

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Andresa Castro Aguiar Martins

**O FENÔMENO JURÍDICO-PROCESSUAL COMO INSTRUMENTO DE
INTERVENÇÃO NO CICLO DE POSITVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

SÃO PAULO

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Andresa Castro Aguiar Martins

**O FENÔMENO JURÍDICO-PROCESSUAL COMO INSTRUMENTO DE
INTERVENÇÃO NO CICLO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em **Direito Tributário**, sob a orientação da Professora Doutora **Íris Vânia Santos Rosa**.

SÃO PAULO

2021

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

O presente trabalho tem a finalidade de analisar o fenômeno jurídico-processual no contexto do ciclo de posituação da obrigação tributária. Partimos da premissa de que o Direito materializa-se em linguagem prescritiva de condutas, de modo que o direcionamento dos comportamentos intersubjetivos ocorre no plano comunicacional. Ao longo do trabalho, apresentamos as relações existentes entre as normas de direito material e as normas de direito processual, apontando a relação de interdependência que possuem entre si. Procuramos demonstrar que a fenomenologia da posituação do Direito Tributário estrutura-se em um ciclo cronológico destinado à concretização da norma, passando da máxima abstração e generalidade para a máxima concretude e individualidade. Nesse contexto, apontaremos como o fenômeno jurídico-processual surge para a resolução dos conflitos instaurados, a fim de evidenciar a atuação do processo como instrumento de intervenção no ciclo de posituação da obrigação tributária.

Palavras-Chave: Ação Tributária. Direito Tributário. Obrigação Tributária. Processo Tributário.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the legal-procedural phenomenon in the context of the tax obligation positivation cycle. We start from the premise that the Law materializes in prescriptive language of conduct, so that the direction of intersubjective behaviors occurs at the communicational level. Throughout the work, we present the existing relationships between the rules of material law and the rules of procedural law, pointing out the interdependent relationship that they have among themselves. We seek to demonstrate that the phenomenology of the positivity of tax law is structured in a chronological cycle aimed at the realization of the norm, going from maximum abstraction and generality to maximum concreteness and individuality. In this context, we will point out how the legal-procedural phenomenon emerges for the resolution of the established conflicts, in order to highlight the performance of the process as an intervention instrument in the tax obligation positivation cycle.

Palavras-Chave: Tax Action. Tax Law. Tax Obligation. Tax Procedural.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. NORMAS JURÍDICAS.....	8
1.1. Estrutura lógica das normas jurídicas	9
1.1.1. <i>As normas gerais e abstratas e as normas individuais e concretas.</i>	9
1.2. Relações entre normas de direito material e processual	10
1.2.1. <i>Normas de conduta e normas de estrutura.</i>	10
1.2.2. <i>A norma jurídica completa</i>	11
2. O CICLO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	13
2.1. Conflito tributário e relação jurídico-processual	14
2.2. O fenômeno jurídico-processual como instrumento na fenomenologia da positivação.....	15
2.2.1. <i>Modo exacional de intervenção no ciclo de positivação da obrigação tributária.</i>	16
2.2.2. <i>Modo antiexacional de intervenção no ciclo de positivação da obrigação tributária.</i>	19
3. AS FASES DO CICLO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO CRITÉRIO DE IDENTIFICAÇÃO DO INSTRUMENTO PROCESSUAL ADEQUADO	19
3.1. Competência tributária	22
3.2. Instituição do tributo por meio de norma geral e abstrata (RMIT)	23
3.2.1. <i>A possibilidade de constituição ilegítima de crédito tributário</i>	25
3.3. Ocorrência do evento descrito hipoteticamente na norma tributária.....	28
3.4. Lançamento tributário.....	28
3.4.1. <i>Constituição ilegítima de crédito tributário</i>	31
3.4.2. <i>Óbice ilegítimo ao exercício do direito de adimplir a obrigação tributária</i>	33
3.4.3. <i>Direito de compensar</i>	33
3.5. Decurso do prazo para pagamento ou impugnação administrativa	34
3.6. Inscrição do crédito tributário na dívida ativa	35

3.7 Ajuizamento da ação de execução fiscal	37
3.7.1. <i>Oposição à pretensão executiva antes de garantido o juízo</i>	38
3.8. Citação do devedor e penhora de seus bens	41
3.8.1. <i>Oposição à pretensão executiva após a garantia do juízo</i>	41
3.9. Decurso do prazo para oposição de embargos do devedor.....	43
3.10. Extinção da obrigação tributária e a restituição do tributo pago indevidamente.....	43
4. AÇÕES DO CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE NO CONTEXTO DO CICLO DE POSITVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	46
4.1. Efeitos da concessão de medida cautelar em ADC e ADI	48
4.2. Efeitos da decisão definitiva em ADC e ADI.....	49
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIAS	54

INTRODUÇÃO

A fim de demonstrar as conexões existentes entre o direito tributário e o processo tributário, teremos como ponto de partida um breve estudo sobre as normas jurídicas, apresentando sua estrutura lógica e as classificações que reforçam as relações existentes entre as normas de direito material e de direito processual.

O estudo do direito tributário (direito material) impõe, necessariamente, a análise de uma cadeia sucessivas de regras, a qual denominamos de “ciclo de positivação da obrigação tributária”.

O ciclo de positivação da obrigação tributária é composto por uma sequência de fases destinadas à concretização do direito material, sendo marcado pelo aumento do grau de concretude da norma jurídica.

Analisaremos o percurso desenvolvido para o adimplemento da prestação, desde as competências tributárias instituídas pela Constituição Federal até a extinção da obrigação tributária, com o objetivo de apontar as possíveis violações a direitos subjetivos - conflitos - que podem surgir em cada momento do ciclo.

O fenômeno jurídico-processual aparece como instrumento para a composição da conflituosidade verificada na relação jurídico-tributária, de modo que o direito processual deve ser examinado à luz do direito material. Por conseguinte, as fases do ciclo de positivação serão utilizadas como critério de identificação da “ação tributária” que deverá ser manejada para a produção da tutela jurisdicional adequada à realização do direito violado.

Por fim, estudaremos como as declarações de inconstitucionalidade ou constitucionalidade podem interferir no ciclo de positivação quando proferidas em controle concentrado.

Em síntese, pretendemos demonstrar que o fenômeno jurídico-processual tributário trata-se de um desdobramento da relação jurídico-tributária conflituosa, perfazendo parte do ciclo de positivação para a resolução do litígio. Para tanto, ressaltamos que foram extremamente valiosas as lições de Lourival Vilanova, Paulo Cesar Conrado, Paulo de Barros Carvalho e Rodrigo Dalla Pria.

1. NORMAS JURÍDICAS

Partindo da premissa de que o direito positivo é um sistema jurídico-normativo destinado à regulação de condutas intersubjetivas, torna-se fundamental a análise estrutural das unidades do sistema, isto é, das normas jurídicas.

Reconhecer que o direito é um sistema, em suma, importa em identificar elementos e relações que se encontrem perante um referencial comum¹. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho² afirma que “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.

A fim de disciplinar a conduta humana em suas relações intersubjetivas, o direito positivo está vertido numa linguagem prescritiva, expedindo ordens e comandos para implantar valores. Como ensina Paulo de Barros Carvalho³, “a prescritividade é a qualidade de sistema de comandos que um dado conjunto proposicional apresenta, formando-se de prescrições dirigidas ao comportamento das pessoas”.

O direcionamento de condutas intersubjetivas ocorre mediante um processo comunicacional, sendo necessária a produção de uma linguagem própria, que é a linguagem das normas⁴. Diante disso, o direito é o conjunto de normas jurídicas válidas num dado país e se apresenta sob a forma de textos.

As normas jurídicas, por sua vez, são significações que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo, surgem como fruto de um esquema de interpretação realizado pelo homem para construir o sentido deôntico do texto⁵, e se interligam mediante relações de coordenação e de subordinação.

¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p.173.

² *Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2018 p. 40.

³ *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, 2015, p.82.

⁴ TOMAZINI, Aurora. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*, 2010, p.167.

⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2006, p.67.

Para melhor compreensão, utiliza-se a expressão “norma jurídica em sentido amplo” para se referir ao suporte físico do direito posto e as significações isoladas construídas pelo intérprete; e “norma jurídica em sentido estrito” para designar a composição articulada dessas significações, produzindo mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, manifestada em uma estrutura na forma hipotético-condicional⁶.

1.1. Estrutura lógica das normas jurídicas

Para transmitir uma mensagem prescritiva, as normas jurídicas em sentido estrito se estruturam em um juízo hipotético do tipo condicional. Aliás, trata-se de estrutura composta por duas proposições conectadas pelo condicional, a saber: antecedente e consequente.

O antecedente (hipótese, pressuposto ou descritos) descreve uma situação natural, social ou econômica de possível ocorrência que, se verificada, ensejará efeitos jurídicos; enquanto o consequente (prescritor) delimita os efeitos jurídicos a serem atribuídos, estabelecendo um vínculo entre dois ou mais sujeitos - relação jurídica- em consequência da verificação do fato descrito no antecedente.

Dessa forma, identificamos nas normas jurídicas uma estrutura lógica hipotético-condicional ligada por um vínculo implicacional, de modo que, se constatado o fato descrito na hipótese normativa, será imputada a relação jurídica descrita no seu consequente.

1.1.1. As normas gerais e abstratas e as normas individuais e concretas.

Baseado na estrutura normativa, Paulo de Barros Carvalho⁷ ensina que as normas jurídicas podem ser qualificadas como “abstratas” ou “concretas” de acordo com o antecedente normativo, e “individuais” ou “gerais” segundo o consequente.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*, 2018, p.135.

⁷ Id., p.146.

A norma será qualificada como abstrata quando o seu antecedente descrever um fato de possível ocorrência (evento futuro e incerto), e será concreta quando o fato descrito já se reporta consumado em tempo e espaço determinado.

Por outro lado, a norma será geral quando o enunciado do consequente não individualizar os sujeitos da relação, isto é, quando for destinada a um conjunto de sujeitos indeterminados; e individual quando se dirige a pessoas determinadas, fornecendo elementos suficientes para identificação dos sujeitos ativo e passivo da relação.

Assim sendo, para que o fenômeno da aplicação do direito (incidência) ocorra, é necessária a atuação humana para produzir uma norma individual e concreta, que terá seu fundamento retirado da norma geral e abstrata.

1.2. Relações entre normas de direito material e processual

É clássica a divisão do direito em: (i) direito material (ou substantivo), ao qual caberia a disciplina das relações jurídicas surgidas fora do processo; e (ii) direito processual (ou adjetivo), responsável por regular a atividade estatal tendente à composição do litígio configurado na relação jurídica material não desenvolvida de forma natural e espontânea⁸.

Não obstante, nota-se que o próprio conceito de direito processual está vinculado a fenômeno verificado no plano material, existindo notórias conexões entre ambas as normas.

