XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU - URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HÉCTOR LÓPEZ GONZÁLEZ

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Héctor López González – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-970-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente nos encontramos em um novo encontro internacional do CONPEDI na belíssima cidade de Montevidéu, Uruguai, cuja realização já se incorporou ao cenário jurídico internacional da América latina. A quantidade de pesquisadores, sejam eles doutores, mestres, doutorandos, mestrandos ou mesmo aqueles que desejaram simplesmente acompanhar, como muitos graduandos de direito, os trabalhos e seguramente aprender é devidamente proporcional à qualidade dos artigos apresentados em inúmeros "Grupos de trabalho" tendo seu conteúdo previamente objeto de avaliação estrita e rigorosa por parte do avaliadores designados pelo CONPEDI. O Grupo de trabalho que tivemos a honra de coordenador novamente nos chama a atenção pela inovação e novas perspectivas de interpretar o direito tributário e financeiro no Brasil sem embargo de contarmos com a participação de professores e pesquisadores uruguaios também que certamente agregaram valor aos conteúdos brilhantemente apresentados; e, na sequência, nos debates que os acompanharam. O aprendizado é claro, restando sempre ao final dos trabalhos aquele gostinho do quero mais já a o cenário fiscal, que vai de questões afetas ao direito financeiro à reforma tributária.

Chamou a atenção a preocupação externada por alguns autores quanto à percepção da tributação na sociedade brasileira, envolvendo não só impactos financeiros advindos muitas vezes de uma tributação ainda considerada injusta e extremamente regressiva - leia-se, em especial, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo cujo montante no Brasil representaria por volta de 2/3 da receita total obtida, alcançando toda a renda gasta pela população de baixa renda cuja reforma tributaria ainda em fase de regulamentação pretende pelo menos reduzir tal descompasso socioeconômico - sobre as camadas e estamentos sociais. Nota-se que a ignorância do brasileiro médio sobre o que paga e o que recebe é extrema, faltando uma política mesmo que simplista e genérica de comunicação entre o governo e a população que o sustenta.. A discussão sobre a reforma tributária e sua regulamentação tem inclusive incorporado palavras e expressões fora do habitual da área, como "cashback, split payment, IVA dual, neutralidade tributária, etc", que apenas reforçariam o enigma sobre como se desenvolve a tributação no pais e seus impactos sobre todos nós. O governo central tão logo sejam aprovadas os projetos de lei complementar PLCO 68 e 108 quando superadas as divergências políticas na busca de maior protagonismo entre a Câmara deputados e o Senado federal iniciar uma campanha nacional apresentando

informações mínimas com uma linguagem simples e coloquial para que o brasileiro tenha uma perspectiva geral do que paga, do que mudou e a razão de tal mudança.

Esperamos com fé e muita expectativa que a reforma tributária em fase de regulamentação, mote central atualmente de qualquer encontro que envolva discussão fiscal, tenha sem embargo de inúmeras críticas, dentre outras, quanto à perda de autonomia dos entes federados subnacionais e favorecimento de isenção ou alíquota reduzidas para alguns setores com maior poder de pressão sobre o parlamento, que tenhamos após a transição que se desenhou, no ponto de vista de justiça fiscal, uma sociedade mais igualitária e consciente de seus deveres e direitos.

DEFESA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO: AÇÃO ANULATÓRIA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE GARANTIA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

DEFENSE OF THE TAXPAYER IN JUDICIAL TAX PROCESS: TAX ANNULMENT ACTION AS AN INSTRUMENT OF CONTRADICTORY AND BROAD DEFENSE´S CONSTITUTIONAL PRINCIPLES.

Fabiana Oliveira Barroso [1]
Laiz Araújo Russo de Melo e Silva [2]

Resumo

O presente artigo tem como objetivo realizar uma análise a respeito do papel da Ação Anulatória Tributária como garantia ao princípio do contraditório e ampla defesa. Em um primeiro a análise partirá dos conceitos doutrinários sobre a matéria, expondo as características como a previsão legal, requisitos e demais outras particularidades da Ação Anulatória Tributária. Em um segundo momento, será discutido a necessidade de depósito judicial para obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário dentro da ação anulatória e reflexões sobre a possibilidade de concessão de antecipação de tutela. No terceiro momento, será analisado a viabilidade do ajuizamento de ação anulatória tributária durante o curso das execuções fiscal. Por fim, será esmiuçado o processamento da ação anulatória tributária e exposto as considerações finais da discussão. A metodologia utilizada para a elaboração do presente artigo foi a hipotética dedutiva, qualitativa e por meio de pesquisa bibliográfica em livros, artigos, revistas e jurisprudências.

