

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**

**SABRINA KINDLEIN**

**AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO E  
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONFRONTO**

**Rio de Janeiro**

**Março 2009**

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO GERAL .....</b>	<b>02</b>
<b>CAPÍTULO 2 - AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO .....</b>	<b>03</b>
<b>CAPÍTULO 3 - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL .....</b>	<b>08</b>
2.1 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE .....	10
<b>CAPÍTULO 3 - CONFRONTO ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO E EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL .....</b>	<b>12</b>
3.1 FUNGIBILIDADE DAS AÇÕES .....	18
3.2 MEDIDA CAUTELAR PARA ANTECIPAÇÃO DA GARANTIA .....	20
<b>CAPÍTULO 4 - CONCLUSÃO .....</b>	<b>21</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>23</b>

## CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO GERAL

O Direito Tributário é uma das áreas mais complexas do mundo jurídico, não apenas pela infinidade de normas que regulam as relações tributárias, mas também pela rejeição que a matéria normalmente enfrenta entre os juristas e contribuintes. E outra não poderia ser a conclusão em relação às normas de Direito Processual Tributário, que se prestam à justa aplicação do direito material.

Apesar de tal complexidade e rejeição, as normas, tanto de Direito Tributário quanto de Direito Processual Tributário, mostram-se essenciais para a organização social. Devem existir não apenas em decorrência da falibilidade inerente à natureza humana, que faz com que o indivíduo deixe de cumprir as normas por sim mesmo criadas, mas por tratarem de bem essencial para a subsistência dos indivíduos: seu patrimônio.

Tendo em vista que o Direito Tributário é direito público, onde um dos pólos da relação jurídica é o Estado, suas normas merecem ainda mais atenção, para que se tente alcançar sempre uma relação jurídica tributária sem que se prejudique o Estado, em seu poder de arrecadação, e o contribuinte, em seu dever de contribuição.

Neste sentido, o presente trabalho busca enfrentar situação processual típica, onde o direito positivo não possui autonomia necessária para equacionar certos inconvenientes processuais, despertando inevitáveis vicissitudes. O fisco, como Administração Pública de uma maneira geral, constitui seus próprios títulos executivos, unilateralmente; assim, pretende, pela via executiva, ver adimplido seu crédito. O contribuinte, por sua vez, não concordando com a exação, deve defender-se através de Ação Anulatória de Lançamento ou Embargos à Execução. Destas duas possibilidades de ação do contribuinte, é que surgem as lacunas processuais, conforme se passa a expor.

## CAPÍTULO 2 - AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO

Lançamento tributário é ato-dever do agente administrativo, por meio do qual este identifica os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, determinando e quantificando a prestação que é devida pelo segundo ao primeiro.

Conforme aduz Hugo de Brito Machado Segundo<sup>1</sup>, o ato de lançamento “aperfeiçoa” a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos de liquidez, certeza e exigibilidade. A partir de então passa a existir o crédito tributário.

Após o lançamento, transcorrido eventual processo administrativo, caso haja impugnação, e proferida decisão final desfavorável ao contribuinte, o crédito tributário está definitivamente constituído. O fisco, não obtendo êxito em uma cobrança “amigável”, deve inscrever o crédito em dívida ativa e posteriormente executá-la judicialmente.

Após o lançamento, não havendo impugnação e não alcançando, o fisco, êxito em uma cobrança extrajudicial, este igualmente deve executar seus créditos.

Neste sentido, a Ação Anulatória de Lançamento busca a desconstituição do ato administrativo de lançamento em decorrência de nulidade nele encontrada (ilegalidade ou inconstitucionalidade da exação, vícios no lançamento, ilegitimidade passiva, decadência e prescrição, dentre outras hipóteses). A nulidade pretendida pode ser alcançada em decorrência de aspecto meramente formal, o que permite a constituição futura de novo título extrajudicial, ou em decorrência de aspecto material, onde fica reconhecida a inexistência da obrigação tributária pretendida pela autoridade fiscal.

Júlio M. de Oliveira<sup>2</sup> propõe o seguinte conceito à Ação Anulatória de Lançamento:

“(…) meio de provocação do Poder Judiciário, a ser proposto pelos interessados contribuintes ou terceiros em face da Fazenda Pública ou de entidades parafiscais, com vistas a desconstituir o lançamento ou os créditos constituídos nos termos do art. 150 do CTN, sejam decorrentes de obrigação tributária ou de descumprimento

---

<sup>1</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

<sup>2</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de. *Ação Anulatória de Débito Fiscal*. In *Processo Tributário Analítico*/coordenador: Paulo César Conrado. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 76 e 77

de deveres instrumentais tributários ou provenientes de penalidades advindas de normas sancionatórias tributárias ou, ainda, na hipótese de decisão administrativa denegatória de restituição nos termos do art. 169 do CTN. O provimento jurisdicional desta ação possui, pois, conteúdo constitutivo negativo ou meramente constitutivo, na hipótese especial do art. 169 do CTN.”

A Ação Anulatória é distinta da Ação Declaratória, prevista no art. 4º do CPC, pois esta última se restringe à existência ou não de relação jurídica tributária, enquanto aquela visa à desconstituição do ato de lançamento. A Ação Declaratória, entretanto, pode assumir caráter preventivo, no caso de o contribuinte, por exemplo, propô-la antes da constituição do crédito tributário, caso em que poderá ser decretada a nulidade do lançamento.

