

Marco Antonio Rodrigues

# CURSO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO

**4<sup>a</sup>**  
**edição**  
revista,  
atualizada  
e ampliada



2025

 EDITORA  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

## AÇÃO DECLARATÓRIA

### 12.1. CABIMENTO

A ação declaratória possui base legal nos artigos 19 e 20 do Código de Processo Civil. Isso porque o interesse de agir, que se traduz na necessidade e adequação da demanda<sup>1</sup>, pode se limitar à declaração da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica ou da autenticidade ou falsidade de um documento, ainda que já tenha ocorrido violação a direito. O acesso à justiça não fica limitado à ocorrência de um ilícito, mas pode buscar a certificação de um direito ou a prevenção ao próprio ilícito, que seria a tutela inibitória. No processo tributário, sua finalidade principal é o reconhecimento da existência ou inexistência de uma relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco. Em matéria tributária, é reiterada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de sua admissibilidade com efeitos prospectivos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. EFEITOS PROSPECTIVOS. CABIMENTO.

1 “O interesse de agir, que é instrumental e secundário, surge da *necessidade* de obter por meio do processo a proteção ao interesse substancial. [...] Localiza-se o interesse processual não apenas na *utilidade*, mas especificamente na *necessidade* do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem uma *necessidade*. [...] O interesse processual, a um só tempo, haverá de traduzir-se numa relação de necessidade e também numa relação de *adequação* do provimento postulado, diante do conflito de direito material trazido à solução judicial.” (THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Op. cit., p. 190).

1. Embargos de divergência em recurso especial nos quais se discute o cabimento, ou não, de ação declaratória para obter o reconhecimento de inexistência de relação jurídica-tributária que iniba a Administração Tributária de promover a autuação fiscal relativa a operações futuras concernentes à atividade profissional da contribuinte.
2. Cabe ação declaratória para obter o reconhecimento de inexistência de relação jurídica-tributária para fins prospectivos, quando o contribuinte demonstra que o fato jurídico suscitado diz respeito ao cotidiano de suas atividades e que há conduta rotineira do fisco infirmando o direito alegado já manifestada em outros casos análogos, seja por meio de indeferimento de pedido administrativo ou de lavratura de auto de infração.
3. No caso dos autos, a empresa contribuinte logrou demonstrar que a sua pretensão declaratória não é meramente abstrata, mas, ao contrário disso, que seu justo receio é concreto e iminente, uma vez que já foi autuada pela administração municipal para recolher o ISS sobre as operações de leasing de veículos comercializadas com os consumidores lá residentes.
4. Embargos de divergência providos.<sup>2</sup>

No caso da existência, seu uso comumente está ligado à necessidade de certeza quanto a algum dos elementos da relação jurídica tributária. Por exemplo, existe dúvida acerca de qual é a base de cálculo a ser adotada para o tributo ou de qual é a alíquota a aplicar, servindo a ação declaratória para obter certeza quanto a esses elementos. Outro exemplo diz respeito à ação declaratória para reconhecer qual o valor devido a título do tributo, especialmente em situações em que o Fisco pretende valor superior ao que o contribuinte reputa correto.

Já no caso da ação declaratória negativa, seu objetivo fundamental é reconhecer que o contribuinte não possui relação jurídica tributária com o Fisco, afastando eventual incerteza ou risco de ofensa a direito. Exemplificativamente, pode-se pensar numa ação declaratória negativa proposta pelo contribuinte em face de determinado Estado, pois quer ver reconhecido que sua atividade econômica não se enquadra no fato gerador do ICMS. Considerando que já há indícios de atividade fiscalizatória nesse sentido, o contribuinte resolve propor a ação, para evitar eventual futura cobrança indevida.

2 Superior Tribunal de Justiça, EREsp 1135878/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/06/2013, DJe 02/08/2013.

## 12.2. PROCEDIMENTO

A ação declaratória tributária não possui previsão como procedimento especial. Assim, aplica-se para ela o procedimento comum, regulado a partir do artigo 318 do Código de Processo Civil, assim como as peculiaridades narradas ao longo deste livro para as ações tributárias, a que se remete o leitor.