Palavras-chave: Ação anulatória tributária, Princípio do contraditório, Princípio da ampla defesa, Execução fiscal, Processo judicial tributário

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to carry out an analysis regarding the role of the Tax Annulment Action as a guarantee of the principle of contradictory and broad defense. Initially, the analysis will start from the doctrinal concepts on the matter, exposing the characteristics such as legal provisions, requirements and other particularities of the Tax Annulment Action. Secondly, the need for a judicial deposit will be discussed to obtain the suspension of the tax credit's enforceability within the annulment action and reflections on the possibility of granting early relief. In the third stage, the feasibility of filing a tax annulment action during the course of tax foreclosures will be analyzed. Finally, the processing of the tax annulment action will be

[1] Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Amazonas, especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Advocacia no Amazonas. Contato fabianabarrosoadv@gmail.com.

[2] Mestranda no Programa de Pós-graduação em Direito e Constitucionalismo na Amazônia na Universidade Federal do Amazonas – UFAM. https://lattes.cnpq.br/5628159719592056. Contato laizrusso@hotmail.com

detailed and the final considerations of the discussion will be presented. The methodology used to prepare this article was hypothetical, deductive, qualitative and through bibliographical research in books, articles, magazines and case law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax annulment action, Contradictory principle, Broad defense principle, Tax enforcement, Tax judicial process

INTRODUÇÃO

O contribuinte quando recebe a cobrança de um tributo que supostamente está devendo, ele possui quatro atitudes a tomar, basicamente. A primeira, realizar o pagamento da cobrança. A segunda é não pagar. A terceira é impugnar administrativamente a cobrança e a última é recorrer a tutela jurisdicional estatal. Geralmente, se o contribuinte paga o tributo cobrado é porque concorda com a exação. Se não paga, é porque não concorda, não quer ou não possui condições financeiras para realizar o pagamento, mas como consequência do não pagamento acaba deixando correr em seu desfavor juros e correção monetária sobre a quantia originalmente imposta, o que não é considerado a melhor estratégia de ação.

O contribuinte não concordando e realizando impugnação administrativa contra a cobrança tem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante o processo administrativo. Ocorre que nenhuma demanda pode ser afastada de análise do poder público, então o contribuinte ainda tem a opção de recorrer à justiça e ingressar com uma ação para tentar anular a cobrança feita pela administração tributária.

É neste cenário que surge a Ação Anulatória em matéria tributária, como meio de defesa do contribuinte na esfera judicial, conforme o que regulamenta a lei 6830/80. Todavia, essa por si só não consegue suspender a exigibilidade do crédito tributário, é necessário que se atendam alguns requisitos para a concessão de liminar.

Ademais, no meio doutrinário e jurisprudencial muito se tem discutido a necessidade de depósito judicial para a concessão da suspensão da exigibilidade do crédito e como isso afeta diretamente o acesso ao contraditório e ampla defesa na exação tributária, sendo este o foco do presente artigo.

1 AÇÃO ANULATÓRIA TRIBUTÁRIA

A ação anulatória tributária, ou ação anulatória fiscal, tem como objetivo o desfazimento de ato da administração tributária que resulte na cobrança de tributo ou da lavratura de auto de infração e demais ações em caráter punitivo.

Isto posto, “a ação anulatória de débito fiscal é o instrumento processual adequado para o contribuinte questionar a validade de um crédito tributário, atacando os seus pressupostos de constituição e exigibilidade” (Balbino, 2017).

É uma ação autônoma de conhecimento de rito ordinário, prevista no artigo 38 da Lei nº 6830/80, que criou normas gerais sobre a Execução Fiscal, conhecida como LEF, sendo cabível a partir da existência de ato administrativo de cobrança, após o devido lançamento tributário, autuação, notificação, guias de pagamento, decisão administrativa, apreensão de mercadoria ou mesmo após a constituição da Certidão de Dívida Ativa (CDA).

> Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. (Brasil, 1980).

Ao analisar o caput do artigo 38 da LEF pode-se concluir precipitadamente que só caberia ação anulatória para discutir matéria tributária após a judicialização do crédito tributário, contudo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou pela possibilidade do ajuizamento da ação anulatória antes mesmo do início da execução fiscal, conforme o Recurso Especial (RESP) número 1140956, afetado sob o regime de recursos repetitivos, pacificando em definitivo a matéria. Além disso, o próprio Supremo Tribunal Federal (STF) colocou um ponto final em qualquer dúvida que pudesse sobrestar a discussão no STJ, compreendendo que a ação anulatória fiscal poderia ser interposta antes do ajuizamento de execução fiscal, conforme o RE 93849-4/RJ.

