal e a exceção de pré-executividade fiscal.

Por fim, citar-se-ão, em cada ação supramencionada, ementas de acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF), do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e dos Tribunais Regionais Federais (TRF) da 1ª, 2ª, 3ª, 4ª e 5ª Região sobre o tema em questão, pois, em nosso entender, todo trabalho jurídico que fica à margem de uma farta exemplificação jurisprudencial sobre o tema, por melhores que sejam as intenções do autor, peca de morte por não fazer um *link* entre a teoria e a prática.

4.1 Prolegômenos

As ações judiciais tributárias podem ser classificadas em ações exacionais e ações antiexacionais. Essa classificação leva em consideração a posição das partes na relação jurídico-processual.

Quando o fisco for parte autora, seja na execução de sua dívida ativa ou na interposição de ação cautelar fiscal, ter-se-á a ação exacional. Quando o contribuinte for o autor da ação em face do fisco, estar-se-á diante de uma ação antiexacional.

A ação tributária também poderá ser própria ou imprópria. Será própria quando existir regramento autônomo para sua espécie de ação. Exemplos são a ação de execução fiscal e a ação cautelar fiscal. Será imprópria quando não houver regulamento legal específico acerca de sua interposição e processamento. Exemplos são as ações anulatórias de débito fiscal propostas pelo contribuinte em face da Fazenda Pública.

O elo comum entre todas as ações judiciais a serem estudadas nesse capítulo é a ilegalidade da atividade exacional tributária praticada pelo Poder Público, no caso a Fazenda Pública, consistente na quebra do princípio da legalidade que deveria embasar seu agir, além da pretensão resistida, o que atribui especial atenção ao direito posto em causa, diversamente do que sucede nas controvérsias cíveis entre particulares onde apenas se busca a tutela de um direito subjetivo.

Dessarte, o presente capítulo trata das ações judiciais tributárias antiexacionais imprópria e própria que o contribuinte pode propor para buscar a tutela de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido.

Nesse sentido, na busca de tal mister, analisar-se-á o mandado de segurança tributário, a ação declaratória tributária, a ação anulatória de débito fiscal, a ação cautelar inominada tributária, os embargos à execução fiscal e a exceção de pré-executividade fiscal.

A seguir, estudar-se-á o mandado de segurança tributário.

4.2 Mandado de segurança tributário

4.2.1 Previsão constitucional

A nossa atual Carta Magna prevê a concessão de mandado de segurança contra ato de autoridade pública, ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do poder público, para assegurar direito líquido e certo, não amparado por hábeas-córpus ou hábeas-data.

O mandado de segurança está tipificado constitucionalmente no art. 5º, incisos LXIX e LXX, que dizem:

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.

LXX – o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.⁶⁷

4.2.2 Conceito

O *mandamus* tutela direito líquido e certo não amparável por hábeas-córpus (quando alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.*, p. 19.

locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder) e hábeas-data (para se assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa impetrante, constantes em registros ou banco de dados de entidades governamentais ou de caráter público; ou para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo).

O conceito de direito líquido e certo, segundo a doutrina, é aquele em que o fato alegado pelo impetrante está comprovado, de plano, documentalmente. Assim, não há necessidade de haver dilação probatória na via do remédio constitucional.

Autoridades coatoras, segundo o art. 1º, § 1º, da Lei n. 1533/1951, são os agentes públicos estatais, no exercício de suas funções públicas, presentantes ou não da pessoa jurídica de direito público a qual estão vinculados (Prefeito Municipal, Juiz de Direito, Promotor de Justiça, Fiscal Tributário, Secretário de Estado, Governador de Estado, Ministro de Estado, Presidente da República, dentre outros) ou os representantes ou administradores das entidades autárquicas e das pessoas jurídicas de direito privado no exercício de funções públicas delegadas do poder público.

O mandado de segurança pode ser preventivo ou repressivo. Ele será preventivo sempre que houver ameaça de lesão ao direito pleiteado pela parte; será repressivo quando o ato da autoridade pública já foi praticado.

Ainda, há dois tipos de mandado de segurança: o individual e o coletivo. O mandado de segurança individual poderá ser impetrado por pessoa física ou jurídica para a tutela de interesse individual heterogêneo específico. Já o mandado de segurança coletivo tutela interesses de uma classe ou categoria profissional (direito coletivo em sentido estrito).

Segundo o art. 5º da Lei do *Mandamus*, não cabe a impetração de mandado de segurança quando se tratar:

- I – de ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independente de caução;
- II – de despacho ou decisão judicial, quando haja recurso previsto nas leis processuais ou possa ser modificado por via de correição;
- III – de ato disciplinar, salvo quando praticado por autoridade incompetente ou com a inobservância de formalidade essencial.⁶⁸

Também não cabe a impetração do *mandamus* contra a incidência de lei em tese, uma vez que deve atacar um ato específico da autoridade coatora. Neste caso, a via adequada é a ação declaratória de inconstitucionalidade.

James Marins, ao conceituar o mandado de segurança, ensina:

Mandado de segurança é instituto processual de raiz constitucional em norma de eficácia absoluta plena, com natureza jurídica de garantia individual, destinado à proteção das prerrogativas do indivíduo ou de coletividade em face do Estado, de atuação necessariamente célere e eficaz, que colima com a correção jurídica de abusos do Poder Público iminentes (função preventiva) ou já perpetrados (função repressiva) por agente coator ou autoridade coatora, cometidos diretamente ou por interposta pessoa física ou jurídica, não estancáveis por *habeas corpus* ou *habeas data*, ilimitável e incondicionado a qualquer espécie de contracautela, senão pelos seus pressupostos constitucionais específicos.⁶⁹

José Cretella Júnior, ao falar sobre o mandado de segurança, diz:

⁶⁸ BRASIL. **Lei n. 1.533**, de 31 de dezembro de 1951, que altera as disposições do CPC relativas ao mandado de segurança. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de dezembro de 1951.

⁶⁹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 465.

O Mandado de Segurança, no sistema jurídico brasileiro, é conceituado como ação civil, de rito sumariíssimo de que pode se utilizar pessoa física, jurídica privada, jurídica pública ou qualquer entidade que tenha capacidade processual, para a proteção de direito líquido, certo e incontestável, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, ameaçado ou violado por ato ou fato, oriundo de autoridade responsável pela ilegalidade ou abuso de poder.⁷⁰

4.2.3 Medida liminar

O *periculum in mora* consiste no fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação da pretensão do autor. Em outras palavras, se a pretensão do autor não for satisfeita de imediato, implicará a ineficácia do provimento jurisdicional concedido no final da demanda.

A natureza jurídica da liminar em mandado de segurança é de antecipação de tutela, e não cautelar. Assim, trata-se de provimento satisfativo da pretensão do autor.

Sobre a concessão de medida liminar, diz James Marins:

O que deve ser analisado na cognição liminar é tão-somente a plausibilidade da afirmação feita pelo impetrante de existência de direito líquido e certo desrespeitado ou sob ameaça (juridicidade ostensiva do pedido), por autoridade ou agente do Poder Público (“relevância do fundamento” ou “fumus boni iuris”) e a necessidade de “proteção” imediata deste direito afirmado (“risco de ineficácia da medida” ou “periculum in mora”).⁷¹

⁷⁰ JÚNIOR CRETELLA, José. *Apud* CAMPOS, Djalma de. **Direito processual tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 85.

⁷¹ MARINS, James. *Op. cit.*, pp. 473 e 475.

4.2.4 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O Código Tributário Nacional – CTN –, em seu art. 151, inciso IV, prevê a concessão de medida liminar, em mandado de segurança, como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ao dispor sobre a concessão de medida liminar, em mandado de segurança, o CTN proporcionou ao contribuinte um meio para se defender contra os abusos praticados pelo Poder Público, em relação à matéria tributária, conforme prevê a Lei n. 1.533/51, que dispõe sobre o mandado de segurança.

Consoante os ensinamentos supramencionados, uma vez presentes os requisitos legais, o juiz não pode condicionar à contracautela alguma a concessão da liminar, em sede de mandado de segurança. Entretanto, alguns magistrados, condicionam o deferimento da liminar ao oferecimento do depósito do valor do tributo questionado para suspenderem a exigibilidade do crédito tributário. Tal entendimento, *data venia*, está equivocado, consoante doutrina de James Marins:

Assim, pode-se afirmar que, de estar incluída tal norma constitucional consagradora do mandado de segurança (art. 5º, LXIX), na categoria eficaz “absoluta plena”, resultam as conseqüências que se depreendem do caráter constitucional do instituto, ou seja, a norma infraconstitucional não pode restringir a pureza do remédio constitucional, assim como também não é dado aos aplicadores fazê-lo – v.g., condicionando a eficácia da liminar concedida ao prévio depósito ou caução – sob pena de tanto a lei como a decisão judicial estarem irremediavelmente contaminadas pela inconstitucionalidade.

[...]

Ao se impor condição material (depósito, caução, fiança bancária, etc.) para a concessão da medida liminar pleiteada, inova-se ilegitimamente a própria Constituição e enfraquece-se o Estado de Direito.⁷²

Ainda, o art. 151, inciso II, do CTN dispõe ser o depósito causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. O referido artigo, no inciso IV, dispõe que a concessão de medida liminar em mandado de segurança também é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Da simples leitura do texto legal, conclui-se que ambas as hipóteses são, individualmente, causas de extinção da exigibilidade, não sendo lícito ao julgador as cumular.

4.2.5 Compensação do crédito tributário

Outra questão relevante a ser analisada é o exame da possibilidade, ou não, de o *mandamus* ser instrumento hábil para o contribuinte proceder à compensação tributária.