### 12.2.1. Eficácia da sentença declaratória e seu cumprimento

A sentença na ação declaratória pode ser de procedência ou de improcedência. Na improcedência, fica reconhecido o estado oposto àquele que foi objeto do pedido. Ou seja, se pleiteada a declaração de inexistência de relação tributária (ação declaratória negativa), a sentença possui natureza declaratória positiva, reconhecendo a existência da relação tributária.

De outro lado, caso seja julgado procedente o pedido na ação declaratória negativa, a sentença tem, em primeiro lugar, eficácia declaratória negativa, reconhecendo a inexistência da relação jurídica. Dessa forma, verifica-se que tanto na procedência como na improcedência do pedido declaratório a sentença possui natureza predominantemente declaratória<sup>3</sup>.

Ocorre que, por consequência, como efeito natural dessa decisão, ser reconhecido como indevido o pagamento do tributo no período alegado na causa de pedir e comprovado no processo. Conforme se verifica no artigo 515, inciso I, do Código de Processo Civil, é título executivo judicial a decisão proferida no processo civil que reconheça a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa. Portanto, não se limita a eficácia executiva às decisões condenatórias<sup>4</sup>, mas a todas aquelas de que se possa extrair todos os elementos da obrigação, a fim de exigí-la.

3 SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. Vol. III. 21. ed. atual. por Aricê Moacyr Amaral Santos. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 29.

4 ZAVASCKI, Teori Albino. Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados. In: *Revista de Processo*, vol. 109, p. 45–56, jan./mar. 2003. Em sede jurisprudencial: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE FINSOCIAL. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO.

1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º, parágrafo único, do Código de Processo Civil considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva. Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta.

Trata-se, pois, da **eficácia executiva da sentença declaratória**, que pode ser buscada pelo credor do título executivo. Neste caso, nos termos da Súmula n. 461 do Superior Tribunal de Justiça, o contribuinte pode optar por receber, por meio de cumprimento forçado de sentença ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. Confira-se a súmula em questão:

O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Destaque-se que passa a ser uma opção do contribuinte escolher como buscar a repetição do indébito decorrente da sentença declaratória que lhe foi favorável, podendo buscar uma efetivação forçada da obrigação, que estará sujeita ao precatório ou à requisição de pequeno valor, a depender do montante envolvido; ou requerer a compensação tributária. A título de exemplo, foi julgado procedente o pedido de ação declaratória negativa, reconhecendo que determinado “contribuinte” possui imunidade tributária. O autor pode optar por receber o indébito tributário por meio de precatório ou requisição de pequeno valor, ou realizar a compensação com eventuais débitos tributários que possua em face da Fazenda Pública ré.

Importante salientar que a compensação tributária exige lei fixando condições e garantias para poder ser realizada, como prevê o artigo 170 do Código Tributário Nacional. Inexistindo a lei, o contribuinte somente pode receber o indébito tributário por meio de precatório, não sendo aplicável a Súmula 461 do Superior Tribunal de Justiça na hipótese. Por isso, exemplificativamente, se o contribuinte se sagrar vencedor em ação

---

2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.

3. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido. Precedente da 1ª Seção: ERESP 502.618/RS, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 01.07.2005.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento.

(ERESP 609.266/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/08/2006, DJ 11/09/2006, p. 223)

declaratória negativa proposta em face do Estado X e este não possuir lei regulamentando a compensação, caberá ao contribuinte tão somente receber seu crédito por meio de precatório ou RPV, conforme o valor.

### 12.3. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 6º, INCISO XIV DA LEI Nº 7.713/88 PELA VIA DA AÇÃO DECLARATÓRIA

Tema que merece destaque diz respeito à tentativa de ampliação da isenção prevista no artigo 6º, inciso XIV da Lei nº 7.713/88<sup>5</sup> pela via judicial.

O aludido dispositivo legal prevê a isenção de imposto de renda de pessoa física sobre os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores das doenças ali descritas.

Passou a ser comum, então, o ajuizamento de ações declaratórias com o objetivo de estender a referida isenção aos portadores daquelas doenças que estivessem em atividade.

Todavia, em 20 de abril de 2020, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a ADI 6025<sup>6</sup>, entendeu pela impossibilidade da mencionada amplia-

5 “Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...]