Para Balbino (2017):

> Os fundamentos da Ação Anulatória de Débito Fiscal são bem amplos, possibilitando ao contribuinte questionar o crédito tributário indevido em razão da não-incidência ou não ocorrência do fato gerador, pela arguição de previsão legal de isenção tributária, ausência de lei instituidora do tributo, base de cálculo incorreta, erros formais de procedimentos administrativos, dentre outras situações fático-jurídicas que tornem indevida a exação tributária (Balbino, 2017).

Continua Carneiro (2012):

> É de cunho desconstitutivo ou constitutivo negativo, pois visa anular através da via judicial a existência de débito fiscal, ou seja, do lançamento tributário, daí se presumir para o cabimento da ação anulatória é necessário que o lançamento tenha sido efetuada (Carneiro, 2012).

A característica de desconstituição do crédito tributário é um dos principais diferenciais da ação anulatória tributária diante de outras ações de conhecimento, sendo

possibilitado ao contribuinte comprovar qual é o vício no ato administrativo da constituição do crédito questionado.

Um detalhe importante a respeito da possibilidade de ajuizamento de ação anulatória fiscal é que ao recorrer a via judicial o contribuinte renuncia ao direito de realizar impugnação administrativa, conforme visto no parágrafo único do artigo 38, transcrito anteriormente.

Caso o contribuinte resolva impugnar e antes do final do processo administrativo realiza o ajuizamento de ação anulatória este abre mão do resultado do processo administrativo, a consequência desta ação é que o crédito que estava suspenso conforme o artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN) passará a ser exigível e se não houver concessão de liminar na ação anulatória nesse sentido a procuradoria da fazenda competente irá gerar a CDA e ajuizar execução fiscal contra o contribuinte, veremos mais adiante essa hipótese detalhadamente.

> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
> I - Moratória;
> II - O depósito do seu montante integral;
> III - As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
> IV - A concessão de medida liminar em mandado de segurança.
> V – A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
> VI – O parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. (Brasil, 1966).

Retomando a análise do conceito de ação anulatória, segundo Machado Segundo (2018):

> A Ação Anulatória busca o desfazimento do ato administrativo de lançamento por conta de nulidade nele verificada. Essa nulidade pode dizer respeito a questões substanciais (inexistência de obrigação tributária) ou formais, incompetência da autoridade lançadora, vícios no procedimento ou no processo administrativo etc (Machado Segundo, 2018).

Quanto a sua demonstração pode envolver questões de controvérsia e interpretação de normas, sobre o significado jurídico dos fatos consideráveis tributáveis, tendo ampla dilação probatória.

No que concerne a prestação jurisdicional da ação anulatória tributária, ela não possui mero condão condenatório, mas também tem função declaratória. Assim, a sentença resultante do processamento da ação anulatória que dá procedência aos pedidos

formulados pelo autor tem conteúdo declaratório, constitutivo negativo e condenatório da parte contrária.

Uma vez que se declara a nulidade de lançamento feito pelo ente da administração tributária, sendo desconstituído enquanto realidade formal autônoma em relação à obrigação tributária que lhe deu origem. Se a nulidade reconhecida seja em virtude de um vício material, originado pela inexistência de obrigação tributária, a declaração além de reconhecer o erro no lançamento tributário também impede outros lançamentos que possam ocorrer no futuro que tenham o mesmo conteúdo. Ademais, é valido salientar que na sentença há a condenação da Fazenda Pública responsável pelo ato errôneo, devendo esta arcar com os custos da ação judicial e com os honorários advocatícios.

Cabe exaltar ainda que a ação anulatória tributária comporta a ampla dilação probatória como as demais ações de conhecimento que têm rito ordinário, portanto o contribuinte possui abundantes meios de comprovar que a exação realizada pelo ente público é invalida. Outrossim, fundamental elucidar que na maioria dos casos onde é cabível o ajuizamento de uma ação anulatória admite-se também impetrar mandado de segurança repressivo contra o ato do ente tributante.

No entanto, há que se observar os requisitos da lei 12.016/09 para utilizar este remédio constitucional previsto também no inciso LXIX do artigo 5º da Carta Magna. São requisitos para a concessão do Mandado:

> Art. 1º - Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.
>
> § 1º - Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos de partidos políticos e os administradores de entidades autárquicas, bem como os dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público, somente no que disser respeito a essas atribuições.
>
> Art. 23 - O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado (Brasil, 2009).

