

# Aspectos teóricos da Ação Anulatória Tributária

RODRIGO RAMOS LOUREGA DE MENEZES<sup>1</sup>

**RESUMO:** este artigo, inicialmente, tentará situar a ação anulatória tributária dentro da Teoria Geral do Processo. Em seguida, analisará a referida ação tributária à luz do direito processual tributário, criticando o *nomen iuris* “ação anulatória de débito fiscal” e propondo uma definição para a ação anulatória tributária. Em sua última parte, apresentará as características da ação anulatória tributária, especialmente no que se refere ao objeto, ao cabimento, ao problema da legitimidade e ao interesse de agir, finalizando com o estudo da tutela antecipada e das medidas cautelares no bojo da mencionada ação.

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. Posição da ação anulatória tributária dentro da Teoria Geral do Processo; 2. Posição da ação anulatória tributária dentro do direito processual tributário; 2.1. Crítica ao nome (*nomen iuris*) “ação anulatória de débito fiscal”; 2.2. Definição de “ação anulatória tributária” no direito processual tributário e críticas; 3. Características da ação anulatória tributária; 3.1. Objeto e cabimento; 3.2. Legitimidade; 3.3. Interesse de agir; 3.4. Tutela antecipada e medidas cautelares; 4. Conclusão; 5. Bibliografia.

**PALAVRAS-CHAVE:** Ação Anulatória – Processo Tributário – Teoria.

## INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objetivo investigar aspectos teóricos relativos à ação anulatória tributária<sup>2</sup>, também chamada de “ação anulatória fiscal” ou “ação anulatória de débito fiscal”, apresentando e criticando algumas das posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o referido instrumento processual.

<sup>1</sup> Procurador do Município do Rio de Janeiro; Mestre em Direito Público pela Universidade Gama Filho; Doutorando em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro; Professor do programa de pós-graduação em direito tributário e do curso de especialização em processo tributário da Universidade Cândido Mendes; Professor da pós-graduação em direito tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET); Professor do curso de especialização em direito previdenciário do Instituto de Pesquisa e Estudos Tributários (IPEJ).

<sup>2</sup> Será demonstrado, no decorrer deste artigo, que a expressão “ação anulatória tributária” (ou “ação anulatória fiscal”) é mais técnica que “ação anulatória de débito fiscal”, sendo preferida pelo autor deste texto e por autores como James Marins, em seu livro *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 400-401 e Mauro Luís Rocha Lopes, em sua obra *Processo Judicial Tributário. Execução Fiscal e Ações Tributárias*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 281.

O presente estudo, inicialmente, situará a ação anulatória tributária na Teoria Geral do Processo. Em seguida, haverá um estreitamento da análise para se contextualizar a ação anulatória tributária especificamente dentro da doutrina do processo tributário.

Depois de firmadas as premissas teóricas, serão apresentadas algumas características próprias das ações anulatórias tributárias.

## I. POSIÇÃO DA AÇÃO ANULATÓRIA TRIBUTÁRIA DENTRO DA TEORIA GERAL DO PROCESSO

Entre as diversas classificações possíveis para as ações<sup>3</sup>, atualmente, a doutrina costuma admitir como a mais importante a que leva em conta a espécie de tutela jurisdicional pleiteada pelo demandante, razão pela qual se fala em ações de conhecimento (ou cognitivas), de execução e cautelares.

Em regra, na ação de conhecimento o autor pleiteia que o órgão jurisdicional produza uma norma jurídica individual e concreta<sup>4</sup> que vincule o próprio demandante e o demandado, ou que, como diria Alexandre Freitas Câmara, pronuncie “uma sentença que declare entre os contendores quem tem razão e quem não tem, o que se realiza mediante determinação da regra jurídica concreta que disciplina o caso que formou o objeto do processo”<sup>5</sup>.

A ação de conhecimento pode ser subclassificada<sup>6</sup> como “meramente declaratória”, “constitutiva” (cons-

titutiva negativa ou desconstitutiva) e “condenatória”. Para o estudo da ação anulatória tributária, interessa, particularmente, a sentença constitutiva (ou desconstitutiva) que é aquela capaz de criar, modificar ou extinguir uma relação jurídica. Este tipo de sentença tem dois momentos lógicos: o primeiro, declaratório do direito de uma das partes, e o segundo, constitutivo (ou desconstitutivo) de determinada relação jurídica<sup>8</sup>.

O processo tributário é rico em exemplos de todas as espécies de ações referidas. A ação declaratória de inexistência de relação jurídica, a ação anulatória tributária, a ação de repetição de indébito, o mandado de segurança, os embargos à execução são exemplos das ações de conhecimento. A ação de execução fiscal pertence ao rol das ações de execução. A ação cautelar antecipatória de caução<sup>9</sup> e a ação cautelar fiscal representam bem a classe das ações cautelares<sup>10</sup>.

Quanto à subclassificação mencionada, o processo tributário também é pródigo em exemplos. A ação declaratória (positiva ou negativa) de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária enquadra-se entre as ações “meramente” declaratórias<sup>11</sup>, e a representante mais importante das ações condenatórias é a ação de repetição de indébito.

A ação anulatória tributária, se julgada procedente, gera sentença de natureza preponderantemente desconstitutiva de relação jurídico-tributária formada a partir de

3 Podem ser encontradas na doutrina diversas classificações para as ações, como “ações prejudiciais, pessoais, reais e mistas”, “ações reipersecutórias, penais e mistas”, entre outras. Conferir: CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002. v.1, p. 115 e CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 266-267.

4 Isso ocorre em regra, pois há casos, como na ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), em que o autor deseja que o Supremo Tribunal Federal produza uma norma geral e concreta. Deve-se levar em conta, todavia, que a ADIN é um processo objetivo, com sistemática diferente das ações de conhecimento tradicionais. Outro exemplo é a sentença normativa prevista nas regras que disciplinam os dissídios coletivos na Justiça do Trabalho (artigos 856 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho), que também não parece ser norma individual e concreta.

5 CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002. v. 1, p. 115.

6 Esta subclassificação sofre crítica da doutrina, que sustenta que a diferenciação entre “meramente declaratória”, “constitutiva” e “condenatória” não se refere propriamente à ação, mas, sim, ao tipo de sentença de mérito que poderá ser produzida. CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. v. 1, p. 115.