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma”;

6 CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes. 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (STF, ADI 6025, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 25-06-2020 PUBLIC 26-06-2020).

ção, uma vez que a legislação havia previsto requisitos cumulativos para o enquadramento do interessado na hipótese de não incidência do imposto, não cabendo ao Poder Judiciário afastar uma das exigências legais.

Compatibilizando o seu entendimento com o da Corte Suprema, o Superior Tribunal de Justiça adotou a mesma orientação ao julgar o REsp 1.814.919/DF<sup>7</sup>, que compõe o Tema Repetitivo 1037, em 24 de junho de 2020.

7 TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. ARTS. 43, INC. I E II, E 111, INC. II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. ART. 6º, INC. XIV e XXI DA LEI Nº 7.713/88. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE NO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE LABORAL. DESCABIMENTO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. RECURSO JULGADO SOB A SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015 C/C O ART. 256-N E SEQUINTE DO REGIMENTO INTERNO DO STJ. 1. O objeto da presente demanda é definir se a isenção do imposto de renda prevista no inciso XIV do artigo 6º da Lei n. 7.713/1988 é aplicável aos rendimentos de portador de moléstia grave que se encontre no exercício de sua atividade laboral. 2. O julgamento da ADI nº 6.025/DF pelo STF - cujo acórdão ainda não foi publicado -, afirmando a impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo a fim de promover a extensão da isenção em questão aos trabalhadores em atividade, não impede que o STJ fixe tese sob a sistemática dos recursos repetitivos. Isso porque a Suprema Corte apreciou a matéria apenas sob o enfoque constitucional, julgando improcedente a ação em que se pugnava pela declaração da inconstitucionalidade da limitação do benefício do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988 às pessoas físicas já aposentadas. Os dois recursos especiais afetados como repetitivos no STJ foram interpostos em processos em que não se tocou na questão constitucional; de fato, nem sequer houve a interposição de recurso extraordinário. Em suma, a decisão do STF de não declarar inconstitucional a norma não resolve a questão da interpretação do dispositivo sob o prisma da legislação infraconstitucional, mais especificamente, do CTN e da Lei nº 7.713/1988. Tal posicionamento contou com a concordância do MPF em seu parecer. 3. Conforme informações prestadas pelo Núcleo de Gerenciamento de Precedentes deste Tribunal (e-STJ, fls. 157-163), continuam a chegar em quantidade exorbitante no STJ recursos especiais versando sobre essa matéria, devido à divergência ainda reinante sobre o tema nos Tribunais Regionais Federais, sendo imperativo que esta Corte Superior exerça sua função primordial de uniformizar a interpretação da lei federal no Brasil, evitando que prossigam as controvérsias sobre matéria de tão alto relevo e repercussão no cotidiano da população. 4. O precedente vinculante firmado sob a sistemática dos recursos repetitivos permite o uso de algumas ferramentas extremamente úteis a fim de agilizar os processos similares que corram nas instâncias inferiores, o que nem sempre ocorre com o julgamento proferido em ação direta de inconstitucionalidade - ADI, a despeito do teor do parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868/1999. Exemplos dessas ferramentas que permitem a concretização do princípio da razoável duração do processo (art. 5º, inc. LXXVIII, da CF/1988) são: a) o art. 332 do CPC, que elenca a contrariedade a precedente firmado em julgamento de recursos repetitivos dentre as hipóteses em que o juiz deve dispensar a citação do réu e julgar liminarmente improcedente o pedido; b) os arts. 1.030, 1.039 e 1.040 do CPC, segundo os quais a existência de uma tese vinculante fixada sob a sistemática dos recursos repetitivos traz um óbice fundamental à subida ao STJ de recursos especiais semelhantes, além de permitir a imediata baixa dos processos que estejam nesta corte e nos tribunais locais às instâncias inferiores. Assim, é de suma importância que o STJ firme uma tese com caráter vinculante a fim de pacificar a presente controvérsia, o que também contou com a concordância do MP. 5. O REsp nº 1.116.620/BA, ao julgar o Tema 250/STJ, abordou temas afins aos tratados no presente recurso. No entanto, a tese central ali girava em torno de fixar se o rol de doenças do art. 6º, inc. XIV, da Lei nº 7.713/88 era exemplificativo (numerus apertus) ou taxativo (numerus clausus). Discutia-se, portanto, acerca da possibilidade de interpretar o dispositivo legal de forma a abarcar moléstias não previstas expressamente na norma. Não houve, na ocasião, qualquer debate sobre a interpretação da norma com relação à questão de saber se a isenção nela fixada abrange ou não os trabalhadores que estejam na ativa. Essa matéria, portanto, não foi ali resolvida, razão pela qual a divergência permanece existindo nos Tribunais Regionais Federais. 6. No âmbito do STJ, a jurisprudência é pacífica e encontra-se consolidada há bastante tempo no sentido da não extensão da isenção do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988 à renda das pessoas em atividade laboral que sofram das doenças ali enumeradas. Precedentes do STJ. 7. O art. 6º da Lei nº 7.713/1988 isenta do imposto de renda alguns rendimentos que elenca nos incisos,