Tal instituto possibilita que o contribuinte, credor da Fazenda Pública, por ter pago um tributo indevido, possa, agora, quando do pagamento de um tributo legal, efetuar a compensação descontando seu crédito do débito devido ao fisco.

Sobre a matéria em questão, o Superior Tribunal de Justiça editou as Súmulas n.s 212 e 213. A primeira diz que a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar. A segunda apregoa ser o mandado de segurança via adequada para declaração do direito à compensação tributária.

Em uma primeira leitura das Súmulas supramencionadas, verifica-se uma relativa contradição entre ambas, pois uma diz que o remédio heróico é via adequada à compensação

⁷² *Idem*, pp. 480-481.

tributária, e a outra diz não ser possível ser deferida a compensação em sede de medida liminar.

Sobre a matéria, o doutrinador James Marins estabelece o seguinte:

Através da adoção das Súmulas 212 e 213, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a compensação de crédito tributário não pode ser deferida por medida liminar e que o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

[...]

Com efeito, a leitura que se pode fazer da Súmula 212 é a seguinte: a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar de cunho satisfativo que pretenda extinguir o crédito tributário.

[...]

Logo, o sentido correto da Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça é o de que *liminar não extingue o crédito tributário*, sem embargo de operar efeito suspensivo da exigibilidade do tributo, com alicerce no art. 151 do CTN, incisos IV e V, e com fundamento de validade constitucional na cláusula pétrea grafada no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

[...]

De tal sorte, deve-se entender que liminares que “autorizam a compensação” querem significar “suspendem o crédito tributário em aberto até que se resolva definitivamente a questão relativa à compensação”.⁷³

Assim, conclui-se que não poderá ser deferida medida liminar, na via do *mandamus*, para autorizar a compensação de créditos tributários, pois a compensação é causa que extingue o crédito tributário (art. 156, inciso II, do CTN). Entretanto, nada impedirá que

⁷³ *Ibid.*, pp. 487, 489 e 492.

liminar suspenda a exigibilidade do crédito tributário que será quitado, por compensação, quando transitar em julgado a ação.

A seguir, far-se-á a citação de ementas de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais da 1ª, 2ª, 3ª e 4ª Região sobre o tema em questão.

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região reconhece ser o mandado de segurança meio adequado para a compensação tributária entre créditos de quaisquer tributos. Vejamos:

133174481 – PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO – CABIMENTO – PIS – COMPENSAÇÃO – POSSIBILIDADE ENTRE CRÉDITOS PROVENIENTES DE QUALQUER TRIBUTO – LEI 10.637/02 – INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO DE 30% – LEI 8.212/91 – JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA – TAXA SELIC – 1. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ). 2. Diante da evolução da legislação regulamentadora da compensação tributária, restou autorizada a compensação de créditos decorrentes do recolhimento a maior a título de PIS, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88 (Resolução 49/95 - Senado Federal). 3. O limite de 30% (trinta por cento) para compensar o valor a ser recolhido em cada competência estabelecido pelo art. 89, § 3º, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.129/95, é inaplicável à espécie, vez que o âmbito de sua atuação restringe-se às contribuições para a seguridade social arrecadas pelo INSS. 4. Em razão da metodologia de cálculo, sendo a SELIC constituída por duas parcelas no mesmo período, quais sejam, a taxa de juros reais e a taxa de inflação, a sua aplicação, conforme determina a Lei 9.250/95, não pode acumular juros de mora e correção monetária, sob pena de ocorrer “bis in idem”. 5. Estando incorporados ao IPC, os expurgos inflacionários não podem ser aplicados concomitantemente a tal índice, sob pena de que ocorra “bis in idem”. 6. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial tida por interposta

parcialmente providas. (TRF 1ª R. – AMS 38000311945 – MG – 8ª T. – Relª Desª Fed. Maria do Carmo Cardoso – DJU 26.03.2004 – p. 229).⁷⁴

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região decidiu ser o mandado de segurança a via adequada para pleitear a compensação tributária e declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei n.s 2.445/88 e 2.449/88. Vejamos:

189199697 – TRIBUTÁRIO – PIS – INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETOS-LEI 2.445/88 E 2.449/89 – COMPENSAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – CABIMENTO – CORREÇÃO MONETÁRIA – ÍNDICES – PRESCRIÇÃO QÜINQUËNAL – INOCORRÊNCIA – 1. Questão já pacificada pelo colendo STF que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88, que tiveram a sua execução suspensa pelo Senado Federal, nos termos da Resolução nº 49/95. 2. Mandado de segurança é via processual adequada para pleitear compensação - Súmula 213 do STJ. 3. Cabível a compensação dos valores recolhidos a maior do PIS com parcelas do próprio PIS. 4. Incidência, na correção das verbas a serem compensadas, a variação do IPC até fevereiro/91; do INPC, de março/91 até dezembro de 1991 e UFIR, de janeiro/92 em diante. 5. Tendo sido a presente demanda ajuizada em 14/10/1994, as parcelas referentes ao período anterior a outubro de 1989 restam prescritas, não sendo, portanto, passíveis de compensação. 6. Todavia, como na exordial, foi requerida a compensação dos valores recolhidos a partir de abril de 1991, subsiste íntegro o pleito; ressalvando-se, ad cautelam, restarem prescritas as parcelas relativas ao período anterior a outubro de 1989. 7. Recurso da união e remessa necessária parcialmente providos. (TRF 2ª R. – AMS 95.02.14161-0 – RJ – 6ª T. – Rel. Juiz Poul Erik Dyrland – DJU 16.02.2004 – p. 130).⁷⁵

⁷⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *In: Júrís Síntese Millennium*: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. Porto Alegre: Síntese, jul-ago/2004. 48 CD-ROM.

⁷⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *In: Júrís Síntese Millennium*: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. Porto Alegre: Síntese, jul-ago/2004. 48 CD-ROM.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na ementa do acórdão que segue, reconheceu o direito do contribuinte de obter certidão positiva com efeito de negativa em face de já haver obtido a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de parcelamento. Vejamos:

100532953 – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – PARCELAMENTO – EXPEDIÇÃO INDEPENDENTEMENTE DE GARANTIA – ART. 206 DO CTN – REMESSA OFICIAL: CABIMENTO – 1 - Remessa oficial tida por interposta, por força do parágrafo único do art. 12 da Lei nº 1.533/51. 2 - O condicionamento da emissão de certidão negativa de débito à prestação da garantia prevista no §1º do art. 48 da Lei nº 8.212/91 conflita com a suspensividade característica do parcelamento, prevista no art. 151, VI, do CTN, e constitui afronta ao CTN, norma hierarquicamente superior. 3 - Se a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa por força de parcelamento, em relação ao qual não se exigiu garantia, o contribuinte tem direito a uma certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos do artigo 206 do CTN. Precedentes desta Corte e do Superior Tribunal de Justiça. 4 - Negar provimento à apelação e à remessa oficial, tida por interposta. (TRF 3ª R. – AMS 189438 – (1999.03.99.039083-9) – 1ª T. – Rel. Juiz Conv. Ferreira da Rocha – DJU 08.06.2004 – p. 195).⁷⁶

Por fim, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu ser o mandado de segurança a via adequada para a obtenção do direito à compensação tributária de quaisquer tributos de mesma espécie e destinação constitucional. Vejamos:

⁷⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *In: Júris Síntese Millennium: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual*. Porto Alegre: Síntese, jul-ago/2004. 48 CD-ROM.

100640635 – TRIBUTÁRIO – PROCESSO CIVIL – COMPENSAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – CABIMENTO – 1. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária (Súmula nº 213, do STJ). 2. A par disso, a espécie de abatimento postulada não se confunde com a prevista na Lei nº 9.430, de 1996, pois, no sistema desta, mediante requerimento do contribuinte à Secretaria da Receita Federal, é viável a compensação com créditos a ela oponíveis para a quitação de quaisquer tributos sob a sua administração, enquanto que, na disciplina daquela, a compensação é efetuada independentemente de postulação administrativa, estando, porém, restrita a tributos de mesma espécie e destinação constitucional. (TRF 4ª R. – AP-MS 2003.70.00.058424-4 – PR – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares – DOU 30.06.2004 – p. 656).⁷⁷

Examinado o mandado de segurança tributário no que perquire à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no item seguinte, estudar-se-á a ação declaratória tributária.

4.3 Ação declaratória tributária

A ação declaratória está prevista no art. 4º, incisos I e II, e no parágrafo único, do CPC, que diz:

Art. 4. O interesse do autor pode limitar-se à declaração:

I – da existência ou da inexistência de relação jurídica;

II – da autenticidade ou falsidade de documento.

⁷⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *In: Júris Síntese Millennium*: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. Porto Alegre: Síntese, jul-ago/2004. 48 CD-ROM.

Parágrafo único. É admissível a ação declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.⁷⁸

A ação declaratória tributária visa a confirmar a certeza jurídica da existência ou inexistência da obrigação tributária, e ela determinará qual a sua intensidade se houver relação jurídico-tributária.

Ela poderá ser proposta pelo contribuinte quando do não-pagamento do tributo, uma vez que, se a sentença lhe for favorável, evita a propositura da jurássica e ultrapassada ação de repetição de indébito. Especificamente, poderá ser usada para: a) declarar a inexistência de uma obrigação tributária; b) fixar, em quantia menor, a obrigação tributária; c) declarar a não-incidência de tributo; d) declarar a isenção ou imunidade fiscal; e) declaração positiva de créditos tributários escriturais; f) declarar a não-ocorrência do fato gerador; g) declarar a inexistência de relação jurídico-tributária em face de inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma impositiva tributária; entre outras.