7 Pontes de Miranda, em seus *Comentários ao código de processo civil* de 1939, tomo IV, p. 88-93, adota a classificação “quinária”, acrescentando mais duas subespécies, “mandamentais” e “executivas”, às acima referidas. Por razões didáticas, este trabalho adotará a classificação tradicional, amparado nos ensinamentos de Ada Pellegrini, Cândido Dinamarco e Antonio Cintra na obra *Teoria geral do processo*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 305.

8 As sentenças proferidas em ação de anulação de casamento e em ação revisional de aluguel são apenas dois dos inúmeros exemplos possíveis de ações (des)constitutivas.

9 As ações cautelares de antecipação de caução são comumente usadas quando o contribuinte precisa de certidão fiscal positiva com efeito de negativa, mas possui débito tributário inscrito em dívida ativa ainda não ajuizado.

10 As ações cautelares de depósito eram ajuizadas com frequência no passado. Atualmente, o depósito previsto no inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional é feito, comumente, de forma direta nos autos do processo de conhecimento, sendo considerado um direito do contribuinte que independe de liminar judicial.

11 Apesar de ser classificada como “meramente” declaratória, é mais preciso considerá-la como “preponderantemente” declaratória, tendo em vista a possibilidade de ter parcela condenatória se qualquer das partes for condenada ao pagamento de custas e honorários advocatícios.

ato administrativo (lançamento ou auto de infração) ou de decisão administrativa em matéria tributária.

Portanto, dentro destas classificações tradicionais, a ação anulatória tributária seria uma ação de conhecimento, subclassificada como “desconstitutiva” (constitutiva negativa), pois busca a produção de uma norma individual e concreta por sentença que visa, preponderantemente<sup>12</sup>, a modificar ou a extinguir relação jurídica entre o demandante e a Fazenda Pública, decorrente de ato administrativo ou de decisão administrativa proferida pela última.

Vale registrar que há outras ações “desconstitutivas” no processo tributário que não serão objeto deste estudo, como os embargos à execução que visam à desconstituição da Certidão da Dívida Ativa que fundamenta a execução fiscal.

É bastante comum a cumulação desses diversos tipos de ações em um mesmo processo. A pessoa indicada como sujeito passivo da obrigação tributária pode requerer, por exemplo, em um mesmo processo, a restituição do que pagou indevidamente (ação de repetição de indébito), a anulação dos lançamentos que ainda não foram objeto de pagamento (ação anulatória fiscal) e a declaração de que o tributo não deve incidir sobre sua atividade por gozar, por exemplo, de isenção (ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária).

Situada a ação anulatória tributária na Teoria Geral do Processo, passa-se à análise deste tipo de ação no direito processual tributário.

## 2. POSIÇÃO DA AÇÃO ANULATÓRIA TRIBUTÁRIA DENTRO DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

A bibliografia específica sobre direito processual tributário brasileiro ainda está longe de ser tão vasta quanto a sobre o direito material tributário. As obras de Alberto Xavier<sup>13</sup>, Vittorio Cassone<sup>14</sup>, de Dejalma de Campos<sup>15</sup> e de Feijó Coimbra<sup>16</sup> aprofundam as suas investigações em temas processuais diversos da ação anulatória tributária. Os

12 A sentença proferida na ação anulatória fiscal será “preponderantemente” desconstitutiva, pois terá uma necessária parcela declaratória e provavelmente parcela condenatória, se houver condenação do réu em honorários advocatícios.

13 XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 233-236.

14 CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo tributário: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

15 CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

16 COIMBRA, J. R. Feijó. *A defesa do contribuinte*. Rio de Janeiro: Destaque, 1995.

livros de James Marins<sup>17</sup>, Cleide Previtalli Cais<sup>18</sup> e Mauro Luís Rocha Lopes<sup>19</sup> dedicam mais páginas ao objeto deste artigo. Assim, com base nas lições de alguns desses autores e em ideias próprias, a ação anulatória de débito será situada dentro do processo judicial tributário.

### 2.1. Crítica ao nome (*nomen iuris*) “ação anulatória de débito fiscal”

James Marins afirma, com razão, que, embora a doutrina adote, majoritariamente, o *nomen iuris* “ação anulatória de débito fiscal”, é mais correto o uso das expressões “ação anulatória em matéria tributária” ou “ação anulatória fiscal”<sup>20</sup>, por duas razões apresentadas a seguir<sup>21</sup>.

Em primeiro lugar, a ação anulatória fiscal poderá ser utilizada não apenas para se desconstituir um “débito fiscal”, mas também para anular decisões administrativas das mais diversas naturezas, como a que não reconheceu uma isenção, a que alterou uma classificação fiscal ou a que determinou a apreensão de mercadorias<sup>22</sup>.

17 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 2. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Dialética, 2002. p. 400-406.

18 CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: RT, 2007. p. 517-526.

19 LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo judicial tributário. execução fiscal e ações tributárias*. 4. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 281-292.

20 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 2. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Dialética, 2002. p. 401.

21 Cleide Previtalli Cais faz uma distinção entre ação anulatória em matéria tributária e ação anulatória fiscal. A primeira ação seria mais ampla e abrangeria “toda e qualquer pretensão em face da Fazenda Pública”, enquanto a ação anulatória fiscal seria voltada apenas à desconstituição de créditos tributários. CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: RT, 2007. p. 524. Entendo que não há propriamente uma maior amplitude da ação anulatória em matéria tributária ou, simplesmente, ação anulatória tributária em relação à ação anulatória fiscal. Ambas as expressões são equivalentes e possuem a mesma amplitude. Com efeito, segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico Século XXI, o vocábulo “fiscal”, quando utilizado como adjetivo, tem como significado “tributário”; portanto as expressões se equivalem. Particularmente, prefiro a expressão “ação anulatória tributária”, simplesmente porque a locução “ação anulatória fiscal” pode sugerir que a ação anulatória está sendo proposta pelo fisco. No entanto, cientificamente, ambas as expressões podem ser utilizadas para identificar o instrumento processual objeto do presente estudo.