Ainda sobre a comparação da ação anulatória tributária com o mandado de segurança tributário, Machado Segundo (2018) explica:

> Nota-se que, diversamente do mandado de segurança, que é impetrado contra ato de autoridade, a ação anulatória (como as ações de conhecimento de uma maneira geral, a exemplo de uma ação declaratória, ou de restituição do indébito) é movida contra a entidade pública prolatora do ato cuja

> desconstituição se pretende obter em juízo. Seu sito, em regra, é o ordinário, ou comum, e nela é possível uma ampla dilação probatória (Machado Segundo, 2018).

Observados os requisitos, há que se analisar o caso concreto para saber qual a melhor tática para a defesa do contribuinte. Ressalta Machado Segundo (2018) que "pode se tornar mais onerosa para o autor nos casos de improcedência da ação, principalmente no que diz respeito as custas processuais nas Justiças Estaduais e em virtude dos honorários sucumbenciais." Por fim, quanto ao prazo para o ajuizamento da ação anulatória em matéria tributária é de 5 (cinco) anos prescricionais a contar da prática do ato ilegal/inconstitucional por parte da administração tributária.

2 AÇÃO ANULATÓRIA E O DEPÓSITO JUDICIAL

Conforme mencionado anteriormente a ação anulatória por si só não possui a característica de suspensão da exigibilidade do crédito tributário assim que ajuizada. Para que ocorra a suspensão do crédito é necessário que o contribuinte obedeça a um dos requisitos do artigo 151 do CTN. O autor pode requerer a antecipação parcial dos efeitos da tutela jurisdicional, nos termos ainda do artigo 300 do Código de Processo Civil (CPC) por meio de uma tutela de urgência. Vejamos:

> Art. 300 - A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.
>
> § 1º - Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.
>
> § 2º - A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.
>
> § 3º - A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão (Brasil, 2015).

Os requisitos para a concessão da tutela antecipada fundada na urgência são a probabilidade do direito do autor, o perigo da demora em esperar até o fim do processo por uma sentença e não deve oferecer risco que resulte na irreversibilidade dos efeitos da decisão interlocutória da concessão do mandado. O que segue o mesmo raciocínio do inciso V do artigo 151 do CTN.

Nesta toada, cabe trazer à baila a hipótese do inciso II do artigo 151 do CTN que corresponde a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito através do depósito do valor integral do débito fiscal. É uma alternativa/possibilidade do contribuinte diante a exação, todavia não se pode condicionar a concessão de liminar ao depósito do montante

na sua integralidade e é nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu e editou súmula vinculante (SV) de número 28, que reconheceu como inconstitucional a exigência de depósito prévio integral como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

O condão dessa Súmula Vinculante é de garantir ao contribuinte o acesso ao contraditório e a ampla defesa no que se refere a exação de tributos e ou penalidades. Sendo espelho do artigo 5º, inciso XXXV e LV, ambos da Constituição Federal de 1988. Assegurando que todos os indivíduos são iguais perante a lei e que a mesma não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça de direito (inafastabilidade da jurisdição) e que os litigantes em processos administrativos ou judiciais têm garantia a uma defesa digna, podendo contrapor e provar a legitimidade de seu direito (contraditório e ampla defesa).

A discussão que vem perdurando ainda entre os estudiosos do direito tributário é sobre o condicionamento de muitos juízos de primeiro grau (*a quo*) a concessão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário somente mediante o depósito do montante integral da exação, indo de encontro com o previsto da súmula vinculante 28. Além do mais, cabe expor que o depósito é referente ao montante total da exação tributária – juros, multa, correção e o próprio valor do tributo supostamente devido – dificultando por muitas vezes o acesso ao contraditório e ampla defesa do contribuinte que não possui poder econômico suficiente.

Vale mencionar aqui o que Machado Segundo (2018) sustenta que:

> Para suspender a exigibilidade do crédito tributário cujo lançamento se pretende anular, o autor da ação pode requerer a concessão de tutela provisória, nos termos do art. 151, inciso V, do CTN, demonstrando a presença dos requisitos a tanto necessários. O mesmo resultado pode ser alcançado através do depósito do montante integral do crédito tributário (CTN, art. 151, inciso II). O depósito, convém insistir, é uma alternativa, sendo absurdo condicionar o deferimento de tutelas provisórias suspensivas da exigibilidade do crédito ao depósito de seu montante integral, poiso depósito, nesses casos, torna a liminar inteiramente desnecessária (Machado Segundo, 2018).