1.2.1. Normas de conduta e normas de estrutura

O ordenamento jurídico é um sistema complexo que, além das normas voltadas a regular o comportamento humano, carece de normas que regulem a produção de outras normas jurídicas. Nesse sentido, Hans Kelsen⁹ esclarece que o Direito possui a particularidade de regular a sua própria criação, podendo operar-se de forma a que uma

⁸ CONRADO, Paulo Cesar. *Introdução à teoria geral do processo civil*, 2003, p.35.

⁹ *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado, 1998, p.155.

norma apenas determine o processo por que outra norma é produzida, como também poderá determinar o conteúdo da norma a produzir.

À vista disso, de acordo com o objeto imediato de regulação, as normas jurídicas podem ser classificadas em normas de conduta e normas de estrutura. As primeiras são diretamente voltadas à regulação das condutas interpessoais; as segundas também regulam as condutas intersubjetivas, mas têm como objeto imediato a produção normativa, isto é, o modo pelo qual as normas jurídicas serão criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

Dessarte, podemos concluir que as normas de direito material são classificadas como normas de conduta, uma vez que se dirigem ao comportamento humano de forma mediata e imediatamente; já as normas de direito processual se qualificam como normas de estrutura, porquanto resultam na produção de uma norma de conduta resolutiva de conflitos de interesse havidos entre os sujeitos da relação jurídica material.

1.2.2. A norma jurídica completa

A norma jurídica é formada por uma estrutura lógica que descreve a ocorrência de um evento hipotético no antecedente da norma geral e abstrata, e prescreve a relação jurídica decorrente no consequente; à norma individual e concreta cabe constituir o fato e a relação jurídica ali representados, com pretensões e deveres recíprocos.

Ocorre que, essa estrutura lógica consubstancia apenas um dos membros da norma jurídica completa. Comumente as prescrições das normas de direito material se mostram insuficientes para a regulação de condutas, necessitando a atuação de outras normas para impor a sua concretização. Logo, não basta a regulação da conduta, é fundamental a correspondente sanção¹⁰.

¹⁰ “O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, o legislador enlaça concomitantemente uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever. O Direito, por assim dizer, garante seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido. Mas o súdito, resistindo ao temor de punição do Estado, pode ser alvo do aparato coativo, inerente ao Poder Público, momento em que se desencadeia efetivamente o procedimento sancionatório” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2019, p.514).

Diante disso, em sua completude, a norma jurídica apresenta uma feição dúplice, sendo composta por: (i) norma primária, reguladora das condutas, prescrevendo um dever – relação jurídica - caso ocorra o fato descrito no antecedente; e (ii) norma secundária, a qual prescreve uma providência sancionatória em caso de descumprimento da relação jurídica estatuída na norma primária.

A norma primária e a norma secundária compõem a bimetridade da norma jurídica, que se fundamenta no pressuposto de que inexiste regra jurídica sem a respectiva sanção. Referida distinção tem como base a teoria normativa de Hans Kelsen¹¹, o qual ensinava que além de se caracterizar como ordem de conduta humana, o direito também se caracteriza como ordem coativa: “o direito, pela estatuição de sanções, motiva os indivíduos a realizarem a conduta prescrita, na medida em que o desejo de evitar a sanção intervém como motivo na produção desta conduta”.

Segundo as lições de Lourival Vilanova¹², realizada a hipótese fática prescrita na norma primária, dado um fato sobre o qual incide, sobrevém, pela causalidade que o ordenamento institui, a relação jurídica com sujeitos em posições ativa e passiva, com pretensões e deveres. Na norma secundária, o pressuposto é o não-cumprimento, a inobservância do dever de prestar, o qual funciona como fato jurídico fundante da pretensão de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária.

A norma secundária atribui juridicidade à primária, estabelecendo em seu antecedente um comportamento violador da conduta prevista na norma primária, e em seu consequente prescreve a relação jurídica entre os sujeitos da norma primária e o Estado-Juiz.

Diante disso, podemos afirmar que a norma primária é oriunda de norma de direito material, enquanto a norma secundária é oriunda de norma de direito processual objetivo: “a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo”¹³.

¹¹ *Teoria pura do direito*, p. 24.

¹² *Causalidade e relação*, p. 188.

¹³ *Id.*, p. 190.

2. O CICLO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O ciclo de positivação é a fenomenologia por meio da qual ocorre a concretização do direito, sendo formado por uma continuidade de regras que inicia com a máxima abstração e generalidade e encerra com o máximo grau de concretude e individualidade.

Com efeito, o ciclo de positivação tem como objetivo a aplicação do direito. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho preleciona que:

Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito.¹⁴

O ordenamento jurídico é composto por um conjunto estruturado de normas interligadas por relações de coordenação e subordinação, de forma que cada uma delas encontra seu fundamento de validade naquela que lhe é superior, sendo o patamar máximo a Constituição Federal.

Dessa forma, no âmbito tributário, o ciclo de positivação inaugura-se com as competências tributárias preceituadas na Constituição Federal, autorizando que os entes políticos, por meio dos poderes legislativos, inovem o ordenamento jurídico produzindo normas jurídicas tributárias para a instituição de tributos.

Com base nas competências tributárias, as pessoas jurídicas de direito público realizam a instituição de tributos editando norma geral e abstrata que descreve um evento hipotético (fato jurídico tributário) no antecedente, e prescreve a relação jurídica dele decorrente (relação jurídico-tributária) no consequente.

Ocorrido o evento descrito, este será relatado em linguagem jurídica competente mediante a produção de uma norma individual e concreta que instaura a obrigação

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2019, p.188.

tributária. Logo, concretiza o antecedente, qualificando o evento como fato jurídico tributário, e individualiza o consequente, materializando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação.

Destarte, a obrigação tributária (relação jurídica tributária) é formada pelo sujeito ativo, o qual é titular do direito subjetivo de exigir o pagamento do crédito tributário; pelo sujeito passivo, titular do dever jurídico de adimplir o débito; e o objeto de prestação, que é entregar determinada quantia em dinheiro a título de tributo.

Sucedendo, caso o sujeito passivo da obrigação tributária efetue o pagamento espontaneamente, o ciclo de positivação estará exaurido em virtude da extinção do crédito tributário¹⁵. De outro modo, a ausência de pagamento resultará em uma série de outros atos com o desígnio de se obter a satisfação do crédito.

Conforme o ciclo de positivação da obrigação tributária avança, temporalmente, aumenta-se o grau de concretude da norma jurídica e, assim, a possibilidade de interferência do Poder Judiciário na conduta regulada¹⁶.

2.1. Conflito tributário e relação jurídico-processual

Comumente as regras que regulam o ciclo de positivação da obrigação tributária deixam de ser observadas, ocasionando o surgimento de conflitos entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação.

Nas relações prestacionais, os conflitos decorrem ou do descumprimento de realizar a prestação que lhe serve de objeto ou da recusa do titular do direito subjetivo em receber a prestação que lhe é devida. Sendo assim, na relação jurídico-tributária o conflito poderá surgir em razão da cobrança ilegítima, do não recolhimento do tributo ou da recusa em recebê-lo.

A conflituosidade é fato expressivo de uma determinada lesão ou ameaça de lesão a direito, e será constituída mediante ato inaugural desencadeador do processo jurisdicional¹⁷. O sujeito competente – titular do direito de ação – provoca o órgão

¹⁵ Art. 156, I, do Código Tributário Nacional.

¹⁶ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária – o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. 2009, p. 46.

¹⁷ PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 2020, p.55.

jurisdicional por meio de petição inicial, que constitui linguagem competente à constituição do fato jurídico conflituoso, com o intuito de se obter tutela jurisdicional apta à produção de norma individual e concreta resolutive do conflito.

A relação jurídico-processual é instaurada com o exercício do direito subjetivo de ação e a efetiva citação da outra parte. Diferente da relação jurídico-tributária, que estabelece vínculo entre dois sujeitos (ativo e passivo), a relação jurídico-processual tem natureza triádica, porquanto o vínculo instaurado envolve três indivíduos: autor, réu e juiz.

Consoante à estrutura lógica da norma jurídica, o conflito é o fato jurídico descrito no antecedente normativo, que ensejará a relação jurídico-processual prescrita no consequente. Nesse sentido, Paulo Cesar Conrado¹⁸ elucida que:

Tomada a circunstância de as relações jurídicas funcionarem, sintaticamente, como segundo membro da estrutura normativa (seu consequente, noutro falar), é de se as supor necessariamente vinculadas a um certo antecedente lógico. Esse papel, ordinariamente cumprido pela noção de fato jurídico, no caso específico do processo é exercido pela ideia (igualmente específica) de conflito. Conflito é, assim, fato jurídico.

Portanto, podemos concluir que a norma primária (direito material) descreve o fato jurídico tributário no antecedente, e prescreve a respectiva relação jurídica no consequente, com direitos e deveres recíprocos. Com o descumprimento do dever prescrito na norma primária, advém a norma secundária (direito processual), em que o conflito está descrito como fato jurídico no antecedente, e o consequente prescreve a relação jurídica processual dele decorrente.

2.2. O fenômeno jurídico-processual como instrumento na fenomenologia da positivação

O fenômeno jurídico-processual surge no ciclo de positivação da obrigação tributária como uma forma de resolver os conflitos de interesses que ocorram no âmbito material entre o fisco e o contribuinte.

¹⁸ *Processo Tributário*, p. 29.

A conflituosidade havida na relação jurídico-tributária dá ensejo a uma relação jurídico-processual, a qual será formada com a efetivação da citação que, para ser realizada, necessita de requerimento efetuado na petição inicial¹⁹.

O direito de invocar a atividade jurisdicional é um direito publico subjetivo e seu fundamento jurídico de validade encontra-se no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, o qual prescreve que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

É no processo que o Estado-juiz aplica as consequências jurídicas pela não observância das normas de direito material, mediante a produção de norma individual e concreta compositiva do conflito. Portanto, a tutela jurisdicional (ato-fim do processo) que será o instrumento de realização do direito material violado.

Em matéria tributária, o processo é, inicialmente, processo civil. Entretanto, consoante a específica natureza da relação jurídica, deve ser interpretado mediante necessário cruzamento com o ramo do direito positivo material tratado (direito tributário)²⁰.

A definição da espécie de ação tributária será feita sob o ponto de vista do sujeito que realizar a intervenção no ciclo de positivação.

2.2.1. Modo exacional de intervenção no ciclo de positivação da obrigação tributária

O processo tributário exacional é a atuação provocativa de iniciativa do Estado-Fisco, circunstância em que o conflito tributário decorre da inércia do contribuinte.

As ações exacionais são destinadas a obter judicialmente o cumprimento da obrigação tributária ou assegurar cautelarmente a reserva de bens do contribuinte. Desta forma, tende a efetivar, no plano fenomênico, o conteúdo da relação jurídica de direito material já constituída²¹.

¹⁹ PRIA, Rodrigo Dalla. *O direito ao processo* in. Processo Tributário Analítico, 2015, p.34.

