

Processo Tributário

Prof. JOSÉ MANOEL DE ARRUDA ALVIM NETO

- “Os princípios fundamentais do processo judicial tributário”
- “Processo judicial tributário — ações do Fisco contra o contribuinte e do contribuinte contra o Fisco, analisadas em função do novo Código de Processo Civil”

PARTE PRIMEIRA

Os princípios fundamentais do processo judicial tributário

O tema relativo aos princípios fundamentais do processo judicial tributário, conquanto seja importante, tem sido muito pouco especificamente considerado entre nós. Incumbe-nos, desde logo, distinguir entre o procedimento administrativo e o processo judicial tributário. Aquele é desprovido de maiores garantias e padece de defeito sério, comprometedor da obtenção de uma Justiça “justa”, qual seja, o de que a Administração é, a um tempo, parte interessada e juiz. Já no processo judicial tributário estamos em face de um Poder Judiciário, livre e independente, e a decisão é proferida como epílogo de um contraditório justo e amplo.

O contribuinte hodiernamente tem duas grandes garantias contra o poder tributante: uma **de ordem material**, pois o contribuinte paga os tributos votados num Parlamento livre, oriundo do regime democrático, normalmente, através de eleições livres e idôneas; outra, **de ordem formal**, consistente na fiscalização, pelo Poder Judiciário, através do processo judicial tributário, com o objetivo de se verificar que a Administração Pública agiu ou está agindo em conformidade com a lei na cobrança dos tributos.

Se abstrairmos do presente, e voltarmos nossos olhos para a História, veremos que a tributação foi um dos mais duros instrumentos de que se serviram os monarcas e reis, no exercício ilimitado da soberania, sobre os súditos. As grandes lutas do passado, paulatinamente, foram limitando o poder real, até aboli-lo, chegando-se à República e logrando-se viver num Estado de Direito, onde prevalece também sobre os governantes o império da lei, inclusive, no direito tributário, o que é especificamente previsto na Lei Magna (Constituição Federal, art. 153, § 29).

A História Ocidental pode ser encarada como uma sucessiva limitação da soberania, na ordem interna. Entretanto, nem por isto se deixará de reconhecer a supremacia do interesse público sobre o do particular. Se todos são iguais perante a lei, isto não ocorre com o Poder Público que, representativo da soma dos interesses individuais, se vê sempre com uma série de privilégios, que deve usar, menos com sentido de opressão, mas para a consecução do bem comum. Tais privilégios são sensíveis no processo tributário, pois a cobrança de tributo se faz, executivamente, com privilégios de prazos etc.

Os Estados ocidentais contemporâneos são marcados pela rígida observância às leis ("Estado de Direito") e fiscalização dessa observância pelo Poder Judiciário. Na medida em que se tem por axioma que o interesse público supera o particular, para se lograr a obtenção do bem comum, segue-se que, para isto, é preciso tributar e cobrar e, assim, temos que a atividade pública há, sempre, de, inexoravelmente, ser desempenhada, como ensina o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello. Daí é que, verificado um fato gerador, o tributo há de ser objeto de lançamento e precisa ser cobrado, tudo de forma vinculada (atos administrativos vinculados). E, tal instituição do tributo (realização formal), no caso concreto, é unilateralmente feita pelo Fisco, à luz e em função dos privilégios que informam e integram juridicamente a atividade estatal. De outra parte, os atos administrativos — e dentre estes o lançamento tributário — são informados pela presunção de veracidade e legitimidade (atributos dos atos administrativos) e, justamente por isto, é que o Poder Público já começa o processo **executando**, sem ter precisado antes de outro processo (o de conhecimento) onde tenha sido proferida uma sentença a favor do Poder Público. Assim, o Poder Público, unilateralmente, constitui a obrigação e a cobra por via executiva (antigamente Decreto-Lei nº 960/38; atualmente, Código de Processo Civil, art. 585, VI).

O privilégio do Poder Público é tanto maior que, na cobrança do crédito tributário, a obrigação é constituída unilateralmente, só pelo Fisco

credor, quando, na normalidade, ou seja, nos demais casos de títulos executivos, o devedor sempre está aprioristicamente ligado ao mesmo, com sua assinatura (expressão formal de sua concordância).

Pelo novo sistema processual brasileiro, a disciplina da cobrança do crédito tributário é encontrada no próprio Código de Processo Civil, através do processo de execução, dado que essa lei definiu a certidão de dívida ativa como título executivo extrajudicial. No sistema anterior, existia, como sabemos, um diploma especialmente destinado a tal cobrança, que era o Decreto-Lei nº 960/38, atualmente revogado.

Todas as garantias de que hoje dispomos, para limitar o exercício do Poder Tributário, expressão da própria soberania, são o produto de lutas do passado, representativas de uma das mais relevantes fases da História Ocidental, que repercutem contemporaneamente.

Se de um lado o interesse público tem notável relevância, não chega e nem pode chegar, por definição e por natureza, num Estado de Direito, ao ponto de lesar direitos subjetivos, dos particulares. **Predominância de interesse público não é lesão de direitos.** Se é verdade que a nossa civilização ocidental anseia por uma maior concretização dos ideais de Justiça, na ordem social, com os olhos voltados para o futuro, de outra parte, todavia, não se pode esquecer do passado, cujas lutas resultaram nos princípios cristalizados no presente, conquistas essas que se constituem, hoje, patrimônio comum e inalienável de nossa civilização. E, ainda, acentuemos que tais conquistas podem ser tidas como princípios verdadeiros incorporados à nossa História e à nossa cultura. A contenção do poder tributante e sua eficiente fiscalização devem servir de exemplo, aos homens do presente, para, inspirados no significado ético de tal evolução, realizarem, noutros campos, uma ordem social mais justa, tentando concretizar o mais vital dos mandamentos da filosofia social contemporânea, qual seja, o de que em futuro, se obtenha a igualdade econômica dos homens, que é o indispensável complemento do princípio da igualdade jurídica, isto é, a igualdade de todos perante a lei.

PARTE SEGUNDA

Processo judicial tributário — Ações do Fisco contra o contribuinte e do contribuinte contra o Fisco, analisadas em função do novo Código de Processo Civil

1) Conceito de processo judicial tributário — Legalidade da tributação — Papel do Poder Judiciário

Antes propriamente de abordarmos o problema em nível de lei ordinária, examinando-o em face dos diplomas vigentes, gostaríamos de delinear

alguns aspectos que nos parecem fundamentais e que, na realidade, informam todo o Processo Judicial Tributário. Gostaríamos de falar dos princípios, que vivificam o sentido e a função desempenhada pelos institutos jurídicos em nosso sistema jurídico, como também nos sistemas jurídicos comparados, por aquilo que se convencionou chamar de Processo Judicial Tributário, evidentemente inconfundível com o processo administrativo tributário. Este tem vida dentro de cada poder público, tendo em vista relação jurídica entre administrador e administrado. Trata-se este de um processo administrativo, onde o poder público tributante, a um tempo, se coloca como interessado e como juiz de seu próprio interesse e do interesse particular, como já notamos.