sendo que o inciso XIV refere-se aos "proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional". A partícula "e" significa que estão isentos os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os [proventos] percebidos pelos portadores de moléstia profissional. Ou seja, o legislador valeu-se do aditivo "e" para evitar a repetição do termo "proventos", e não para referir-se à expressão "rendimentos" contida no caput. 8. Não procede o argumento de que essa interpretação feriria o art. 43, inc. I e II, do Código Tributário Nacional, que estabelecerá o conceito de renda para fins tributários, abrangendo as expressões "renda" (inc. I) e "proventos" (inc. II). A expressão "renda" é o gênero que abrange os conceitos de "renda" em sentido estrito ("assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos"), e de "proventos de qualquer natureza" ("assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior"). O legislador pode estabelecer isenções específicas para determinadas situações, não sendo necessário que toda e qualquer isenção se refira ao termo "renda" no sentido mais amplo. 9. Como reza o art. 111, inciso II, do CTN, a legislação que disponha sobre isenção tributária deve ser interpretada literalmente, não cabendo ao intérprete estender os efeitos da norma isentiva, por mais que entenda ser uma solução que traga maior justiça do ponto de vista social. Esse é um papel que cabe ao Poder Legislativo, e não ao Poder Judiciário. 10. O acórdão recorrido usou o fundamento de que o legislador teria usado o termo "proventos" em decorrência do estado da arte da Medicina no momento da edição da Lei nº 7.713/1988. Argumentou que, em tal época, as doenças elencadas, por sua gravidade, implicariam sempre a passagem do trabalhador à inatividade, e que a evolução subsequente desse ramo do saber teria ditado a necessidade de se ajustar a expressão linguística da lei à nova realidade social, porque pessoas acometidas daquelas doenças atualmente poderiam trabalhar, graças ao progresso da Medicina. O argumento perde sentido, ao se recordar que a isenção do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/1988 foi objeto de duas alterações legislativas específicas que mantiveram o conceito estrito de proventos, a demonstrar que o intuito do legislador foi manter o âmbito limitado de incidência do benefício. 11. Tese jurídica firmada: "Não se aplica a isenção do imposto de renda prevista no inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988 (seja na redação da Lei nº 11.052/2004 ou nas versões anteriores) aos rendimentos de portador de moléstia grave que se encontre no exercício de atividade laboral". 12. Recurso especial conhecido e provido, nos termos da fundamentação. 13. Recurso julgado sob a sistemática do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 e art. 256-N e seguintes do Regimento Interno deste STJ. (STJ, REsp n. 1.814.919/DF, relator Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 24/6/2020, DJe de 4/8/2020).



## AÇÃO ANULATÓRIA

### 13.1. CABIMENTO E NATUREZA

A ação anulatória é a ação antiexacional cabível no direito processual tributário visando desconstituir algum ato do procedimento fiscal. Tal ação possui **natureza constitutivo-negativa**, pois visa a desconstituir, anular judicialmente um ato que tenha impacto na relação tributária. Em primeiro lugar, pode-se estar diante de anulação de débito fiscal, ou seja, do lançamento tributário.