²⁰ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*, p. 26.

²¹ Id., p. 196.

No âmbito exacional podem ser utilizadas a Ação de Execução Fiscal e a Medida Cautelar Fiscal.

2.2.1.1. Execução Fiscal

Ajuizada pela Fazenda Pública²², titular do direito subjetivo de receber o crédito tributário, a Execução Fiscal é um processo de execução por quantia certa que constitui instrumento hábil para obtenção forçada da satisfação do crédito, e deve ser fundado em título extrajudicial.

Ressaltamos que, o crédito tributário regularmente constituído é dotado de exigibilidade, podendo ser exigido administrativamente após o contribuinte ser notificado do lançamento tributário. No caso de não satisfação da obrigação, a entidade tributante é competente para lavrar o denominado “auto de infração”, exarando norma individual e concreta que terá como antecedente a descrição da conduta delituosa (infração), e como consequente a estatuição de vínculo obrigacional em que o sujeito ativo reivindica certo valor pecuniário a título de multa.

Com a inércia do contribuinte em efetuar o recolhimento do tributo ou impugnar o auto de infração, a Fazenda Pública inscreve o crédito tributário na dívida ativa, emitindo a Certidão de Dívida Ativa – CDA, a qual constitui título executivo extrajudicial que habilita a Fazenda Pública a ajuizar a Ação de Execução Fiscal para expropriar o patrimônio do devedor.

Diante disso, Íris Vânia Santos Rosa²³ aponta três pressupostos específicos e imprescindíveis para a exigência válida da Ação de Execução Fiscal: (i) Lançamento ou decisão irreformável no âmbito do Processo Administrativo; (ii) título executivo extrajudicial, representado pela Certidão de Dívida Ativa; e (iii) liquidez, certeza e exigibilidade do título.

Em suma, com a Execução Fiscal busca-se a prestação da tutela jurisdicional executiva para obter o adimplemento do crédito tributário devidamente constituído, vencido, exigível e não pago.

²² União, Estados, Municípios, Distrito Federal e respectivas Autarquias.

²³ A Penhora na Execução Fiscal: Penhora “On Line” e o Princípio da menor onerosidade. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2013, p. 53.

A tutela jurisdicional executiva concretiza-se mediante atos expropriatórios do patrimônio do devedor, que consistem na realização forçada da satisfação da dívida.

2.2.1.2. Cautelar Fiscal

Em regra, a Fazenda Pública não tem legitimidade nem interesse para se valer de processos de conhecimento, uma vez que dotada da aptidão de constituir unilateralmente seus próprios títulos executivos. Sendo assim, utiliza o processo executivo para obter o adimplemento do crédito por ele próprio lançado.²⁴ Todavia, excepcionalmente, o Fisco utiliza a medida cautelar para garantir a efetividade da execução fiscal.

A cautelar fiscal, processo de natureza cautelar, é disciplinada pela Lei n.8397 de 1992, e utilizada pela Fazenda Pública para obter a indisponibilidade dos bens do sujeito passivo, a fim de assegurar o adimplemento do crédito tributário até o valor do respectivo débito.

Trata-se de ação voltada a garantir a eficácia da tutela jurisdicional a ser exarada noutro processo que, em regra, é o processo executivo fiscal. A ação cautelar fiscal poderá ser ajuizada após a constituição do crédito, inclusive no curso da ação de execução fiscal, nos casos elencados do art. 2ª da Lei n.8397 de 1992²⁵.

²⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 2020, p.332.

²⁵ Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

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

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

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

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

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

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

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

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

2.2.2. Modo antiexacional de intervenção no ciclo de positivação da obrigação tributária

A ação antiexacional representa o instrumento de intervenção utilizado pelo contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico-tributária, opondo-se ao recolhimento de um crédito tributário indevido ou sua possível cobrança, situação que se tornará sujeito ativo de uma relação jurídico-processual.

Ressalta-se que a intervenção do contribuinte no ciclo de positivação da obrigação tributária, buscando se opor à pretensão fiscal, poderá ocorrer: (i) de forma direta, mediante impugnação do lançamento (processo tributário administrativo), ou (ii) de forma indireta, através de petição inicial (processo tributário judicial)²⁶.

No âmbito judicial, o contribuinte pode manejar as ações antiexacionais para desconstituir ou impedir a formalização da relação jurídico-tributária, evitar um dano iminente decorrente da atividade tributária do Fisco, obstar a execução forçada de seus bens, satisfazer a obrigação quando encontrar óbice para tanto, bem como para obter do Fisco a devolução de tributo recolhido indevidamente²⁷.

3. AS FASES DO CICLO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO CRITÉRIO DE IDENTIFICAÇÃO DO INSTRUMENTO PROCESSUAL ADEQUADO

A instrumentalidade do direito processual impõe que seus institutos sejam concebidos à luz da relação jurídica material²⁸, conferindo a tutela jurisdicional adequada ao titular do direito subjetivo.

A tutela jurisdicional tributária é norma individual e concreta produzida pelo Estado-juiz com vistas a compor o conflito verificado entre o Fisco e o contribuinte, de modo que, quando inserida no ordenamento jurídico, interfere no ciclo de positivação da obrigação tributária.

²⁶ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*, 2012, p.92.

²⁷ MARINS, James. *Direito processual tributária brasileiro*, 2001, p.356.

²⁸ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo: influência do direito material sobre o processo*, 2011, p.23.

Diante disso, Paulo Cesar Conrado ²⁹ conclui que, sob a ótica normativa, a tutela jurisdicional tributária é partícula integrante da linha de posituação do direito tributário.

Logo, o fenômeno jurídico-processual integra a dinâmica da concretização do direito material, de sorte que o processo se inicia e se extingue para proporcionar a concretização deste.

Para cada relação jurídica conflituosa que surgir no ciclo de posituação da obrigação tributária, haverá um instrumento processual adequado à realização do respectivo direito subjetivo violado.

Assim, cada fase do ciclo de posituação será capaz de gerar diferentes violações de direitos subjetivos tributários, e para cada violação haverá uma específica ação tributária apta a desencadear o processo judicial que resultará na produção da tutela jurisdicional adequada a dirimir os conflitos instaurados naquela fase específica.

Rodrigo Dalla Pria evidencia os diferentes tipos de fatos jurídicos que se manifestam no percurso do ciclo de posituação da obrigação tributária:

A cadeia de “fatos jurídicos relacionais” que se manifesta no percurso de concretização do direito tributário abrange: (i) o direito subjetivo (absoluto) do sujeito de direito tributário de somente ser tributado nos estritos limites fixados pela Constituição Federal e pela lei tributária; (ii) o direito subjetivo (potestativo) de constituir o crédito tributário, de titularidade do ente político tributante; (iii) o direito subjetivo (em sentido estrito) do credor tributário de perceber o valor devido a título de tributo (obrigação tributária em sentido estrito); (iv) o direito subjetivo (potestativo) à anulação do crédito ilegitimamente constituído; (v) o direito subjetivo (prestacional) à restituição do tributo pago indevidamente (indébito tributário); (vi) o direito potestativo de inscrever o débito inadimplido em dívida ativa para extrair a competente certidão de dívida ativa; e, por fim, (vii) o direito subjetivo de praticar os “atos de cobrança” (pretensão/responsabilidade) destinados a compelir o sujeito passivo inadimplente a satisfazer o crédito. ³⁰

Dessa forma, entende-se que para cada fase do ciclo de posituação haverá uma espécie de relação jurídico-tributária que, com sua respectiva conflituosidade, necessitará de uma tutela jurisdicional capaz de solucionar os conflitos, a qual será produzida pelo Estado-juiz através de uma determinada ação tributária.

²⁹ *Processo tributário*, p.141.

³⁰ PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário*, p. 120.

Evidentemente, sempre haverá um liame conectando as relações jurídicas processual e substancial, a começar pelos elementos do processo: causa de pedir (relação jurídica de direito material conflituosa) e pedido (tutela jurídica processual e pretensão material); como também pelas condições da ação: partes legítimas (sujeitos da relação jurídica de direito material) e interesse de agir (necessidade e adequação da tutela jurisdicional pretendida à resolução do conflito)³¹.

Não obstante as ações tributárias possam ser classificadas de diversas formas, nos é relevante a classificação à vista do momento em que a intervenção é realizada. Neste caso, as ações poderão ser preventivas (fundadas na ameaça de lesão a direito subjetivo) ou repressivas (fundadas em lesão efetiva a direito subjetivo).

A Ação Cautelar Fiscal integrará a classe de ação exacional preventiva, enquanto a Execução Fiscal a classe de ação exacional repressiva.

As ações antiexacionais preventivas serão cabíveis antes do lançamento tributário, dentre elas se encontram: Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária e o Mandado de Segurança Preventivo.

Por sua vez, as ações antiexacionais repressivas serão cabíveis após o lançamento tributário, momento em que o crédito encontra-se constituído, dentre as quais podemos citar: Ação Anulatória de Débito Fiscal, Mandado de Segurança Repressivo, Ação Declaratória do direito de compensar e Embargos à Execução Fiscal.

Oportuno salientar a natureza híbrida dos Embargos à Execução Fiscal, que pode ser reconhecido como instrumento voltado ao exercício do direito de defesa em sede de execução fiscal ou como ação autônoma voltada a desconstituir o título executivo extrajudicial.

Com efeito, referidas atividades enunciativas realizadas pelo contribuinte resultam em verdadeira dilação do fenômeno de positivação da obrigação tributária. Dito isso, estudaremos as ações antiexacionais individualmente consoante o momento em que o ciclo se encontra.

³¹ Id. *O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco*. In: *Processo tributário analítico*, p.70.

3.1. Competência tributária

A Constituição Federal é o ponto de partida do ciclo de posituação da obrigação tributária, porquanto estatui as fontes ou métodos de produção de normas, como estabelece a ordem de validade das fontes e, conseqüentemente, a hierarquia das normas provenientes dessas fontes³².

O poder de tributar está fundamentalmente ligado à ideia de Constituição³³. Portanto, durante todo o ciclo de posituação da obrigação tributária, o caminho a ser percorrido deverá estar de acordo com as diretrizes imposta pelo Texto Maior.

A competência tributária está consagrada no mais alto grau de hierarquia, e consiste na aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para inovar o ordenamento jurídico mediante a criação de normas que disponham sobre a instituição de tributos de forma abstrata.

Cada ente político tem sua competência tributária estabelecida taxativamente pela Constituição Federal em seus arts. 145 a 149-A. Isto posto, as possibilidades de instituição de tributos são *numerus clausus*, ou seja, só poderão ser instituídos tributos que estejam descritos em uma das normas concessivas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

A Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Destarte, a competência tributária trata-se de um momento anterior à própria existência do tributo, sendo incapaz de dar nascimento à obrigação tributária, que nascerá apenas quando a norma geral e abstrata for reduzida em norma individual e concreta.