22 Outro exemplo interessante expressamente previsto no Código Tributário Nacional é a ação anulatória de decisão administrativa denegatória de restituição de pagamento indevido (artigo 169). Nesse caso, se ajuíza a ação

Em segundo lugar, tecnicamente, o que será invalidado com a ação anulatória não será propriamente o “débito fiscal”<sup>23</sup>, mas, sim, todo o ato administrativo que “declara”<sup>24</sup> o débito fiscal, seja por conter defeitos formais, seja por estar maculado com vícios materiais.

Além disso, se, por um lado, será anulado o ato administrativo ou a decisão administrativa, por outro lado, o que será desconstituída é a relação jurídica entre o demandante e a Fazenda Pública, que decorre deste ato ou decisão. O “débito fiscal” nunca terá uma perfeita identidade com a relação jurídico-tributária, devendo ser considerado apenas uma das partes integrantes desta relação jurídica.

Em outras palavras, quando o demandante desejar anular especificamente um lançamento tributário, não conseguirá desconstituir apenas o “débito fiscal”, pois, nestes casos, a relação jurídico-tributária se confunde com a chamada “obrigação principal”, havendo a desconstituição dela totalmente, extinguindo não apenas o débito (que é somente um dos elementos da relação jurídico-tributária), mas, também, todos os outros elementos constitutivos: sujeito passivo, sujeito ativo, prestação e crédito<sup>25</sup>.

Uma das razões para a doutrina utilizar por muitos anos a criticável expressão “ação anulatória de débito fiscal” foi o fato de este nome ter encontrado previsão legislativa na antiga redação do § 1º do artigo 585 do Código de Processo Civil, que assim dispunha: “§ 1º A propositura de ação anulatória de débito fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover-lhe a cobrança. (Redação dada pela Lei n. 5.925, de 1º.10.1973)”.

---

anulatória não contra um débito fiscal, mas contra uma decisão que deixou de reconhecer um crédito do contribuinte ou do responsável tributário.

23 Feijó Coimbra ressalta o fato de o débito fiscal ser mera decorrência do ato jurídico praticado pela Administração. Assim, o que se deve anular não é o débito fiscal, mas o ato administrativo de lançamento. Conferir: COIMBRA, J. R. Feijó. *A defesa do contribuinte*. Rio de Janeiro: Destaque, 1995. p. 350.

24 Aqui não se pretende tomar partido na discussão da eficácia declaratória ou constitutiva do ato administrativo de lançamento tributário. Preferiu-se, pontualmente, usar a expressão “declara”, pois foi a palavra utilizada por James Marins em sua obra; entretanto, deve ser destacado que parte considerável da doutrina usaria o verbo “constitui”, fiel à teoria de que o lançamento tributário constitui o crédito tributário (e consequentemente o débito tributário que é apenas a outra face da mesma moeda).

25 A relação jurídica tributária (como qualquer outra relação jurídica) é composta de credor, devedor, prestação, débito e crédito. Conferir: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 447-449.

A expressão “ação anulatória de débito fiscal” foi mantida por mais de vinte anos, tendo sido extirpada da legislação processual apenas com o advento da Lei n. 8.953, de 13.12.1994, que deu a seguinte redação ao § 1º do artigo 585 do Código de Processo Civil: “§ 1º A propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução. (Redação dada pela Lei n. 8.953, de 13.12.1994)”.

Já a Lei n. 6830/80 (Lei de Execuções Fiscais) nunca utilizou a expressão “ação anulatória de débito fiscal”, preferindo a expressão “ação anulatória do ato declarativo da dívida”:

Art. 38 – A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

A expressão “ação anulatória do ato declarativo da dívida” assume duas posições teóricas controvertidas, quais sejam: (a) o caráter de ato administrativo do lançamento, passando por cima da discussão se é procedimento administrativo e (b) a natureza declaratória do lançamento, quando grande parte da doutrina afirma que o lançamento não declara, mas constitui o crédito (e evidentemente a outra face da moeda que é o débito).

Além disso, a locução “ação anulatória do ato declarativo da dívida” não serve como expressão genérica capaz de abranger as decisões administrativas passíveis de desconstituição por ação anulatória que não declaram qualquer dívida, como as decisões que denegam a restituição administrativa de tributo pago indevidamente.<sup>26</sup>

Outra difícil discussão a respeito do tema, com inegáveis reflexos em sua localização na Teoria Geral do Processo, consiste em saber se o que está se pesquisando é uma verdadeira “ação anulatória de ato administrativo tributário”<sup>27</sup> ou é uma “ação declaratória de nulidade” de ato administrativo tributário.

Alega-se que na Teoria Geral do Direito uma “ação anulatória” serviria para anular ato anulável enquanto a “ação declaratória de nulidade” combateria ato

---

26 Provavelmente o legislador da Lei de Execuções Fiscais não teve a intenção de elaborar uma expressão tecnicamente adequada a todas as ações anulatórias em matéria tributária, mas apenas desejou indicar o tipo de ação anulatória que poderia ter alguma relação com o tema das execuções fiscais.

27 Será utilizada esta expressão, referindo-se também às decisões administrativas em matéria tributária.

que nasceu nulo. Assim, dependendo da gravidade do vício do ato administrativo deveria se usar uma ou outra nomenclatura.

Em tese, é sustentável que, pelo fato de todos os defeitos no lançamento tributário ou no auto de infração estarem relacionados com a violação de algum princípio constitucional ou de alguma outra norma de ordem pública, não é possível encontrar um vício de anulabilidade em matéria tributária. Com efeito, segundo tal corrente, a infração de norma de ordem pública acarretará sempre uma nulidade absoluta, devendo ser ajuizada uma “ação declaratória de nulidade”, não uma “ação anulatória”.

Embora seja recomendável a utilização uniforme das expressões jurídicas em todos os ramos do Direito, parece que, no presente caso, deve ser afastado o raciocínio acima, merecendo ser mantido o uso da “ação anulatória” no lugar da “ação declaratória de nulidade”, mesmo reconhecendo que todos os vícios que podem ser objeto daquela demanda são de nulidade e não de anulabilidade. As razões são as seguintes.

Inicialmente, deve ser dito que a divisão entre nulidade e anulabilidade é fundamentalmente de direito privado<sup>28</sup>, encontrando vasto fundamento normativo no Código Civil. Ocorre que a tentativa de transposição desta teoria para o Direito Tributário causa mais transtornos à sistematização da matéria que benefícios.