No entanto, cabe destacar que outros atos do procedimento fiscal também podem ser objeto da ação anulatória. É o caso de uma multa ou mesmo do auto de infração. A título de exemplo, se o Fisco estadual multou o contribuinte de ICMS por ter colocado em circulação mercadoria desacompanhada de nota fiscal, descumprindo uma das obrigações tributárias acessórias, o sujeito passivo pode buscar a anulação do auto de infração relativo a essa multa em juízo.

Note-se, ainda, que por força do artigo 169 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, também é cabível a anulatória com a finalidade de desconstituir a decisão administrativa que denegou a restituição pleiteada pelo contribuinte.

1 Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição. Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Com efeito, trata-se de ato de procedimento administrativo fiscal, o que ratifica o que foi sustentado quanto ao cabimento dessa ação.

### 13.2. DESNECESSIDADE DE DEPÓSITO PRÉVIO COMO PRESSUPOSTO PROCESSUAL DA AÇÃO ANULATÓRIA

Prevê o artigo 38 da Lei de Execução Fiscal que a discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma daquela lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

A parte final do dispositivo, que exige o depósito prévio para fins de admissibilidade da ação anulatória, não foi recepcionada pela Constituição de 1988, por violar o direito de acesso à justiça, previsto no artigo 5º, XXXV, da CRFB. Nesse sentido é a Súmula Vinculante n. 28 do Supremo Tribunal Federal, que reconhece como inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

O direito fundamental à inafastabilidade da tutela jurisdicional gera múltiplas eficácias, enquanto direito fundamental, e uma delas é, sem dúvida, impedir que o legislador crie exigências irrazoáveis para a defesa judicial de um direito<sup>2</sup>. Dessa forma, exigir o depósito do valor discutido por meio da ação é criar óbice ao acesso à justiça que ofende a razoabilidade.

Não se pode confundir a irrazoabilidade da exigência de depósito prévio do montante discutido com a exigência do pagamento de custas

2 Como já nos manifestamos em outra seara: “o acesso à justiça, assumindo status de direito fundamental, possui uma perspectiva objetiva, configurando um dos valores objetivos básicos da atuação estatal. Ademais, goza das possibilidades de eficácia próprias dessa espécie de direito, dentre as quais se destacam a dirigente e a irradiante, gerando, respectivamente, um dever de que haja sua permanente concretização e efetivação, bem como sendo um norte para a aplicação das normas infraconstitucionais. Registre-se, porém, que, na qualidade de direito fundamental exercido em face do Estado, o acesso à justiça não é um direito exigível unicamente do Estado-juiz. Também o Poder Legislativo tem o dever de lhe conferir a máxima efetividade. [...] Com efeito, o direito fundamental de acesso à justiça depende muito do legislador, já que caberá a este, em primeiro lugar, estabelecer as normas que irão reger a atuação das partes e do juiz no plano fático. O acesso à justiça possui, então, uma eficácia negativa e outra positiva perante o Poder Legislativo. Explica-se. A atividade legislativa sofre um limite negativo do direito fundamental de acesso à justiça, no sentido de que aquela não pode criar normas que impeçam de forma irrazoável o exercício desse direito.” (RODRIGUES, Marco Antonio dos Santos. *A modificação do pedido e da causa de pedir no processo civil*. Op. cit., p. 130-131).

para a propositura de ação. Estas, por sua vez, são um tributo – taxa – cujo fato gerador é a prestação do serviço judiciário<sup>3</sup>.

Nada impede, por outro lado, que o contribuinte faça o depósito do valor que lhe é cobrado, judicial ou administrativamente, com vistas a suspender a exigibilidade do crédito tributário, considerando que o depósito integral é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional. Este depósito deve ser integral e em dinheiro, como prevê a Súmula n. 112 do Superior Tribunal de Justiça:

O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

O depósito integral independente de autorização do juízo; trata-se de direito subjetivo do contribuinte que deseja obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se valendo desta causa de suspensão elencada no mencionado artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Frise-se que a suspensão da exigibilidade do crédito é apenas um dos efeitos do depósito integral do crédito. Dentre outros efeitos, tem-se o impedimento da inadimplência, eis que não haverá mora do contribuinte, bem como haverá a transferência do dever de efetuar o pagamento dos juros moratórios e da correção monetária ao depositário<sup>4</sup>.