O tributarista James Marins assim a conceitua:

Pode-se definir a *ação declaratória em matéria tributária* como a ação antiexacional imprópria, de rito ordinário, aforada pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de ente que exerça funções parafiscais, com a finalidade de ver reconhecida judicialmente (declarada) a *existência*, a *forma* (declaração positiva) ou a *inexistência* (declaração negativa) de determinado vínculo jurídico-obrigacional de caráter tributário com o escopo de promover o acerto da relação fiscal manchada pela incerteza.⁷⁹

⁷⁸ BRASIL. **Código de Processo Civil**. *Op. cit.*, p. 28.

⁷⁹ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 397.

Muito se discutiu, e ainda se discute, se na ação declaratória é cabível a antecipação de tutela. Alguns autores entendem não ser possível antecipar a declaração, pois ela apenas viria com o trânsito em julgado da sentença. Entretanto, a melhor doutrina, a qual nos filiamos, entende ser possível a antecipação da tutela de alguns efeitos da vindoura sentença declaratória.

Nesse sentido, em matéria tributária, entende-se ser perfeitamente possível, frente a um tributo inconstitucional ou ilegal, a antecipação da tutela da suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido. Esse posicionamento vem crescendo na medida em que o contribuinte deve possuir um instrumento hábil e eficaz para não ser compelido a pagar um tributo ilegal, afastando-se, assim, a jurássica e ultrapassada doutrina do *solve et repete* (a repetição do indébito tributário).

Devendo a Administração Pública pautar seu agir com base no princípio da legalidade, em especial o Fisco, no caso do descumprimento da Constituição Federal ou da lei infraconstitucional com a conseqüente cobrança de um tributo indevido, também com base no princípio da legalidade onde ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, o contribuinte não pode ser compelido ao pagamento desse tributo.

Para tanto, o cidadão-contribuinte deverá propor a ação declaratória de inexistência da relação jurídico-tributária tendo como pano de fundo a ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma tributária requerendo, liminarmente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido. Se assim não for, ou seja, se o Poder Judiciário não conceder a liminar, o contribuinte poderá ser compelido ao pagamento do indébito ou ter bens seus vendidos em hasta pública, lhe causando um dano irreparável.

A ação declaratória poderá ser proposta conjuntamente com o depósito do débito. Aliás, como já mencionado anteriormente, o depósito do débito é faculdade do contribuinte. O

efeito prático consiste em suspender a exigibilidade do crédito tributário, independentemente de decisão judicial, impedindo a propositura da execução fiscal ou a suspendendo.

A ação declaratória também pode ser utilizada para que o contribuinte tenha o reconhecimento judicial do seu direito à compensação de indébitos tributários com débitos vencidos ou vincendos, com fulcro no art. 66 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro 1991.

Em relação aos efeitos decorrentes após o trânsito em julgado da ação declaratória em matéria tributária, transcreve-se a seguinte lição de James Marins:

Julgado o mérito da ação anulatória, desaparece a incerteza sobre a matéria submetida ao Poder Judiciário, mesmo que a ação tenha sido julgada improcedente. Proposta pelo contribuinte, v. g., ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade de lei majoradora ou instituidora do tributo (hipótese bastante comum na lida forense), três resultados genéricos se apresentam possíveis para a mesma ação:

i) sentença de *procedência* (sentença de mérito, art. 269 do CPC) que estabiliza (“acerta”) a relação fiscal declarando inexistente a relação tributária cujo contorno foi objeto do pedido (*declaração negativa*), tornando indiscutível a inexigibilidade do tributo;

ii) sentença de *improcedência* (sentença de mérito) que estabiliza a relação fiscal declarando existente o vínculo tributário cuja incerteza motivou a propositura da ação (*declaração positiva “a contrario sensu”*) e tornando indiscutível a exigibilidade do tributo;

iii) sentença de *extinção do processo sem julgamento do mérito* (sentença processual) que não estabiliza a relação jurídica incerta uma vez que não julga a lide posta *sub judice* e permite a repropositura da ação, ressalvados os casos de preempção (art. 268 do CPC).⁸⁰

⁸⁰ *Idem*, p. 402.

Dessarte, os efeitos da sentença transitada em julgado da ação declaratória em matéria tributária são três. Vejamos.

Tanto na sentença de procedência, que declara inexistente o débito, quanto na sentença de improcedência, que declara a existência da obrigação tributária, que são sentenças de mérito, fixa-se a inexistência ou existência da relação jurídico-fiscal, tornando-a indiscutível.

Já na sentença de extinção do processo sem julgamento do mérito, onde não ocorre o julgamento da lide, não há, conseqüentemente, a fixação da relação fiscal. Assim, neste caso, pode-se discutir, em uma nova ação declaratória, a existência ou inexistência da relação fiscal e a exigibilidade ou inexistência do crédito tributário. Porém, há que se observar os casos de preclusão, pois nestas hipóteses não há mais o que se discutir, uma vez que ocorreu a preclusão do direito de ação.

A seguir, far-se-á a citação de ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais da 2ª e 4ª Região sobre o tema em questão.

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o STJ reconheceu ser procedente medida cautelar, em recurso especial, em acórdão de tribunal que não reconhecia ser a ação declaratória meio cabível ao reconhecimento do direito à compensação tributária. Vejamos:

116048281 – PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO DECLARATÓRIA – COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA – FINSOCIAL – COFINS – CABIMENTO – MEDIDA CAUTELAR – SUSPENSÃO – RECURSO ESPECIAL – I - Procedente a medida cautelar amparada em julgados desta Corte em que se entendeu como cabível o reconhecimento do direito à compensação tributária em ação declaratória. II - Medida cautelar procedente. Agravo regimental prejudicado. (STJ – MC 7343 – GO – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 31.05.2004 – p. 00174).⁸¹

⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o TRF da 2ª Região reconhece que a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária pode ser cumulada com o reconhecimento da ilegalidade do pagamento, bem como o reconhecimento do direito à compensação dos valores indevidamente pagos. Vejamos:

189201659 – TRIBUTÁRIO – PIS – PRESCRIÇÃO DECENAL – AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM PEDIDO CONDENATÓRIO – CAUSA MADURA – INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS NºS 2.445 E 2.449/88 – COMPENSAÇÃO – Sendo o tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos a partir da homologação tácita, visto não haver homologação expressa. - Não há que se falar em ação declaratória pura, quando o pedido inicial veicula, concomitantemente, não só a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, mas, também, o reconhecimento da ilegalidade do pagamento, bem como o reconhecimento do direito à compensação dos valores indevidamente pagos. Em casos que tais, tem-se que a ação declaratória cumulada com pedido condenatório sujeita-se aos efeitos da prescrição. - Apregoa o § 3º do art. 515 do CPC: "nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art. 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento". - Os Decretos-Lei nºs 2.445 e 2.449/88, que alteraram a LC nº 07/70, instituidora do PIS, foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do REEx nº 148.754/1993, tendo, posteriormente, o Senado Federal editado a Resolução nº 49/95, suspendendo a exigibilidade do mesmo nos moldes dos dispositivos supramencionados. Desse modo, o PIS voltou a ser exigido com base na Lei Complementar que o criara, dando ensejo à restituição dos valores recolhidos com base nos Decretos-Lei considerados inconstitucionais. - São compensáveis os valores recolhidos a título de contribuição para o programa de integração social (PIS) com valores do próprio PIS devidos pelo

contribuinte. - Apelo provido. (TRF 2ª R. – AC 2001.50.02.001283-4 – ES – 5ª T. – Rel. Juíza Vera Lúcia Lima – DJU 01.10.2003 – p. 171).⁸²

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o TRF da 4ª Região reconhece ser cabível a propositura de ação declaratória de inexistência da relação jurídico-tributária, ainda que já proposta execução fiscal contra o mesmo contribuinte. Vejamos:

100640214 – AGRAVO DE INSTRUMENTO – AÇÃO DECLARATÓRIA – EXECUÇÕES FISCAIS – JUÍZOS DIVERSOS – 1. Só porque já proposta a execução fiscal não é negado ao contribuinte o manejo da ação declaratória. 2. Possibilidade de os autores obterem a declaração de inexistência de relação jurídica que os responsabilizem por débitos fiscais da empresa, inclusive em relação aos já inscritos em dívida ativa, em vara diversa daquela onde já esteja tramitando a execução fiscal. Se passada em julgado sentença que declare a ausência de relação jurídica, obviamente obstaculizará o prosseguimento da execução, não por ingerência de um Juízo e outro de igual hierarquia, mas em razão da própria eficácia da sentença. 3. Agravo de Instrumento provido. (TRF 4ª R. – AI 2003.04.01.015891-2 – RS – 1ª T. – Rel. Juiz Ricardo Teixeira do Valle Pereira – DOU 30.06.2004 – p. 611).⁸³

A seguir, estudar-se-á a ação anulatória de débito fiscal.

4.4 Ação anulatória de débito fiscal

⁸² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *Idem*.

⁸³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *In: Jurídica Síntese Millennium: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. Op. cit.*

A ação anulatória de débito fiscal, como o próprio nome diz, tem por objeto a anulação de um ato administrativo de imposição tributária, que é o lançamento ou o auto de infração. Nela é necessária a existência de uma relação jurídico-tributária a qual se pretenda modificar.