Assim, sem que o tributo seja devidamente constituído, não é possível vislumbrar a possibilidade de exigência fiscal concreta e, por conseguinte, de instauração de conflitos tributários.

³² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p.313.

³³ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*, 2018, p.29.

3.2. Instituição do tributo por meio de norma geral e abstrata (RMIT)

A Constituição Federal outorga aos Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a aptidão de criarem, no plano abstrato, os tributos. Com efeito, o exercício da competência tributária é justamente a criação da norma jurídica tributária.

Os enunciados que versam sobre as competências são decisivos para a estipulação das fronteiras dentro das quais o *factum* tributário pode acontecer³⁴. Notoriamente, para regular a conduta do sujeito passivo é imprescindível que a competência tributária seja efetivamente exercida.

Por força do princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), a criação ou majoração de tributos deverá ser feita mediante lei, a qual deverá descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, isto é, a hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

Quando falamos em norma jurídica tributária, podemos observar um esquema lógico-semântico nas propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, o qual é denominado de regra-matriz de incidência tributária (RMIT) ³⁵.

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma geral e abstrata que tem a seguinte estrutura implicacional: na hipótese prevê um ato ou fato de possível ocorrência, e no consequente estatui a respectiva relação jurídico-tributária (vínculo obrigacional). Trata-se de uma verdadeira norma jurídica de comportamento³⁶.

Dessa forma, o antecedente (hipótese ou descritor) da RMIT descreve, abstratamente, o fato jurídico tributário, sendo composto por: critério material, critério temporal e critério espacial. Só haverá subsunção do conceito do fato ao conceito da norma com a ocorrência destes três critérios³⁷.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, 2018, p.246.

³⁵ Apresentando por Paulo de Barros Carvalho em observância às lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba.

³⁶ Vide item 1.2.2.

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*, 1996, p.112.

O critério material descreve abstratamente um comportamento humano condicionado por circunstância de lugar e tempo. Tal acontecimento é representado por um verbo e seu complemento, e será promovido à categoria de fato jurídico caso se consume e seja vertido em linguagem competente.

O critério espacial se refere ao lugar em que o evento deve ocorrer no mundo fenomênico para ensejar seus efeitos. Ao estabelecer as diretrizes do local de ocorrência do fato típico, a norma tributária poderá fazer menção a determinado local, aludir a áreas específicas em que o acontecimento deverá estar contido geograficamente ou, ainda, abranger todo o âmbito territorial de vigência da lei instituidora³⁸.

Por sua vez, o critério temporal indica o momento em que se considera ocorrido o evento que será reconhecido como fato jurídico. Entretanto, este fato deverá ser vertido em linguagem própria do sistema (lançamento tributário) para surtir efeitos de ordem jurídica.

Já o consequente (prescritor) da RMIT descreve a relação jurídica decorrente da ocorrência do fato jurídico previsto no antecedente, apontando os elementos deste vínculo através dos critérios pessoal e quantitativo.

O critério pessoal é o conjunto de elementos que nos apontam quem são os sujeitos da relação jurídica que será instaurada com a constituição do fato jurídico, isto é, de um lado o sujeito ativo, titular do direito subjetivo de receber o crédito tributário, e do outro o sujeito passivo, titular do dever jurídico de recolher o tributo devido.

O critério quantitativo define a prestação pecuniária – dívida tributária – a que o sujeito passivo tem o dever jurídico de adimplir. Para tanto, utiliza-se da base de cálculo e da alíquota.

Destarte, a RMIT prescreve em seu antecedente um evento que, após ser vertido em linguagem competente, se tornará fato jurídico tributário, dando ensejo à relação jurídica tributária imposta em seu consequente. Nas palavras de Paulo de Barros

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2018, p.297.

Carvalho, “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária”³⁹.

A edição de uma norma geral e abstrata instituidora do tributo não é o bastante para fazer surgir o vínculo obrigacional, que nascerá apenas após a norma individual e concretar ser introduzida no mundo jurídico por meio de linguagem competente apta a constituir o crédito tributário.

3.2.1. A possibilidade de constituição ilegítima de crédito tributário

A conflituosidade que poderá surgir nesta fase do ciclo de positivação é a incerteza quanto à possibilidade de incidir norma tributária geral e abstrata sobre um determinado fato social.

Neste contexto, os instrumentos processuais adequados à proteção do direito do sujeito passivo de ser tributado nos estritos limites legais e constitucionais são as ações antiexacionais de natureza preventiva, como a ação declaratória e o mandado de segurança preventivo, visando evitar a constituição ilegítima de determinado crédito tributário.

A ação declaratória em matéria tributária tem como característica ser uma ação de conhecimento, de iniciativa do sujeito passivo, e tem como finalidade o reconhecimento da existência, da forma ou da inexistência de determinada obrigação tributária.

A ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, também conhecida como ação declaratória negativa em matéria tributária, será manejada pelo sujeito passivo para intervir no ciclo de positivação antes da edição da norma individual e concreta, visando que o Estado-juiz produza norma inibitória de qualquer ato que viesse a ser praticado pelo Fisco.

Segundo Rodrigo Dalla Pria,

Trata-se, em verdade, de um estado de imprevisibilidade quanto à correta aplicação do direito tributário em determinada situação concretamente considerada, isto é, acerca da possibilidade iminente do exercício ilegítimo da atividade fiscal em circunstâncias específicas – diretamente relacionada aos

³⁹ *Curso de direito tributário*, 2018, p.267.

limites do poder (administrativo) de tributar -, bem como do risco de violação ao direito do sujeito de direito tributário de ser tributado nos estritos marcos jurídicos constitucional e legalmente fixados⁴⁰.

Todavia, a simples propositura da ação declaratória não impede que a Fazenda Pública prossiga com os atos formalizadores da relação jurídica cuja inexistência o autor pretende que seja declarada.

Para inibir o avanço do ciclo de positivação da obrigação tributária, o autor da ação deverá pleitear a concessão de tutela provisória, desde que verificados os requisitos de probabilidade do direito e perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo (art. 300, caput, do CPC), ou realizar o depósito do montante integral do crédito tributário. Desse modo, por força do art. 151, II e V, do CTN, o contribuinte estará diante de uma das causas de “suspensão da exigibilidade do crédito tributário” ⁴¹, obstando o prosseguimento do ciclo de positivação até a produção da tutela jurisdicional definitiva.

Além da ação declaratória, o mandando de segurança preventivo também poderá ser utilizado como meio de intervenção que precede a edição da norma individual e concreta, quando houver justo receio de violação⁴². Trata-se, em verdade, de meio especial de intervenção, porquanto depende do preenchimento de condições especiais estabelecidas no art. 5º, LXIX, da Constituição Federal, quais sejam: (I) ato de autoridade pública e (II) direito líquido e certo.

Em matéria tributária, o ato de autoridade pública que se pretende impedir através do mandando de segurança preventivo, afastando a sua presunção de legalidade, é o lançamento tributário que será realizado pela autoridade fazendária. Dessa forma, a presença dessa condição só poderá ser verificada após a instituição do tributo por meio de norma geral e abstrata.

O direito líquido e certo está relacionado à inexistência de controvérsia quanto ao componente factual, podendo ser comprovado de plano através de prova pré-

⁴⁰ *Direito Processual Tributário*, 2020, p.248.

⁴¹ “(...) a ideia de ‘suspensão da exigibilidade do crédito tributário’ deve ser tomada sempre em sentido amplíssimo, entendendo-se-a não apenas no sentido estrito que a expressão ‘crédito tributário’ informa, mas também em relação aos casos em que tal figura ainda não se apresenta. Diríamos, ao final de tudo e portanto, que ‘suspensão da exigibilidade do crédito tributário’ é locução que designa, no caso das ‘ações’ preventivas, ‘obstaculização do processo de positivação do direito tributário’ (...)” (CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*, 2012, p.224.)

⁴² Art. 1º da Lei 12.016/09.

constituída. No entanto, controvérsia quanto à norma não impede a concessão de mandando de segurança⁴³.

Não obstante a redação da Súmula 266 do STF afirmar que não cabe mandando de segurança contra lei em tese, no âmbito tributário, a preventividade da ação decorre da previsibilidade do agir concreto da autoridade fazendária, que deve promover a fiscalização, o lançamento e a aplicação de penalidades, de forma obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e 142, parágrafo único, do CTN)⁴⁴.

Dessa forma, mesmo diante da edição de norma geral e abstrata veiculando exigência tributária eivada de inconstitucionalidade ou de ilegalidade, o Fisco deverá constituir a obrigação e exigir o tributo, configurando o justo receio do contribuinte.

Assim como nas ações comuns, no mandando de segurança preventivo é necessária a concessão de tutela provisória ou o depósito do montante integral para obstar, provisoriamente, a produção dos atos subsequentes do ciclo de positivação da obrigação tributária.

A sentença de procedência da ação declaratória, ou da concessão da segurança no mandado de segurança, transitada em julgado, constitui norma individual e concreta de natureza proibitiva da realização do lançamento tributário, inibindo o prosseguimento do ciclo de positivação.

Em contrapartida, a improcedência do pedido não implica o reconhecimento da relação jurídica discutida, posto que a jurisdição não pode ultrapassar os limites do pedido formulado por aquele que a provoca e, além disso, a constituição da obrigação tributária só poderá ser efetivada por meio de lançamento. Assim, a sentença de improcedência não produzirá efeitos no ciclo de positivação, que seguirá aumentando o grau de concretude da norma jurídica.

⁴³ Súmula 625/STF "controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança".

⁴⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, 2001, p.407.

3.3. Ocorrência do evento descrito hipoteticamente na norma tributária

Como mencionado anteriormente, o antecedente da regra-matriz de incidência tributária descreve hipoteticamente o evento que será qualificado como fato jurídico-tributário após ser vertido em linguagem competente (lançamento tributário).

A ocorrência do evento no plano social, por si só, não constitui a obrigação tributária. Para que ocorra a instauração do vínculo tributário é imprescindível que haja norma geral e abstrata descrevendo o evento, a subsunção do fato à norma (tipicidade tributária), e a transformação na linguagem competente⁴⁵.

À vista disso, como ainda não há obrigação tributária, o contribuinte poderá utilizar as mesmas ações antiexacionais preventivas da fase anterior a fim de impedir o andamento do ciclo de positivação.

3.4. Lançamento tributário

Em breve síntese, o ciclo de positivação da obrigação tributária avança do mais alto grau de abstração (competência tributária), passando pela edição da norma geral e abstrata, até alcançar a sua máxima concretude.

À vista disso, e tendo como premissa que o direito positivo está inserido em um contexto comunicacional, após a ocorrência do evento descrito hipoteticamente na norma geral e abstrata, o fenômeno da incidência só ocorrerá com a ação humana que constitui o fato jurídico tributário e o vínculo obrigacional dele decorrente, por meio de linguagem que o direito designou como competente.