### 13.3. CONEXÃO ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA E EXECUÇÃO FISCAL?

A propositura de ação anulatória desacompanhada do respectivo depósito integral e em dinheiro não impede a propositura de processo

3 Como de longa data entende a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS: NATUREZA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA: LIMITE. Lei 7.550, de 2001, do Estado de Mato Grosso. I. - As custas e os emolumentos são espécie tributária, são taxas. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. II. - Inconstitucionalidade da Nota 1 (um) ao item 7 (sete) da Tabela "A" e da Nota 1 (um) ao item 27 (vinte e sete) da Tabela "C", anexas à Lei 7.550/01, do Estado de Mato Grosso, porque ostentam base de cálculo própria de imposto, assim ofensivas ao disposto no art. 145, § 2º, da Constituição Federal. III. - As alíquotas dos emolumentos, no caso, porque não excessivas e porque têm um limite, não são desproporcionadas ao custo do serviço que remuneraram. IV. - Inocorrência, na hipótese, do fenômeno da inconstitucionalidade por "arrastamento" ou "atração". V. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente, em parte. (Supremo Tribunal Federal, ADI 2653, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2003, DJ 31-10-2003 PP-00014 EMENT VOL-02130-02 PP-00229)

4 MACHADO, Hugo de Brito. O depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 7, p. 85–95, abril-jun./1994.

de execução fiscal, já que o tributo, nesse caso, não tem a exigibilidade suspensa, por força da interpretação do artigo 151 do Código Tributário Nacional, que não prevê que a mera propositura de ação pelo contribuinte suspenda a exigibilidade do débito.

Dessa forma, não há óbice a que tramitem, simultaneamente, uma ação anulatória visando anular um débito fiscal que está sendo cobrado pelo Fisco em execução fiscal. Nessa hipótese, há conexão entre a ação anulatória e a execução, devendo<sup>5</sup> ser reunidas para processamento e julgamento conjuntos, desde que uma delas ainda não tenha sido julgada e não haja ofensa a regra de competência absoluta.

Com efeito, cumpre lembrar que, por força do artigo 55 do Código de Processo Civil, duas ações são conexas quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir. Tal regra deve ser interpretada, contudo, no sentido de que a conexão exige a presença das mesmas partes<sup>6</sup>, discutindo a mesma relação jurídica em jogo. Na verdade, a interpretação do artigo 55 leva à aplicação da chamada teoria materialista<sup>7</sup>.

5 Ainda na vigência do Código de Processo Civil de 1973 já defendíamos a reunião de processos conexos ser um verdadeiro dever judicial, em nome da eficiência e da segurança jurídica (RODRIGUES, Marco Antonio dos Santos. *A modificação do pedido e da causa de pedir no processo civil*. Op. cit., p. 280).

6 Assim já defendia José Carlos Barbosa Moreira, analisando o artigo 103 do Código de Processo Civil de 1973, bastante semelhante ao artigo 55 do Código atual: MOREIRA, José Carlos Barbosa. *A conexão de causas como pressuposto da reconvenção*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 128-131.

7 PARÁ FILHO, Tomás. *Estudo sobre a conexão de causas no processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, pp. 66-67; OLIVEIRA NETO, Olavo de. *Conexão por prejudicialidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, pp. 64-65. Registre-se que Tomás Pará Filho, grande defensor do critério material no processo civil pátrio, defende que a teoria materialista deve ser aplicada em conjunto com o critério lógico, a fim de evitar um risco de que as decisões de ações distintas sejam contraditórias (PARÁ FILHO, Tomás. *Estudo sobre a conexão de causas no processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, pp. 66-67). Fredie Didier, por seu turno, defende visão mais abrangente que a teoria materialista, no sentido de que a conexão não se dá apenas pela identidade de relação jurídica, mas também quando dois processos cuidam de relações jurídicas distintas, porém vinculadas por preliminaridade ou prejudicialidade (DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 125-126). Em sede jurisprudencial: RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. COMPETÊNCIA. CONEXÃO. REUNIÃO DE AÇÕES. RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE ENTRE AS CAUSAS. PROCESSO DE CONHECIMENTO E DE EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO CONJUNTO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO.