O processo, de que trataremos, é o processo judicial tributário, que se fere perante os tribunais do Poder Judiciário, resguardados de todas as garantias da magistratura. Gostaríamos de, abstraindo de nossa realidade aqui presente e, através de uma perspectiva cultural, voltarmos os olhos para a História, porque, somente através desta comparação, poderemos perceber a grandiosidade dos princípios que são albergados no Processo Judicial Tributário. De certa maneira, podemos dizer que neste campo o Processo Tributário é particularmente fértil à perspectiva histórica e às conquistas históricas, que alimentam o nosso presente. No campo do processo judicial tributário, na realidade, os princípios que se encontram hoje consagrados, tanto naquilo que diz respeito à própria tributação material, quanto na parte processual, foram o produto de grandes lutas, profundamente sangrentas que se travaram na Europa, especialmente, das quais saíram vitoriosos os cidadãos contra o Poder Público. Essas vitórias dos cidadãos consagraram-se integralmente com a instauração da Idade Contemporânea, na Revolução Francesa, através da cristalização desses princípios, que passaram a constar de todas as Cartas e de todas as Constituições.

De forma que, para que possamos perceber o papel do chamado Processo Judicial Tributário, teremos que retroagir no tempo e fazermos necessariamente uma comparação contrastante entre aquilo que hoje se apresenta como óbvio, quotidiano e quase que prosaico, e a situação existente no passado. Se estudarmos toda a realidade política européia, constataremos que o chamado poder tributário era talvez a mais agressiva expressão da soberania, no plano interno. A tributação foi realmente um grande, senão o mais poderoso, instrumento de dominação política que existiu na Europa. E nós mesmos no Brasil tivemos exemplo disso, exemplo que, aliás, motivou a Inconfidência Mineira, que foi a *Derrama*, ocorrida em Minas Gerais. De maneira que a grande realidade histórica que se coloca, digamos, no mosaico de agressões e injustiças que motivaram os movimentos liberais e a própria instauração do Liberalismo com o Estado de Direito, encontra nesta problemática tributária um de seus aspectos importantes, senão talvez o mais importante.

Todos nós sabemos que, historicamente, os tributos não eram absolutamente precedidos de leis limitativas, sendo lançados e cobrados à me-

dida das necessidades e em função de atividades discricionárias, para não dizer efetivamente arbitrárias do Poder real. Foi simultaneamente com a queda do Poder real e com o surgimento, no plano político, da classe burguesa, que se conseguiu, a pouco e pouco, impor limitações de ordem constitucional ao poder tributante. Essas limitações, inclusive, operaram e implicaram até mesmo na substituição da classe dos detentores do poder político com a queda da realeza e a instauração do regime republicano. Podemos, ainda, asseverar que a processualização do Direito Tributário, isto é, a só cobrança de tributos através de tribunais, com todas as garantias que hoje revestem o Poder Judiciário, em todos os Estados de Direito, coloca-se ao lado da chamada conquista da processualização criminal. A punição penal, antigamente, era absolutamente franqueada aos detentores do poder, que prendiam e puniam como desejavam, da mesma forma que era o poder tributário utilizado com discriminação e arbitrariedade, como verdadeiro instrumento de permanente pressão política. Entretanto, com a Revolução Francesa, instaurou-se uma ordem completamente nova, que, até hoje, nos países ocidentais, conhecemos com o nome de Estado de Direito, e que guarda, ainda, muitas das marcas definidoras do limiar de seu aparecimento.

No Estado de Direito recolocam-se e reorganizam-se as relações entre os indivíduos e o Estado, dado que toda ciência jurídica, na realidade, tem, ao longo de toda a história, sido calcada no tipo de relacionamento — principalmente o Direito Público — que existe entre os indivíduos e o Estado. É através da identificação destas coordenadas, da incidência da ação do Estado sobre os indivíduos e das defesas que esses podem opor, visando à preservação destas coordenadas previamente traçadas, que podemos identificar o regime de direito que regulamenta a vida de um dado Estado.

A grande regra, hoje, recolhida em todos os ordenamentos jurídicos positivos, inclusive nos ordenamentos jurídicos orientais, é o princípio da igualdade de todos perante a lei. A igualdade de todos perante a lei é mais do que um princípio: coloca-se como o primeiro dos axiomas de toda elaboração de uma ordem jurídica, a partir do qual se deduzem todos os demais princípios, que se colocam, na realidade, como subprincípios da igualdade de todos perante a lei. É evidente, entretanto, que a realidade Estado e indivíduos não poderia ficar circunscrita a este princípio da igualdade de todos perante a lei. Por outras palavras, não seria possível, na realidade, que o Estado fosse considerado e valorizado no contexto jurídico só como um cidadão o é. E isto também se coloca como um axioma que convive ao lado do princípio da igualdade de todos perante a lei, que é uma regra que vale plenamente para o relacionamento de indivíduo a indivíduo, no campo do direito privado. Na realidade, todos sabemos, através de vários enunciados, que o Estado aglutina a soma dos interesses individuais, realiza, hoje, o bem comum. Portanto, é evidente, que o desempenho da função estatal não poderia ser minimizado, pretendendo-se dar ao Estado um instrumental mínimo, apequenado, que adequadamente cabe ao cidadão para defender seus interesses particulares, mas é insuficiente para a ação jurídica do Estado. Assim, coloca-se esta outra realidade, de

que mesmo no Estado de Direito o instrumental jurídico-material de que dispõe o Estado é mais agressivo do que aquele de que dispõem os particulares. Hoje, por exemplo, temos na parte material os decretos-leis e na processual os privilégios de que dispõe o Estado para a realização dos seus fins, entre os quais se insere a cobrança tributária. Disto decorre a necessidade de compatibilizar a maior grandeza do Estado dentro das regras jurídicas alojando-a adequadamente. Penso que poderíamos dizer que, na realidade, do ponto de vista jurídico-material, a problemática tributária se fere com base na regra inserta no rol dos direitos e garantias individuais. Assim, verificamos a grandeza da defesa deferida aos contribuintes, consubstanciada no § 29 do art. 153 da nossa Constituição, onde se prescreve, rigidamente, o chamado princípio da legalidade tributária. Em rigor, talvez, melhor seria dizer **constitucionalidade** tributária, porque não é possível cobrar tributo algum que não esteja constitucionalmente previsto. E, por outro lado, o tributo deverá ser instituído com obediência rigorosa ao sistema jurídico; portanto, o tributo deve ser constitucionalmente previsto e realizado, concretizado, com obediência ao sistema jurídico. Aliás, o Prof. Aliomar Baleeiro diz que a regra da legalidade ou da constitucionalidade tributária não é senão um **desdobramento específico** e, em certa medida, desnecessário, da regra do § 2º do art. 153 (§ 2º do art. 141 da Constituição de 1946), que prescreve:

“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei.”

Entretanto, explica esse eminente mestre, Aliomar Baleeiro, em seu livro “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, que esta especificação, este desdobramento da regra, decorre da profunda preocupação do legislador constituinte de defender específica, clara, nítida e indiscutivelmente o administrado contra a ação do Poder Público. De um lado, portanto, temos que o Poder Público, conquanto seja detentor de um interesse superior, encontra-se, a partir do esquema constitucional brasileiro, rigorosamente limitado pela legalidade da tributação. Entretanto, de outro lado, é evidente que deveria haver uma fiscalização efetiva e eficiente sobre o **modus operandi** do Estado na cobrança dos tributos que cria. **Essa fiscalização em nosso sistema jurídico foi totalmente deferida ao Poder Judiciário.** Desta forma, conquanto o interesse do Estado seja superior ao dos particulares, somente poderá ele cobrar seus tributos através do Poder Judiciário. De maneira que, como verificamos, tanto a instituição, quanto a cobrança dos tributos recolhe seus pressupostos e seu mecanismo, como ainda sua mais remota origem, no célebre princípio da tripartição dos poderes. Tripartição dos poderes ou, talvez com mais precisão, tripartição do exercício dos poderes que, em última análise, não é senão a cristalização da mais importante mecânica ou técnica de limitação do poder estatal, em favor da liberdade dos indivíduos.