Apesar do caráter desconstitutivo de que é dotada a decisão proferida em uma Ação Anulatória de Lançamento, não se pode limitar a concepção de todos os seus efeitos. Paulo César Conrado<sup>3</sup> bem aborda esta visão ampliada da medida judicial:

“as anulatórias de débito fiscal podem conter, ademais dessa sua particular eficácia, um típico ‘projeto declaratório’: julgando-a procedente, o Estado-juiz, não apenas feriria a norma individual e concreta já produzida, mas também proibiria o Estado-fisco, em condições fácticas e normativas idênticas, de novas autuações.”

Hugo de Brito Machado Segundo<sup>4</sup>, ao enquadrar a Ação Anulatória como ação de conhecimento, também reconhece a decisão proferida em sede de Ação Anulatória como decisão que “diz de quem é o direito”, além de desconstituir relação jurídica anterior:

“Diz-se ‘de conhecimento’ a tutela por meio da qual o Judiciário afirma a existência, ou a inexistência, no caso concreto, do direito invocado pela parte. Afere-se a ocorrência de fatos, discute-se a interpretação das normas a ele aplicáveis, e, ao final, declara-se o direito subjetivo decorrente da incidência ali reconhecida. Sua finalidade é a de dizer ‘quem’ é o titular do direito subjetivo (seja apenas declarando a relação preexistente; seja declarando e condenando a parte demandada prestação dele decorrente; seja constituindo situação jurídica nova, ou desconstituindo situação preexistente). Executiva, por sua vez, é a tutela na qual não se perquire sobre a existência do direito, seja porque já reconhecido por sentença, seja porque presumido em certos títulos extrajudiciais: busca-se tão somente, o adimplemento forçado do direito.”

Por meio de uma postura preventiva, normalmente a Ação Anulatória de Lançamento contempla pedido de antecipação de tutela, buscando-se a suspensão da exigibilidade do crédito, posto que o lançamento tributário traz incalculáveis implicações para o exercício da atividade empresarial, tal como a inscrição no Cadastro de Inadimplentes –

---

<sup>3</sup> CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 232.

<sup>4</sup> *opus citatum*, p. 240.

CADIN, a vedação de expedição de Certidão Negativa de Débito (CND) ou Certidão Positiva com Efeito de Negativa.

Caso a parte tenha sucesso no deferimento da antecipação da tutela, restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário (Art. 151, V, do CTN), o que impedirá o ajuizamento da Execução Fiscal por parte da Fazenda Pública. Não obstante, muitos juízes têm condicionado a concessão da medida antecipatória ao efetivo depósito do *quantum* exigido pela Fazenda Pública, desvirtuando as disposições contidas no artigo 273 do CPC. Acaba que a exigência do depósito judicial torna-se rotineira no judiciário.

Assim, em outras palavras, a propositura de Ação Anulatória de Lançamento não suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 585, § 1º do CPC, que determina que *a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante de título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução*. Tal interpretação é corroborada pela inexistência da Ação Anulatória no rol de causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário previsto no art. 151 do CTN. Para suspender a exigibilidade do crédito, o autor pode obter a antecipação de tutela, nos termos do art. 273 do CPC e do art. 151, VI, do CTN, ou depositar o valor integral do débito discutido, nos termos do art. 151, II.

O maior desafio dos procuradores dos executados, na atualidade, é obter uma medida liminar sem a exigência do depósito judicial; tal feito demanda uma perspicácia descomunal para alcançarem uma oportunidade que lhes permita demonstrar o bom direito aos magistrados e dar-lhes segurança para o deferimento de uma medida liminar sem a conservadora exigência do depósito.

Importa frisar que o depósito judicial, ainda que este seja entendimento controvertido, pode ser exigência para a suspensão da exigibilidade do crédito, mas não para o ajuizamento da ação, como pretende a Lei de Execuções Fiscais, sob pena de pecar-se duas vezes contra os princípios constitucionais, uma vez contra o princípio da igualdade e outra contra o princípio do acesso ao Judiciário. Assim, é inconstitucional qualquer dispositivo normativo que estabeleça como condição da Ação Anulatória a efetivação de depósito do montante integral do débito, pois não se pode exigir o depósito como condição para que o contribuinte possa discutir a matéria perante o Poder Judiciário.

O art. 151, II, do CTN deve ser interpretado como uma opção concedida ao contribuinte que pretenda ver desde já suspensa a exigibilidade do crédito tributário contra o qual se insurge ou evitar a via executiva, mas jamais como uma condição para o exercício do seu direito de recorrer ao Poder Judiciário.

Quanto ao artigo 585, § 1º, do CPC, tal dispositivo apenas prevê o risco que o contribuinte corre se não fizer “espontaneamente” o depósito previsto pelo artigo 151, II, do CTN. Não fere qualquer preceito constitucional.

O artigo 38, da Lei de Execuções Fiscais - LEF (Lei 6.830/80), é totalmente arbitrário e abusivo, não mais sendo aplicado pela jurisprudência no que tange à exigência do depósito para o reconhecimento da Ação Anulatória.