Em outras palavras, há um ato a ser anulado. Este pode ser ato declarativo de dívida ativa ou do lançamento tributário (atos administrativos). O contribuinte busca a anulação deste ato administrativo-fiscal, por intermédio do poder de jurisdição do Estado, para livrar-se do pagamento de um tributo indevido ou, se legal, que esteja eivado de nulidade o procedimento fiscal que levou à constituição definitiva do tributo, leia-se o lançamento fiscal.

Dejalma de Campos diz sobre a ação anulatória de débito fiscal:

É uma das medidas possíveis de o contribuinte adotar na defesa dos seus direitos, assim como é uma das mais utilizadas como remédio judicial para anular lançamentos tributários ou decisões administrativas.

Na ação anulatória o sujeito passivo da obrigação tributária busca invalidar o lançamento contra si efetuado ou a decisão administrativa que não acolheu as suas razões de impugnação da pretensão da Fazenda Pública.

Pode fazê-lo a qualquer momento, ou seja, após a lavratura do auto de infração, abrindo mão da via administrativa porventura em curso ou mesmo após o exaurimento da discussão administrativa.

Uma vez proposta a ação anulatória, com prévia garantia de instância, a Fazenda Pública não pode ajuizar a execução fiscal, pois, se o contribuinte se antecipou e devidamente garantiu a instância, fica trancada a via de execução.

O ajuizamento da ação anulatória desacompanhado de depósito não inibe a Fazenda Pública de intentar a competente ação de execução fiscal, onde teremos dois processos com idêntico objeto.

O rito da ação anulatória é o procedimento comum, por lhe faltar disposição em contrário (art. 271 do CPC). Se o valor da causa for superior a sessenta

vezes o maior salário mínimo vigente no País, será adotado o procedimento ordinário, e se inferior, o sumaríssimo (art. 275, I, do CPC).

[...]

Esta ação poderá ser proposta diante de diversos casos: anular lançamento tributário ou auto de infração, por irregularidade formal; anular débito fiscal indevido em razão de não-incidência do tributo ou não-ocorrência de fato gerador da respectiva obrigação tributária; anular débito fiscal indevido em razão de isenção tributária, de base de cálculo incorreta ou por falta de lei anterior, etc.⁸⁴

James Marins assim define a ação anulatória em matéria tributária:

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

[...]

Além disso, ainda que o objetivo da anulatória seja a desconstituição do débito, o que se anula judicialmente não é propriamente o “débito” (obrigação), mas o *ato administrativo de lançamento* que o declara, seja por conter vícios formais ou materiais.

[...]

Por operar efeitos modificativos ou extintivos da obrigação tributária já formalizada, a ação anulatória assume natureza constitutivo-negativa, isto é, por intermédio desta ação o contribuinte pretende modificar ou extinguir o conteúdo de relação jurídica tributária (principal ou acessória) já

⁸⁴ CAMPOS, Dejalma de. *Op. cit.*, pp. 92-93.

formalizada, já existente, já “constituída” (isto é, formalmente declarada) através do ato administrativo tributário.⁸⁵

O art. 38 da Lei n. 6.830/80, Lei de Execução Fiscal, dispõe que o contribuinte, para propor ação anulatória do ato declarativo da dívida, deve efetuar o depósito do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido de juros e multa de mora e demais encargos.

A doutrina e a jurisprudência têm entendimento que o depósito prévio supramencionado é inconstitucional, pois afronta o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal ao dispor que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Fixou-se, então, o entendimento que o depósito preparatório do valor do débito não é condição de procedibilidade da ação anulatória, constituindo-se mera faculdade do contribuinte.

Como o processamento da ação anulatória sem o depósito do débito não impede a propositura da ação de execução fiscal por parte do Fisco, haverá conexão entre a execução fiscal e a ação anulatória. Assim, ambas ações devem ser apensadas para serem julgadas em conjunto, evitando-se julgamentos contraditórios.

Outrossim, nada impede que o contribuinte proponha ação anulatória, sem o depósito do tributo discutido, e obtenha antecipação de tutela para que o Fisco se abstenha de propor execução fiscal ou suste o andamento da execução forçada fiscal até decisão final da demanda anulatória.

A seguir, far-se-á a citação de ementas de acórdãos do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região sobre o tema em questão.

⁸⁵ MARINS, James. *Op. cit.*, pp. 410, 411 e 412.

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o STF reconhece que o depósito do valor do tributo questionado na ação anulatória de débito fiscal não constitui requisito para a propositura dessa ação. Vejamos:

ACÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. Art. 38 da lei 6.830/80. Razoável é a interpretação do aresto recorrido no sentido de que não constitui requisito para a propositura da ação anulatória de débito fiscal o depósito previsto no referido artigo. Tal obrigatoriedade ocorre se o sujeito passivo pretender inibir a Fazenda Pública de propor a execução fiscal. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 105552/SP, Recurso Extraordinário, relator Min. Djaci Falcão, julgamento: 02/08/1985, Órgão Julgador: 2ª Turma, publicação: DJ 30/08/1985).⁸⁶

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o STJ reconhece que o ajuizamento de execução fiscal não impede que o devedor proponha ação anulatória do título ou ação declaratória de inexistência da obrigação tributária. Essas ações têm natureza idêntica a dos embargos do devedor, devendo haver conexão entre elas e a execução fiscal. Vejamos:

116040699 – PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL E ACÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO – CONEXÃO – 1. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: O ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional. 2. Ações dessa espécie têm natureza

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência. 3. Assim como os embargos, a ação anulatória ou desconstitutiva do título executivo representa forma de oposição do devedor aos atos de execução, razão pela qual quebraria a lógica do sistema dar-lhes curso perante juízos diferentes, comprometendo a unidade natural que existe entre pedido e defesa. 4. É certo, portanto, que entre ação de execução e outra ação que se oponha ou possa comprometer os atos executivos, há evidente laço de conexão (CPC, art. 103), a determinar, em nome da segurança jurídica e da economia processual, a reunião dos processos, prorrogando-se a competência do juiz que despachou em primeiro lugar (CPC, art. 106). Cumpre a ele, se for o caso, dar à ação declaratória ou anulatória anterior o tratamento que daria à ação de embargos com idêntica causa de pedir e pedido, inclusive, se garantido o juízo, com a suspensão da execução. (STJ – CC 38045 – MA – Rel. p/o Ac. Min. Teori Albino Zavascki – DJU 09.12.2003 – p. 00202).⁸⁷

Nas ementas dos acórdãos a seguir transcritos, o TRF da 4ª Região reconhece que os fundamentos dos embargos do devedor à execução fiscal e da ação anulatória do lançamento podem ser diferentes. Ainda, a ação anulatória não pressupõe a segurança do juízo, o que ocorre nos embargos do devedor. Vejamos:

100651340 – AGRAVO DE INSTRUMENTO – LITISPENDÊNCIA ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA PRECEDENTE À EXECUÇÃO FISCAL E EMBARGOS DE DEVEDOR – INEXISTÊNCIA – PENHORA INSUFICIENTE – IRRELEVÂNCIA – 1. Os embargos de devedor nas execuções fiscais podem ter espectro diverso da ação que visa à desconstituição do lançamento que originou o crédito tributário, pois admissível a discussão sobre matérias específicas da execução, ligadas, por exemplo, à regularidade dos atos constritivos. Ademais, os embargos, diferentemente da ação anulatória, pressupõem segurança do juízo e têm o

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

efeito de suspender a execução, tudo a evidenciar a diferença entre as ações. 2. Não existindo litispendência, nada impede o recebimento dos embargos, a despeito da anterior propositura da ação anulatória. Recomendável, todavia, a reunião dos processos, em atenção à norma de direção processual decorrente da inegável conexão existente. 3. Agravo de instrumento improvido. Agravo regimental prejudicado. (TRF 4ª R. – AI 2001.04.01.083732-6 – PR – 1ª T. – Rel. Juiz Ricardo Teixeira do Valle Pereira – DOU 07.07.2004 – p. 298).⁸⁸

PROCESSUAL. AÇÃO ANULATÓRIA AJUIZADA APÓS O AFORAMENTO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE 20% INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS, RELATIVAMENTE À REMUNERAÇÃO PAGA OU REDITADA AOS SEGURADOS AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES/EMPRESÁRIOS.

1. As ações de embargos e anulatória não se confundem, já que a primeira objetiva extinguir a execução ou a desfazer a eficácia do título executivo, e a segunda propõe-se a reconhecer a inexistência da dívida fiscal. Assim, e sendo diversos os fundamentos invocados - não havendo nem sequer a cogitação de coisa julgada -, nada obsta a propositura da ação anulatória, mesmo que posterior ao aforamento dos embargos.

2. Ademais, segundo o comando contido na portaria nº 3.081/96, a autarquia exequente já devia ter procedido ao cancelamento dos débitos referentes à contribuição social de 20% incidente sobre a folha de salários, relativamente à remuneração paga ou creditada aos segurados autônomos e administradores/empresários, que há o objetivado pela autora.

3. Ação anulatória julgada procedente.⁸⁹

Ato contínuo, a seguir, analisar-se-á a ação cautelar inominada tributária.

⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível. Processo n. 950458514/RS. Rel. Des. Fed. Tânia Terezinha Cardoso Escobar, Segunda Turma. Data do julgamento: 03/12/1998. Data da publicação/fonte: 16/06/1999, DJU, p. 408. Disponível em: <<http://www.trf4.gov.br>>. Acesso em: 06 jan. 2006.

4.5 Ação cautelar inominada tributária

A ação cautelar está disciplinada no Livro III, do CPC, nos arts. 796 a 888.

A tutela cautelar serve, apenas, para assegurar o bem da vida objeto de um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida, a do processo de conhecimento, ou insatisfeita, a do cumprimento da sentença ou do processo de execução.