1. Uma causa, mercê de não poder ser idêntica à outra, pode guardar com a mesma um vínculo de identidade quanto a um de seus elementos caracterizadores. Esse vínculo entre as ações por força da identidade de um de seus elementos denomina-se, tecnicamente, de conexão. (FUX, Luiz. *Curso de direito processual civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001).

2. A moderna teoria materialista da conexão ultrapassa os limites estreitos da teoria tradicional e procura caracterizar o fenômeno pela identificação de fatos comuns, causais ou finalísticos entre diferentes ações, superando a simples identidade parcial dos elementos constitutivos das ações.

3. É possível a conexão entre um processo de conhecimento e um de execução, quando se observar entre eles uma mesma origem, ou seja, que as causas se fundamentam em fatos comuns ou nas mesmas relações jurídicas, sujeitando-as a uma análise conjunta.

4. O efeito jurídico maior da conexão é a modificação de competência, com reunião das causas em um mesmo juízo. A modificação apenas não acontecerá nos casos de competência absoluta, quando se

Assim sendo, considerando que a ação anulatória e a execução fiscal se referem à mesma relação jurídica tributária, têm-se ações conexas, havendo um dever de reunião destas, sendo que o parágrafo 2º do artigo 55 é expresso no sentido de que se aplica a regra de conexão entre a execução de título extrajudicial – como é o caso da execução fiscal – e a ação de conhecimento relativa ao mesmo ato jurídico – o que é a hipótese da anulatória de débito fiscal.

No entanto, cabe destacar que há dois requisitos para que se aplique o dever de reunião dessas ações conexas. O primeiro deles é extraído do artigo 55, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil: não pode ter havido o julgamento de uma delas. Isso porque, tendo a reunião dos processos a finalidade de julgamento conjunto, evitando decisões contraditórias entre elas, se uma delas já foi julgada não há que se falar em julgamento único de ambas.

O segundo requisito para a reunião é que não haja ofensa a regras de competência absoluta. As regras de competência absoluta são definidas com base em algum interesse público – seja da sociedade, seja do Judiciário – fugindo da esfera de disponibilidade das partes e do juiz<sup>8</sup>. Assim, caso a reunião das ações conexas represente a violação a alguma regra de competência absoluta, fica vedada tal reunião.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu que há conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal, devendo estas serem reunidas para julgamento conjunto, salvo se a reunião importar na alteração das regras de competência absoluta:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. REUNIÃO. VARA ESPECIALIZADA. COMPETÊNCIA ABSOLUTA.

providenciará a suspensão do andamento processual de uma das ações, até que a conexa seja, enfim, resolvida.

5. O conhecimento do recurso fundado na alínea "c" do permissivo constitucional pressupõe a demonstração analítica da alegada divergência. A demonstração da divergência não se satisfaz com a simples transcrição de ementas, mas com o confronto entre trechos do acórdão recorrido e das decisões apontadas como divergentes, mencionando-se as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, caso contrário não se terá por satisfeito o disposto no § 2º do art. 255 do RI Superior Tribunal de Justiça.

6. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1221941/RJ, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 24/02/2015, DJe 14/04/2015)

8 Nesse sentido, cabe lembrar inclusive que negócios processuais que disponham sobre competência absoluta são inadmissíveis, configurando nulidade, na forma do artigo 190, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

INTIMAÇÃO. CONTRIBUINTE PRESO NO MESMO DIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/Supremo Tribunal Federal. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO Supremo Tribunal Federal.

1. Não se conhece da insurgência contra a ofensa dos arts. 102 e 111 do Código de Processo Civil, pois os referidos dispositivos legais não foram analisados pela instância de origem. Dessa forma, não se pode alegar que houve presquestionamento da questão, nem ao menos implicitamente.

2. Ausente, portanto, o indispensável requisito do prequestionamento, o que atrai, por analogia, o óbice da Súmula 282/Supremo Tribunal Federal: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”.

3. O Tribunal de origem, ao analisar a questão, fê-lo com base na interpretação do art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal, o que afasta a análise pelo Superior Tribunal de Justiça, sob pena de invadir a competência do Supremo Tribunal Federal, e não emitiu juízo de valor a respeito da lei federal tida por violada.