Por essas razões foi que nos reportamos a esses aspectos históricos. Na realidade é só nos desvincularmos do presente, colocando-nos em uma perspectiva histórica, visualizando outra época, para podermos, então, constatar e aferir o grande valor social, em prol da liberdade, que se contém

em todo o regramento, quer da cobrança, quer da própria instituição da tributação.

2) A cobrança da dívida ativa

Justamente em função desta predominância do interesse público sobre o dos particulares de um modo geral, confere-se aos atos administrativos um atributo excepcionalmente agressivo, mesmo no Estado de Direito. É a chamada executoriedade dos atos administrativos. Por outras palavras, a Administração é colocada acima dos indivíduos, porque, na realidade, ao perseguir a consecução do bem comum, há que se lhe reconhecer uma posição de eminência no Estado. A Administração tem como atributo a possibilidade de que seus atos sejam executórios. Assim, regra geral, os atos da administração operam efeitos na ordem jurídica, independentemente de qualquer permissão do Judiciário. Por exemplo, o fechamento de uma casa que esteja vendendo produtos estragados, a cassação de uma licença etc., são atos executórios da administração pública, que os pratica e, ao depois, o interessado poderá pleitear, junto ao Poder Judiciário, a declaração da ilegalidade do ato, salvo o uso oportuno de mandado de segurança (preventivo ou não) — **(antídoto à executoriedade dos atos administrativos)**.

Cumpra examinar, já que se falou que a cobrança tributária encontra-se hoje processualizada, como se manifesta esta executoriedade do ato administrativo no campo do processo tributário. A conclusão, a que se há de chegar, é de que no campo do Direito Tributário não existe, propriamente, executoriedade do ato administrativo, justamente em função da regra aceita pelo nosso sistema e recolhida pelo Código de Processo Civil, que inseriu a certidão de dívida ativa como um dos títulos executivos extrajudiciais (art. 585, nº VI). O que poderíamos dizer é que, desde que se verifique um fato gerador e, à luz da operação de lançamento, que é um ato administrativo, confere-se ao crédito do Poder Público **executividade**, mas para produção de efeitos, há, necessariamente, de solicitar a intervenção do Poder Judiciário. Em outros tempos não foi assim. Mesmo na transição do regime real, l'Ancien Régime, que foi derrubado pela Revolução Francesa, havia possibilidade de ingresso no patrimônio do particular sem a intervenção do Judiciário. Hoje, entretanto, isto está rigorosamente vedado ao Poder Público. Desta forma, no nosso sistema jurídico que, mais ou menos, está sintonizado com as conquistas do direito comparado, encontramos o meio termo. O Poder Público fabrica unilateralmente o título, que é a certidão de dívida ativa, devidamente inscrita etc., obedientemente às prescrições jurídico-materiais, que se encontram, hoje, definidas no art. 202 do Código Tributário Nacional e, em seguida, solicita a produção de efeitos jurídicos junto ao Poder Judiciário.

3) A executividade na cobrança do crédito tributário

Cumpra, agora, examinar que efeitos jurídicos solicita a Administração, quando pretende cobrar sua dívida ativa. Como sabemos, a grande

regra, no processo civil, é que as medidas executivas, isto é, as medidas de realização do direito são sempre antecedidas de um processo denominado de conhecimento, onde o juiz, tendo em vista particulares que se digladiam, e, que se colocam em uma posição de igualdade, afere à luz das alegações, de lado a lado, e das provas, o direito. Aferindo-se o direito e, em o fazendo positivamente, em favor do credor, dota-se este de um título executivo, o que habilita o agora credor ("exeqüente") a se alçar a um segundo tempo, que é o processo de execução, em cujo bojo vão se realizar os atos materiais preordenados à satisfação do direito que já foi anteriormente declarado.

Pergunta-se: o Poder Público, como ente tributário credor, precisa dessa fase de conhecimento para chegar à execução? Absolutamente não. Na realidade, em função de sua posição de eminência, o Poder Público, quando cobra um crédito tributário, prescinde da fase de conhecimento. Além de prescindir da fase de conhecimento, ele mesmo "fabrica", unilateralmente, seu título executivo. Se examinarmos o elenco de títulos executivos, encartados no art. 584 e, em especial, no art. 585 do Código de Processo Civil, verificaremos que os títulos executivos, regra geral, originam-se de um ato anterior de aderência do devedor à cártula ("título executivo"). O grande problema, apenas para exemplificar, que se fere hoje, é o da execução de duplicata não aceita. Excepcionalmente, se aceitava, antes da vigência deste Código, em função de uma lei tida como revogada, sua execução. Hoje não mais se admite; e, o principal fundamento, em realidade, é o de que o sujeito passivo daquele suposto crédito não aderiu previamente àquela duplicata (duplicata não aceita). Já o título executivo do Poder Público especializa-se deste elenco, **como se constituindo em um título especial, dotado de unilateralidade**. O Poder Público apura o crédito, realiza o lançamento, formando totalmente o seu título num procedimento autônomo. É evidente que, tendo em vista regras de direito, a nosso ver salutares, geralmente as legislações dão aos interessados o direito de defesa nos procedimentos administrativos. Outorgam ao interessado o direito de defesa na fase de elaboração e de criação deste título, porque, é evidente, apesar da eminência de que desfruta o Poder Público contemporaneamente, a marca nuclear de seu agir é, também, a de estrita obediência ao princípio da legalidade. O Poder Público age dotado de instrumentos mais agressivos; porém, absolutamente, não significa isto que possa ele agir arbitrariamente, ao arrepio da lei. A regra primeira, que juridicamente informa toda a atividade do Poder Público, hoje, é a do princípio da legalidade. Logo, não interessa ao Poder Público, e não responde às finalidades de consecução de seus atos não ter a colaboração do interessado na fabricação do título. O sujeito passivo poderá, já no procedimento administrativo, evidenciar a eiva de ilegalidade que contamina a pretensa imposição tributária. Então, ouve-se o interessado na fase administrativa e muitas vezes, acolhem-se os seus argumentos, verificando o próprio Poder Público que incidiu em erro. Se isto ocorrer, é evidente, não deverá ser feito o lançamento e, se por acaso, já tiver sido feito, deverá ser anulado na própria órbita administrativa. Mas é evidente que, na esfera administrativa, tendo sido ensejada possibilidade ao interessado, se este sem razão se mostra, ou se tiver ficado silente, o Poder Público, unilateralmente, fabrica o seu título. É esta, na realidade, a

grande cristalização do perfil que tem a preeminência do interesse público, especificamente no campo da consecução do título executivo extrajudicial e respectiva cobrança.

Vamos passar, agora, a uma exegese atinente à cobrança executiva. Seremos obrigados, por uma circunstância toda especial, a extravasar um pouco a abordagem específica da cobrança da dívida ativa e nos referirmos, em alguns pontos, ao processo de execução em geral.