No que diz respeito ao depósito este poderá ser feito a qualquer momento pelo contribuinte e na integralidade do valor da cobrança exigida pelo fisco. Outra grande crítica a legislação tributária que dispõe que o depósito tem que ser integral é a impossibilidade de o contribuinte conseguir suspensão da exigibilidade do crédito com depósito parcial ou mesmo da quantia que acredita ser justa.

A opção de conseguir a suspensão por meio do depósito pode sim ser segura para o contribuinte que questiona créditos relativos a atos ilegais praticados pela administração tributária e que tenha um valor menor, tendo o polo passivo capacidade financeira para arcar com o depósito integral é uma boa estratégia a seguir. Todavia, se a exação for alta e estiver fora da alçada do contribuinte mesmo que a discussão seja sobre uma matéria manifestamente ilegal e com uma boa probabilidade de êxito o autor não conseguirá arcar com o ônus antecipadamente, por isso a crítica do parágrafo anterior. Se houvesse a possibilidade de um depósito parcial a ação anulatória poderia ser mais segura para o contribuinte.

Ademais, destaca-se a importância da possibilidade de antecipação de tutela jurisdicional em consonância com o Código de Processo Civil, mas na vida prática da advocacia tributária não é comum vislumbrar concessão de liminares em ações anulatórias tributárias fundadas na urgência ou mesmo evidência, algo também que poderia ser mais bem trabalhado para garantir mais segurança ao contribuinte na discussão de atos manifestamente ilegais por parte de administração tributária.

Atualmente se tem apreciado nas doutrinas e em julgados mais recentes a possibilidade de o contribuinte realizar um parcelamento administrativo do débito fiscal, realizar o pagamento de algumas parcelas para conseguir suspender a exigibilidade do crédito tributário e então ajuizar a ação anulatória tributária para questionar o ato da exação junto ao poder judiciário. Segundo Machado (2008):

> Não é raro que o contribuinte, desinformado, ou premido pela necessidade de obter uma certidão negativa (a rigor, positiva com efeito de negativa), obtenha o parcelamento de um crédito tributário e, só depois, decida por impugnar esse mesmo crédito judicialmente. Insiste-se, nessa hipótese, na absoluta inocuidade da ‘confissão’ que o contribuinte eventualmente é forçado a assinar quando firma tais parcelamentos, confissão que não valida o lançamento nem impede o seu questionamento judicial (Machado, 2008).

O depósito de cada parcela que vence se torna exigível novamente, contudo, torna necessário o uso de uma ação cautelar objetivando a manutenção do parcelamento, caso contrário ao ente federativo competente assim que for citada para contestar a ação anulatória poderia rescindir o parcelamento já firmado restaurando a exigibilidade do crédito tributário imediatamente e do montante integral, tornando as parcelas já depositadas insuficientes para a suspensão, trazendo um risco muito grande ao próprio contribuinte.

Segundo Greco (2016), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem se consolidado no sentido de que, para a concessão de liminar em ação anulatória fiscal que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, não é imprescindível o depósito judicial integral do montante em discussão. O tribunal reconhece que a exigência do depósito pode inviabilizar o direito de ação, especialmente em casos em que o valor do crédito é expressivo e o contribuinte não dispõe de recursos para efetuar o depósito. Assim, outras formas de garantia, como fiança bancária ou seguro garantia, têm sido aceitas como alternativas válidas para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Para Melo (2020) também aborda essa questão, destacando que a exigência de depósito judicial integral para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em ação anulatória deve ser analisada à luz dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Ele argumenta que a imposição de tal requisito pode representar um obstáculo desproporcional ao direito do contribuinte de contestar judicialmente a validade do crédito tributário, especialmente considerando que o sistema jurídico brasileiro prevê outras formas de garantir o juízo, que são menos onerosas e igualmente eficazes

É indispensável realizar o pedido de concessão de tutela provisória na petição inicial da ação, nesses casos, para manter o parcelamento e conseguir manter a suspensão da exigibilidade do crédito. Podendo o autor informar ao juízo que realizará o depósito das parcelas em juízo, demonstrando assim o interesse em cumprir com o acordado na via administrativa.