O sujeito credenciado deverá documentar a relação jurídica efectual transformando-a em relação jurídica formalizada. Para tanto, por intermédio do lançamento tributário, insere no ciclo de positivação uma norma individual e concreta que, em seu antecedente, descreve os elementos do fato jurídico tributário e, no consequente, formaliza a relação jurídica, individualizando os sujeitos da relação e objetivando a prestação (crédito tributário).

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, 2018, p. 246.

Diante disso, Eurico Marcos Diniz de Santi define o conceito de lançamento como:

o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.⁴⁶

O lançamento tributário é um marco muito importante no ciclo de positivação, visto que traz à luz a obrigação tributária e todos os seus elementos.

O Código Tributário Nacional, nos arts. 147 a 150, estatui três modalidades de lançamento, a saber:

(i) Lançamento de ofício: Todas as atividades para a constituição do crédito tributário são tomadas pela Administração Pública, sem participação do sujeito passivo. O art. 149 do CTN dispõe que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial

(ii) Lançamento por homologação: É a modalidade de lançamento em que o sujeito passivo calcula o montante do tributo devido, antes mesmo de qualquer

⁴⁶ *Lançamento tributário*, 1996, p.133.

providência por parte do Fisco, e antecipa o seu pagamento, estando essa sua atividade sujeita a posterior concordância expressa (homologação) por parte da autoridade fiscal. Observado o prazo de 5 (cinco) anos, o Fisco poderá efetuar o lançamento de ofício da parcela de tributo eventualmente omitida pelo contribuinte. Após o prazo, considera-se o lançamento homologado tacitamente, e o crédito tributário extinto.

(iii) Lançamento misto ou por declaração: O sujeito passivo e Administração Pública colaboram conjuntamente na constituição do crédito tributário. Nessa modalidade, o Fisco efetua o lançamento com base na declaração apresentada pelo particular, o qual deverá registrar todos os dados do evento apto a ensejar tributação.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário perece no prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar: I. Nos tributos sujeitos à lançamento de ofício ou por declaração, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado⁴⁷; ou II. Nos tributos sujeito à lançamento por homologação, da ocorrência do fato gerador⁴⁸. Reconhecido o fato da decadência, o Fisco não poderá efetuar o lançamento e, conseqüentemente, a obrigação tributária não será instaurada.

O lançamento tributário deverá atender todos os requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN para que seja válido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Além disso, como ato administrativo que é, o lançamento tributário deve ser motivado e conter os todos os elementos necessário para a construção do fato jurídico tributário, com identificação dos critérios material, temporal, espacial, quantitativo e

⁴⁷ Art. 173 do CTN.

⁴⁸ Art. 150, §4º, do CTN.

pessoal. Ademais, também deverá ser observada a publicidade do ato, sob pena de se considerar inexistente o lançamento⁴⁹.

A partir do momento em que se opera o fenômeno da incidência, com a aplicação da regra-matriz do tributo, inaugura-se uma nova fase no ciclo de posituação da obrigação tributária, uma vez que o crédito tributário está formalizado e, conseqüentemente, o vínculo obrigacional instaurado.

Notificado do lançamento, o sujeito passivo poderá: (i) efetuar o pagamento do tributo devido no prazo (art.160 do CTN) e, assim, extinguir a obrigação tributária com base no art. 156, I, do CTN; (ii) omitir-se; ou (iii) se opor à cobrança do tributo que considerar ilegítima.

3.4.1. Constituição ilegítima de crédito tributário

Para afastar lesão a direito subjetivo causada com a cobrança ilegítima, o sujeito passivo poderá intervir por meio de impugnação administrativa⁵⁰ ou, ainda, pela via judicial, através de ações antiexacionais repressivas aptas a produção de norma individual e concreta que tenha eficácia desconstitutiva do lançamento, quais sejam: ação anulatória de débito fiscal e mandado de segurança repressivo.

A ação anulatória de débito fiscal é uma ação de natureza constitutivo-negativa com vistas a desconstituir o lançamento tributário dotado de algum vício jurídico. Portanto, será utilizada pelo sujeito passivo quando a relação jurídica tributária já se encontra constituída pelo ato administrativo, ou, também, pelo lançamento por homologação. Nesse último caso, ainda que tenha sido o próprio sujeito passivo que produziu a norma constitutiva da obrigação tributária, não lhe falta interesse de agir devido à obrigatoriedade de apurar e constituir o crédito sob pena de aplicação de sanções caso não o faça.

⁴⁹ OLIVEIRA, Júlio M. de Oliveira. *Ação Anulatória de Débito Fiscal*. In: *Processo Tributário Analítico*, p.102.

⁵⁰ A impugnação administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151,III,do CTN.

O ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal, na ausência de norma específica, está sujeito ao prazo prescricional quinquenal (5 anos), contado a partir da notificação do lançamento fiscal⁵¹.

A ação anulatória, sendo uma ação de conhecimento, comporta ampla dilação probatória, consistindo em instrumento mais amplo que o mandado de segurança para alcançar a desconstituição do lançamento tributário.

O mandando de segurança repressivo, por sua vez, terá cabimento sempre que presentes os requisitos de ato de autoridade pública e direito líquido e certo. À vista disso, o reconhecimento da invalidade do ato administrativo não poderá depender de solução de controvérsia factual, já que o mandando de segurança não comporta dilação probatória. Ainda, deverá ser impetrado dentro do prazo de 120 (cento e vinte) dias contatos da notificação do ato impugnado⁵².

Diferentemente da ação anulatória, o mandando de segurança repressivo não se limita a veicular regra desconstitutiva do lançamento tributário, perfazendo mandamento dirigido à autoridade pública⁵³.

A mera propositura da ação anulatória ou do mandando de segurança não tem força para impedir os posteriores atos de cobrança por parte do Fisco. Para suspender a exigibilidade do crédito tributário cujo lançamento se pretende anular, obstando o prosseguimento do ciclo de positivação, o sujeito passivo da obrigação pode requerer a concessão de medida liminar, demonstrando a presença dos requisitos necessários, ou realizar o depósito do montante integral do crédito tributário.

A procedência das ações repressivas interfere na eficácia da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, posto que a sentença goza de conteúdo de norma proibitiva do fisco de exigir o pagamento do débito tributário, impedindo a prática do futuro ato de inscrição em dívida ativa⁵⁴. Nesse caso, ocorrerá a incidência do

⁵¹ Art. 1º do Decreto 20.910/32 As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

⁵² Art. 23 da Lei. 12.016/09.

⁵³ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*, p.249.

⁵⁴ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária – o processo de positivação e as causas suspensivas de sua exigibilidade*, 2009, p.147.

art. 156, X, do CTN⁵⁵, extinguindo a obrigação tributária. Já a sentença de improcedência não produzirá efeitos no ciclo de posituação.

3.4.2. Óbice ilegítimo ao exercício do direito de adimplir a obrigação tributária

Supondo que o lançamento tributário seja plenamente válido, pode acontecer de o sujeito passivo ser impedido de exercer seu direito de efetuar o pagamento do débito. Nesse contexto, o art. 156, VIII, do Código Tributário Nacional preconiza a consignação em pagamento como forma de extinção da obrigação tributária, isto é, o pagamento do tributo via depósito judicial.

A ação de consignação em pagamento é o instrumento processual adequado à tutela do direito subjetivo de efetuar o pagamento do débito tributário quando verificada uma das situações previstas no art. 164 do CTN: I - recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II - subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; III - exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Após o trânsito em julgado da sentença que julga procedente a ação de consignação em pagamento, o depósito judicial realizado - que funcionava como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário - será levantado pelo Estado-Fisco, e a obrigação tributária declarada extinta. No caso de improcedência, o consignante terá direito de reaver o valor depositado, não operando mais como causa suspensiva da exigibilidade do crédito.

3.4.3. Direito de compensar

O direito de compensar surge quando duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, ou seja, quando há dívidas recíprocas entre os sujeitos (art. 368 do Código Civil).

No âmbito tributário, o instituto da compensação está previsto no art. 170 do CTN e ocorre entre os débitos do contribuinte devidamente constituídos e os créditos

⁵⁵ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
X - a decisão judicial passada em julgado

relativos a tributos passíveis de restituição ou ressarcimento que ele mantenha perante o fisco⁵⁶, resultando na extinção da obrigação tributária com fulcro no art. 156, II, do CTN. Esse encontro de contas é acolhido pelo Código Tributário Nacional desde que exista autorização legal para tanto estipulando as respectivas condições e garantias, em observância ao princípio da indisponibilidade do interesse público.

Para que a compensação seja efetuada, é imprescindível a existência de três normas jurídicas individuais e concretas: (i) norma que constitui o débito do contribuinte; (ii) norma que formaliza o débito do fisco; e (iii) norma de compensação tributária, que surge da combinação das outras duas. Os sujeitos habilitados para expedir a norma individual e concreta da compensação tributária são a autoridade administrativa, a autoridade judiciária e, em alguns casos, o próprio particular⁵⁷.

A intervenção do contribuinte para ter seu direito à compensação tributária reconhecido judicialmente poderá se dar mediante ação declaratória de compensação ou mandando de segurança⁵⁸.

Entretanto, o art. 170-A do CTN estabelece que é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Assim sendo, se a decisão de mérito pendente de recurso não é suficiente para que se opere a compensação, a providência não poderá ser deferida por meio dos provimentos provisórios. Nesse sentido foi editada a Súmula 212 do STJ: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.”

3.5. Decurso do prazo para pagamento ou impugnação administrativa

Após a notificação do lançamento tributário, o sujeito passivo pode efetuar o pagamento do tributo devido no prazo estipulado, omitir-se, ou impugnar o lançamento.

Decorrido o prazo para pagamento ou impugnação administrativa, e não incorrendo em causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, o fisco poderá

⁵⁶ Vide item 3.10

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p.577.

⁵⁸ Súmula 213 do STJ: “O mandando de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa.

Nessa fase, não há mais a possibilidade de impugnação pela via administrativa, sendo possível apenas a impugnação judicial por meio dos instrumentos processuais mencionados na fase anterior.

3.6. Inscrição do crédito tributário na dívida ativa

Depois de constituído o crédito tributário, surge no Fisco a expectativa de que o sujeito passivo cumpra com o seu dever jurídico de pagar o tributo devido no prazo estipulado pela lei para o adimplemento, com a consequente extinção do vínculo obrigacional.

No entanto, a ausência de pagamento espontâneo do crédito pelo contribuinte faz com que o ciclo de positivação da obrigação tributária se prolongue, desencadeando uma série de atos de cobrança.

Diante do inadimplemento do sujeito passivo e da inexistência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito, a Autoridade Fiscal dará seguimento ao ciclo de positivação mediante a realização do ato de inscrição do débito na dívida ativa.

Segundo o Código Tributário Nacional, “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular” (art.201).

O Procurador da Fazenda, sujeito competente para representar a Fazenda Pública em juízo, pratica o ato de controle de legalidade da constituição do crédito, apurando e inscrevendo o débito no livro de registros da dívida pública.