A discussão em torno da legitimidade ativa *ad causam* ainda é uma constante quando se trata de processo tributário, inclusive quando se trata de Ação Anulatória de Lançamento. Para constatá-la é necessário verificar qual parte possui relação tributária (prevista na regra-matriz de incidência) com a Fazenda Pública, qual possui apenas uma relação decorrente de uma situação fática, bem como qual arcou com o ônus do pagamento do tributo. Nesse sentido, entende Hugo de Brito M. Segundo<sup>5</sup>:

“É por isso que nas hipóteses de repercussão jurídica, têm legitimidade para discutir a forma de tributação não apenas o substituto, mas também o substituído, porquanto o substituído não está legalmente obrigado a suportar transferência de tributo indevido, ou maior que o devido. E, nas hipóteses de repercussão econômica, ainda que haja transferência do ônus do tributo, a legitimidade é somente do sujeito passivo, pois o preço pelo qual este vende suas mercadorias, por exemplo, não tem vinculação com o fato de ser o tributo eventualmente nele ‘embutido’ devido ou não.”

Quanto ao momento adequado para a propositura da Ação Anulatória de Lançamento, existem diferentes posicionamentos na doutrina. Parte dela defende que a Ação Anulatória pode ser ajuizada após a ocorrência do fato jurídico tributário, do fato jurídico do não-pagamento ou do fato jurídico a não implementar o dever instrumental. Todavia, outra grande parte dos doutrinadores entende que o momento adequado é após a constituição da obrigação tributária (lançamento ou autolancamento), posição a qual ora se filia.

---

<sup>5</sup> *opus citatum*, p. 247.

Quanto ao ajuizamento de Ação Anulatória de Lançamento após o transcurso do prazo para apresentação dos Embargos à Execução, tratar-se-á a seguir, em capítulo próprio, quando se fizer o cotejo da Ação Anulatória de Lançamento e dos Embargos à Execução.

Não se pode deixar de mencionar os efeitos do trânsito em julgado de decisão final proferida em ação Anulatória de Lançamento. A sentença que considera o lançamento inválido não pode determinar o prosseguimento da Execução Fiscal, ainda que quanto apenas à parcela dos créditos discutidos. O juiz não pode corrigir o lançamento, que é ato próprio do agente administrativo; pode apenas anulá-lo, em respeito ao artigo 142 do CPC.

### **CAPÍTULO 3 - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

O processo de Execução Fiscal é disciplinado pela Lei n. 6.830/80 (LEF) e pelo Código de Processo Civil, subsidiariamente. Trata-se de um processo de execução por quantia certa, fundado na Certidão de Dívida Ativa (CDA), título extrajudicial que, embora constituído unilateralmente, possui presunção (relativa) de liquidez e certeza.

O sujeito passivo pode ser o contribuinte, o responsável tributário ou o co-responsável (fiador, espólio, massa, responsável nos termos da lei por dívidas tributárias e os sucessores a qualquer título – art. 4º Lei 6.830/80).

Embargos à Execução é uma ação de conhecimento através da qual o Executado exporá sua defesa e terá ampla oportunidade de produção de provas, sempre buscando a desconstituição do título executivo extrajudicial, qual seja: a Certidão de Dívida Ativa, onde está retratado o lançamento. Não é uma “contestação” à Execução Fiscal, mas sim uma ação autônoma, embora tramite em apenso à respectiva Execução cujo título extrajudicial se impugna. Daí não a permitir-se que os Embargos contenham pedido de reconvenção.

No âmbito dos Embargos só se pode discutir a existência, a validade e a exigibilidade do crédito tributário.

Hugo de Brito Machado Segundo defende não ser razoável a vedação imposta pelo art. 16 da LEF quanto à possibilidade de pedido de compensação via Embargos. Não há amparo legal para que o ente público postergue sua dívida e, paralelamente, exija judicialmente outros valores do executado. Alega que, neste caso, o encontro de contas é medida lógica, em atendimento ao princípio da razoabilidade.

Com todo respeito ao nobre jurista, não se pode comungar de tal entendimento, tendo em vista que, permitir que os Embargos à Execução versem, também, sobre pedido de compensação, é acrescentar relevante elemento novo à discussão, que merece tratamento em via própria, especialmente em decorrência da possibilidade de levantar-se nova discussão que exija maior produção de provas e venha a causar tumulto processual.

Depois de garantido o juízo e apresentados os Embargos à Execução, a Execução Fiscal é suspensa, face ao efeito suspensivo concedido aos Embargos. Durante o trâmite destes, apenas admite-se, na ação executiva, a discussão acerca da garantia oferecida.

Apesar do entendimento diverso de alguns juristas frente ao exposto no artigo 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80, para que sejam conhecidos e processados os Embargos não é necessário que todo o valor da dívida seja garantido. Tal preceito tem como fundamento o quanto disposto no artigo 40 do mesmo diploma.

Neste diapasão, defende Hugo de Brito M. Segundo<sup>6</sup>:

“Conforme expressão literal do art. 40 da Lei n. 6.830/80, a completa ausência de bens que garantam a execução implica a sua suspensão. Em casos assim, a questão que se coloca é a de saber se o executado pode opor embargos, em razão da impossibilidade material de adimplir a exigência legal feita pelo art. 16, § 1º, da Lei de Execuções Fiscais. Questão que é respondida afirmativamente por respeitáveis processualistas, pois, na específica hipótese de inexistência de bens que permitam ao executado atender ao ônus da segurança do juízo, a limitação do seu direito de ação à penhora de bens se afigura ‘totalmente inútil’ (e, por isso mesmo, injustificável), já que em nada contribui para assegurar o direito de ação (executiva) do credor’. Seja como for, nessa hipótese de completa ausência de bens, mesmo quem não admite a tese acima transcrita, e opta por amesquinhar princípios constitucionais em favor da exegese literal de dispositivo de lei ordinária, reconhece que a alternativa à admissão dos embargos seria a suspensão da execução nos moldes do art. 40 da LEF. “Assim, estaria de todo modo aberta para o executado a via da ação anulatória, que, em razão da suspensão da execução pela ausência de bens, teria praticamente os mesmos efeitos da ação de embargos.”