4) **A cobrança executiva no Código de Processo Civil e a atual posição do Poder Público**

Se fôssemos examinar detidamente, numa perspectiva histórica, o panorama jurídico anterior a este Código, desde 1891, com o Decreto nº 848, para terminar, por este Código verificaríamos que o título executivo, unilateralmente fabricado pelo Poder Público, recebeu do legislador quase sempre um instrumento processual específico. Portanto, a cobrança da dívida ativa não se fazia anteriormente, pelo Código de Processo, mas sim por um diploma especialmente preordenado a esta cobrança. Este legislador inseriu o crédito do Poder Público, ou seja, a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública, no inciso VI do art. 585 do Código de Processo Civil. Se assim o fez é porque entendeu que os privilégios, que existem para todos os credores e não só para o Poder Público, são suficientes para dar vazão àquele interesse público de preeminência.

Hoje, o Poder Público, na qualidade de poder tributante, credor, ingressando no processo, está qualificado tal como qualquer particular, que tenha um título dos descritos no artigo 585. Não há, portanto, no processo de execução, privilégios processuais específicos para o Poder Público, como os havia na sistemática do Decreto-Lei nº 960/38. Na realidade se nos afigura que os únicos privilégios que existem no sistema em geral é aquele dos prazos e o relativo ao duplo grau de jurisdição. Portanto, exceto quanto aos prazos, o Poder Público está em uma posição igual à do particular, que seja credor por título executivo. Não é, entretanto, um privilégio do Poder Público enquanto credor (“exequente”), mas como demandante, em geral.

A inserção da certidão de dívida ativa, como título executivo, na sistemática do Código de Processo Civil, tem uma grande implicação que é a revogação de toda a parte processual do Decreto-Lei nº 960, de 1938, que servia à cobrança da dívida ativa dos Poderes Públicos.

5) **A disciplina jurídico-material do crédito tributário**

Uma segunda ordem de indagações é se a parte jurídico-material do Decreto-Lei nº 960, de 1938, ou seja, a parte descritiva daquilo que poderia ser objeto da constituição da dívida, encontra-se revogada. Em nosso modo

de ver, essa parte já se encontrava basicamente revogada pelo Código Tributário Nacional, que é a Lei nº 5.172, de 1966. Se nos dermos ao trabalho de comparar os artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 960/38 com o artigo 202 do Código Tributário Nacional, constataremos praticamente identidade entre esses dispositivos. De maneira que, em rigor, o Código Tributário Nacional, regrando a mesma matéria que era disciplinada pelos artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 960, já há oito anos substituiu a parte jurídico-material do Decreto-Lei nº 960, de 1938.

Importa, agora, examinar o mecanismo e a estrutura que presidem a cobrança executiva, tal como disciplinada no Livro II do Código de Processo Civil.

6) Estrutura do processo de execução

Comparativamente com o Decreto-Lei nº 960 e, mais ainda, com os títulos executivos do artigo 298 do Código de Processo Civil de 1939, tínhamos, no *iter* procedimental necessário para a realização de todos os atos, até a satisfação do credor, dois requisitos fundamentais: **a)** o credor deveria estar munido de um título executivo; **b)** era imprescindível uma sentença de mérito **sobre o título, que o julgasse bom** e, por via de consequência, procedente a ação executiva; isso habilitava o credor a prosseguir no *iter* procedimental executivo e a solicitar a prática de todos os atos necessários à satisfação de seu direito, quais sejam arrematação, adjudicação etc. Ora, a atual lei — é importante que tenhamos isto presente — difere, em seu sistema, tanto do Decreto-Lei nº 960/38 quanto do Código de 1939, porque não exige, mas pelo contrário, ao sistema repugna absolutamente, que haja uma sentença a ser proferida sobre o título. De maneira que, na realidade, tem isso uma implicação muito relevante, até mesmo do ponto de vista jurídico-material. Ao título, anteriormente, **agregava-se a sentença**, que a ele somava ou emprestava uma eficácia, executiva, que não tinha plena; a sentença hoje proferida tem ou pode ter apenas um caráter negativo em relação ao título. Na sistemática atual temos: **a)** ou os embargos do devedor são julgados procedentes e, **ipso facto**, desconstitui-se o título; ou, então, **b)** se julgados improcedentes, há de se prosseguir na execução.

7) Caráter da execução fundada em título extrajudicial

Se lermos o art. 587, constataremos que a execução é definitiva, quando fundada em sentença — que deu pela procedência da ação — e já transitada em julgado, quando, então, já se apurou o direito subjetivo no processo de conhecimento, ou em título extrajudicial. De maneira que verificamos que a sentença transitada em julgado e o título extrajudicial foram parificados em sua eficácia. Logo, em princípio, o título executivo defere àquele que é o seu beneficiário um verdadeiro direito subjetivo também de índole processual. É evidente, portanto, que aumentou a própria eficácia jurídico-material do título, o que se projeta no campo do processo, em função da

contextura da lei processual. Conseqüentemente, a grande implicação prática disto é que os embargos do devedor, os antigos embargos do executado, aumentaram, excepcionalmente, de importância. Por outras palavras, se o devedor por acaso, perder o prazo para interposição dos embargos, estará praticamente liquidado.

8) Os embargos do devedor e a execução definitiva

Conquanto a lei defina como definitiva a execução fundada em título originado de lançamento, ou seja, de crédito tributário, surgem, evidentemente, alguns problemas que têm de ser considerados. A primeira maneira de paralisar o fluxo procedimental da execução, apesar dela continuar definida como sendo definitiva, é através do uso de embargos do devedor, que vêm regulados nos artigos 741 (embargos do devedor contra título judicial) e 745 (contra títulos extrajudiciais). Ou seja, o fato do sistema definir a execução como definitiva não significa que o procedimento dos atos processuais executivos não possa ser paralisado. E, em ocorrendo isto, o procedimento se endereça à apreciação dos embargos do devedor.

9) O conteúdo dos embargos do devedor

Pergunta-se: qual a matéria suscetível de ser alegada nestes embargos?

A lei é clara: *pode alegar-se além das matérias do art. 741 que — embora mais amplo — coincide com o artigo 1.010 do Código de 1939; extravasa, porém, o contido no art. 745, porque toda e qualquer matéria que fosse lícito alegar no processo de conhecimento, pode ser deduzida no bojo dos embargos a que alude o art. 745. Numa defesa tributária, pode-se alegar, em rigor, tudo. Instaura-se, mercê da utilização dos embargos do devedor, e no bojo estes embargos, um processo de conhecimento pleno.*

10) A suspensividade dos embargos do art. 745

A primeira dúvida que poderá surgir, ao nosso ver facilmente solucionável, é indagar se esses embargos têm efeito suspensivo ou não, dado que o legislador foi expresso relativamente à eficácia suspensiva dos embargos opostos com base no art. 741 e permaneceu silente com relação aos embargos opostos com base no art. 745. Quer nos parecer que, desde que se alegue, pelo menos, qualquer uma das matérias do art. 741 e **uma delas será sempre alegada**, qual seja a **inexigibilidade do título**, os embargos deverão suspender a execução, que continua sendo definitiva, mas é paralisada no seu *iter procedimental*. *Opostos os embargos, poderá haver ou não instrução; se não houver, a lei tem uma providência similar àquela do art. 330, nº I, que é o julgamento antecipado da lide, a qual ocorrerá se não houver necessidade de instrução, seja porque a prova é documental ou porque a questão discutível é unicamente de direito; assim, em tais casos, não há*

que se designar audiência de instrução e julgamento, devendo o juiz proferir sentença, desde logo, acolhendo ou rejeitando, no todo ou em parte, os embargos do devedor.

11) Os embargos do devedor do art. 745 e a ação declaratória incidental

Poderá haver ação declaratória incidental no bojo dos embargos do devedor, a que se refere o art. 745?