Nesse sentido, o processo cautelar serve de instrumento do instrumento (processo de conhecimento ou cumprimento da sentença ou processo de execução).

O exemplo clássico é o seqüestro de um veículo, no processo cautelar, proposto pelo autor que, em um processo de conhecimento, é autor de uma ação reivindicatória sobre o bem, que se encontra com o réu e o está dilapidando.

Os requisitos para concessão da tutela cautelar são a probabilidade da existência do direito invocado pelo autor e o perigo na demora do provimento final, representados, respectivamente, pelas expressões clássicas do *fumus boni juris e periculum in mora*.

A ação cautelar poderá ser proposta antes (preparatória) ou no curso do processo principal (incidental), sendo sempre deste dependente.

A decisão da ação cautelar é provisória; ela somente se tornará definitiva com a decisão definitiva no processo principal.

Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, ao abordar o processo cautelar, ensinam:

A atividade cautelar foi preordenada a evitar que o dano oriundo da inobservância do direito fosse agravado pelo inevitável retardamento do remédio jurisdicional (*periculum in mora*). O provimento cautelar funda-se antecipadamente na hipótese de um futuro provimento jurisdicional favorável ao autor (*fumus boni iuris*): verificando-se os pressupostos do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, o provimento cautelar opera imediatamente, como instrumento provisório e antecipado do futuro provimento definitivo, para que este não seja frustrado em seus efeitos.

[...]

No processo cautelar existe um único procedimento, em que o conhecimento e a execução se aglutinam, em razão do objetivo da tutela específica invocada; não se pode se quer distinguir uma fase de conhecimento e uma fase de execução, de vez que o procedimento é unitário e indivisível, ficando o conhecimento e a execução unidos sem solução de continuidade e sem possibilidade de separação (porque é indivisível o interesse de agir).⁹⁰

O CPC prevê ações cautelares nominadas (aquelas previstas especificamente no CPC) e ações cautelares inominadas (aquelas não tipificadas expressamente). Sobre as ações cautelares inominadas, em matéria tributária, sempre que houver fundado receio de grave lesão a direito subjetivo, o contribuinte poderá propor uma ação cautelar inominada, *ex vi* dos arts. 798 a 803 do CPC.

O contribuinte pode valer-se das ações cautelares inominadas para pleitear a suspensão da exigibilidade do crédito tributário indevido, pois o art. 151, inciso V, do CTN dispõe que “a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial” suspende a exigibilidade do crédito tributário. A expressão “medida liminar”, aqui, quer dizer tutela cautelar – medida liminar cautelar – em distinção da “tutela antecipada” prevista no próprio dispositivo legal mencionado.

⁹⁰ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Op. cit.*, p. 317.

As ações cautelares nominadas não podem ser utilizadas pelo contribuinte porque estas não atendem a sua necessidade.

A tutela cautelar, para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pode ser concedida liminarmente, por decisão interlocutória, ou ao final do processo cautelar, por sentença.

Será concedida liminarmente quando o juiz entender que ela será ineficaz se concedida ao final do processo cautelar.

Diferentemente do mandado de segurança, para conceder a liminar supramencionada, o juiz, em sede de tutela cautelar, poderá exigir do autor uma contracautela, ou seja, uma garantia real ou fidejussória, pois esta é da natureza da medida liminar em ação cautelar.

Outra questão relevante é a distinção da natureza jurídica da liminar da tutela cautelar e da liminar de antecipação de tutela. A primeira tem por finalidade apenas assegurar o bem da vida discutido no processo de conhecimento ou de execução (caráter instrumental). A segunda é de natureza satisfativa e antecipa, total ou parcial, os efeitos práticos da decisão de mérito que virá quando da prolação da sentença.

O inciso II do art. 151 do CTN diz ser o depósito do tributo indevido causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. É importante ressaltar que a liminar em ação cautelar inominada, ou o depósito do tributo indevido, suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Assim, um ou outro operará a suspensão. Nesse sentido, para a concessão da liminar é defeso ao juiz condicionar à concessão a feitura do depósito do tributo. Entretanto, como já mencionado anteriormente, por ser da natureza da medida liminar cautelar, o magistrado poderá exigir uma contracautela, que não seja o depósito do tributo indevido.

A seguir, far-se-á a citação de ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais da 2ª e 4ª Região sobre o tema em questão.

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o Superior Tribunal de Justiça reconhece ser cabível medida cautelar, em ação declaratória, para reconhecer o direito do contribuinte à compensação tributária. Vejamos:

116048281 – PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO DECLARATÓRIA – COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA – FINSOCIAL – COFINS – CABIMENTO – MEDIDA CAUTELAR – SUSPENSÃO – RECURSO ESPECIAL – I - Procedente a medida cautelar amparada em julgados desta Corte em que se entendeu como cabível o reconhecimento do direito à compensação tributária em ação declaratória. II - Medida cautelar procedente. Agravo regimental prejudicado. (STJ – MC 7343 – GO – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 31.05.2004 – p. 00174)⁹¹

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região diz o conceito, os requisitos e as características da ação cautelar. Vejamos:

100418494 – DIREITO PROCESSUAL CIVIL – MEDIDA CAUTELAR INOMINADA – SUSPENSÃO DE DELIBERAÇÃO Nº 154/2000 – PRETENSÃO SATISFATIVA – NÃO AJUIZAMENTO DA AÇÃO PRINCIPAL – MANTIDA A EXTINÇÃO DO PROCESSO – 1 - O processo cautelar serve apenas a assegurar a eficácia de um julgamento a ser proferido na ação principal, em que se decida acerca do direito subjetivo, satisfazendo-o, quando for o caso, donde não poder a medida cautelar, desviando-se da finalidade para a qual foi instituída, adiantar eficácia do provimento de mérito, nos termos do art. 796 do CPC. 2 - Não obstante, há situações em que se faz necessária a concessão de tutela satisfativa com celeridade, em função de haver perigo de dano grave irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). A fim de se acelerar a prestação jurisdicional nesses casos, foi encontrada na ação cautelar a via apta a antecipar os efeitos

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

da decisão de mérito objetivada na ação principal. 3 - No entanto, o manejo desta cautelar satisfativa só restou tolerável até o advento da Lei nº 8.952/94, que alterou o art. 273 do CPC e inseriu em nosso ordenamento, o instituto da Tutela Antecipada no âmbito do próprio processo de conhecimento. A partir da edição deste diploma legal, qualquer ação cautelar, despida de suas normais características elencadas pela doutrina, quais sejam, a preventividade, a provisoriedade e a instrumentalidade hipotética, configura-se desvirtuada e juridicamente inaceitável, sendo ausente o interesse de agir por parte do requerente. 4 - No caso, além da ação ter sido ajuizada em fevereiro de 2001, não resta dúvida de que a medida jurisdicional requerida possui nítida e indiscutível natureza satisfativa e não meramente cautelar, porquanto requer a suspensão da Deliberação nº 154/2000, possibilitando a imputação de responsabilidade por farmácias, a auxiliares técnicos com nível escolar de 2º Grau, sem entretanto, demonstrar cumprimento das exigências legais e administrativas do Conselho Nacional de Educação para a habilitação e inscrição dos mesmos no órgão profissional. 5 - Ademais, se afigura forte o caráter satisfativo e injustificável da presente medida, pois desde o indeferimento da liminar, em 08.05.1991 - publicada em 21.05.2001 (fls. 170) -, até a data da sentença (10.09.2001), o Apelante não ajuizara a ação principal. 6 - Apelação conhecida, mas improvida. (TRF 2ª R. – AC 2002.02.01.034499-1 – 4ª T. – Rel. Des. Fed. Arnaldo Lima – DJU 19.04.2004 – p. 270)⁹²

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região diz ser cabível ação cautelar para reconhecer o direito de o contribuinte efetuar a compensação de tributo declarado inconstitucional pelo STF. Vejamos:

100661059 – PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO CAUTELAR – TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO – TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF – 1. Os requisitos da tutela cautelar não existem em razão da possibilidade de êxito da pretensão material da parte,

⁹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

mas em função da necessidade de assegurar eficácia e utilidade ao desfecho da ação principal. Se prosseguir a cobrança de crédito fiscal, nenhuma utilidade terá o provimento no processo principal, porquanto a autora terá que, não atendendo a exigência, oferecer bens à penhora para interpor embargos à execução, ou, pagando-a, submeter-se à morosa modalidade de restituição via precatório. 2. Presentes o *fumus boni juris*, em face da plausibilidade da argumentação desenvolvida na exordial, e o *periculum in mora*, ante o iminente ajuizamento da execução fiscal. 3. Tratando-se de contribuição cuja exigência foi declarada inconstitucional pelo STF antes da propositura da ação, não é necessária a prévia qualificação do crédito como líquido e certo, tampouco que haja requerimento administrativo, para a consecução da compensação. (TRF 4ª R. – MC 2002.04.01.021088-7 – RS – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida – DOU 16.06.2004 – p. 867).⁹³

No próximo item, estudar-se-ão os embargos de devedor à execução fiscal no que perquire à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

4.6 Embargos de devedor à execução fiscal

Os embargos de devedor à execução fiscal não se constituem ação judicial tributária antiexacional. Trata-se de uma defesa, nos moldes de uma contestação, oposta nos autos da execução forçada, sendo apartada em apenso.

Sobre o instituto, a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, assim dispõe:

Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

⁹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária;

III – da intimação da penhora.