“Caso a garantia não tenha sido suficiente para satisfazer toda a quantia executada, mas tenha sido opostos embargos do executado, é admissível que a execução continue, em relação à parte não garantida, *mas obviamente só até o momento em que ocorrer a complementação da garantia.*”

Ocorre que um dos pressupostos que justifica a constitucionalidade da exigência da garantia do juízo como condição para o ajuizamento de Embargos é o fato de que, até então, o patrimônio do executado não está ameaçado de ser diminuído. Como o que se busca, através dos Embargos à Execução, é a defesa do patrimônio do executado, que foi constrito; ainda que realizada a constrição de forma parcial, é inafastável o direito do executado à apresentação de Embargos à Execução, sob pena de deixar desprotegido o pouco patrimônio que tinha para tentar garantir a dívida e de violar o quanto disposto nos incisos XXXV e LV do art. 5º da Constituição Federal.

---

<sup>6</sup> *opus citatum*, pp. 290 e 313.

Já basta dar-se efeito de liquidez e certeza à CDA, que é um instrumento produzido unilateralmente. Para que não se obstaculize ainda mais o direito de defesa do executado e do seu patrimônio, não se pode admitir que os Embargos não sejam aceitos pela inexistência de bens suficientes para a garantia do juízo.

O início da contagem do prazo de 30 dias para a apresentação de Embargos à Execução se dá quando da aceitação, pelo juiz, da garantia ofertada e a respectiva formalização da penhora, ainda que apresentados bens insuficientes para a garantia total do juízo.

Ainda que o executado não apresente Embargos, a Execução Fiscal não embargada não faz coisa julgada, pois não há julgamento do mérito. Assim, nada impede que o executado pague o débito que lhe está sendo exigido e, posteriormente, ajuíze Ação de Repetição de Indébito para enfrentar o mérito e buscar o que supostamente lhe foi cobrado de forma indevida.

O principal objetivo dos Embargos à Execução é obter a invalidação, total ou parcial, do título executivo, e, por conseguinte, obter a extinção por ele aparelhada.

## 2.1 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

A exceção de pré-executividade surgiu em decorrência das inúmeras Execuções Fiscais promovidas pela Fazenda Pública. É uma criação doutrinária que consiste na defesa apresentada pelo executado na própria ação de execução fiscal sem que tenha que dispor do seu patrimônio para garantir o juízo e sem que tenha que ajuizar embargos à execução.

Em respeito ao princípio da proporcionalidade, é cabível quando configurada uma situação em que não existem sequer condições de a Execução Fiscal ser recebida, situação que o juiz poderia conhecer de ofício ou que poderia ser facilmente demonstrada pelo

executado, independentemente de dilação probatória. Não deve tratar de matérias que podem ser objeto de Embargos à Execução.

O acolhimento da exceção de pré-executividade dá ensejo à extinção da Ação de Execução, decisão contra a qual a Fazenda Pública pode interpor Recurso de Apelação, nos moldes do artigo 475 do CPC, incisos II e III. Em contrapartida, o não acolhimento da exceção de pré-executividade gera ao excipiente a oportunidade de apresentar Agravo de Instrumento.

Tem legitimidade para sua apresentação qualquer réu que conste indevidamente no polo passivo de uma Execução Fiscal, desde que não seja necessária dilação probatória para comprovar o não cabimento da via executiva contra si ajuizada.

O momento ideal para sua apresentação é antes de transcorrido o prazo para ajuizamento dos Embargos à Execução, entretanto há entendimento no sentido de que pode ser apresentada a qualquer tempo. Por este motivo, muitas vezes é utilizada (inclusive em algumas situações indevidamente) em casos que o executado deixou transcorrer *in albis* o prazo para ajuizamento dos Embargos à Execução.

Em regra, a apresentação de exceção de pré-executividade não tem o condão de suspender o trâmite do processo de execução, mas podem-se mencionar casos em que o juízo da Execução concede tal efeito, a fim de não ignorar qualquer questão relevante trazida pela Exceção que possa mudar o rumo da Execução Fiscal.

### **CAPÍTULO 3 - CONFRONTO ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO E EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

Apesar das claras diferenças existentes entre Ação Anulatória de Lançamento e Embargos à Execução, acima expostas, não se pode deixar de mencionar que, em determinadas situações, as duas medidas podem vir a convergir, ambas tratando da mesma relação tributária. Nestes casos, urge abordar o tratamento adequado que se deve dar a cada uma delas.

O pedido é um dos elementos classificadores da toda ação; está efetivamente capacitado para definir a sua natureza.

No caso da Ação Anulatória, o pedido formulado pelo autor é a anulação/desconstituição do lançamento. É aconselhável que seja elaborado na forma mais abrangente possível, de modo a viabilizar a obtenção de uma decisão que contemple a impossibilidade de o fisco realizar qualquer outro lançamento futuro baseado na relação obrigacional tributária que, na oportunidade da decisão, foi considerada inexistente.