Conforme leciona Cais (2011):

> Além da liminar concedida em mandado de segurança, em hipótese que se enquadre no art. 273 do CPC, o contribuinte pode requerer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e antecipação dos efeitos da tutela, independentemente da constituição de garantia pelo depósito em dinheiro, nos termos da Súmula 112 do STJ, eis que demonstrados os pressupostos objeto do art. 273 e de seus parágrafos (Cais, 2011).

Além disso, a tutela só terá chances de ser deferida se o parcelamento for prévio, estiver em dias, que não haja prejuízo para ambas as partes na manutenção do mesmo e que o contribuinte deixe claro e transpareça segurança ao magistrado em honrar com o depósito das parcelas que irão vencer no curso da ação judicial.

3 AÇÃO ANULATÓRIA EM EXECUÇÃO FISCAL

Anteriormente, muito foi falado sobre como a ação anulatória tributária é um instrumento muito importante para a defesa do contribuinte face exações fiscais

ilegais/inconstitucionais ou mesmo atos administrativos ilegais como a apreensão de mercadorias e lavratura de autos de infração, nota-se que o ajuizamento da ação anulatória tributária é independente e que pode ser feito a qualquer momento dentro do prazo prescricional comentado no primeiro capítulo, isso vale, inclusive, em execuções fiscais que estão em curso. Estando esta possibilidade expressamente previsto no artigo 38 da Lei de Execução Fiscal, tendo como justificativa a garantia dos princípios do contraditório e da ampla defesa no processo fiscal.

Neste sentido, expõe Barros (2015):

> Pois, havendo entre a ação de execução e a ação anulatória, que se oponha ou possa comprometer os atos executivos, ficam evidentes os laços de conexão. Assim, em nome da segurança jurídica e da economia processual, tais demandas inevitavelmente têm que tramitar juntas (Barros, 2015.)

Via de regra, são dois os meios de defesa cativos do contribuinte apresentar defesa em sede de um processo de execução fiscal. O meio mais comum são os embargos à execução, previsto no artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, devendo ser feito no prazo de 30 (trinta) dias, a contar das seguintes hipóteses: 1) da data da efetivação do depósito judicial, nos termos do artigo 32 da mesma Lei; 2) da data da juntada aos autos da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; 3) da data da intimação da penhora efetivada em garantia do juízo. Contudo, a própria Lei exige que executado garanta o juízo integralmente para então oferecer esse meio de defesa, o que esbarra na mesma problemática do depósito judicial na ação anulatória tributária, o contribuinte por muitas vezes não tem condições de arcar com o depósito, dificultando assim o acesso ao contraditório e ampla defesa.

Outro instrumento que tem sido utilizado como meio de defesa dentro do processo de execução fiscal é a Exceção de Pré-executividade, trazida para o ordenamento jurídico brasileiro por Pontes de Miranda, através do Parecer número 95, apresentado para a Companhia Siderúrgica Mannesmann em 1975. Sendo um meio de oposição do executado contra a exação. Este meio de defesa não possui prazo para oposição por sua matéria tratar de ordem pública, para lidar com situações onde em um primeiro momento o juiz não identificou falhas que impediriam o processamento de exigência do crédito tributário, como prescrição ou ilegitimidade do sujeito passivo etc. Como as matérias são específicas demais, as vezes o contribuinte não possui fundamento jurídico para utilizar este instrumento de defesa, ficando o executado sem meios de defesa.

Conforme leciona Pria (2022), existe uma relação intrínseca entre a ação anulatória de débito e a execução fiscal. Ele argumenta que, embora a ação anulatória tenha como objetivo desconstituir o crédito tributário, atacando os seus pressupostos legais e formais, a execução fiscal visa à cobrança efetiva desse crédito. Essas ações, portanto, podem ser complementares no cenário jurídico, uma vez que a procedência de uma ação anulatória pode impactar diretamente a continuidade de uma execução fiscal, suspendendo ou extinguindo o procedimento executivo caso o crédito seja anulado judicialmente.

Neste contexto surge a ação anulatória em matéria tributária como meio para garantir o acesso ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, podendo ser ajuizada inclusive com a execução já em curso desde que cumpridos os seus requisitos expostos anteriormente. Essa possibilidade vem sendo atacada por alguns estudiosos da área, sob argumento de que já estaria precluso o direito do executado a embargos para se defender.

Para Barros (2015) é plenamente possível usar a ação anulatória tributária após a ocorrência do processo de execução fiscal, vejamos:

> O entendimento sedimentado no STJ é que a tese de cabimento da ação anulatória após a execução fiscal deve prosperar, pois, a nossa constituição pátria, no artigo 5º, XXXV e LV prestigiam o acesso à justiça, contraditório, ampla defesa e devido processo legal, assim obedecendo aos comandos constitucionais, o STJ aceitou ser cabível a propositura da Ação Anulatória nas circunstâncias supracitadas (Barros, 2015).