Não constatando irregularidades no crédito, lavra-se o termo de inscrição da dívida, indicando obrigatoriamente todas as informações apontadas no art. 202 do CTN, a saber: (i) o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um ou de outros; (II) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; (III) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; (IV) a data em

que foi inscrita; (V) sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Da inscrição em dívida ativa extrai-se a respectiva Certidão de Dívida Ativa (CDA) dotada de presunção de liquidez e certeza, uma vez que constata a constituição definitiva do crédito, bem como seu exato valor. Entretanto, tal presunção é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (art. 204, parágrafo único, do CTN).

A Certidão de Dívida Ativa constitui título executivo extrajudicial que servirá como fundamento para o ajuizamento da Execução Fiscal, e deverá conter os mesmos elementos do termo, além da indicação do livro e da folha da inscrição. A omissão ou erro de quaisquer dos requisitos são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (art. 203 do CTN).

3.6.1. Inscrição indevida do débito tributário na dívida ativa

Os instrumentos processuais que o contribuinte poderá utilizar após a inscrição do débito na dívida ativa são as mesmas ações antiexacionais repressivas manejadas para desconstituir a obrigação tributária - ação anulatória e mandando de segurança. Entretanto, diversamente do que ocorre na fase do lançamento tributário, busca-se a produção de norma individual e concreta que tenha como eficácia a desconstituição do ato de inscrição do débito tributário na dívida ativa.

Camila Campos Vergueiro⁵⁹ assevera que o conteúdo da sentença da ação anulatória e do mandado de segurança repressivo intentado nessa fase abala imediatamente a norma individual e concreta executiva e mediatamente a norma individual e concreta constitutiva da obrigação, como decorrência lógica da desconstituição do título executivo.

⁵⁹ Obrigação tributária: *o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*, 2009, p.153.

A sentença de procedência da ação anulatória e do mandando de segurança impede que o Fisco ajuíze a execução fiscal, obstando o ciclo de posituação da obrigação tributária. De outro modo, a sentença de improcedência não produzirá efeitos, prosseguindo o ciclo para o ajuizamento da execução fiscal e seus atos subsequentes.

3.7. Ajuizamento da ação de execução fiscal

A obrigação tributária, exigível desde o momento em que a norma individual e concreta é inserida no sistema, torna-se exequível com a constituição da Certidão de Dívida Ativa (CDA). Nesse tocante, a exigibilidade é atributo do crédito tributário que pode ser cobrado, enquanto a exequibilidade viabiliza a realização forçada do pagamento via execução fiscal.

Diante do inadimplemento do contribuinte, e portando o título executivo extrajudicial (CDA), a Fazenda Pública acionará o Poder Judiciário para que o Estado-juíz ingresse no patrimônio do devedor com o objetivo de se obter a satisfação do crédito e, por conseguinte, a ultimação do ciclo de posituação da obrigação tributária.

A execução fiscal, disciplinada pela Lei n. 6.830/ 80 (Lei de Execução Fiscal), é ação exacional voltada à produção da tutela jurisdicional executiva realizadora do direito subjetivo ao crédito, e será manejada pelo Estado-Fisco com vistas a obter o pagamento do tributo mediante constrição e expropriação do patrimônio do devedor.

Convém destacar que, quando a exigibilidade do crédito tributário está suspensa por alguma das causas previstas no art. 151 do CTN, a execução fiscal não poderá ser ajuizada ou, se já ajuizada, não poderá prosseguir até que cesse a causa suspensiva.

O art. 174 do Código Tributário Nacional estabelece que o prazo para o ajuizamento da ação de execução fiscal é de 5 (cinco) anos contados da constituição definitiva do crédito tributário. Todavia, o prazo prescricional é interrompido caso ocorra uma das situações previstas no parágrafo único do art. 174 do CTN, quais sejam: I. despacho do juiz que ordenar a citação do devedor; II. protesto judicial; III. qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV. qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que signifique o reconhecimento do débito pelo devedor.

Esgotado o prazo para que a Fazenda Pública ajuíze a ação execução fiscal, sem que tenha exercido seu direito à prestação jurisdicional, ocorrerá o fato jurídico da prescrição⁶⁰. Nessa situação, o crédito tributário será extinto com fundamento no art. 156, V, do CTN, e, simultaneamente, ocorrerá o desaparecimento do liame obrigacional.

3.7.1. Oposição à pretensão executiva antes de garantido o juízo

Depois do ajuizamento da execução fiscal, para o sujeito passivo lograr a desconstituição da relação jurídico-tributária na fase em que se encontra, onde a exigibilidade do crédito tributário está no seu mais alto grau de concretude, a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade da CDA deverá ser afastada, uma vez que são atributos imprescindíveis do título executivo.

Os embargos à execução fiscal é a ação antiexacional adequada para se opor à pretensão executiva da Fazenda Pública. Contudo, a oposição dos embargos só será possível depois de garantido o juízo, ou seja, após o ato de constrição do patrimônio do devedor, que ocorrerá na próxima fase do ciclo de positivação da obrigação tributária.

Nesse contexto, em que o processo de execução ainda está em fase prematura, admite-se a defesa do executado via exceção de pré-executividade, desde que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz e que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória⁶¹.

A exceção de pré-executividade é uma forma especial de defesa realizada no próprio processo executivo fiscal, mediante simples petição, independentemente de garantida a execução, permitindo apenas a arguição de matérias que possam ser comprovadas de plano.

⁶⁰ Vale ressaltar a possibilidade de extinção do processo executivo em decorrência da inércia do Fisco no curso da execução, trata-se da chamada prescrição intercorrente. Depois de interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, e verificando-se a inércia do Fisco exequente, a contagem do prazo quinquenal será reiniciada, ao fim do qual ocorrerá a prescrição. O art. 40 da LEF estabelece que, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, haverá a suspensão do processo por um ano, prazo em que a prescrição não ocorrerá, findo o prazo inicia-se automaticamente a contagem do prazo aplicável. Nesse sentido, foi editada a Súmula 314 do STJ: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

⁶¹ Súmula 393 do STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Dentre as situações passíveis de defesa via exceção de pré-executividade, podemos citar a execução de crédito tributário com a exigibilidade suspensa, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

[...] É mister reconhecer a nulidade da CDA, pois, se não pode admitir a expedição de título extrajudicial fundado em débito suspenso e, ao que tudo indica, indevido pelo contribuinte, uma vez que a sentença, ainda não transitada em julgado, reconheceu a sua isenção. Não há óbice ao reconhecimento da nulidade do título nos próprios autos da execução, conquanto não se desconheça tratar-se de matéria afeta aos embargos, uma vez que tal reconhecimento, no caso dos autos, dispensa produção de provas e não traz qualquer prejuízo para a exequente [...] ⁶².

A prescrição da dívida tributária também poderá ser alegada, como posicionado no julgado a seguir:

EMENTA
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIO. PRECEDENTES. EMBARGOS CONHECIDOS E DESPROVIDOS. 1. **É possível que em exceção de pré-executividade seja alegada a ocorrência da prescrição dos créditos excutidos, desde que a matéria tenha sido aventada pela parte, e que não haja a necessidade de dilação probatória.** 2. Consoante informa a jurisprudência da Corte essa autorização se evidencia de justiça e de direito, porquanto a adoção de juízo diverso, de não cabimento do exame de prescrição em sede de exceção pré-executividade, resulta em desnecessário e indevido ônus ao contribuinte, que será compelido ao exercício dos embargos do devedor e ao oferecimento da garantia, que muitas vezes não possui. 3. Embargos de divergências conhecidos e desprovidos. (grifo nosso)
(STJ - EREsp: 388000 RS 2002/0121272-1, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 16/03/2005, CE - CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: --> DJ 28/11/2005 p. 169 RDDT vol. 125 p. 147)

O acolhimento da exceção de pré-executividade implica em sentença com resolução de mérito, resultando na extinção do processo executivo fiscal. Ademais, a sentença de procedência que tem por conteúdo norma individual e concreta que infirma algum dos elementos constitutivos da obrigação tributária é alcançada pela eficácia da coisa julgada material e retorna ao ciclo de positividade para findá-lo⁶³.

⁶² Ac. un. da 2ª T. do STJ – Rel. Min. Franciulli Netto – REsp 193402/RS – DJ 31.3.2003, p. 184

⁶³ CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. *Exceção de pré-executividade e seu julgamento: impacto em outros processos (administrativo, declaratório, anulatório)* In: *Processo Tributário Analítico*, vol II., 2016, p.252.

Na hipótese de ser rejeitada, ou acolhida parcialmente, terá natureza de decisão interlocutória, sendo possível recorrer da decisão por meio de agravo de instrumento, o que, uma vez provido, resultará na extinção da execução fiscal.

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem admitido a propositura da ação anulatória após o ajuizamento da execução fiscal como forma de garantir o direito constitucional de ação do devedor:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. CONEXÃO. SUSPENSÃO DA AÇÃO EXECUTIVA. NECESSIDADE DE QUE A AÇÃO ORDINÁRIA ANTECEDA A EXECUÇÃO E QUE HAJA GARANTIA DO JUÍZO. 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 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. Precedentes: RESP 701.336/RS, 1º Turma, Min. José Delgado, DJ de 13.06.05; RESP 169.868/SP, 2º Turma, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.04. 5. Para dar à ação declaratória ou anulatória tratamento que se daria à ação de embargos, no tocante ao efeito suspensivo da execução, é necessário que essa ação ordinária preceda à ação executória e que o juízo esteja garantido (Resp 677741/RS, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07.03.2005) 6. Inexistindo prova da garantia, é inviável a suspensão da exigibilidade do crédito exequendo. 7. Recurso especial a que se nega provimento (STJ - REsp: 754586 RS 2005/0088217-0, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 21/03/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 03/04/2006 p. 263REPDJ 12/06/2006 p. 447)

Dessarte, a ação anulatória dirigida contra débito objeto de execução fiscal assume a função dos embargos à execução fiscal e está sujeita à observância do prazo de 5 (anos) para sua propositura, contados do momento em que se torna definitivo o ato constitutivo do crédito tributário.

3.8. Citação do devedor e penhora de seus bens

O art. 7^a da Lei de Execução Fiscal (LEF) estabelece que o despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para: I. citação, pelas sucessivas modalidades previstas no art. 8^o da LEF; II. penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; III. arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar; IV. registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no art. 14 da LEF; V. avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Além disso, o art. 8^o determina que o executado seja citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na CDA, ou garantir a execução. Se o devedor não efetuar o pagamento, nem garantir a execução, a penhora poderá recair sobre quaisquer bens do executado, que servirão para pagamento compulsório do débito (art. 10 da LEF).

3.8.1. *Oposição à pretensão executiva após a garantia do juízo*

Embora o processo de execução se dê levando em conta principalmente o interesse do credor, não se pode conceber um processo que prescindia de valores constitucionais garantidores do devido processo legal, ampla defesa e acesso à justiça⁶⁴.