Ainda na Ação Anulatória, a causa de pedir próxima é o vício existente no lançamento vergastado e a causa de pedir remota é o próprio lançamento, ou, em sentido lato senso, o processo de constituição do crédito tributário.

Nos Embargos à Execução, o primeiro pedido que deve ser formulado é o de que o título executivo seja considerado insubsistente, motivo pelo qual a Execução Fiscal deve ser extinta. A insubsistência alegada pode ser fundamentada em aspectos formais (o que não impede futuramente uma nova constituição do crédito) ou aspectos materiais. O que se busca, enfim, é a declaração de inexistência de relação jurídica que permita o prosseguimento da Execução Fiscal.

Assim como na Ação Anulatória, a causa de pedir remota dos Embargos à Execução é o lançamento. A causa de pedir próxima é a pretensão do fisco de cobrar o suposto crédito tributário, extrair bens do patrimônio do devedor.

Nesse sentido, curial destacar dois dispositivos do Código de Processo Civil:

"103. Reputam-se conexas duas ou mais ações, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir."

"Art. 105. Havendo conexão ou continência, o juiz de ofício ou a requerimento de qualquer das partes, pode ordenar a reunião das ações propostas em separado, a fim de que sejam decididas simultaneamente."

Observa-se, assim, com clareza, que a Ação Anulatória de Lançamento e os Embargos à Execução são ações conexas, em decorrência da identidade da causa de pedir remota, qual seja, o lançamento, entendimento que também é compartilhado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Enfrentando a matéria, o STJ possui inúmeros julgados proferidos no passado onde considerou que a ação de conhecimento que visa a desconstituir o crédito tributário (lançamento) não pode ser proposta depois da execução, mas somente antes desta. A Corte Superior defende que, após a propositura da Execução Fiscal, o crédito tributário nela exigido somente poderia ser questionado de modo útil em sede de Embargos à Execução.

Hugo de Brito Machado Segundo defende<sup>7</sup> que não é possível invocar a conexão entre a Execução Fiscal e a Ação Anulatória de Lançamento porque seus objetos são completamente diferentes. Alega que as tutelas buscadas são diferentes. Já admite, entretanto, que existe conexão entre os Embargos à Execução e a mencionada Ação Anulatória, pois ambos são processos de conhecimento, com as mesmas partes e finalidades (obter um pronunciamento de mérito a respeito da existência e da validade de um mesmo crédito tributário).

Caso o contribuinte entenda pelo ajuizamento de Ação Anulatória de Lançamento, esta só suspenderá eventual Execução Fiscal se proposta previamente à Execução e se o objeto de ambas for idêntico. Defrontando-se com Ação Anulatória e Execução Fiscal que tenham a mesma causa de pedir, cabe ao juiz, de ofício ou a pedido da parte, determinar a conexão das ações para serem decididas simultaneamente.

---

<sup>7</sup> *opus citatum*, p. 328

A existência de uma Ação Anulatória de Lançamento precedente à Execução Fiscal, ambas possuindo a mesma causa de pedir remota, compele o magistrado a julgar primeiro a ação de conhecimento e, posteriormente, a ação executiva – ou as duas concomitantemente. Caso a Execução Fiscal (lato senso) seja julgada previamente, cabe ao devedor a oposição de Embargos de Declaração e, caso não revista a decisão, Recurso de Apelação ao Tribunal de Justiça.

A Ação Anulatória busca a desconstituição do lançamento. Conforme já comentado, tendo em vista a inconstitucionalidade da exigência de depósito prévio para a admissibilidade da ação, a falta de depósito veda apenas a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, II e Súmula 112 do STJ).

O Superior Tribunal de Justiça, mesmo reconhecendo a conexão entre as ações, esboça entendimento no sentido de que a prejudicialidade capaz de ensejar a paralisação da execução fiscal só se configura quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário na forma do art. 151 do CTN, *ipsis litteris*:

**PROCESSO CIVIL - CPC, ART. 535 - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO – EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO DECLARATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO - CONEXÃO - PARALISAÇÃO DA EXECUÇÃO - JUÍZO NÃO GARANTIDO - IMPOSSIBILIDADE.**

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem analisa, ainda que implicitamente, a tese objeto dos dispositivos legais apontados pela parte. Em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se, apenas, que a decisão seja fundamentada, aplicando o magistrado ao caso concreto a legislação considerada pertinente.

**2. A Primeira Seção pacificou a jurisprudência no sentido de entender conexas as ações de execução fiscal, com ou sem embargos e a ação declaratória de inexistência ou ação anulatória de débito fiscal, recomendando o julgamento simultâneo de ambas.**

**3. Jurisprudência não aplicada ao caso concreto, tendo em vista que a prejudicialidade capaz de ensejar a paralisação da execução fiscal só se configura quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário na forma do art. 151 do CTN.**

4. Recurso especial não provido.

(REsp 836869 / SP; Ministra Eliana Calmon; Segunda Turma; Julgamento em 16/09/2008; DJe 07/11/2008) (grifou-se)

Defende a Corte que, embora sempre exista prejudicialidade entre a Ação Anulatória e a Execução Fiscal, a paralisação da Execução só se configura quando está o débito garantido pela penhora ou pelo depósito, ainda que não em seu montante integral, conforme já explanado.

Não há de se admitir ajuizamento após prazo dos Embargos, pois, por óbvio, seriam expostos na Ação Anulatória os mesmos argumentos que poderiam ser expostos nos Embargos à Execução. A adoção deste procedimento não representaria nada mais que uma tentativa do contribuinte de recuperar-se de eventual prazo perdido para o oferecimento dos Embargos à Execução.