Segundo Lopes (2003) estaria sendo conferido ao contribuinte a possibilidade a qualquer momento de questionar a legalidade do crédito tributário, mesmo quando já rejeitados ou preclusos os Embargos, sem interesse de oferecer garantia à execução, sendo este contrário a admissibilidade da ação anulatória em execução fiscal.

Felizmente, a doutrina tem defendido a possibilidade do uso de ação anulatória tributária em execução fiscal em virtude de interpretação literal do art. 38 da lei 6830/80 que indica a indiscutível possibilidade de o contribuinte utilizar da Ação Anulatória de Débito Fiscal, além da previsão dos Embargos conforme a LEF, simplesmente porque o tributo pode se apresentar manifestamente indevido, assim como o procedimento administrativo de acertamento do crédito tributário pode apresentar vícios.

Por isso, não é sequer razoável que o contribuinte somente possa questionar a exação tributária por meio dos Embargos que exigem prévia constrição de bens do executado. Podemos chegar a essa conclusão pela leitura também do art. 784, § 1º, do

Código de Processo Civil (CPC), que dispõe que a propositura de qualquer ação relativa a débito constante de título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução. Insta mencionar que apesar de termos uma lei especial que trata do processo de execução fiscal, o código de processo civil é aplicado subsidiariamente nos casos omissos da lei especial e permeia as ações comuns tributárias, conforme vimos anteriormente.

Neste sentido, Pria (2022) esclarece que a interposição de uma ação anulatória não impede automaticamente o andamento da execução fiscal. É necessário que o contribuinte solicite, no bojo da ação anulatória, a concessão de uma tutela provisória para suspender a execução fiscal até que haja uma decisão definitiva sobre a validade do crédito tributário questionado. Tal medida é importante para evitar que o contribuinte sofra constrições patrimoniais enquanto a legalidade do crédito ainda está sendo discutida judicialmente.

Além do mais, o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já desenvolveu em suas jurisprudências entendimento no sentido de que é possível o ajuizamento da Ação Anulatória após o ajuizamento da Execução Fiscal como meio de defesa do contribuinte.

Superada a discussão sobre a admissibilidade da ação anulatória tributária ao mesmo tempo em que há processo de execução fiscal em curso, necessário compreender como funciona o processamento da ação e as suas implicâncias no processo de execução.

O artigo 55 do Código de Processo Civil regula que são consideradas conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir. Aqui há que se fazer um comentário a respeito da inexistência de conceito no CPC sobre o instituto da conexão, mesmo o atual código de processo não avançou para a formulação do conceito legal, ignorando inclusive as críticas dos estudiosos da matéria que já se faziam em relação à legislação processual civil revogada (art. 103 do CPC/73). Segundo a doutrina do processo civil brasileiro, o melhor critério a ser considerado é o de evitar as decisões conflitantes, afastando a insegurança nas relações jurídicas e o comprometimento da credibilidade das decisões judiciais.

Neste sentindo, a ação anulatória, observando o exposto nos parágrafos anteriores, visa a desconstituir o crédito tributário objeto da Ação de Execução Fiscal devidamente constituído pelo lançamento e inscrito em dívida ativa. Por esta razão o processo de execução e a ação anulatória serão conexos, para evitar decisões conflitantes.

A conexão no tocante ao processo de execução fiscal e à ação anulatória tributária autônoma, tem como objetivo evitar prejuízos entre as duas demandas, praticando a reunião dos processos para julgamento simultâneo. Não é estranho que havendo um processo de execução fiscal em curso, tendo sido deferido o pedido de antecipação de tutela, que o processo de execução fique suspenso aguardando o julgamento da ação anulatória. Neste sentido, podemos compreender que:

> O objetivo da conexão, além de economia processual, é, fundamentalmente, evitar julgamentos contraditórios, relativos aos mesmos fatos, ensejando a segurança jurídica que não seria obtida caso tramitasse a anulatória perante um juízo e a execução fiscal por outro (Cais, 2011).

Ademais, a conexão entre a ação anulatória tributária e o processo de execução fiscal é matéria pacificada na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça que, contudo, não andou bem ao já ter sinalizado no sentido de que somente resulta configurada a prejudicialidade no caso de conexão da Ação Anulatória com a Execução quando houver garantia do juízo.