Maria Helena Diniz, compilando os ensinamentos de Washington de Barros Monteiro, Serpa Lopes, Caio Mário da Silva Pereira, Orlando Gomes, Silvio Rodrigues, Bassil Dower e Venosa, aponta quatro distinções básicas entre as duas figuras<sup>29</sup>: (a) nulidade é declarada no interesse de toda a coletividade, tendo alcance geral e eficácia *erga omnes*, e anulabilidade é declarada no interesse do prejudicado, restringindo seus efeitos ao que a alegou; (b) nulidade pode ser arguida por qualquer interessado, Ministério Público, pelo magistrado de ofício, e anulabilidade, somente pelo prejudicado; (c) nulidade não pode ser suprida pelo juiz, ainda que a requerimento dos interessados, enquanto a anulabilidade pode ser ratificada; e (d) nulidade, em regra, é imprescritível e anulabilidade é prescritível.

Como dito, todos os vícios do ato administrativo tributário são de ordem pública, até porque a obrigação tribu-

tária é *ex lege*, não havendo espaço para autonomia de vontade entre sujeito ativo e sujeito passivo. Assim, segundo a doutrina propagada pelos civilistas, estar-se-ia diante de causas de nulidade, e não de anulabilidade.

A adoção dos critérios acima descritos da teoria das nulidades do direito civil levaria às seguintes conclusões: (a) os efeitos da sentença que julga procedente pretensão de contribuinte contra um lançamento tributário não deveriam se restringir ao autor da ação; seriam *erga omnes*; (b) o Ministério Público, ou qualquer interessado poderia ajuizar ação contra lançamento indevido sofrido por um terceiro, podendo, inclusive, o juiz reconhecer tal nulidade de ofício; e (c) a pretensão de declaração de invalidade de um lançamento tributário seria, em regra, imprescritível.

A simples leitura das absurdas conclusões acima revela que não é possível transpor a teoria das nulidades de direito civil para o direito tributário sem causar mais prejuízos à sistematização do direito processual tributário que vantagens.

Assim, deixando de lado a teoria clássica das nulidades, tem-se que a ação anulatória no direito tributário pressupõe um ato administrativo ou decisão administrativa que inaugurou relação jurídica que deve ser extinta ou modificada, daí a necessidade de ter natureza desconstitutiva. Não seria adequada a sentença que meramente declarasse nulo determinado ato administrativo, sem ser capaz de extinguir (desconstituir) as relações jurídicas decorrentes deste ato.

Em outros termos, a ação declaratória de nulidade de decisão ou de ato administrativo simplesmente afirmaria uma certeza jurídica quanto à nulidade destes, sem, no entanto, desconstituir as relações jurídicas deles decorrentes, sob pena de a sentença ser *ultra petita*. Seria como ajuizar, no lugar de uma ação rescisória, uma ação declaratória de nulidade da sentença. Neste caso, seria declarada nula a sentença maculada, mas não seriam desconstituídas as relações jurídicas dela decorrentes.

Não se deve esquecer que a ação anulatória gerará sentença que, apesar de ser preponderantemente desconstitutiva, não deixará de ter conteúdo declaratório da nulidade do ato ou da decisão, e que portanto substitui com vantagens uma possível ação meramente declaratória de nulidade.

A ação declaratória no processo tributário é mais utilizada para se declarar a existência ou a inexistência de determinada relação jurídico-tributária antes da elaboração do ato administrativo. Tem como objetivo criar certezas jurídicas, não desconstituir relações jurídicas constitu-

28 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 17. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 1, p. 284-287.

29 DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 11. ed. aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 402-414.

idas. A ação declaratória em matéria tributária, em geral, visa a impedir a realização de um ato administrativo, e não anular um já existente.

Por fim, deve ser dito que, antes da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), o Decreto-Lei n. 147/67 previa a “ação de invalidade de lançamento”, não entrando no mérito de se visava a anular ou a declarar nulo o ato administrativo tributário.

## 2.2. Definição de “ação anulatória tributária” no direito processual tributário e críticas.

Uma das definições mais analíticas de “ação anulatória” é a formulada por James Marins.

A ação anulatória em matéria tributária ou ação anulatória fiscal se afigura como ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza constitutivo-negativa, que pode ser proposta pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de quem exerça atividade para-fiscal, colimando a obtenção de sentença de conteúdo anulatório (modificativo ou extintivo) que anule total ou parcialmente ato administrativo de imposição tributária (lançamento-tributário propriamente dito), ato administrativo de aplicação de penalidades (auto de infração).<sup>30</sup>

Explicando sua definição, James Marins ensina que as ações tributárias impróprias são aquelas que não decorrem de um diploma normativo específico do processo tributário, mas, sim, das regras gerais do direito processual civil. A ação anulatória, embora expressamente citada no artigo 38 da Lei n. 6830/80 (Lei de Execução Fiscal), supostamente buscaria sua estrutura formal nos artigos do Código de Processo Civil.

Embora seja verdade que não há um regramento autônomo exclusivo sobre as ações anulatórias tributárias, como há no caso da ação de execução fiscal, dos embargos à execução fiscal e da medida cautelar fiscal (ações consideradas propriamente tributárias), não se pode negar que alguns diplomas tipicamente tributários lhes dão contornos próprios, diferenciando-as das ações anulatórias comuns.

A despeito da discussão sobre a constitucionalidade da parte final do artigo 38 da Lei n. 6830/80, o fato é que o mencionado dispositivo disciplina aspectos formais da ação anulatória quando afirma que esta deverá ser “precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa e demais encargos”. Além disso, o *caput* do artigo 169 do Código Tributário Nacional (principal diploma

normativo tributário do país) estabelece prazo prescricional diferenciado para um determinado tipo de ação anulatória tributária.

Em suma, se realmente são ações tributárias impróprias, por não possuírem diploma legal exclusivo, não se pode deixar de ressaltar que sofrem decisiva influência de diplomas normativos tributários que lhes dão especial semblante.

Quanto a serem ações antiexacionais, isso significa, do ponto de vista subjetivo, que terão sempre o contribuinte ou responsável tributário no polo ativo e a Fazenda Pública no polo passivo da demanda e, do ponto de vista objetivo, que seus pedidos visarão à anulação de ato em matéria tributária.