§ 1º Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 17. Recebidos os embargos, o juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo único. Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.⁹⁴

Os embargos à execução fiscal oposto pelo executado são o meio de defesa onde o contribuinte, após a garantia do juízo pela penhora de bens, impugna a execução forçada operando-se sua suspensão.

Nela, exerce com plenitude o seu direito constitucional de defesa. Poderá alegar todas as matérias tributárias existentes como decadência, prescrição, inconstitucionalidade ou ilegalidade do tributo cobrado, inexistência da relação jurídico-tributária, até mesmo a já existente suspensão da exigibilidade ou extinção do crédito tributário em questão, dentre outras hipóteses.

⁹⁴ BRASIL. **Lei n. 6.830**, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 de setembro de 1980.

Sobre a matéria em questão, Hugo de Brito Machado ensina:

Citado, o executado terá o prazo de cinco dias para pagar ou garantir o juízo, mediante fiança bancária ou depósito, ou indicar bens à penhora. Findo aquele prazo será feita a penhora de qualquer bem do executado, exceto aqueles que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

[...]

Poderá, então, o executado interpor embargos, processo através do qual exercitará o seu direito de defesa.

Os embargos são cabíveis, e devem ser apreciados, mesmo na hipótese em que os bens penhorados sejam de valor insuficiente para garantir o pagamento total da quantia cobrada. O credor poderá pleitear o reforço da penhora, se for o caso, mas não se pode admitir que a execução prossiga, com a expropriação dos bens penhorados, antes do julgamento dos embargos que tenham sido oportunamente interpostos.

Há, é certo, quem sustente que os embargos só podem ser apreciados se estiver seguro o juízo com a penhora de bens bastantes para garantir a satisfação total do credor. Essa tese, porém, leva a duas conclusões, que não são razoáveis. Uma, a de que não será possível a satisfação parcial do credor. Outra, a de que tal satisfação pode dar-se sem que ao devedor seja segurado o direito de defesa quanto aos bens penhorados.

A prevalecer a tese de que, em face da insuficiência dos bens para garantir a execução, pode esta prosseguir sem o julgamento dos embargos, a Fazenda Pública poderá facilmente cobrar o tributo que quiser, sem que o contribuinte tenha chance de defesa. Basta fazer o lançamento de quantia que sabe superior ao patrimônio deste. Por mais arbitrário que tenha sido o lançamento, não disporá o contribuinte do instrumento processual para defender-se contra a exigência. Em se tratando de execução fiscal a tese é repleta de arbítrio, [...] chegou a ser admitida até por integrantes do STJ, onde felizmente, a final, não prevaleceu.⁹⁵

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 23. ed., pp. 439-440.

Considerando-se que os embargos do devedor à execução fiscal equivalem a uma ação de conhecimento de caráter constitutivo negativo, nada impede que, presentes os requisitos legais, seja concedida antecipação de tutela para antecipar alguns dos efeitos finais da sentença vindoura.

Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila citam que:

Não há óbice à antecipação de tutela em sede de embargos à execução fiscal, desde que satisfeitos os seus requisitos. (Deliberação tomada por unanimidade no Iº Encontro Nacional de Juízes Federais sobre Processo de Execução Fiscal, promovido pela AJUFE em 1999).⁹⁶

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o TRF da 3ª Região reconhece ser cabível embargos do devedor à execução fiscal para desconstituir a penhora de imóvel residencial ocupado pela entidade familiar. Vejamos:

100530651 – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS À PENHORA – IMÓVEL RESIDENCIAL – 1. O imóvel residencial, efetivamente ocupado pela entidade familiar, como restou comprovado no caso concreto, não pode ser objeto de penhora, em execução fiscal (artigo 1º da Lei nº 8.009/90). 2. A penhora somente pode recair sobre imóvel residencial quando se tratar de execução relativa aos créditos especificados no artigo 3º, ou na situação descrita nos artigos 4º e 5º, parágrafo único, da Lei nº 8.009/90, o que não é o caso dos autos. 3. Precedentes. (TRF 3ª R. – AC 875920 – (2003.03.99.015715-4) – 3ª T. – Rel. Des. Fed. Carlos Muta – DJU 28.04.2004 – p. 419).⁹⁷

⁹⁶ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. *Op. cit.*, p. 277.

⁹⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *In: Júrís Síntese Millennium: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. Op. cit.*

4.7 Exceção de pré-executividade fiscal

A exceção de pré-executividade não se trata de uma ação judicial tributária antiexacional como as ações anulatória, declaratória, cautelar inominada e mandado de segurança. Trata-se de uma defesa, assim como os embargos de devedor à execução fiscal, a ser feita na execução fiscal de forma incidental.

A exceção de pré-executividade pode ser oposta sem que haja garantia do juízo pela penhora. Se houver penhora, é descabida a exceção.

Seu objetivo é discutir questões que o juiz deveria ter conhecido de ofício. Portanto, a matéria a ser alegada na exceção de pré-executividade é restrita e deve ser comprovada de plano. Se assim não for, descabida será a medida.

Nesse sentido, sendo claramente infundada a execução fiscal proposta contra o contribuinte, a doutrina e jurisprudência tem aceitado a exceção de pré-executividade como meio de extinguir a execução fiscal afastando a presunção de liquidez e certeza do título nas seguintes hipóteses: a) decadência do tributo ou prescrição da ação executiva; b) estar suspensa a exigibilidade ou extinto o crédito tributário; c) nulidade da certidão de dívida ativa (título executivo extrajudicial); d) ausência das condições da ação ou pressupostos processuais; dentre outras.

Essa medida parece ser justa e racional, pois, com a exceção de pré-executividade, não há a necessidade de prévia garantia do juízo, com a penhora de bens do aparente devedor, para discutir o mérito, diferentemente do que ocorre com os embargos de devedor à execução fiscal.

Dejalma de Campos assim leciona sobre a matéria:

Por outro lado, diante da sobrecarga a que vem sendo submetido o Poder Executivo, em especial sua procuradoria, sujeitando-se a um deficiente fluxo de informações em relação ao controle dos pagamentos efetuados pelos contribuintes, somam-se em nossos tribunais processos executivos desprovidos de qualquer justificativa. Nesse sentido, tanto a Jurisprudência como a Doutrina têm entendido, nesses casos, ser descabido submeter o devedor aparente a uma violenta constrição patrimonial por tempo indefinido.

No entanto, a objeção aqui tratada não é mera construção doutrinário-jurisprudencial. A execução fiscal é fundada nos arts. 566-I e 585-VI do Código de Processo Civil. Decorre do art. 566-I que toda execução (inclusive a fiscal) só pode ser promovida pelo ‘credor a quem a lei confere o título executivo’, sendo que ‘são títulos executivos extrajudiciais (...) a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei’ (art. 585, VI, CPC).

Necessariamente ‘toda execução tem por base título executivo judicial ou extrajudicial’ (art. 583, CPC). O título executivo, seja ele judicial ou extrajudicial, tem que estar revestido de liquidez, certeza e exigibilidade (art. 586, CPC), sem o que não se pode promover a execução.⁹⁸

Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila assim conceituam a exceção de pré-executividade:

Sendo a execução inconsistente por vício demonstrável de pronto ou em razão de alguma hipótese de suspensão ou extinção do crédito, poderá o Executado provocar uma decisão sobre a matéria através de simples petição nos próprios autos da Execução, à qual se dará o nome de exceção de pré-executividade. O STJ tem admitido tal expediente, conforme se pode ver, adiante, de precedente recente dizendo da viabilidade da arguição de prescrição por tal via. Entretanto, diante das censuras, ainda que infundadas, à admissão da exceção em Execução Fiscal, e diante dos limites desta via,

⁹⁸ CAMPOS, Djalma de. *Op. cit.*, pp. 83-84.

tanto materiais (há acesas discussões sobre as matérias realmente passíveis de serem argüidas por este meio) como formais (não admite dilação probatória), jamais deve o Executado deixar escoar o prazo para opor Embargos. Se já peticionara com exceção de pré-executividade, deve renovar seus argumentos nos Embargos. Mas a exceção, de outro lado, não tem prazo para ser oposta. Mesmo preclusos os embargos, poderá o Executado, através de exceção de pré-executividade, suscitar matérias passíveis de serem conhecidas de ofício pelo Juiz.⁹⁹

Lenice Silveira Moreira, em sua obra *A Exceção de Pré-Executividade e o Processo de Execução Fiscal*, assim conceitua o instituto:

[...] trata-se de impugnação da execução no juízo de admissibilidade da ação executiva, por terceiro interessado ou por qualquer das partes, na qual se argüem matérias processuais de ordem pública bem como matérias pertinentes ao mérito desde que cabalmente passíveis de comprovação mediante prova pré-constituída, em qualquer grau de jurisdição, por simples petição e procedimento próprio, que suspende o processo até seu julgamento definitivo, visando a desconstituição da ação executiva e a sustação dos atos materiais de constrição do patrimônio do executado.¹⁰⁰

Se a exceção de pré-executividade for julgada procedente em uma execução fiscal proposta contra o contribuinte, operar-se-á mais que a própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário; haverá, sim, a extinção do crédito tributário nas hipóteses de decadência do prazo para constituição do crédito tributário ou da prescrição da ação para a propositura da execução forçada.

⁹⁹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, pp. 271-272.

¹⁰⁰ MOREIRA, Lenice Silveira, *Apud* PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. *Op. cit.*, p. 272.

Nada impede que seja concedida a antecipação de tutela em sede de exceção de pré-executividade, desde que atendidos os requisitos legais do art. 273 do CPC.

A seguir, far-se-á a citação de ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais da 1ª, 2ª, e 4ª Região sobre o tema em questão.