Em nosso modo de ver, pode. Suponhamos que um indivíduo é cobrado pelo Poder Público relativamente a uma relação jurídica de ICM, que o Poder Público entenda existir, e haver lançamentos, com periodicidade, entre ele e este contribuinte. Além de refutar aquele determinado título, poderá o devedor solicitar a declaratória incidental negativa, da inexistência de crédito tributário do Poder Público em relação a ele. Se julgada procedente esta declaratória, ele torna-se beneficiário de tal efeito da sentença, revestido da coisa julgada, aí formada.

Por outro lado, é também possível a declaratória incidental proposta pelo Poder Público. Se o Poder Público ganhar a declaratória incidental positiva, cuja sentença seja no sentido de que é credor, certamente em processos ulteriores poderá usar da coisa julgada, já formada. Isto, evidentemente, facilitará a própria atividade jurisdicional, pois, conquanto o Poder Público venha, ulteriormente, necessitar da via executiva (execução por quantia certa, calcada em título extrajudicial), já não haverá possibilidade de rediscussão a respeito da mesma relação jurídica.

Ou seja, não se poderá discutir se há ou não a obrigação tributária, porque o que é colocado como sujeito passivo, não o é por decisão anterior, ou, inversamente, o é, nas mesmas condições. Vale dizer, o que já foi discutido terá sido decidido com a autoridade de coisa julgada.

12) Aspectos especiais

Alguns aspectos ainda poderão ser considerados neste novo Código, em que, ao nosso ver, o legislador foi mais claro, conquanto estas regras já houvessem sido construídas no regime anterior pela doutrina, que as havia deduzido do sistema de 1939.

A primeira regra que chama a atenção, e é bastante relevante, principalmente para o Poder Público, é a de que a propositura da execução deferida pelo juiz tal como vemos no artigo 617, interrompe a prescrição. O Código passado não tinha este preceito.

Uma outra regra de importância é a que encontramos no art. 669, §1º. Se houver penhora sobre bem imóvel, a intimação deve ser feita também à mulher do devedor, diversamente do que ocorria com o art. 7º do De-

creto-Lei nº 960/38. A razão de se exigir a intimação da mulher do devedor, de um modo geral, visa a proteção dos bens do casal, uma vez que existe a possibilidade de o marido estar conluído com quem se aparente seu credor e, assim, forjar dívidas fantasmas, que, cobradas, acabem esvaziando o patrimônio do casal. Nos dias de hoje, a proteção exclusiva aos bens imóveis é uma demonstração de atraso de nosso legislador, porque, na realidade, sabemos que atualmente existem grandes fortunas mobiliárias. É esta, portanto, uma perspectiva ou remanescência quase que feudal do nosso Código. No entanto, atendendo à premissa consagrada em nosso Código Civil, de que o bem imóvel é o representativo do que de mais importante possa haver num patrimônio, projeta-se essa realidade no plano do processo e exige-se esta providência. No caso do Poder Público, é impensável que algum contribuinte pudesse conluir-se com o ente tributário credor para esvaziar seu patrimônio: é quase ridícula a idéia. Mas esta aberração, com referência ao Poder Público, decorre da circunstância da certidão de dívida ativa do Poder Público estar encartada em um sistema processual que não é especialmente feito para cobrança tributária, mas, genericamente, para quaisquer créditos. O regime jurídico feito para os particulares obriga, portanto, o Poder Público, que dele há de se servir, a se submeter às exigências que, no caso presente, não têm cabimento, sob uma perspectiva lógico-racional. Sem embargo disto, na realidade, a intimação da mulher, nestas hipóteses, coloca-se como *conditio sine qua non* dos processos de cobrança que, porventura, sejam movidos pelo Poder Público.

O art. 520, inciso V, prescreve que a apelação interposta do julgamento dos embargos do devedor é recebida só no efeito devolutivo; portanto, não tem efeito suspensivo.

13) Regime jurídico da execução fiscal (indagação)

Agora, a questão que se coloca é saber qual o regime jurídico desta execução.

Ela é uma execução provisória, circunscrita aos limites do art. 588, ou, diversamente, não se aplica o art. 588 à execução definitiva, tal como define o art. 587? Este é o dilema. Para complicá-lo, perguntar-se-ia se ela é uma execução definitiva e, portanto, não sujeita às limitações do art. 588, o que ocorrerá se for provido o recurso da apelação? Afigura-se-nos que é execução definitiva, sem os limites do art. 588, mas, em sendo provido recursos, que implique na procedência dos embargos do devedor, o credor há de responder em face do devedor.

14) A penhora como direito processual de preferência

Outro problema que gostaríamos também de lembrar é que este Código, retomando uma velhíssima orientação do Direito luso-brasileiro, atribuiu à penhora o direito de preferência, à semelhança do que ocorre

no direito alemão e no direito austríaco. No regime passado, aquele que fizesse a penhora em primeiro lugar não tinha nenhuma vantagem. A única implicação era a de que a anterioridade da penhora influía na competência, pois, verificando-se duplicidade de penhoras, ocorreria a prevenção no juízo onde tivesse sido realizada a primeira. No sistema atual, aquele que penhora em primeiro lugar tem aquilo que tenho denominado de **direito processual de preferência**, oriundo da penhora (art. 612). Por que dizemos **direito processual de preferência**? A penhora, segundo os artigos 612 e seguintes, confere ao credor que agiu diligentemente, em primeiro lugar, uma preferência, mas ao lado dessa preferência que nasce, que se cria no processo com o fato da anterioridade cronológica da penhora, convivem no sistema jurídico outras espécies de preferências que são chamadas **preferências materiais**, a partir das relativas ao direito real, mas que são também preferências, como é, especificamente, o caso do crédito público, que é um dos mais privilegiados, e que, em ordem de grandeza, somente cede ao direito real e ao crédito trabalhista (art. 186 do Código Tributário Nacional).

Então, a questão que se coloca é saber como convivem a preferência material e a preferência processual; em que circunstâncias uma há de preponderar sobre a outra. Evidentemente, este problema vai surgir na vida prática.

A preferência pela penhora no nosso sistema, em rigor — coloquemos liminarmente esta premissa —, só encontra guarida e aplicabilidade dentro do processo movido contra devedor solvente, isto é, aquele devedor que tenha um ativo capaz de suportar o seu próprio passivo, de fazer-lhe frente. No momento em que isto se inverte, no momento em que ele não pode pagar suas dívidas, não se lhe aplica a preferência pela penhora.

Verificamos no Livro II, que regulamenta o processo de execução, duas partes nitidamente distintas: a primeira parte regula o processo de execução contra o devedor solvente; a segunda parte regula o processo de execução movido contra devedor insolvente.

15) **A execução contra devedor insolvente**

Vejamos quais são os aspectos dignos de exame no processo de execução contra devedor insolvente.

Em primeiro lugar, ela pode ser requerida pelo próprio devedor. O Poder Público, como, aliás, qualquer outro credor, pode requerê-la? Evidentemente que sim, desde que, além de seu crédito, agregue, como motivo do pedido, a afirmação da existência do estado de insolvência do devedor, que pode ser declarado, por sentença, em tudo e por tudo similar à sentença declaratória de falência.

Qual é o juízo competente para o pedido de insolvência formulado pelo Poder Público?