Analisando semanticamente a expressão “ação antiexacional”, conclui-se que é um procedimento judicial contrário a uma determinada exação (cobrança de dívidas ou tributos). O vocábulo “exação”, em matéria tributária, traz a ideia da cobrança por parte da Administração Pública de um determinado débito.

Destarte, o termo “antiexacional” pode ser utilizado com precisão nos casos em que a ação anulatória tributária visa a anular um lançamento tributário ou um auto de infração, mas não deveria ser utilizado quando se refere às ações anulatórias de decisões administrativas que, por exemplo, denegam pedido de restituição administrativa. Nestes casos, não há uma exação a ser combatida judicialmente, e portanto não haveria caráter “antiexacional”.

Quanto a sua natureza preponderantemente constitutivo-negativa (desconstitutiva), tal tema já foi abordado no início deste artigo, valendo lembrar que, pela ação anulatória tributária, o contribuinte deseja operar efeitos modificativos ou extintivos na obrigação tributária (relação jurídica) já formalizada (constituída) por meio do ato administrativo tributário ou pretende desconstituir relação jurídica gerada por decisão administrativa em matéria tributária.

Além das observações feitas acima, outros aperfeiçoamentos poderiam ser propostos, a fim de construir uma definição ainda mais precisa.

James Marins explica que a “ação anulatória fiscal se afigura como ação antiexacional imprópria de rito ordinário”. Parece, todavia, não haver qualquer impedimento legal para o ajuizamento de ação anulatória fiscal pelo *rito sumário*, desde que o valor da causa não ultrapasse a quantia de sessenta salários mínimos (artigo 275, I, do CPC).

<sup>30</sup> James Marins, em seu livro *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 400-401.

Na prática, inclusive, é comum o ajuizamento de ações tributárias pelo rito sumaríssimo contra a União nos Juizados Especiais Federais, instituídos pela Lei n. 10259/01. Ora, quem pode o mais (rito sumaríssimo) pode o menos (rito sumário)<sup>31</sup>.

Além disso, James Marins sustenta que é uma ação “que pode ser proposta pelo contribuinte”. Parece claro que a ação anulatória fiscal pode ser proposta não só pelo contribuinte, mas também pelo responsável tributário.

Por fim, a definição do referido professor da Pontifícia Universidade Católica do Paraná explicita que se busca “a obtenção de sentença de conteúdo anulatório”. Embora correta tal afirmação, merece ser ressaltado que a sentença terá conteúdo preponderantemente anulatório ou desconstitutivo, pois, certamente, será também declaratória e condenatória quando houver condenação da Fazenda nos ônus sucumbenciais.

Por todo o exposto, propõe-se o seguinte conceito: “ação anulatória tributária” é uma ação de conhecimento em que se busca sentença de natureza preponderantemente desconstitutiva, que modifique ou extinga a relação jurídico-tributária decorrente de ato administrativo ou de decisão administrativa.<sup>32</sup>

### 3. CARACTERÍSTICAS DA AÇÃO ANULATÓRIA TRIBUTÁRIA

#### 3.1. Objeto e cabimento

Na ação anulatória, o sujeito passivo da obrigação tributária busca (a) anular ato administrativo de imposição tributária ou de penalidade (lançamento ou auto de infração) ou (b) invalidar decisão administrativa em matéria tributária que lhe foi contrária. Portanto, é imprescindível que haja um ato administrativo tributário como um lançamento ou um auto de infração ou então uma decisão administrativa desfavorável ao contribuinte<sup>33</sup>.

Ao contrário das ações declaratórias que visam à formação de uma certeza jurídica, as ações anulatórias têm como pressuposto obrigatório um ato administrativo ou uma decisão administrativa que se objetiva desconstituir parcialmente ou completamente.

É possível enumerar alguns dos vícios que geram a possibilidade de desconstituição de lançamentos, de autos de infração e de decisões administrativas por meio da ação anulatória tributária:

- lançamento efetuado sobre ente ou objeto imune ou isento (e.g. lançamento de IPTU sobre templos ou sobre imóveis tombados);
- lançamento efetuado sobre hipóteses de não incidência tributária pura (e.g. lançamento de IPVA em razão da propriedade de bicicleta);
- lançamento efetuado sem a ocorrência do fato gerador (e.g. autoridade administrativa, por equívoco, vislumbrou renda que não foi auferida pelo sujeito passivo, lançando Imposto de Renda);
- lançamento efetuado com vício em um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (critérios material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo);
- lançamento efetuado em desrespeito a um dos princípios ou demais limitações ao poder de tributar (e.g. não houve obediência ao princípio da anterioridade);
- vício formal no lançamento ou no auto de infração;
- violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório em âmbito administrativo, prescritos pelo artigo 5º, LV, da Constituição da República.

Como são incontáveis os defeitos do lançamento tributário que podem ser impugnados pela ação anulatória tributária, convém indicar duas técnicas que auxiliam na identificação dos aludidos vícios: (a) verificação da existência de erro de direito ou de erro de fato no ato proferido pela autoridade fazendária e (b) verificação de equívoco na aplicação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Quanto ao método da verificação da existência de erro de direito ou erro de fato na elaboração do lançamento ou da decisão administrativa, deve-se investigar se a autoridade fazendária (a) cometeu equívoco na interpretação e aplicação das normas jurídicas tributárias, forçando, por exemplo, sua incidência sobre determinados fatos não previstos em lei como geradores de obrigação tributária (erro de direito) ou (b) falhou na percepção dos fatos, formalizando equivocadamente lançamento ou auto de infração (erro de fato).

31 Duplo Grau Obrigatório n. 2004.009.01039, Desembargador Orlando Secco, Primeira Câmara Cível do TJ-RJ.

32 Não se fez menção ao sujeito passivo da obrigação tributária como titular desta demanda, pois a ação anulatória fiscal pode ser ajuizada inclusive por quem não é sujeito passivo de obrigação tributária, como aquele que busca restituição administrativa (artigo 169 do CTN).

33 LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo judicial tributário. Execução fiscal e ações tributárias*. 4. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 281.