No processo executivo fiscal, o instrumento processual adequado para a defesa do devedor é os embargos à execução fiscal, com fundamento legal no art. 16 da LEF, que deverá ser oferecido no prazo de 30 (trinta) dias, contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária, da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia, ou da intimação da penhora.

⁶⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*, p.562.

Garantida a execução, e sendo possível a oposição tempestiva dos embargos, não se vislumbra interesse processual do executado na defesa via exceção de pré-executividade, considerando as limitações impostas quanto às matérias que podem ser objeto de questionamento⁶⁵. Outrossim, também não se vislumbra interesse processual na propositura de ação anulatória, porquanto representa sucedâneo dos embargos à execução quando ausente a garantia do juízo.

Os embargos à execução fiscal constituem ação de conhecimento autônoma, mas distribuído por dependência à execução fiscal. Através dos embargos o devedor resiste à pretensão do Estado-fisco, visando à produção de norma individual e concreta que tenha eficácia desconstitutiva do título executivo extrajudicial e, por conseguinte, dar ensejo à extinção da execução por ele aparelhada. Em seu bojo, o executado deverá alegar toda a matéria útil à defesa.

A sentença que julga procedente os embargos à execução, além de ocasionar a desconstituição do título executivo (CDA), poderá induzir à desconstituição do ato de lançamento nos casos em que o julgamento dos embargos acarreta o julgamento do próprio ato constitutivo da obrigação. É que em razão das sucessivas normas terem como conteúdo a mesma relação jurídica, à medida que o processo de positivação avança, as respectivas tutelas jurisdicionais absorvem a eficácia das antecedentes⁶⁶.

Portanto, por encontrar seu fundamento na prévia constituição da obrigação tributária, a desconstituição da Certidão de Dívida Ativa poderá provocar a desconstituição do ato constitutivo daquela obrigação, isto é, o lançamento.

No caso de improcedência dos embargos e do eventual recurso de apelação, o julgamento fará com que a presunção relativa de legitimidade da CDA seja qualificada como presunção absoluta, prosseguindo o processo executivo fiscal sem possibilidade de oposição.

⁶⁵ Art.16, § 2º, da LEF – “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.”

⁶⁶ PRIA, Rodrigo Dalla. *O Processo de Positivação da Norma Jurídica Tributária e a Fixação da Tutela Jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco*, in: *Processo Tributário Analítico*, 2015, p. 85.

3.9. Decurso do prazo para oposição de embargos do devedor

Transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias para oposição dos embargos à execução fiscal, o executado ainda poderá manejar a exceção de pré-executividade para fins de dedução das matérias de ordem pública, conhecíveis de ofício, desde que não tenham sido objeto de decisão transitada em julgado. Não sendo o caso, o processo executivo fiscal deve prosseguir com a intimação da Fazenda para requerer a alienação forçada em leilão dos bens penhorados, com a consequente satisfação da obrigação.

Nas palavras de Rodrigo Dalla Pria :

Este é o fim do processo de positivação do direito. Aqui, a norma tributária atinge a sua máxima concretude, perpetuando seus efeitos e promovendo a estabilidade das relações. É, a partir de agora, ato jurídico perfeito, com imutabilidade determinada pela ausência de instrumento processual com eficácia para desconstituí-la.⁶⁷

Salienta-se que a execução fiscal não embargada não faz coisa julgada, já que não há julgamento de mérito. Assim, o executado que não opor os embargos tempestivamente, poderá pagar o tributo que lhe é exigido e promover a restituição do indébito posteriormente⁶⁸.

3.10. Extinção da obrigação tributária e a restituição do tributo pago indevidamente

A obrigação tributária surge quando o fato jurídico tributário e a respectiva relação jurídica são vertidos em linguagem competente com a produção da norma individual e concreta. Trata-se de um vínculo obrigacional de natureza patrimonial, no qual o sujeito passivo tem o dever jurídico de pagar o tributo devido, e o sujeito ativo o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação.

Depois de instaurado o vínculo obrigacional entre os sujeitos, este perdurará até que ocorra uma das causas de extinção do crédito tributário enunciadas no art. 156 do

⁶⁷ I PRIA, Rodrigo Dalla. *O Processo de Positivação da Norma Jurídica Tributária e a Fixação da Tutela Jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco*, in. *Processo Tributário Analítico*, 2015, p.86.

⁶⁸ SEGUNDO, Hugo Machado Brito. *Processo Tributário*, 2020, p.273.

CTN⁶⁹: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

É possível notar que as hipóteses de conversão de depósito em renda, de pagamento antecipado e homologação do lançamento, e a consignação em pagamento, são apenas formas diferentes do ato de pagamento. Com efeito, o pagamento é a causa mais natural de extinção da obrigação tributária.

Ocorre que, o pagamento realizado pelo sujeito passivo pode ter decorrido de tributo cobrado indevidamente ou maior que o devido, hipótese em que será instaurado conflito tributário posterior à extinção do vínculo obrigacional. A constituição do fato do pagamento indevido (indébito tributário), relatado no antecedente de norma individual e concreta, faz surgir uma nova relação jurídica atinente ao débito do Fisco. Neste sentido, o Código Tributário Nacional disciplina o direito subjetivo à restituição do indébito tributário:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Assim, o sujeito passivo que efetuou o pagamento indevido torna-se sujeito ativo da relação de indébito tributário, possuindo o direito à restituição do indébito. Nos casos

⁶⁹ “O que é possível divisar no catálogo do art.156 é a ausência de outros motivos que teriam a virtude de extinguir o liame obrigacional, como a desapareição do sujeito passivo, sem que haja bens, herdeiros e sucessores, bem como a confusão, onde se misturam, na mesma pessoa, as condições de credor e devedor”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*, 2018, p.565.

de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro (tributos indiretos), a restituição somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la (art. 166 do CTN).

O direito do sujeito passivo de reaver o montante pago indevidamente está sujeito ao prazo prescricional de 5 (cinco) anos disciplinado no Código Tributário Nacional:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

O sujeito passivo poderá requerer a restituição do montante pago indevidamente pela via administrativa, na qual se formula pretensão perante a Administração, ou pela via judicial, acionando o Poder Judiciário através da ação de repetição de indébito.

A ação de repetição de indébito tributário é instrumento adequado para se obter a declaração da validade do pagamento bem como sua constituição como “pagamento indevido”, pleito esse que, por se inserir no bojo de um processo, somente poderá ser concebido através de sentença, que será responsável pela constituição do respectivo fato jurídico⁷⁰. Desse modo, a sentença é ato-norma responsável por constituir o fato do pagamento indevido e a correspondente relação de débito do Fisco.

No contexto do ciclo de positivação da obrigação tributária, a repetição do indébito provoca a reabertura do ciclo já concluído. Nessa perspectiva, Paulo Cesar Conrado esclarece:

(...) impõe-se admitir que a verificação de tal eficácia (constitutiva do débito do fisco, na linguagem que estamos a empregar, ou condenatória, na linguagem corrente da doutrina processual) demandaria a retomada, mesmo que abstrata, do ciclo de positivação do direito já precedentemente concluído (pelo pagamento). Dessa retomada, respeitando-se sua exata dimensão (segundo o caso concreto), derivará, potencialmente, um’outra eficácia, contingencial: a constituição de norma proibitiva para o Estado-Fisco promover outros lançamentos. Nesse sentido, imagine-se, por exemplo, que Judiciário ou Executivo tenham sido pelo contribuinte instados a apreciar o

⁷⁰ LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. *Repetição de indébito nos casos de autolancamento: da viabilidade de ajuizamento antes da respectiva homologação*. In: *Processo Tributário Analítico*, p.139.

pedido de repetição em vista de alegado não enquadramento, do mesmo contribuinte, na condenação de sujeito passivo de uma dada obrigação tributária. À guisa de desincumbir-se do encargo de apreciar tal pedido, constituindo ou não o fato do pagamento indevido (e correlata relação), Judiciário ou Administração deverão, por certo e como sinalizado, retomar o fluxo de positivação já antes fechado (pelo pagamento), revendo especificamente o aspecto pessoal da regra-matriz de incidência ali (naquele fluxo) construída.⁷¹

Dessa forma, o requerimento de repetição do indébito tributário provoca a revisão do percurso do ciclo de positivação já finalizado. Em alguns casos, inclusive, dependendo do motivo que provocou o pedido de restituição, a sentença poderá ter eficácia impeditiva de novo lançamento com a mesma composição.

4. AÇÕES DO CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE NO CONTEXTO DO CICLO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas dispostas hierarquicamente, no qual a Constituição Federal está situada no patamar máximo, servindo como verdadeiro fundamento de validade das demais normas do direito. Dito isso, é imprescindível que todas as normas tributárias, incluindo os atos da Administração Pública, observem os comandos constitucionais.

O princípio da presunção de constitucionalidade baseia-se na eficácia do controle preventivo realizado pelo Poder Legislativo sobre os projetos de lei, no sentido de que toda espécie normativa nasce de acordo com a Constituição. No entanto, referida presunção é *iuris tantum*, podendo ser infirmada pela declaração de inconstitucionalidade do órgão jurisdicional competente.

A norma jurídica em desconformidade com a Constituição provoca decisões que, conforme o caso, podem retirar sua eficácia, sua vigência, ou apenas moldar sua interpretação.

O controle de constitucionalidade é instrumento processual utilizado para verificar a compatibilidade das normas jurídicas com a Constituição Federal. O Poder

⁷¹ *Processo Tributário*, p.259.

Judiciário é o órgão competente para realizar o controle e poderá exercê-lo de duas formas: difuso ou concentrado.

O controle difuso permite que qualquer juiz ou tribunal reconheça a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo através de incidente processual, retirando a eficácia da norma no caso concreto. Portanto, o controle é feito prejudicialmente ao exame do mérito, de forma que produz efeitos *inter partes*⁷² (apenas entre as partes da relação processual) e *ex tunc* (retroativo até a data da edição da lei).

O controle de constitucionalidade concentrado ocorre por via de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) ou Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), ações de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, que poderão ser propostas pelos legitimados previstos no art.103 da Constituição Federal⁷³. Nessa forma de controle, a decisão produz efeitos *erga omnes* (contra todos) e, em regra, *ex tunc*⁷⁴.

Ainda, segundo o art. 102, § 2º, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de ADI e ADC, além da eficácia contra todos, produzirão efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

A ação declaratória de constitucionalidade (ADC) é o meio utilizado para pleitear perante o Supremo Tribunal Federal (STF) a declaração de constitucionalidade da norma, baseando-se na existência de controvérsia judicial relevante sobre a matéria constitucional questionada.