4. Assim, incide a Súmula 126: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamento constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.” 5. O Superior Tribunal de Justiça entende pela impossibilidade de serem reunidas execução fiscal e ação anulatória de débito precedentemente ajuizada, quando o juízo em que tramita esta última não é Vara Especializada em Execução Fiscal, nos termos consignados nas normas de organização judiciária. Precedentes: CC 105.358/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 22/10/2010; CC 106.041/SP, Rel.

Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJe 9/11/2009 e AgRg no REsp 1463148/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/9/2014.

6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.<sup>9</sup>

### 13.4. LITISPENDÊNCIA ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA E EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL?

A litispendência se configura, nos termos do artigo 337, §§ 1º e 3º, do Código de Processo Civil, quando for proposta uma demanda idêntica

9 Superior Tribunal de Justiça, REsp 1587337/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 01/06/2016

a uma outra em curso. Para a verificação se duas demandas são idênticas, é preciso, então, verificar os três elementos da ação, quais sejam, partes, pedido e causa de pedir, por força do artigo 337, § 2º, do Código de Processo Civil. Dessa forma, vê-se que o Código de Processo Civil adotou a chamada teoria da tríplice identidade para a verificação da identidade entre as demandas<sup>10</sup>, sendo necessária a identidade entre esses três elementos.

Assim, necessário avaliar se essas ações possuem litispendência, sendo que desde já se pode afirmar que nem sempre haverá esse fenômeno de identidade entre tais ações. Isso porque as partes na ação anulatória e nos embargos à execução fiscal, inequivocamente, serão as mesmas: contribuinte e Fisco. O pedido mediato, a seu turno, também coincide, considerando que a pretensão do contribuinte nas duas ações é afastar a exação que lhe está sendo imposta. Por outro lado, a causa de pedir poderá coincidir ou não, uma vez que não há, necessariamente, coincidência apta a configurar a litispendência. Nesse sentido, destaque-se que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. O TRIBUNAL DE ORIGEM, COM BASE NO ACERVO PROBATÓRIO DOS AUTOS, ENTENDEU CONFIGURADA A LITISPENDÊNCIA ENTRE A AÇÃO ANULATÓRIA E OS EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE TAL CONCLUSÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O Tribunal de origem, com base no acervo fático-probatório dos autos, consignou estar configurada a litispendência entre a Ação Anulatória e os Embargos à Execução, ao fundamento de que os elementos das duas demandas são os mesmos. A inversão de tal conclusão na forma pretendida esbarra no óbice contido na Súmula 7 desta Corte.

2. Esta Corte reconhece a possibilidade de reconhecer a litispendência entre os Embargos à Execução e Ação Anulatória proposta em momento

10 Note-se, porém, que apesar de sua enorme importância no sistema processual civil pátrio, a teoria em questão não é absoluta, revelando-se, ao contrário, insuficiente em algumas hipóteses. Nesse sentido, TUCCI, José Rogério Cruz e. A causa petendi no processo civil. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 232; BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Direito e processo: influência do direito material sobre o processo. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 103. Como exemplo da insuficiência da tríplice identidade, têm-se as ações coletivas, cuja litispendência ou coisa julgada não necessita da presença do mesmo autor, como se verifica no seguinte julgado: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Quinta Turma. REsp 925.278/RJ. Rel. Ministro Arnaldo Esteves de Lima. J. 19/06/2008. DJe 08/09/2008. Disponível em: <<http://www.SuperiorTribunaldeJustica.jus.br>>. Acesso em: 25 jan. 2020.

anterior ao ajuizamento da Execução Fiscal, se verificada a identidade de partes, causa de pedir e pedido. Precedentes: AgRg no AREsp. 208.266/RJ, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 14.5.2013 e AgRg no Ag 1.392.114/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 17.10.2011.

3. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 168.401/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2017, DJe 09/03/2017)

De modo a demonstrar o que ora se sustenta, imagine-se, exemplificativamente, que, em sede de embargos à execução, o contribuinte alegou a necessidade de compensação do crédito, de modo a se ver livre da exação tributária, ao passo que na ação anulatória pretende desconstituir auto de infração por violação ao devido processo legal. Trata-se de demandas que não possuem litispendência entre si, pois são causas de pedir diferentes, ainda que ambas busquem afastar a cobrança do mesmo tributo.