4 OUTRAS ESPÉCIES DE AÇÃO ANULATÓRIA

A ação anulatória tributária pode ter usos além do desfazimento de um ato administrativo. Por meio de processos de conhecimento como essa há como impugnar diversos outros tipos de atos administrativos tributários, como a suspensão de uma imunidade tributária, revogação de uma isenção que é condicionada, indeferimento de rescisão de parcelamentos, ato que revoga algum tipo de benefício fiscal etc.

Sobre o ato administrativo objeto da impugnação, que não tenha como objetivo o lançamento em si, pode implicar a posterior cobrança do tributo que já foram lançados ou dos que iriam ser. Do mesmo modo que a ação anulatória fiscal que busca o desfazimento da exação a ação que anulatória com condão de impugnação também pode ter a concessão da antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional, devendo o contribuinte a requerer em juízo para evitar a cobrança imediata do tributo.

Ademais, cabe salientar que estas outras espécies de ação anulatória tributária também têm dilação probatória e seguirá o curso comum dos processos de conhecimento regulados pelo Código de Processo Civil (CPC), tendo o contribuinte, ora autora da ação, a possibilidade de produzir todas as provas permitidas no meio jurídico ou não proibidas, podendo realizar réplica da contestação do ente federativo competente, recorrer ou até mesmo requerer o julgamento antecipado da lide. Sendo um amplo meio para garantir a

efetivação dos princípios do contraditório e da ampla defesa no processo tributário e até em situações administrativas.

CONCLUSÃO

A ação anulatória tributária representa um importante meio de impugnação do crédito tributário e de outros atos praticados pela administração tributária, garantindo assim a aplicação dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório nas discussões de cunho tributário.

Uma das críticas da doutrina ao uso da ação anulatória fiscal é referente a necessidade de realizar o depósito judicial integral do valor da exação para que haja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Mas, aponta-se o parcelamento administrativo como uma possibilidade ao contribuinte, viabilizando através dele o posterior questionamento em sede de ação anulatória como meio para o contribuinte conseguir se defender antes do ajuizamento de uma execução fiscal.

Ademais, vislumbramos a admissibilidade da ação anulatória, inclusive, depois do ajuizamento de execução fiscal, como meio para garantir o acesso ao contraditório e ampla defesa dentro do processo tributário. Em sede de execução fiscal impõe-se o reconhecimento da conexão para garantir que não haverá prejuízos na instrução processual e para as partes envolvidas.

Por fim, podemos concluir que a doutrina tributária, assim como a jurisprudência, considera o uso da ação anulatória tributária um instrumento jurídico válido e apto a ser usado desde que observando os requisitos legais, compreendendo de maneira positiva ainda sobre a possibilidade da concessão da tutela antecipada na ação anulatória em matéria tributária, independentemente de depósito integral do crédito tributário.

REFERENCIAL

ALVIM, Teresa Arruda & MARINS, James. **Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário.** São Paulo: Editora dos Tribunais,1994.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**, 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSIS, Araken. **Direito Processual Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

BALBINO, Sandro Rogério. **A ação anulatória de débito fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XX, n. 162, jul 2017. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/abrebanner.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19169&revista_caderno=26>. Acesso em junho de 2024.

BARROS, Cleber. **A ação anulatória de débito fiscal coo defesa do executado no bojo da execução fiscal.** In: Jusnavegandi. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/40691/a-acao-anulatoria-de-debito-fiscal-como-defesa-do-executado-no-bojo-da-execucao-fiscal. Acesso em junho de 2024.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Legislação Federal. DF: Senado, 2015.

BRASIL. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1.980. **Lei de Execução Fiscal. Legislação Federal.** DF: Senado, 1980.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Legislação Federal. DF: Senado, 1966.

CAIS, Cleide Previtalli Cais. **O processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2011.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CARNEIRO, Cláudio. **Processo tributário: administrativo e judicial**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASSONE, Vittorio et al. **Processo Tributário: teoria e prática.** 13. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do direito processual tributário.** São Paulo: Saraiva, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Direito Tributário: Princípios, normas e questões fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 2016.

LOPES, Mauro Luís Rocha**. Execução fiscal e ações tributárias.** 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 9. ed., São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária.** 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial.** São Paulo: Dialética, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2020.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Possíveis relações entre as ações anulatória de débito e executiva fiscal.** Disponível em https://www.conjur.com.br/2022-fev-13/processo-tributario-analitico-possiveis-relacoes-entre-acoes-anulatoria-debito-executiva-fiscal/. Acesso em junho de 2024.