Nas ementas dos dois acórdãos a seguir transcritos, o STJ reconhece ser a exceção de pré-executividade meio hábil de defesa, em execução fiscal, desde que ela disponha sobre matérias de ordem pública ou nulidades absolutas, tais como as condições da ação e os pressupostos processuais, logicamente, desde que não necessitem de dilação probatória. Vejamos:

116045878 – PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – MATÉRIA DE DEFESA: PRÉ-EXECUTIVIDADE – ILEGITIMIDADE PASSIVA – POSSIBILIDADE – EXCEÇÃO – 1. Doutrinariamente, entende-se que só por embargos é possível defender-se o executado, admitindo-se, entretanto, a exceção de pré-executividade. 2. Consiste a pré-executividade na possibilidade de, sem embargos ou penhora, argüir-se na execução, por mera petição, as matérias de ordem pública ou as nulidades absolutas. 3. A tolerância doutrinária, em se tratando de execução fiscal, esbarra na necessidade de se fazer prova de direito líquido e certo, exceto se a questão da ilegitimidade for líquida e certa, como abstraído no voto divergente na hipótese dos autos, tendo, pois, pertinência a exceção de pré-executividade. 4. Recurso provido para prosseguir no exame da legitimidade. (STJ – RESP 602249 – MG – 2ª T. – Relª Min. Eliana Calmon – DJU 28.06.2004 – p. 00289).¹⁰¹

116051358 – TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – IPVA – EXECUÇÃO FISCAL – ILEGITIMIDADE PASSIVA – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – CABIMENTO – 1. A teor da orientação

¹⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

jurisprudencial desta Corte, vem-se admitindo a arguição da exceção de pré-executividade para alegar matérias de ordem pública na ação executiva fiscal, tais como as condições da ação e os pressupostos processuais, desde que não se afigure necessário, para tanto, a dilação probatória. 2. Agravo regimental não provido. (STJ – AGA 441064 – RS – 2ª T. – Rel. Min. João Otávio de Noronha – DJU 03.05.2004 – p. 00127)¹⁰²

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o TRF da 1ª Região reconhece que a exceção de pré-executividade pode ser formulada nos próprios autos do processo de execução fiscal e sem a garantia do juízo. Vejamos:

133176236 – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – FORMA DE PROCEDIMENTO – 1. A exceção de pré-executividade, ou de executividade, como dita por Nelson Nery Júnior, construção doutrinário-jurisprudencial, pode ser formulada nos próprios autos do processo de execução (CF. RESP 220.110-RJ, Rel. Min. Ruy Rosado). A sua formulação não exige que o juízo esteja garantido por penhora, pois pode se dar antes mesmo da citação. A partir do ajuizamento da execução, já pode opor-se a exceção de pré-executividade. 2. Agravo de instrumento parcialmente provido para determinar que a exceção de pré-executividade seja examinada pelo juiz monocrático. (TRF 1ª R. – AG 01000353602 – MG – 7ª T. – Rel. Des. Fed. Tourinho Neto – DJU 09.03.2004 – p. 94).¹⁰³

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o TRF da 2ª Região ratifica o posicionamento do STJ entendendo que a exceção de pré-executividade somente pode arguir matérias processuais e de mérito sobre o tributo questionado, desde que de ordem pública e que não necessite de dilação probatória. Vejamos:

¹⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Idem*.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *In: Júris Síntese Millennium: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. Op. cit.*

189204973 – PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – ILEGITIMIDADE PASSIVA – SEM NECESSIDADE DE PROBAÇÃO DILATÓRIA – POSSIBILIDADE – A Exceção de Pré-executividade, como bem conceitua Lenice Silveira Moreira, na obra *A Exceção de Pré-Executividade e o Processo de Execução Fiscal*: "trata-se de impugnação da execução no juízo de admissibilidade da ação executiva, por terceiro interessado ou por qualquer das partes, na qual se argúi matérias processuais de ordem pública bem como matérias pertinentes ao mérito desde que cabalmente passíveis de comprovação mediante prova pré-constituída, em qualquer grau de jurisdição, por simples petição e procedimento próprio, que suspende o processo até seu julgamento definitivo, visando a desconstituição da ação executiva e a sustação dos atos materiais de constrição do patrimônio do executado." (PAULSEN, Leandro & AVILA, René. *Direito Processual Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003). Assim, no instrumento processual em análise - exceção de pré-executividade - somente podem ser argüidas matérias de ordem pública, e os casos em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado, de plano, sem necessidade de contraditório e dilação probatória (STJ, AgRgEdd RESP 363419, DJ de 02.12.2002; STJ AGRGAG 339672, DJ 23.09.2002; STJ, RESP 339291, DJ de 26.08.2002). Noutro eito, os Tribunais do país já firmaram entendimento no sentido de que as pessoas referidas no inciso III, do artigo 135, do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária na qualidade de responsáveis por substituição. No que tange à alegada prescrição esta Eg. Turma vem adotando o entendimento, segundo o qual, tal matéria deve ser tratada em sede de embargos (AGTAG 104093/RJ, Rel. Des. Fed. Sérgio Schwaitzer, DJU 18.02.2003). Assim, consoante o teor do documento supracitado, o ora Agravante era sócio da GUANAFERRO LAMINADOS ESTRUTURAIIS Ltda., quando da constituição de parte do crédito tributário em tela. Por fim, impertinente a alegação do ora Agravante de que não fazia parte da sociedade quando da constituição do crédito tributário, eis que o mesmo se refere ao Imposto de Renda dos exercícios de 1979 a 1982, enquanto aquele se retirou da aludida sociedade em agosto de 1980 (documento de fls. 27/30). Noutro eito, face ao teor da Alteração Contratual colacionada aos autos (fls. 27/30), resta clara a necessidade de

dilação probatória, para aferir-se se o Agravante detinha poderes de gerência, o que por si só impossibilita a sua análise em sede de Exceção de Pré-executividade. Recurso conhecido, porém, desprovido. (TRF 2ª R. – AG 2002.02.01.049179-3 – 6ª T. – Rel. Des. Fed. Poul Erik Dyrlund – DJU 12.05.2004 – p. 221).¹⁰⁴

Na ementa do acórdão a seguir transcrito, o TRF da 4ª Região também admite a exceção de pré-executividade, em sede de execução fiscal, desde que não haja a necessidade de qualquer dilação probatória. Vejamos:

100661129 – TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – ITR – PRESCRIÇÃO – Admite-se a exceção de pré-executividade, em sede de execução fiscal, sempre que não houver necessidade de qualquer dilação probatória para demonstrar a impossibilidade de o credor promover a ação executiva, como na hipótese de transcurso do prazo prescricional. Não se mostra razoável condicionar a defesa do agravante à segurança prévia do juízo para, logo a seguir, reconhecer a prescrição. (TRF 4ª R. – AI 2002.04.01.044559-3 – RS – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida – DOU 16.06.2004 – p. 876).¹⁰⁵

¹⁰⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

¹⁰⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. In: **Júris Síntese Millennium**: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. *Op. cit.*

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito é uno, interligado por seus diversos ramos, e tem como objetivo regular a vida dos homens na busca, em última análise, da paz social.

No Direito Tributário, a relação jurídico-tributária entre o Fisco e as pessoas físicas e jurídicas, os contribuintes, com relação ao pagamento e recebimento dos tributos, é regrada pelo Estado devendo primar pela justiça. Em outras palavras, o Estado estabelece os direitos e os deveres entre o Fisco e os contribuintes.

O Estado tem o dever de dar tratamento igualitário e justo aos contribuintes, bem como de respeitar, rigorosamente, a Constituição da República e a legislação tributária que decorrem de seu próprio ato de império. Por isso, havendo desrespeito por parte do Fisco em face dos contribuintes, em especial a cobrança de um tributo inconstitucional¹⁰⁶ ou ilegal, o Poder Judiciário não pode deixar de dar uma imediata e pronta resposta ao jurisdicionado, pois, segundo os incisos XXXV, II e LXXVIII do art. 5º da Magna Carta, respectivamente, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios

¹⁰⁶ Entenda-se por lei inconstitucional, para o presente trabalho, aquela que ainda não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade em sede do controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Assim, a proposta de controle de constitucionalidade feita nesta dissertação é para o difuso (aquela que é feita por qualquer tribunal ou magistrado no caso concreto).

que garantem a celeridade de sua tramitação”. Ainda, o art. 1º, inciso III, da Lei Maior diz ser fundamento da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, a tutela de urgência tributária na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pleiteada pelo contribuinte perante o Poder Judiciário, pode ser concedida por intermédio de medida liminar cautelar em ação cautelar inominada tributária, ou liminar de antecipação de tutela em ações como o mandado de segurança tributário, a ação anulatória de débito fiscal, a ação declaratória tributária, na exceção de pré-executividade tributária ou nos embargos de devedor à execução fiscal.

Impedir a concessão de tais medidas é cercear o direito de defesa do contribuinte, que se encontra prejudicado por ato da Administração Pública quando da cobrança indevida de determinado tributo.

Além disso, não existe, no Brasil, um código de processo tributário. O operador do direito deve recorrer ao Código de Processo Civil e a outros diplomas legais para solucionar o litígio da melhor maneira possível, buscando-se, sempre, a correta aplicação do Direito.

Visando a impedir a propositura ou defender-se do processo de execução fiscal, o contribuinte poderá lançar mão de todas as medidas possíveis para solucionar o seu problema, na esfera judicial ou administrativa. As hipóteses já estão previstas na legislação tributária, uma vez que o art. 151 do CTN prevê a concessão de medida liminar de antecipação de tutela, em mandado de segurança e em outras ações como, por exemplo, a ação anulatória tributária, a ação declaratória tributária, a exceção de pré-executividade fiscal e os embargos de devedor em matéria tributária, e a concessão de medida liminar cautelar em ação cautelar inominada tributária.