James Marins<sup>8</sup>, em sua obra *Direito Processual Tributário Brasileiro*, à pp. 404 e 405, compara com clareza a Ação Anulatória de Lançamento e a Execução Fiscal *lato sensu*:

“o que há de comum entre a execução e a ação anulatória do débito fiscal e que deve induzir à conexão com a reunião das causas é justamente a *causa de pedir remota (ou razão mediata do pedido)*, isto é, no primeiro caso, o *lançamento como fundamento do título executivo* (causa de pedir remota para execução dos bens do contribuinte devedor) e, no segundo caso, o *próprio lançamento tido como viciado*, agora como causa de pedir remota do pedido anulatório. Por sua afinidade devem os processos (embargos de execução fiscal e anulatória) ser reunidos evitando-se a possibilidade de julgamentos contraditórios.”

Pode-se sustentar, ainda que a conexão existente entre a Ação Anulatória de Lançamento e os Embargos à Execução, por envolver prejudicialidade externa entre si, conduziria à suspensão do processo executivo, baseando-se no artigo 265, IV, “a” do CPC, *in verbis*:

Art 265 - Suspende-se o processo:

(...)

IV - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

Quanto à prejudicialidade, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, conforme observa-se no acórdão abaixo, no sentido de que o prévio julgamento da ação de conhecimento constituiu coisa julgada sobre o direito material debatido nos Embargos à Execução, importando na invalidação superveniente de parte do título executivo embasador da Execução e não do lançamento tributário inteiro, veículo introdutor de norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IRPJ, IRRF E CSLL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. EXTINÇÃO SEM EXAME DO MÉRITO. COISA JULGADA. PRÉVIO AJUIZAMENTO DE AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA

<sup>8</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 404 e 405.

COM ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL QUESTIONANDO OS MESMOS CRÉDITOS. MODIFICAÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA COM FUNDAMENTO NA COISA JULGADA DA AÇÃO DE CONHECIMENTO. NULIDADE DE CDA. EXTINÇÃO DA AÇÃO EXECUTIVA. REPROPOSITURA DA AÇÃO EXECUTIVA COM BASE EM NOVA CDA. NÃO CABIMENTO. MODIFICAÇÃO DA CDA PELA SUPERVENIÊNCIA DE COISA JULGADA. INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 203 DO CTN E ART. 2º, § 8º DA LEI Nº 6.830/1980. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CONTRARIEDADE AOS §§ 3º E 4º DO CPC. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE LIMITES PARA A FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS PELO JUIZ. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DOS HONORÁRIOS FIXADOS NO RECURSO ESPECIAL. SÚMULA Nº 7 DO STJ. SÚMULA Nº 389 DO STF.

1. A inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza, na forma dos arts. 202 e 203 do CTN e 2º, § 8º da Lei nº 6.830/80, conquanto contenha todas as exigências legais, inclusive, na forma da indicação da natureza do débito e de sua fundamentação legal, bem como os cálculos de juros e de correção monetária, porquanto a ratio essendi dos dispositivos tem como escopo atribuir à CDA a exatidão inerente aos títulos de crédito, e conferem ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias.

**2. A ação declaratória antecedente à execução fiscal que versa acerca do mesmo crédito exequindo encerra prejudicialidade em relação aos embargos do executado e à execução, por isso que acolhida, apresenta a mesma eficácia do julgamento que reconhece o excesso da execução e impõe a emenda da CDA.**

3. A Fazenda Pública, como é cediço, pode substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa até a prolação da sentença, ante o teor do artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80, não sendo possível o indeferimento liminar da inicial do processo executivo, por nulidade da CDA, antes de se possibilitar à exequente a supressão do defeito detectado no título executivo (Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no Ag 911.736/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 31.03.2008; e REsp 837.250/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 14.03.2007), sendo certo que não é essa a hipótese dos autos.

**4. In casu, o prévio julgamento da ação declaratória cumulada com anulatória de débito fiscal, processada paralelamente, constituiu coisa julgada sobre o direito material debatido nos embargos à execução fiscal, que originaram o presente recurso especial, importando a invalidação superveniente de parte do título executivo embasador da execução fiscal e não do lançamento tributário inteiro, veículo introdutor de norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário.**

5. Deveras, a sentença dos embargos à execução, mantida pelo acórdão do TRF da 4ª Região, extinguiu os embargos sem exame do mérito, atendo-se à coisa julgada material da ação de conhecimento previamente ajuizada, restando incólume o ato administrativo do lançamento referente aos créditos tributários mantidos pela decisão da ação declaratória cumulada com anulatória de débito fiscal. Consectariamente, a substituição da CDA, determinada após a prolação da sentença nos autos da ação de embargos, representou o necessário ajuste do título executivo, que consubstancia o crédito tributário exigido, à realidade dos fatos (recomposição do fato gerador da obrigação pelas provas apuradas pelo Fisco), com fulcro na coisa julgada, inexistindo qualquer ofensa aos arts. 202 e 203 do CTN e 2º, § 8º da Lei nº 6.830/80.

6. O § 4º do art. 20 do CPC estabelece a fixação dos honorários de forma equitativa pelo juiz, não impondo limites mínimo e máximo para o respectivo quantum.