Vamos supor a hipótese de o Poder Público ser federal. Teria o foro privilegiado nas Capitais dos Estados, de conformidade com o que prescreve o art. 125 da Constituição? Se não tiver foro privilegiado, e o credor for a Fazenda estadual ou municipal, cogitar-se-ia, não de um foro privilegiado, mas apenas de um juízo privativo, que existe na Capital do Estado de São Paulo e, de um modo geral, nas Capitais dos Estados. Este Código, na sua parte de competência, excepciona deste privilégio do Poder Público — o problema da insolvência. Por outras palavras, o Poder Público pode requerer a insolvência em outro juízo, que não aquele privilegiado.

Se examinarmos o art. 125, nº 1, da Constituição, verificaremos que a chamada competência territorial absoluta (*foro territorial privilegiado*), dado ao Poder Público federal abre uma exceção para as causas de falência. Também no Código as causas atinentes à insolvência refogem do privilégio de competência do Poder Público. Na realidade, o legislador processual civil fez esta exceção acompanhando a grande regra que *informa o nosso direito, que é a da universalidade do juízo da falência*. Se o legislador, no art. 125, nº I, da Constituição, foi sensível à universalidade do Juízo falimentar, tal como consta no art. 7º da Lei Falimentar e, assim, respeitou a universalidade do juízo da falência, assegurou, por outro lado, o privilégio do Poder Público. O fato de a demanda não ser na Justiça Federal não inibe que o juiz civil lhe dê e lhe reconheça a preferência. Também foi o legislador do processo civil, na parte da competência, sensível a esta realidade. Como a insolvência é, basicamente, parificável à falência, podemos dizer que existe, também, aqui, verdadeiro **juízo universal da insolvência**, a respeito do qual o legislador do processo civil foi também expresso (art. 99, parágrafo único, nº I).

Se houver a decretação de insolvência, haverá um administrador desta massa à semelhança do síndico; este administrador deve representar esta massa, agindo como parte de ofício. Aliás, *anote-se que o legislador, no art. 12, alude ao síndico, como representante da massa falida, mas se esqueceu da figura por ele mesmo criada*.

Finalmente, foi estabelecido que, depois de terminado o processo de insolvência, por sentença transitada em julgado, na forma do art. 777, se inicia o prazo de extinção civil das obrigações que, no nosso modo de ver, é decadencial.

Indaga-se se esse prazo atinge o Poder Público. Em nosso modo de ver, atinge, porque afetarà a todo e qualquer credor; dizemos mais: atinge mesmo aquele que seja menor e incapaz, porque é um prazo de índole decadencial. Em rigor, é um prêmio — bem ou mal, é problema de política legislativa — que se dá àquele que já está desgraçado pela insolvência requerida, e que, depois de entregar todo o seu patrimônio aos credores, *fica ainda durante cinco anos responsável, e se dentro desse período adquirir algum bem, será o mesmo entregue a seus credores, por causa da subsistência dos créditos*. Mas, em passando esses cinco anos, este devedor está liberado, tal como ocorre, na falência, com as obrigações comerciais, cujo prazo de extinção, aliás, é menor. De outra parte, este prazo decadencial,

de cinco anos, depois do término do processo de insolvência para extinção das obrigações, servirá como estímulo a que muitos devedores peçam a auto-insolvência. Esse estímulo terá sido o "leitmotiv", de índole política, que animou o legislador a instituir o referido prazo. Então, num dado momento o devedor entrega todo o patrimônio; mas é evidente que, para que isto ocorra, o que praticamente nunca ocorreu, no regime passado, que tinha, no art. 929, o concurso universal de credores, é necessário que o sistema dê uma compensação a este devedor. E a compensação é a possibilidade dele, entregando o seu patrimônio, desde que passados cinco anos, encontrar-se plenamente liberado de seus credores, dado que suas obrigações civis encontram-se definitivamente extintas.

16) As ações do contribuinte contra o Fisco

Vamos examinar, agora, deixando de lado o processo de execução, os problemas, que parecem mais relevantes, das ações do contribuinte contra o Fisco e procurar traçar as peculiaridades que, eventualmente, sugerem este novo Código de Processo Civil que, evidentemente, tem implicações no sistema jurídico em geral.

a) A ação anulatória de débito fiscal

A primeira ação que vamos considerar e que foi especificamente disciplinada, e ao nosso ver bem, pelo Código, é a chamada **ação anulatória de débito fiscal**, que vem regulamentada no art. 585, § 1º. E aí se prescreve que, promovida pelo contribuinte a ação anulatória de débito fiscal contra o Poder Público — ação esta que encontra seu pressuposto de proponibilidade na pré-existência de um lançamento e tem, portanto, por objetivo, em sendo julgada procedente, desconstituí-lo —, não está o Fisco inibido de promover a execução fiscal. Esta regra repete também o grande princípio que procuramos, no preâmbulo destas considerações, lembrar, qual seja, o de que, porque superiormente valorado pelo legislador, o interesse público não pode ser inibido, em sua realização, por medidas dos particulares.

Se o Poder Público tem uma posição de eminência, e se o sistema jurídico deu-lhe um instrumental, ao nível do direito material, que concreta e praticamente realiza esta posição de eminência, é evidente que toda e qualquer providência do particular, que fosse sempre ordenada a frustrar a eficácia dessa posição dotada de um instrumental mais agressivo, não poderia, evidentemente, produzir frutos. Esta a grande regra, e isto é bem nitidamente entendido no direito comparado, e tal princípio se aplica até e também aos particulares quando se demandem. É que toda ação mais agressiva não pode ser inibida por uma ação menos agressiva. Se se tem uma ação condenatória para mover contra o devedor, que inadimpliu sua obrigação, não é o fato de ele mover uma ação declaratória negativa da relação obrigacional que nos impede de mover condenatória. Porque, mesmo

se considerando o assunto empiricamente, é evidente que, se o devedor mover uma ação declaratória, que vai demorar dois ou três anos, mesmo que seja julgada improcedente, enquanto isso não ocorrer, o credor não tem título executivo algum, porque não tem sentença condenatória. E nem mesmo a improcedência da declaratória lhe dará o título. Tem o credor de mover ação condenatória para só dali a mais três anos cobrar. É evidente que seria uma maneira prática de procrastinar, levando ao dobro a demora, que é quase lícita a nosso Poder Judiciário, que vive sempre brutalmente asseberbado de serviços. Então, a grande regra que preside este problema é esta: a ação mais agressiva não pode ser inibida pela ação menos agressiva, mesmo que as lides, do ponto de vista material (direito material), sejam idênticas. E quando mais não fosse, do ponto de vista filosófico, seria uma **contradição**, pois dá-se um instrumento maior e, mercê de um instrumento menor, o maior não funciona. Todavia, é evidente que o legislador referiu-se à ação anulatória de débito fiscal desprovida de depósito (art. 585, § 1º).

b) A ação anulatória de débito fiscal e o depósito

Mas, e se a ação anulatória de débito fiscal for acompanhada do depósito do **quantum** devido?

Aquele devedor que pretende anular um lançamento e não quer sofrer o reflexo comercial, bancário, no crédito, na importação etc., que decorreria de estar sendo executado, antecipa-se, há de mover sua ação acompanhada do depósito do **quantum** que seria devido, **segundo o entendimento do Poder Público**.

Há na esfera federal duas leis referentes a esse problema, que são: a Lei nº 2.642, de 1955, e o Decreto-Lei nº 147, de 1967, que é o atual Estatuto da Procuradoria da Fazenda Nacional, o qual, no seu art. 20, § 3º, dispõe que, toda vez que for promovida uma ação anulatória desprovida de depósito, o Procurador da Fazenda Nacional deve inscrever a dívida e remeter à Procuradoria da República e ao Judiciário.