⁷² Vale ressaltar a possibilidade de efeitos *erga omnes* no controle difuso de constitucionalidade. Segundo dispõe o art. 52, X, da Constituição Federal, compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

⁷³ Art. 103 da CF. 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; V - a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; VI - o Governador de Estado; VII - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; VIII - o Procurador-Geral da República; IX - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; X - partido político com representação no Congresso Nacional; XI - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

⁷⁴ Art. 27 da Lei n. 9.869/99. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Em contrapartida, a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) tem como objetivo elidir a presunção relativa de constitucionalidade da lei ou ato normativo impugnado, declarando-o incompatível com a Constituição Federal.

4.1. Efeitos da concessão de medida cautelar em ADC e ADI

A concessão de medida cautelar em ADC consiste na determinação de que os juízes e tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo pelo prazo de 180 (cento e oitenta) dias, período em que deverá ocorrer seu julgamento definitivo (art. 27 da Lei n. 9.869/99). Observa-se que esta determinação não possui natureza satisfativa, representando medida para garantir a segurança jurídica.

Assim sendo, concedida a medida cautelar, serão suspensos os julgamentos dos processos presentes no ciclo de positivação da obrigação tributária que estejam discutindo a incidência da norma questionada. Posteriormente, sobrevindo decisão de mérito afirmando a constitucionalidade da norma, os processos retomarão seu curso.

Destarte, a concessão da medida atinge o processo normativo (enunciação), impedindo a produção das normas judiciais (decisões), seja ela declaratória, desconstitutiva, mandamental, condenatória ou expropriatória (executiva)⁷⁵.

Em razão de suas peculiaridades, a concessão de medida cautelar em ADI se reveste de caráter satisfativo, suspendendo a vigência da norma questionada. Será dotada de eficácia *erga omnes* e efeito *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa (art.11. da Lei n. 9.869/99). Nesse contexto, até que seja proferida decisão definitiva, a concessão da cautelar provocará consequências no ciclo de positivação da obrigação tributária, como a dispensa do contribuinte de efetuar o pagamento do débito, impedimento ao Fisco de constituir o crédito tributário e a suspensão do julgamento dos processos que envolvam a norma questionada.

⁷⁵ PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial*, 2012, p.249.

4.2. Efeitos da decisão definitiva em ADC e ADI

As decisões definitivas proferidas em Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Direta de Constitucionalidade possuem natureza dúplice, uma vez que a improcedência de uma equivale à procedência da outra. Aliás, tanto a decisão de procedência da ADI quanto a decisão de improcedência da ADC declaram a inconstitucionalidade da norma; por outro lado, a decisão de improcedência da ADI e a de procedência da ADC confirmam a constitucionalidade.

A decisão definitiva de constitucionalidade (improcedência da ADI e procedência da ADC) autoriza a retomada dos julgamentos judiciais suspensos pela concessão da medida cautelar, que deverão adotar o posicionamento firmado pelo STF, bem como será retomado o ciclo de positivação.

A decisão definitiva de inconstitucionalidade (procedência da ADI e improcedência da ADC) tornará impraticável qualquer pretensão fiscal fundamentada na norma declarada inconstitucional, como o lançamento tributário, a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento, ou prosseguimento, da execução fiscal. Ademais, a declaração de inconstitucionalidade vincula as decisões nos processos em que se realiza o controle difuso de constitucionalidade.

Existindo decisão transitada em julgado conflitante com o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, poderá ser ajuizada ação rescisória com fundamento no art. 966, inciso V, do CPC⁷⁶, com vistas a obter o desfazimento (rescisão) da coisa julgada material e seus efeitos.

Convém destacar a Súmula 343 do STF, cuja redação é a seguinte: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”.

Assim, a decisão judicial baseada em texto de lei suscetível de interpretação controversa pela jurisprudência não configura manifesta violação exigida pelo inciso V

⁷⁶ Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:
V - violar manifestamente norma jurídica

do art. 966. Todavia, o próprio STF afastou a aplicação da Súmula 343 nas decisões com substrato no direito constitucional, conforme ementa abaixo:

(...)

4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF.

5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional.

6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal.

(STF - RE: 831593 PR, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 28/08/2014, Data de Publicação: DJe-171 DIVULG 03/09/2014 PUBLIC 04/09/2014)

Portanto, as decisões definitivas em controle concentrado de constitucionalidade servem como fundamento para a propositura de ação rescisória, que deverá ser ajuizada no prazo de 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da ação a ser rescindida.

O decurso do prazo, contudo, não é impedimento para a propositura de outra ação com o fito de obstar os efeitos do trânsito em julgado para o futuro, nas hipóteses de relações jurídicas de trato sucessivo (art. 505, I, do CPC)⁷⁷.

⁷⁷ RIBEIRO, Diego Diniz. *Coisa julgada, direito judicial e ação rescisória em matéria tributária*. In: *Processo Tributário Analítico*, Vol. II, 2016, p. 118.

CONCLUSÃO

Diante das considerações apontadas, concluímos que o direito positivo é um corpo de linguagem prescritiva, composto por um conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações intersubjetivas.

As normas jurídicas são formadas por uma estrutura lógica hipotético-condicional e, em sua completude, apresentam estrutura dual e se decompõem em norma primária e norma secundária. A norma primária (direito material) regula as condutas intersubjetivas, de forma que se estrutura descrevendo no antecedente um evento de possível ocorrência, e no conseqüente a relação jurídica que irá se instaurar. A norma secundária (direito processual) implica uma relação sancionadora, estruturando-se de forma que no antecedente estabelece um comportamento violador da norma primária, e no conseqüente prescreve uma relação jurídica entre os sujeitos da norma primária e o Estado-Juiz.

Além disso, podemos dizer que as normas são classificadas como gerais e abstratas quando indicam um evento de possível ocorrência e são destinadas a um conjunto de sujeitos indeterminados, ao passo que as normas serão individuais e concretas quando descreverem um fato já consumado e se dirigirem a sujeitos determinados.

A concretização do direito material tributário ocorre por meio da fenomenologia do ciclo de positivação da obrigação tributária, que é composto por sucessivas fases, consistindo no percurso das normas do mais alto grau de abstração ao mais alto grau de concretude. Seu marco inicial está na Constituição Federal, a qual prescreve as competências para a instituição dos tributos, tratando-se do mais alto grau de abstração e generalidade.

O exercício da competência tributária verifica-se com a instituição de tributo por meio de norma geral e abstrata. Sucedendo, com a ocorrência do evento descrito hipoteticamente como capaz de ensejar o dever de recolher tributo, este será qualificado como fato jurídico com a edição de norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária (lançamento).

Instituída a obrigação tributária, o ciclo de positivação poderá se encerrar com o pagamento espontâneo do crédito ou se prolongar caso ocorra violação de direitos que provoquem conflituosidade na relação jurídica.

O fenômeno jurídico-processual surge na fenomenologia da positivação como uma forma de resolver os conflitos de interesses que ocorram no âmbito material entre o Fisco e o contribuinte. Assim sendo, a relação jurídico-processual será instaurada com o exercício do direito de ação e a efetiva citação da outra parte, e composta pelos sujeitos da relação jurídica material e o Estado-juiz.

Para cada relação jurídica conflituosa que aparecer no ciclo de positivação da obrigação tributária, haverá um instrumento processual adequado à realização do respectivo direito subjetivo violado.

Dessa forma, podemos concluir que cada fase do ciclo de positivação será capaz de gerar diferentes violações dos direitos subjetivos tributários, e para cada violação haverá uma específica ação tributária apta a desencadear o processo judicial que resultará na produção da tutela jurisdicional adequada a dirimir os conflitos instaurados naquele momento.

Da instituição do tributo até o lançamento tributário, o sujeito passivo da obrigação poderá sofrer ameaça de lesão aos seus direitos com a possibilidade de constituição ilegítima de crédito tributário, situação em que poderá manejar a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e o mandado de segurança preventivo (ações antiexacionais preventivas), a fim de obter norma individual e concreta proibitiva de constituição do crédito.

A partir do momento que o lançamento é efetuado, o crédito tributário encontra-se constituído e a obrigação tributária instaurada. Por conseguinte, o contribuinte poderá manejar as ações antiexacionais repressivas, consoante o direito subjetivo violado, da seguinte forma:

i) Crédito tributário constituído ilegítimamente: Ação anulatória de débito fiscal ou mandado de segurança repressivo (direito líquido e certo), a fim de obter norma individual e concreta desconstitutiva do lançamento tributário indevido.

ii) Óbice ilegítimo ao direito subjetivo de adimplir a obrigação tributária: Ação de consignação em pagamento, com o propósito de efetuar o pagamento do tributo judicialmente e, posteriormente, obter a declaração de extinção da obrigação tributária

iii) Exercício do direito de compensar: Ação declaratória de compensação ou mandando de segurança para ter seu direito à compensação reconhecido judicialmente.

Diante do inadimplemento do contribuinte, o Fisco inscreve o débito na dívida ativa e expede a respectiva certidão de dívida ativa (CDA), ocasião em que o sujeito passivo poderá utilizar a ação anulatória e o mandando de segurança para obter norma individual e concreta com eficácia desconstitutiva do ato de inscrição do débito na dívida ativa.

Para buscar seu direito ao recebimento do crédito tributário, o Estado-Fisco ajuíza a Execução fiscal (ação exacional) para conseguir a realização forçada do pagamento. Nesta fase, antes de garantido o juízo, o contribuinte poderá manejar a exceção de pré-executividade (matérias que possam ser comprovadas de plano) e a ação anulatória ou, depois de efetuada a garantia ao juízo, poderá opor os embargos à execução fiscal tempestivamente.

Finalmente, concluímos que a Constituição Federal é fundamento de validade de todas as normas, e sua inobservância pode ocasionar decisões proferidas em ações do controle concentrado de constitucionalidade que projetam efeitos no ciclo de positividade.

Assim, observamos como o fenômeno jurídico-processual é marcado pela instrumentalidade e interdependência, de forma que a relação processual nasce do desdobramento da relação jurídica tributária (material) com o objetivo de intervir no ciclo de positividade da obrigação tributária, impondo o cumprimento forçado dos direitos violados.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos et al. *Processo Tributário Analítico*. 3º edição. São Paulo: Noeses, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5º edição. São Paulo: Noeses, 2010.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e Processo: Influência do Direito Material sobre o Processo*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2020.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

CASTRO, Aldemario Araujo et al. *Elementos Atuais de Direito Tributário: Estudos e Conferências*. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 7ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da incidência*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2017.

_____. *Introdução à Teoria Geral do Processo Civil*. 2ª edição. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.

_____. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 10ª edição. São Paulo: Dialética, 2012.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006.

PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial*. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. *Os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade – Proferida em ADIN e ADC – Em Cada Etapa da Relação de Crédito e de Indébito Tributário*. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p.344. 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2020.

PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020.

ROSA, Íris Vânia Santos. *A Penhora na Execução Fiscal: Penhora “On Line” e o Princípio da menor onerosidade*. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p.184. 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo, Editora Max Limonand LTDA., 1996.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 12ª edição. São Paulo: Atlas, 2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação Tributária: O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2010.