7. Deveras, a revisão do critério adotado pela Corte de origem, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07 do STJ. No mesmo sentido, o entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário." (Súmula 389/STF). Precedentes da Corte: REsp 779.524/DF, DJU de 06.04.2006; REsp 726.442/RJ, DJU de 06.03.2006; AgRg nos EDcl no REsp 724.092/PR, DJU de 01.02.2006.

8. Recurso Especial a que se nega provimento.

(REsp 855917 / RS; Ministro Luiz Fux; Primeira Turma; Julgamento em 18/11/2008; DJe 15/12/2008) (grifou-se)

Há quem não compartilhe desse entendimento, defendendo que, na ausência de disposições específicas na Lei de Execuções Fiscais, a Execução Fiscal será subsidiariamente regida pelo Código de Processo Civil, devendo, contudo, adequar-se ao procedimento descrito neste diploma legal. As hipóteses descritas no artigo 265 do CPC seriam direcionadas ao processo de conhecimento, ensejando a suspensão do processo quando verificadas qualquer uma das situações descritas em seus respectivos incisos, e a Lei de Execução Fiscal deverá atender às hipóteses de suspensão previstas para o processo de execução civil:

Art. 791 - Suspende-se a execução:

I - no todo ou em parte, quando recebidos com efeito suspensivo os embargos à execução;

II - nas hipóteses previstas no Art. 265, I a III;

III - quando o devedor não possuir bens penhoráveis.

Quando comparadas as hipóteses de suspensão previstas nos arts. 265 e 791 do Código de Processo Civil, percebe-se que a via executiva não contempla a questão prejudicial como hipótese de suspensão descrita no artigo 265, IV, do CPC, não permitindo interpretação ampliada do dispositivo.

O processo executivo, diferentemente do processo de conhecimento, constitui mero instrumento de satisfação do crédito, não havendo que se falar em decisão a ser proferida em seu bojo, daí a impossibilidade de igualarem-se as premissas constantes dos dispositivos supramencionados.

Segundo tal linha doutrinária, não havendo decisão propriamente dita no processo de execução, inexistente o risco de conflito decorrente de decisão proferida nos autos da ação ordinária. Assim, a coexistência da Ação Anulatória de Lançamento, desprovida de depósito judicial, e da Execução Fiscal não possui o condão de suspender o trâmite desta última, pois o legislador intencionalmente excluiu a questão prejudicial do rol das hipóteses que legitimam tal suspensão.

Finalizando, cabe mencionar que o artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais dispõe que a discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública só é admissível através de execução, resguardadas as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição de indébito

ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, desde que esta última seja precedida do depósito preparatório do valor do débito.

### 3.1 FUNGIBILIDADE DAS AÇÕES

Embora não mais previsto em nosso ordenamento, o princípio da fungibilidade permanece sendo questionado e, muitas vezes, aplicado pelos operadores do Direito.

Discutem-se os limites do aproveitamento da idéia de fungibilidade em sede de direito de ação. Apesar das inúmeras dúvidas quanto ao seu cabimento, é consenso que, para a sua aplicação, é preciso que a parte não incorra em erro grosseiro.

É cediço que, se a parte promover ação incabível, esta será extinta sem julgamento de mérito, podendo ser proposta novamente, desde que não configurados os institutos da decadência ou prescrição.

Os Tribunais, observando os princípios da instrumentalidade e da economia processual, têm aplicado o princípio da fungibilidade e aproveitado algumas ações, como, por exemplo, no caso da aplicação do princípio da fungibilidade entre Ação Anulatória de Lançamento e Embargos à Execução. O objetivo das cortes tem sido o aproveitamento dos atos processuais já praticados.

De fato, à parte que incorreu em erro escusável e não grosseiro, propondo ação imprópria, deve ser dada condição para que não seja prejudicada.

Não se afigura razoável deixar sem amparo judicial aquele que foi induzido em erro. A ação proposta deve ser aproveitada, todavia a fungibilidade deve ser medida excepcional, aplicável somente em casos de erro escusável, com fundamento no princípio constitucional do acesso à justiça e da instrumentalidade das formas.

Há de se considerar que muitas vezes há excessiva demora na efetivação da penhora dos bens do devedor, a fim de oportunizá-lo a apresentação dos Embargos, o que ocorre também quando não localizado qualquer bem que se preste a garantir o juízo. Neste

caso, não se poderia exigir do devedor o ajuizamento de Medida Cautelar para posterior apresentação dos Embargos. Muito mais razoável admitir-se o ajuizamento da Ação Anulatória e seu eventual tratamento como se Embargos fosse.

O Superior Tribunal de Justiça já expressou seu entendimento quanto à matéria, reconhecendo não apenas a conexão entre a Ação Anulatória de Lançamento e os Embargos à Execução, mas também a possibilidade de dar à Ação Anulatória anterior à Execução o tratamento que daria ao Embargos à Execução com idêntica causa de pedir e pedido, inclusive, se garantido o juízo, com a suspensão da execução, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. MENOR ONEROSIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. CONEXÃO. REUNIÃO DOS PROCESSOS.

1. É entendimento sedimentado o de não haver omissão no acórdão que, com fundamentação suficiente, ainda que não exatamente a invocada pelas partes, decide de modo integral a controvérsia posta. Precedentes.

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos de declaração, impede o conhecimento do recurso especial (Súmula 211 do STJ).