Como parte mais significativa da presente dissertação, quis-se inovar, isto é, quis-se dar uma nova interpretação ao inciso I do art. 273 do CPC, que trata do requisito do

periculum in mora (fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação) do instituto da antecipação de tutela em ação tributária proposta pelo contribuinte em face da Fazenda Pública.

Para tanto, partiu-se das cinco premissas a seguir expostas.

A *primeira* diz menção ao próprio conceito de tributo que é a prestação pecuniária compulsória, não oriunda de sanção de ato ilícito, instituída em lei, e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada – art. 3º do CTN. Assim, só pode ser instituído tributo ou majorada sua alíquota mediante lei, entenda-se lei constitucional e legal

A *segunda* diz respeito ao dever de a Administração Pública agir em estreita observância ao princípio da legalidade tendo como pólo passivo o cidadão (art. 37, *caput*, da CR).

A *terceira* diz respeito ao princípio da legalidade tendo como pólo ativo o cidadão, pois ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei – art. 5º, inciso II, da CR.

A *quarta* diz respeito ao princípio da justiça segundo o qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito – art. 5º, inciso XXXV, da CR.

A *quinta* diz respeito ao princípio da prestação jurisdicional em tempo razoável onde a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação – art. 5º, inciso LXXVIII, da CR, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004.

Com base nas premissas supramencionadas, defende-se a tese de que já há dano irreparável quando o contribuinte for compelido a fazer algo ilegal, ou seja, a efetuar o pagamento de um tributo inconstitucional ou ilegal, o que é conjurável via medida liminar de antecipação de tutela ou medida liminar de tutela cautelar, na competente ação judicial.

Propõe-se uma nova leitura do requisito do *periculum in mora* para a obtenção da antecipação de tutela, ou tutela cautelar, em face da Fazenda Pública. Quer-se hierarquizar, com base no princípio da preponderância, os princípios constitucionais da justiça, da legalidade, da prestação jurisdicional em tempo hábil, do conceito de tributo com o princípio da tutela da Administração Pública.

No pólo ativo da ação antiexacional imprópria temos o contribuinte buscando a tutela de uma pretensão resistida de Direito Tributário consistente no não-pagamento de um tributo inconstitucional ou ilegal. No pólo passivo temos a Fazenda Pública deduzindo dita pretensão jurisdicional.

Em outras palavras, de um lado, temos o cidadão-contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, e, do outro lado, temos o Estado, com todo o seu poder político, quase-ilimitado, e com todo o peso e retaguarda da poderosa máquina estatal.

Assim, por todos os fundamentos expostos até então, deve preponderar o direito do cidadão-contribuinte.

Portanto, a medida liminar, seja de natureza cautelar ou de antecipação de tutela, é perfeitamente possível de ser concedida quando o sujeito passivo da obrigação tributária necessitar sustar a exigibilidade do crédito tributário.

Destarte, evita-se que se instaure contra o contribuinte, ou que se suste o processo de execução fiscal, desde que convencido que tal tributo não se encontra revestido dos atributos da liquidez e certeza, por ser inconstitucional ou ilegal, elementos esses essenciais para que a Fazenda Pública proceda à exigência do pagamento do crédito fiscal.

Ad argumentandum tantum, transcreve-se parte da ementa de um acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios:

O Estado, atualmente, é um descumpridor das decisões judiciais. A dificuldade para um servidor receber qualquer crédito de que seja titular, mesmo portando uma sentença transitada em julgado, revela-se pelo amontoado de pedidos de intervenção federal, o que chega às raias do público e notório.

Conseqüentemente, o *periculum in mora*, em se tratando de crédito contra a Fazenda Pública, ainda que pareça juridicamente absurdo, na prática não o é. E o Poder Judiciário não pode fazer de conta que não vê, pois o pior cego é exatamente aquele que não quer ver.

Diante do exposto, *dou provimento* ao agravo para afastar a incidência da Lei 9.494/97 e reconhecer a presença do *periculum in mora* no caso vertente.¹⁰⁷

Os tempos mudam. Com ele, o jurista deve, também, ampliar seu entendimento jurídico, pois essa é a imposição do tempo moderno – da Era da Globalização – que, gostemos ou não, concordemos ou não, entra no ordenamento jurídico e em nossas vidas sem pedir licença.

Negar esse entendimento jurídico é, em última *ratio*, obstar a cidadania plena, pois o mundo do Século XXI não permite que os juristas fiquem adstritos à mentalidade jurídica do século passado, completamente obsoleta no mundo atual de massa e de relações múltiplas intersubjetivas e transindividuais.

¹⁰⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Agravo de Instrumento n. 1.227-3/98. 1ª Turma Cível, Rel. Des. Valter Xavier.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ASSIS, Araken. **Comentários ao código de processo civil (artigos 566 a 645)**. v. 6. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **Cumprimento da sentença**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Manual da execução**. 9. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: RT, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. 15. tiragem, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de direito tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: RT, 1980.

BAPTISTA DA SILVA, Ovídio A. **Do processo cautelar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BENUCCI, Renato Luís. **Antecipação da tutela em face da Fazenda Pública**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. **Código de processo civil**: Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com colaboração de Antônio Luiz Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Código tributário nacional**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Ementas Constitucionais nºs 01/92 a 45/2004 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs. 01 a 6/94. Brasília, DF: Senado Federal, 2005.

_____. **Lei n. 1.533**, de 31 de dezembro de 1951, que altera as disposições do CPC relativas ao mandado de segurança. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de dezembro de 1951.

_____. **Lei n. 4.348**, de 26 de junho de 1964, que estabelece normas relativas ao mandado de segurança (alterada pela MP nº 2.180-35/24.08.2004). Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 03 de julho de 1964.

_____. **Lei n. 5.021**, de 09 de junho de 1966, que dispõe sobre o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público civil. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 09 de junho de 1966.

_____. **Lei n. 6.830**, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 de setembro de 1980.

_____. **Lei n. 8.437**, de 30 de junho de 1992, que dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público, e dá outras providências (alterada pela MP nº 2.102-30/26.04.2001 atual 2.180-35/24.08.2001). Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 01 de julho de 1992.

_____. **Lei n. 9.494**, de 10 de setembro de 1997, que disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 de setembro de 1997.

_____. **Lei n. 10.259**, de 12 de julho de 2001, que dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 julho de 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 jun. 2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 22 nov. 2005.

CAMPOS, Djalma de. **Direito processual tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CARNEIRO, Athos Gusmão. **Da antecipação de tutela**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CARNELUTTI, Francesco. **Instituições do processo civil**. v. 1. Tradução Adrián Sotero De Witt Batista. Campinas: Servanda, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. v. 1, 2 e 3. Tradução de Paolo Capitanio. Campinas/SP: Bookseller Editora, 1998.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CONSOLO, Cláudio. **Spiegazione di diritto processuale civile**. v. 1 e 2. Bologna/Italia: Cisalpino, 2001.

DIAS, Beatriz Catarina. **A jurisdição da tutela antecipada**. São Paulo: Saraiva, 1999.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A reforma do código de processo civil**. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 2. ed. rev. e ampl. 13. reimpr. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, S. A., 1989.

FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. revista e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Leonardo. **O processo de execução**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

JURIS SÍNTESE MILLENNIUM: legislação, jurisprudência, doutrina e prática processual. Porto Alegre: Síntese, jul-ago/2004. 48 CD-ROM.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri/SP: Manole, 2003.

LIMA, Alcides de Mendonça. **Comentários ao código de processo civil**. v. 6. Tomos I e II. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

LUISO, Francesco P. **Diritto processuale civile**. v. I, II, III e IV. Milano/Italia: Giuffrè Editore, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARINONI, Luiz Guilherme. **A antecipação de tutela**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARQUES, José Frederico. **Manual de direito processual civil: processo de conhecimento**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1976.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 1992.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MORO, Rolando Raul. Ação de anulação de investigação de paternidade soberanamente transitada em julgado. *In*: MADALENO, Rolf (Coord.). **Ações de direito de família**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 157 a 169.

_____. A tutela judicial dos direitos fundamentais do cidadão pelo Ministério Público. **Revista do Ministério Público do RS**, Porto Alegre: s/e, n. 57, jan./abr./2006, pp. 105 a 130.

_____. Tutela de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *In*: SANTOS, Cristiano Lange dos; PALMEIRA, Marcos Rogério (Coords.). **Direito tributário vivo**. Passo Fundo: Ed. IMED, 2006, pp. 115 a 155.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado e legislação extravagante**. 7. ed. São Paulo: RT, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. ESMAFE, 2003.

_____; ÁVILA, René Bergmann. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. 4. tiragem. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

PETRY, Rodrigo Caramori. A medida cautelar em matéria tributária. *In*: MARINS, James (Org.). **Tributação e processo**. l. 5, t. 1. Curitiba: Juruá, 2003, pp. 75-128.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado das ações**. Tomo 1. Campinas: Bookseller, 1998.

_____. **Comentários ao código de processo civil**. Tomo X. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PORTO, Sérgio Gilberto. **Coisa julgada civil (análise, crítica e atualização)**. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE, 1998.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 7. ed. São Paulo: RT, 1991.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TESHEINER, José Maria Rosa. **Elementos para uma teoria geral do processo**. São Paulo: Saraiva, 1993.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. v. 1. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Comentários ao código de processo civil**. v. 8. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.