Exemplificando, foi considerada erro de direito a tributação dos salões paroquiais anexos aos templos, que são considerados imunes. A interpretação correta do artigo 150, VI, “b”, da Constituição da República, segundo o Supremo Tribunal Federal<sup>34</sup>, é a de que os salões paroquiais estão imunes, por estarem relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa. Por outro lado, é erro de fato o equívoco da autoridade administrativa que lança tributo sobre renda que não foi auferida por determinado indivíduo, mas, sim, por um homônimo.

O segundo método para a identificação de vício no ato administrativo é o da verificação de falha na aplicação de algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. Se o vício atinge qualquer dos critérios (ou aspectos, ou elementos constitutivos, como preferem alguns doutrinadores) da norma de incidência tributária, o ato administrativo poderá ser objeto de ação anulatória fiscal. Viola-se:

- o critério material quando há lançamento apesar de o sujeito passivo não ter praticado a conduta prevista na norma de incidência tributária;
- o critério temporal quando o lançamento considera ocorrido o fato gerador em momento distinto do determinado pela lei;
- o critério espacial quando o lançamento considera ocorrido o fato gerador fora dos limites territoriais previstos na norma de incidência;
- o critério quantitativo quando o lançamento identifica equivocadamente o montante devido<sup>35</sup>;
- o critério subjetivo quando há lançamento sobre pessoa diversa da definida em lei ou então realizado por Fazenda Pública que não possui competência para instituir o tributo lançado.

Outra possibilidade de ação anulatória, inclusive prevista nos artigos 156, IX, e 169 do Código Tributário Nacional, é aquela movida contra decisão administrativa contrária ao sujeito passivo da obrigação tributária.

As decisões administrativas que comumente são impugnadas por ação anulatória fiscal são as que por algum erro do órgão julgador fazendário (a) não acolheram a impugnação administrativa de lançamento, (b) não reconheceram determinados direitos do contribuinte ou do responsável tributário, tais como restituição administrativa de tributos pagos indevidamente,

34 RE 253464/SP – Rel. Min. Sepúlveda Pertence – DJ 19/04/05.

35 Seja por apurar erroneamente a base de cálculo, seja por fixar equivocadamente a alíquota.

isenção, créditos etc. e (c) realizaram classificação fiscal inadequada em prejuízo do sujeito passivo da obrigação tributária.

Concluindo este tópico, deve-se ressaltar que o ajuizamento da ação anulatória importa renúncia ao processo administrativo tributário que trata exatamente do mesmo objeto, conforme disposto no parágrafo único do artigo 38 da Lei n. 6.830/80. O objetivo desta norma é evitar que a discussão tributária na esfera administrativa se dê concomitantemente com a esfera judicial<sup>36</sup>.

### 3.2. Legitimidade

Como ressalta Alexandre Câmara, “têm legitimidade para a causa os titulares da relação jurídica deduzida pelo demandante, no processo”<sup>37</sup>. Com efeito, aquele que ajuíza uma ação anulatória sustenta que há uma relação jurídica entre ele, que sofreu o lançamento ou a decisão administrativa desfavorável, e a Fazenda Pública, que realizou o lançamento ou proferiu a decisão administrativa contrária. Portanto, tem legitimação ativa ordinária quem sofreu o lançamento tributário ou a decisão administrativa desfavorável, que, em regra, será o sujeito passivo da obrigação tributária (o contribuinte ou o responsável).

Se este sujeito passivo indicado pela regra-matriz de incidência tributária transfere, por um contrato ou por outra convenção particular, o dever de pagar o tributo a um terceiro<sup>38</sup>, tal negócio jurídico, por si só, não é capaz de atribuir legitimidade ativa *ad causam* àquele que efetivamente pagou o tributo, pois este não integra a relação jurídico-tributária estabelecida pela lei. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está fixada exatamente neste sentido<sup>39</sup>.

De fato, o artigo 123 do Código Tributário Nacional dispõe que “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

36 LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo judicial tributário. Execução fiscal e ações tributárias*. 4. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 281.

37 CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. v. 1, p. 108.

38 É muito comum nos contratos de locação ou de comodato de imóveis que as partes transacionem sobre a obrigação de pagar os tributos fundiários.

39 RESP 721862/RJ – Primeira Turma – Rel. Luiz Fux – DJ 18/05/06.

Vale destacar que o raciocínio anteriormente explicitado não sofre qualquer influência do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que claramente não se aplica às ações anulatórias tributárias, mas somente às ações de repetição de indébito.

Outro aspecto interessante é o da legitimação extraordinária para o ajuizamento das ações anulatórias, que ocorre sempre que a lei autoriza alguém a ir a juízo, em nome próprio, na defesa de interesse alheio.

O inciso III do artigo 8º da Constituição da República autoriza aos sindicatos que atuem como legitimados extraordinários na defesa dos interesses dos seus associados. Não há qualquer impedimento de que esses interesses sejam de ordem tributária, sendo, na prática, comum o ajuizamento de ações anulatórias fiscais por tais entidades.

As associações legalmente constituídas e em funcionamento há pelo menos um ano podem impetrar mandado de segurança coletivo, na condição de legitimados extraordinários, a favor de seus associados, inclusive em matéria tributária, conforme previsto no inciso LXX do artigo 5º da Constituição de 1988. Se podem o mais (impetrar o aludido remédio constitucional), podem o menos (ajuizar ação anulatória fiscal).

Por outro lado, segundo o Supremo Tribunal Federal, os partidos políticos e o Ministério Público não têm legitimidade ativa para atuarem em matéria tributária, pois devem se restringir à defesa de interesses difusos.

De acordo com o Guardião da Constituição, a exigência tributária atinge os interesses de um grupo ou classe de pessoas, não os direitos concomitantemente de “todos e de cada um dos membros da sociedade”. Não podem, portanto, os partidos políticos e o Ministério Público substituírem os cidadãos na defesa de seus interesses individuais que devem ser postulados em juízo por meio de ações próprias<sup>40</sup>.

Depois de identificados os legitimados ativos ordinários e extraordinários para o ajuizamento da ação anulatória fiscal, deve ser lembrado que os legitimados passivos serão aqueles entes que proferiram o ato ou a decisão administrativa que se deseja anular, não existindo maiores dificuldades em identificá-los.