Portanto, fica óbvio que, sem depósito, a ação anulatória já não produzia por lei federal litispendência para o executivo. A mesma regra indubitavelmente encontra-se repetida agora para todos os poderes, ou seja, para os Estados-federados e Municípios, pois o Código de Processo Civil é lei nacional. No caso da esfera federal, parece-nos que o Poder Público, se for feito o depósito, não pode propor a execução. Isto porque o depósito é feito na repartição pública, isto é, junto e no órgão credor, e, uma vez julgada improcedente a ação anulatória, o depósito converte-se em renda. Nesta hipótese, realmente, o Poder Público está totalmente resguardado e satisfeito, de forma que não tem sentido algum mover o executivo fiscal. A única restrição que nos parece deva ser feita é a de que o depósito deve cobrir **totalmente** o que pretende o Poder Público. Temos até um trabalho publicado sobre este assunto, na **Revista de Direito Público**, volume 16, onde procuramos analisar os fundamentos de tal assertiva. E, de um modo

geral, o Judiciário da Justiça Federal só aceita o depósito nestas condições, ou seja, abrangendo a totalidade da pretensão fazendária.

Agora, poderá haver outras esferas dos Poderes Públicos, que não estejam instrumentados, administrativamente, para receber depósitos, como será a posição de vários Estados-membros que têm a sua legislação própria. Então, pergunta-se: como podem comportar-se esses entes, também credores, em face do problema?

Em nosso modo de ver, se o depósito for feito, em sendo movida execução por quantia certa, **deverá** ser penhorado e, então, o Poder Público encontrar-se-á garantido, sendo unidos o executivo fiscal e ação anulatória, por conexão. Se a ação anulatória for procedente, está prejudicando a execução por quantia certa, fundada em crédito tributário; se improcedente, a execução por quantia certa prosseguirá, independentemente de sentença, como é em face do novo sistema.

Há quem sustente que, mesmo ajuizada antes a ação anulatória de débito fiscal (rito comum ordinário, suponha-se), a execução por quantia certa posteriormente proposta não seria conexa à ação anulatória, dado que tal conexão, **que envolve unidade procedimental**, implicaria em imprimir um rito mais lento ao processo de execução, que se subordinaria ao da ação anulatória. Todavia, a conexão é imperativa, pois decorre de lei (art. 103), e a providência de ordenar conexão se insere no poder oficioso do juiz. Há, ainda, a relevante motivação de que as decisões podem ser colidentes, uma na ação anulatória e outra no bojo do processo de execução (fenômeno da litispêndência) e, ainda, há o argumento da economia processual, dado que se fará num só processo, unitariamente, o que se realizaria em dois.

c) A ação declaratória

Uma outra ação que pode ser movida é a ação declaratória **positiva** (para pagar menos) ou **negativa** (para nada pagar). Esta última tem por fim a declaração da não-existência de tributo, por aquele que se entende isento. Por exemplo, por força de uma lei ou aquele que se julgue isento ou mesmo imune, por estar albergado pela proteção do art. 19, III, c, da Constituição, regulamentado pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, tais sejam as entidades de ensino ou filantrópicas, que tenham contabilidade, não tenham lucratividade e possam, devidamente, comprovar isto.

A distinção que se há de fazer entre ação anulatória e declaratória, é que a anulatória pressupõe um lançamento, que se pretende desconstituir ou anular; a declaratória, não o pressupõe. Através desta, pretende-se declarar uma relação jurídica como inexistente, pura e simplesmente.

É evidente que, pelo mesmo raciocínio já feito, a ação declaratória não inibe, de forma alguma, a execução fundada em débito fiscal, que, se proposta, deverá ser conexa ante o perigo de decisões colidentes: mas,

pelo mesmo raciocínio feito quanto à anulatória, desprovida de depósito, absolutamente, não há que se cogitar da hipótese da ação declaratória inibir a propositura da execução de débito fiscal.

Vale, aqui, o argumento de que o maior compreende o menor, ou seja, se a ação anulatória (mais complexa que a ação declaratória, mas contendo o elemento declaratividade), não inibe o Fisco, segue-se que outro tanto ocorre com a ação declaratória.

d) O mandado de segurança

Um outro remédio comumente utilizado contra o Poder Público é o **mandado de segurança**, que evidentemente, é o mais eficiente, desde que presentes os pressupostos do direito líquido e certo.

O mandado de segurança pode ser definido como um instrumento preordenado a obter uma medida liminar, normalmente, e sentença final favorável, e que recolhe a sua especificidade em tal tipo liminar de proteção jurídica, porque realmente é o que o caracteriza; por outro lado, como requisito para o seu uso, a prova há de ser toda documental. O direito líquido e certo, temos que defini-lo como sendo aquele direito susceptível de apreciação pelo Poder Judiciário, desde logo, e que seja provado todo ele, liminarmente, e, por prova documental. Nestes aspectos residem as principais especificidades do mandado de segurança.

Prescreve o Código Tributário Nacional, no seu art. 151, nº IV, regulando, aliás, aquilo que já era de jurisprudência anterior ao C.T.N., que a concessão de medida liminar suspende exigibilidade do crédito tributário. Obtendo-se a liminar em mandado de segurança, o crédito tributário não pode ser cobrado. Por outras palavras, a liminar tem a eficácia jurídica, provisória, de paralisar a executividade da certidão de dívida ativa (o processo de execução respectivo).

Surge, agora, um problema: no regime comum do mandado de segurança, a Lei nº 4.348, de 1964, limitou a durabilidade (eficácia) da medida liminar a noventa dias, eventualmente prorrogáveis por mais 30. Estamos diante de uma verdadeira aberração jurídica, quando mais não se pudesse dizer da verdadeira institucionalização da denegação de justiça, ao nível da lei ordinária, atrofiando o conteúdo e a dimensão constitucionais do mandado de segurança, porque, na realidade, o motivo legal para cair a medida liminar é inaceitável, pois devemos ter presente que uma medida liminar significa que o Judiciário reconheceu que alguém tem direito líquido e certo, e, a **contrario sensu**, reconheceu que a Administração não se pautou em sua conduta pelo princípio da legalidade; que a Administração praticou uma ilegalidade e feriu direito líquido e certo, o qual, de certa maneira, pode ser considerado o mais óbvio dos direitos.