**3. 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.**

**4. 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.**

**5. 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.**

**6. 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 774.030/RS, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 09.04.2007; REsp 929.737/RS, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 03.09.2007.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(REsp 899979 / SP; Ministro Teori Albino Zavascki; Primeira Turma; Julgamento em 23/09/2008; DJe 01/10/2008) (grifou-se)

### 3.2 MEDIDA CAUTELAR PARA ANTECIPAÇÃO DA GARANTIA

Ação cautelar é tutela através do qual se busca provimento jurisdicional para se assegurar a efetividade de uma ação de conhecimento ou de uma ação executiva, evitando situações que poderiam levar à inutilidade destas ações.

Na situação em comento, são freqüentes os casos em que a Fazenda Pública, embora já tenha inscrito o débito em dívida ativa, não promove a cobrança judicial em tempo razoável. Isto impede que o contribuinte alcance as tão almejadas certidões de regularidade fiscal, simplesmente porque ainda não lhe foi ofertada a possibilidade de garantir eventual débito que esteja sendo cobrado pela Fazenda Pública.

Caso não possa fazer o depósito em sede de Ação Anulatória de Lançamento e não consiga obter o deferimento de tutela antecipada que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o sujeito ficará simplesmente privado de certidões, muitas vezes essenciais para a continuidade de seu negócio e para o acúmulo de recursos suficientes para eventual futuro pagamento do débito tributário.

Mostra-se assim viável o ajuizamento de Medida Cautelar para antecipação da penhora, em atendimento ao disposto nos arts. 151, V, e 206 do CTN. Pode, inclusive, ser uma ação cautelar preparatória à Ação Anulatória de Lançamento. Sobrevindo a execução, formaliza-se a penhora sobre os bens já oferecidos como garantia, e o contribuinte pode, então, opor embargos, os quais deverão ser julgados em conjunto com a Ação Anulatória, em decorrência da conexão existente entre as ações. Pode-se suspender a Execução Fiscal e processar-se a Ação Anulatória “aproveitando-a” como Embargos.

## CAPÍTULO 4 - CONCLUSÃO

Sabe-se que o Direito Tributário, diferentemente do Direito Civil e Penal, não possui sistemática processual própria, exceto a Lei n. 6.830/80, devendo socorrer-se do quanto disposto no Código de Processo Civil, pois a Lei n. 6.830/80 não exaure os dispositivos necessários para solucionar os conflitos processuais inerentes ao processo tributário, aumentando, sobremaneira, a relação de dependência existente entre tal norma e o Código de Processo Civil.

Um dos maiores exemplos disto foi retratado no presente trabalho, que abordou eventuais confusões envolvendo a propositura de Execução Fiscal quando pendente o julgamento de Ação Anulatória de Lançamento, ou quando esta é proposta posteriormente ao ajuizamento da primeira.

Ao contribuinte cabe a utilização das ações de conhecimento de maneira geral, podendo utilizar-se das ações cautelares e executivas que se fizerem necessárias para a efetivação ou proteção do direito discutido na ação de conhecimento. À Fazenda Pública, entretanto, em decorrência do seu poder de autocontrole, cabe a utilização apenas da medida executiva e da medida cautelar.

O que importa, na verdade, é que não existe Direito Processual Tributário autônomo e distinto do Direito Processual Civil, do Direito Administrativo ou do Direito Constitucional, assim conclui-se que as normas devem ser interpretadas sistematicamente, buscando o “espírito” do legislador ao elaborá-las, e sem esquecer-se do caráter de justiça e segurança jurídica a que se prestam.

Em decorrência disto é que a Constituição Federal, em seu art. 5º, LIV, assegura o princípio do Devido Processo Legal, em decorrência do qual ninguém poderá ser privado da sua liberdade ou de seus bens senão por meio de um processo que respeite as normas legais preestabelecidas. “Devido” é o processo que a lei processual julga se prestar de forma mais efetiva à sua finalidade. Dele decorre o princípio da Economia Processual, que busca a adoção dos meios processuais mais simples e menos onerosos para que com o menor esforço se obtenha o resultado mais proveitoso.

Permitir que os Embargos à Execução e a Ação Anulatória de Lançamento, quando versem sobre a mesma matéria, sejam julgados separadamente é admitir a possibilidade de julgamentos conflituosos e perpetuação da insegurança jurídica e do conseqüente descrédito do Poder Judiciário.

Apesar de as vias mais comuns para a desconstituição do crédito tributário, quando já existente ação executiva fiscal, serem os Embargos à Execução e a Exceção de Pré-executividade, é possível ingressar-se com Ação Anulatória de Lançamento após a propositura de Execução Fiscal. Este meio, entretanto, parece o mais apropriado apenas quando se pretende antecipar os efeitos da tutela independentemente de depósito judicial, a fim de alcançar-se a exigibilidade prevista no art. 151, V, do CTN, pois, de resto, serão expostos na Ação Anulatória os mesmos argumentos que poderiam ser expostos nos Embargos à Execução.

Em outras palavras, a preexistência da Ação Anulatória de Lançamento não impede a propositura de Execução Fiscal, salvo se efetivamente acompanhada do depósito do *quantum* que perfaz a dívida. Contudo, inevitável reconhecer a “**conexão**” entre as referidas ações, já que ambas tem em comum objeto e causa de pedir.

**BIBLIOGRAFIA**

CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Júlio M. de. *Ação Anulatória de Débito Fiscal*. In *Processo Tributário Analítico*/coordenador: Paulo César Conrado. São Paulo: Dialética, 2003.