### 3.3. Interesse de agir

“Interesse de agir” ou “interesse processual” pode ser definido como “utilidade do provimento jurisdicional

<sup>40</sup> Conferir informativos do Supremo Tribunal Federal 372 (RE 196.184) e 405 (RE 379.495).

pretendido pelo demandante<sup>41</sup>. O Poder Judiciário só deve agir quando for útil a prestação jurisdicional. Esta utilidade do provimento jurisdicional que determina a existência de interesse de agir é confirmada quando presente o binômio necessidade/adequação.

Há muitos casos possíveis de inexistência de interesse de agir na modalidade “necessidade da tutela jurisdicional” no ajuizamento de uma ação anulatória. Exemplificando, poderia se pensar em uma ação anulatória ajuizada para desconstituir lançamento tributário já invalidado previamente em processo administrativo tributário.

Quanto à ausência de interesse de agir na modalidade “adequação do provimento jurisdicional pleiteado”, poderia se cogitar no caso de o contribuinte ajuizar ação anulatória fiscal com o fito de anular lançamento de tributo já pago. Se já houve o pagamento do tributo, não há qualquer utilidade na anulação do lançamento, pois a obrigação tributária e, conseqüentemente, a relação jurídica tributária já foram extintas pelo pagamento.

Nos casos apontados, houve falha na elaboração dos pedidos autorais que, se julgados procedentes, resultariam processualmente inúteis, seja por ausência de necessidade, seja por inexistência de adequação. Situação diversa ocorre quando o autor da ação a denomina de forma equivocada, mas formula corretamente seus pedidos.

Se o autor, na primeira página de sua petição inicial, escreve que propõe uma “ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária” ou uma “ação de repetição de indébito”, mas, na descrição dos fatos, na apresentação dos fundamentos e, principalmente, nos seus pedidos, requer a anulação de um lançamento ou de uma decisão administrativa tributária, está, na verdade, ajuizando uma ação anulatória, embora tenha se equivocado ao nomeá-la. Nesses casos o interesse de agir está presente.

Em suma, o artigo 282 do Código de Processo Civil não obriga o autor a explicitar em sua petição inicial o nome da ação proposta; entretanto, a legislação processual não dispensa a apresentação precisa dos fatos, dos fundamentos jurídicos e, especialmente, dos pedidos, sendo que estes últimos serão decisivos para a identificação da ação proposta.

<sup>41</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. *Execução civil*. São Paulo: RT, 1987. v. 1, p. 266 *apud* CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. v. 1, p. 113.

### 3.4. Tutela antecipada e medidas cautelares

Tutela antecipada e medida cautelar são provimentos jurisdicionais de cognição sumária que se diferenciam basicamente por esta ter natureza instrumental enquanto aquela possui natureza satisfativa. Na tutela antecipada, o que se deseja é antecipar parcialmente ou totalmente o provimento jurisdicional que só ao fim do processo judicial se obteria<sup>42</sup>, ao passo que, na medida cautelar, o intuito é obter um provimento jurisdicional instrumental, que garanta a efetividade da decisão final na ação de conhecimento ou na ação de execução<sup>43</sup>.

Quanto ao provimento jurisdicional buscado na tutela antecipada, ou se requer exatamente o que se obteria somente ao fim do processo (antecipação de tutela total) ou se requer apenas um ou alguns dos efeitos jurídicos que seriam produzidos com a sentença (antecipação de tutela parcial).

Nas ações anulatórias fiscais que objetivam combater lançamento tributário, jamais será possível uma antecipação de tutela total, por expressa vedação legal. Com efeito, nessas ações se busca a anulação do lançamento, com a consequente extinção do crédito tributário. Ocorre que, de acordo com o inciso X do artigo 156 do Código Tributário Nacional, apenas a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário.

Portanto, não será possível a extinção do crédito tributário antes do trânsito em julgado, em razão da proibição legal de que seja concedida antecipação de tutela total nesse tipo de ação anulatória.

Por outro lado, é possível a antecipação de tutela parcial em ações anulatórias fiscais. Quando o autor requer a antecipação da tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário durante o curso da lide, está buscando antecipar um dos efeitos do provimento jurisdicional final que é o de tornar inexigível o crédito tributário. Fica claro que, com o provimento jurisdicional antecipatório, o crédito tributário não será extinto (artigo 156, X, do CTN), mas sua exigibilidade estará suspensa (artigo 151, V, do CTN).

Em uma ação anulatória, quando o autor requer tutela antecipada para que seja fornecida pela autoridade fazendária uma certidão positiva com efeitos de negativa, está

pleiteando uma tutela antecipada parcial. O efeito da decisão final que se deseja antecipar é aquele que permite ao autor praticar os atos e negócios jurídicos que estão ordinariamente vedados àqueles que possuem débitos de natureza tributária.

Ainda sobre as tutelas antecipadas, é comum o autor de ação anulatória tributária pedir antecipação da tutela para realizar depósito judicial. Trata-se de equívoco, eis que a tutela antecipada e o depósito judicial são causas distintas de suspensão da exigibilidade. A primeira encontra previsão no inciso V e a segunda, no inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

O depósito judicial do tributo é um direito potestativo do contribuinte que deseja ver suspensa a exigibilidade do crédito, não estando sujeito à autorização do juiz. O correto é o contribuinte apenas requerer guia para depositar o tributo, e não autorização para o depósito.

Situação diferente ocorre quando o contribuinte requer tutela antecipada para suspender a exigibilidade do tributo, sem se valer do seu direito de depositar judicialmente, e o magistrado condiciona a tutela de urgência ao depósito. Nesse caso, o juiz poderá estar errado ou correto, dependendo dos fundamentos da sua decisão.

O magistrado estará equivocado se vislumbrou a presença dos requisitos previstos no artigo 273 do Código de Processo Civil para a concessão da tutela antecipada: (a) verossimilhança das alegações do requerente (*fumus boni iuris*) e (b) risco de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*) ou nítido propósito protelatório do réu e, mesmo assim, entendeu necessário o depósito previsto no artigo 151, II, do CTN. Como visto, o inciso V do mesmo artigo tem, por si só, força normativa suficiente para fundamentar a suspensão da exigibilidade sem necessidade do depósito judicial previsto no inciso II.