Mas, prescreve a lei que, se o juiz não puder dar sentença, caducará a medida liminar. Em nosso modo de ver, esta lei, neste passo, é incons-

titucional, porque, segundo a grande regra na hermenêutica constitucional, os institutos têm na Constituição um conteúdo próprio e mínimo. Então, se o legislador constitucional deu o mandado de segurança, nele está insito uma especificidade, que é a pronta e eficaz defesa. Se uma lei ordinária torna inócua a providência constitucional, esta lei é inconstitucional. Mas não vamos ficar discutindo o problema da constitucionalidade. Vamos deixá-lo de lado, embora ele, em si mesmo, exista. No trabalho que acabamos de referir (*Revista de Direito Público*, vol. 16), a nossa saída foi outra: se sobre uma lei pesa a gravíssima suspeita de sua inconstitucionalidade, devemos minimizar, interpretando-a, sua abrangência. Evita-se de afirmar uma inconstitucionalidade, sem conteúdo, virmos aplicar a lei que poderia ser tida como tal. É uma solução prática. Então, propugnamos pela seguinte solução: como o art. 151 do Código Tributário Nacional não tem restrição alguma, assim, no campo do Processo Judicial Tributário, especificamente, em se tratando do mandado de segurança, não há que se entender susceptível de ocorrer a caducidade da medida. Uma vez dada a liminar, ela há de prevalecer sempre. É claro que existe uma argumentação contrária: se o regime jurídico da medida liminar não é previsto no próprio Código Tributário Nacional, deve ser ele o da legislação comum, e, se esta estabelece que caduca em 90 dias a medida, é porque caduca. E outro ângulo da questão ainda leva à seguinte dicotomia: ou a lei é inconstitucional e, portanto, que seja declarada, ou é constitucional e tem que valer inclusive para o processo tributário. Entretanto, pessoalmente, preferimos ficar com a primeira solução. Esta lei é impertinente para regular a durabilidade da medida regulamentada pelo art. 151, nº IV, do Código Tributário Nacional.

e) A ação de consignação em pagamento

Ainda outra ação que foi prevista no Código Tributário Nacional, porque antes nunca se admitiu, é a **ação de consignação em pagamento** contra o Poder Público. Só depois da vigência do Código Tributário é que se admitiu esta ação de consignação. Geralmente, esta ação tem lugar quando o indivíduo entende-se devedor, mas de uma determinada quantia, menor do que aquela que pretende o Poder Público; ou, ainda, quando se entende devedor, mas se julga dispensado de obrigações acessórias que o Poder Público pretende impor-lhe. Diante desses casos, ele consigna judicialmente o que entende devido.

O Código Tributário Nacional não regulamentou o procedimento da ação de consignação em pagamento. Entendemos, evidentemente, que se aplica o procedimento do Código de Processo Civil (artigos 890 a 900).

Esta também é a opinião de Aliomar Baleeiro em seu "Direito Tributário Brasileiro" que, entretanto, não a justifica. Em nosso modo de ver, a justificação é clara. A Lei de Introdução ao Código Civil prevê para todo o sistema que, toda vez que nele houver lacunosidade, há de se utilizar a analogia, que haverá de subsidiar o intérprete para suprir a lacuna.

Que coisa mais análoga a um procedimento de ação de consignação tributária, que seja a respeito lacunosa, que não o próprio procedimento padrão da ação de consignação em pagamento do Código?

É evidente, pois, que se há de usar o procedimento da ação de consignação em pagamento. A especificidade disto reside em que se dá para contestação, diversamente da regra geral do art. 297, só o prazo de 10 (dez) dias, tendo o Poder Público a seu turno, evidentemente, o prazo de 40 (quarenta) dias, dado que o art. 188 do Código de Processo Civil lhe dá o prazo em quádruplo para contestar.

f) A ação de repetição do indébito

Outra ação instituída pelo Código Tributário Nacional, no art. 168, é a chamada **ação de repetição do indébito** que se extingue no prazo de 5 (cinco) anos. Solicita-se a devolução do que foi indevidamente pago e que o Poder Público se nega restituir. Então, tem-se o prazo de cinco anos para recuperar aquele pagamento tido como indevido. Com relação a esta última ação não se colocam, evidentemente, quaisquer problemas de litispendência, dado que o pressuposto dela é que determinada importância já se encontra nos cofres do Poder Público. É uma ação condenatória que, sendo julgada procedente, implicará na ulterior execução pela via do ofício requisitório.

Se tiver havido, entretanto, administrativamente, pedido de restituição e, se não for atendido (art. 169 do C.T.N.), para a anulação de tal decisão administrativa denegatória, o prazo será de 2 (dois) anos.

g) Os principais problemas de prazos

Finalmente, algumas rapidíssimas considerações sobre o problema dos prazos.

O prazo para o Poder Público responder, se lhe for movida uma ação pelo procedimento ordinário, é quádruplo; portanto, terá 60 (sessenta) dias, dado que o prazo comum para a resposta, tal como se encontra definido no art. 297, é de 15 dias.

Pergunta-se: qual é o prazo de resposta para o Poder Público no quase malfadado procedimento sumaríssimo, de difícil aplicação, segundo o consenso unânime?

Segundo a opinião do eminente mestre, José Carlos Barbosa Moreira, em um trabalho que será publicado na "Revista de Processo" (vol. 1º), sob nossa direção, a ser editada em S. Paulo, pela Revista dos Tribunais, o prazo é de quarenta dias, dado que, na disciplina do procedimento sumaríssimo, determina-se exista um interregno mínimo de 10 dias entre o recebimento da inicial e a audiência, à qual deve comparecer o réu. E o

raciocínio é o seguinte: se o prazo é de dez dias, para tal interregno, para o Poder Público há de ser de quarenta dias, dado que este tem prazo quádruplo para contestar. Esta opinião recebe o grande aval do Prof. Calmon de Passos, nos seus comentários ao Código de Processo Civil (ed. Forense, vol. III). Informa-nos, ainda, o Prof. Barbosa Moreira, que esta praxe está sendo seguida no Estado da Guanabara.

Temos uma pequena dúvida, todavia. E isto pelo seguinte: o texto de lei é que o prazo de designação de audiência não pode ser inferior a dez dias, mas pode ser superior. Parece-nos que talvez a opinião mais correta é refutar realmente a solução dos quarenta dias. O que a lei dá ao Poder Público é prazo quádruplo para contestar. E esse prazo é de sessenta dias; o que está escrito na disciplina do procedimento sumaríssimo é que a designação da audiência não pode ser para prazo inferior a dez dias, e daí não há de se inferir que o prazo para contestar há de ser de 40 (quarenta) dias.

Um outro assunto que se coloca, e que o Professor José Carlos Barbosa Moreira resolve muito bem em seu trabalho (v. **Revista de Processo**, vol. 1), é o de que, se o art. 188 estabelece que o Poder Público tem prazo em quádruplo para contestar, isto faz surgir um problema: o nosso Código regulamentou a problemática do prazo de defesa, não em função da peça **contestação**, mas em função de um nome (instituto) mais genérico, que é **a resposta do réu**. O réu tem 15 dias para dar sua resposta, o que é mais amplo que contestar.

Então, pergunta-se: quando o art. 188 estabelece prazo em quádruplo para contestar, refere-se só à contestação? Não abrange eventualmente as exceções e a reconvenção?

Parece-nos que a solução correta há de ser a de se entender que, no art. 188, está escrito **resposta** e não **contestação**.

E, quando mais não fosse, no art. 299 lemos que a reconvenção há de ser apresentada simultaneamente com a contestação, embora em peças autônomas. Como seria possível apresentar uma reconvenção juntamente com a contestação se o prazo da reconvenção fosse de quinze dias e o da contestação, de sessenta? E mais ainda, a própria lei, ao regulamentar a reconvenção, exige que haja uma conexão entre ela e a matéria de defesa. Como pode haver uma conexão, se a reconvenção virá antes? Então, parece evidente que o legislador usou inadequadamente do termo contestação no artigo 188 do Código de Processo Civil.

Para impugnar a reconvenção, que era o termo inadequadamente usado no Código de 1939, hoje temos a expressão **contestar**; ao nosso ver, outrossim, cabe também prazo em quádruplo para o Poder Público. Se for oferecida reconvenção ao Poder Público em ação que mova contra o particular, o prazo para contestar a reconvenção será em quádruplo.

Estas são as principais observações que me ocorreram a respeito desses problemas mais importantes sobre o Processo Judicial Tributário.