Situação diversa ocorre quando o magistrado não verifica com clareza a presença dos requisitos autorizadores da tutela antecipada. Nesses casos, se o magistrado não vislumbrou claramente a verossimilhança das alegações autorais, poderá, não com fundamento no artigo 273 do CPC, mas com base no seu poder geral de cautela (que, de acordo com o artigo 798 do CPC, exige basicamente o *periculum in mora*<sup>44</sup>), “vedar a prática de

42 MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Novo processo civil brasileiro*. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 87.

43 GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3, p. 151.

44 James Marins sustenta que, mesmo não aparecendo expressamente no artigo 798 do CPC, o *fumus boni iuris* é uma condição implícita indispensável para a concessão da medida cautelar. James Marins, em seu livro *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 465.

determinados atos” (artigo 799 do CPC), que concretamente poderiam ser os atos de cobrança do crédito tributário.

Apenas nessa situação, poderá exigir do demandante um depósito de natureza contracautelar, que serve como garantia (caução) à Fazenda Pública. Este depósito é incondutível com aquele previsto no inciso II do artigo 151 do CTN. As diferenças são manifestas, podendo aquele depósito ser realizado em bens diferentes de dinheiro, não ser integral etc., o que não é admissível em relação ao depósito previsto no artigo 151 do Código Tributário.

Como visto, o magistrado pode se valer do seu poder geral de cautela, em instrumentos jurídicos que não se confundem com a tutela antecipada. Não se pode negar que um pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário também pode servir de instrumento para garantir a efetividade do provimento jurisdicional que está sendo pleiteado na ação anulatória. É razoável admitir que tal pedido possui, simultaneamente, caráter satisfativo, pois antecipa parcialmente um dos efeitos da tutela, e caráter instrumental, porque garante a efetividade do provimento final do processo de conhecimento.

Há casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário será instrumento necessário para a subsistência da pessoa jurídica durante o trâmite da ação anulatória. De fato, não terá eficácia a sentença favorável ao autor da ação anulatória tributária, se esse suposto devedor teve seus bens leiloados ou então decretada a sua falência em razão do prosseguimento da cobrança do crédito tributário impugnado.

Ainda quanto ao depósito previsto no inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional, deve ser lembrado que é processualmente admissível o ajuizamento de ações cautelares preparatórias ou incidentais de depósito que correrão apenas à ação anulatória fiscal. Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, acertadamente, tem entendido que se trata de procedimento aceitável, porém desnecessário e de má técnica, podendo o depósito ser efetuado na própria ação anulatória. O referido tribunal destaca, inclusive, que, nesse tipo de ação cautelar, não cabe a condenação da Fazenda em honorários advocatícios<sup>45</sup>, se não houver resistência.

45 RESP 286.443/RS – Segunda Turma – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJ 17.10.2005.

Independentemente de ser feito na própria ação anulatória fiscal ou em ação cautelar, o depósito previsto no artigo 151, II, do CTN deve ser integral e em dinheiro para suspender a exigibilidade do crédito tributário<sup>46</sup>. Caso seja efetuado após a data de vencimento, sem os acréscimos legais exigidos pela Fazenda, não será apto a suspender a exigibilidade.

Na ação cautelar preparatória ou incidental à ação anulatória, o autor poderá simplesmente requerer a suspensão da exigibilidade sem fazer qualquer menção a depósito judicial, tentando demonstrar a presença do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora* ou evidente intuito protelatório do réu (artigo 151, V, do CTN combinado com 173 do CPC).

De modo geral, em relação ao pleito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não se recomenda o ajuizamento de ações cautelares (que expõem o demandante à condenação nos ônus da sucumbência), mas o pedido de antecipação de tutela ou de medida cautelar<sup>47</sup> nos autos da ação anulatória tributária.

Concluindo, deve ser dito que o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, se o autor da ação obtém medida cautelar ou tutela antecipada e estes provimentos de cognição sumária são cassados posteriormente, há necessidade de se pagarem os juros moratórios e os demais acréscimos legais de todo o período em que a exigibilidade esteve suspensa<sup>48</sup>. Fundamenta seu entendimento no seguinte argumento:

[...] o provimento liminar, seja em sede de Mandado de Segurança, seja por via de antecipação de tutela, decorre sempre de um juízo provisório, passível de alteração a qualquer tempo, quer pelo próprio juiz prolator da decisão, quer pelo Tribunal ao qual se encontra vinculado. A parte que o requer fica sujeita à sua cassação, devendo arcar com os consectários decorrentes do atraso ocasionado pelo deferimento da medida [...] a denegação final opera efeitos *ex tunc*<sup>49</sup>.

46 Enunciado 112 da súmula da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça.

47 Sobre a diferença entre ação cautelar e medida cautelar, conferir FILHO, Vicente Greco. *Direito processual civil brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3, p. 152.

48 Exceção prevista pelo artigo 63, § 2º, da Lei 9430/96 relativa aos tributos federais, que concede trinta dias para o pagamento sem acréscimos contados da cassação da tutela de urgência.

49 RESP 132.616/RS – Segunda Turma – Rel. Min. Franciulli Netto – DJ 26/03/2001; RESP 205.301/SP – Segunda Turma – Rel. Min. Eliana Calmon – DJ 09/10/00.

#### 4. CONCLUSÃO

As questões doutrinárias envolvendo as ações anulatórias tributárias são inúmeras e quase todas interessantes. O presente artigo tentou aprofundar a análise teórica deste instrumento processual, sem deixar de fazer rápidas referências a algumas discussões jurisprudenciais pertinentes ao tema.

Todas as críticas elaboradas têm como escopo o aprofundamento teórico da matéria, devendo ficar registrada a admiração que o autor deste modesto estudo nutre pelos juristas citados ao longo do texto.

#### 5. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo tributário*. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: RT, 2007.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual Civil*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. v. I.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASSONE, Vittorio. CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo tributário: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do processo*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

COIMBRA, J. R. Feijó. *A defesa do contribuinte*. Rio de Janeiro: Destaque, 1995.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 11. ed. aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995. v. 1.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo judicial tributário. Execução fiscal e ações tributárias*. 4. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 2. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Dialética, 2002.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Novo processo civil brasileiro*. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 17. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.