**Ações Ordinárias em Direito Tributário**

**Natureza e Conceito das Ações Ordinárias**

As ações ordinárias em matérias tributária se caracterizam por figurar no polo ativo o contribuinte, e no polo passivo, a Fazenda Pública ou quem lhe faça as vezes (Entes Parafiscais que cobram tributos – INSS), invariavelmente. Trata-se de ações de natureza antiexacional, isto é, ações que não objetivam a execução dos créditos tributários, por vezes objetivando obstar a execução; e de natureza imprópria, pois o regime destinado ao seu rito processual é ordinário, indispondo a matéria tributária de ritos especiais próprios para as ações movidas pelo contribuinte.

O regime aplicável às ações ordinárias é o constante do Código de Processo Civil, o rito ordinário, havendo pouca alteração em relação às ações ordinárias civis – como a dilação de prazos para as manifestações processuais da Fazenda Pública.

Genericamente consideradas, as ações ordinárias dividem-se em declaratórias (positivas ou negativas), anulatórias e condenatórias. Desta maneira, tem-se a seguinte classificação: I) ação declaratória em matéria tributária; II) ação declaratória negativa em matéria tributária; III) ação anulatória de ato administrativo; e IV) ação condenatória de repetição de indébito.

As ações podem cumular pedidos e mesclar sua natureza na medida em que haja compatibilidade temática e processual. Como se nota em: ação declaratória de tributação indevida (declaratória negativa) cumulada com pedido de repetição de indébito (condenatória); e ação anulatória de lançamento (anulatória) cumulada com pedido de condenação em perdas e danos (condenatória).

**Ação Declaratória (positiva e negativa)**

A ação declaratória se caracteriza como ação antiexacional, imprópria, de rito ordinário, que objetiva o reconhecimento da existência de determinado vínculo jurídico obrigacional tributário, se declaratória positiva, ao passo que a declaratória negativa objetiva o reconhecimento da inexistência de tal vínculo; e se encontra disposta no art. 4º, CPC/73. A Fazenda Pública não pode se valer de ação declaratória contra os contribuintes já que seus atos são presumivelmente legítimos e válidos, tornando a ação, assim, carente de interesse processual se movida pela Fazenda.

As sentenças declaratórias, ao contrário do que é dito por parcela minoritária da doutrina, produzem efeitos imediatos palpáveis, uma vez que introduz certeza à relação jurídica pelo pronunciamento judicial, pondo fim à incontrovérsia. Os efeitos são dúplices, tanto para a sentença de procedência quanto de improcedência, já que requerem objetos opostos. Logo, se a sentença de ação declaratória positiva for improcedente, sua negativa está confirmada, e vice e versa. Ressalte-se que as cortes superiores brasileiras já assentaram entendimento de que a ação declaratória é cabível para sanar incertezas jurídicas das relações tributárias, sejam elas quanto à incidência ou à possibilidade de se ver reconhecido o direito de compensação tributária.

Limitações Materiais à propositura de Ação Declaratória em Matéria Tributária

A ação declaratória em matéria tributária não se presta à mera confirmação de fato jurídico tributário, conforme lecionam a Doutrina e a Jurisprudência. O fato tributário não deve ser objeto de ação declaratória, cabendo apenas à incerteza quanto à relação jurídica tributária dele decorrente a propositura da ação.

Quanto à ação declaratória e a alegação de ilegalidade/inconstitucionalidade, há que se minudenciar a análise: a ação declaratória em matéria tributária pode argumentar a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de certa norma tributária? Sim, desde que tais violações da ordem jurídica embasem a objeção/confirmação de relação jurídica existente, isto é, a alegação de ilegalidades deve amparar o pedido de reconhecimento de (in)existência da relação jurídica, real objeto da ação, sendo inconcebível para a declaratória tributária a mera “consulta” ao *status* de legalidade da norma. Desta forma, não se pode propor ação declaratória que discuta *lei em tese*, mas a discussão acerca da ilegalidade/inconstitucionalidade da norma tributária pode ser trazida aos autos desde que fundamente o pedido declaratório, não podendo compô-lo estruturalmente.

A propositura de ação declaratória não suspende a exigibilidade do tributo, não se afigura entre as hipóteses listadas no art. 151, CTN. Assim, se o autor desejar a suspensão da exigibilidade, poderá fazer depósito do montante integral a ser informado pela Fazenda, judicialmente, na própria ação declaratória.

Ação Declaratória Incidental

O atual rito ordinário permite que a declaração seja decidida incidentalmente caso a resolução da questão de mérito central dependa da validação incidental, conforme informa o art. 5º, CPC/73. Assim, se imprescindível ao deslinde da questão principal, poderá o Juízo se manifestar de forma incidental, sobre conteúdo declaratório – caracterizando a ampliação material da coisa julgada, e gerando ação declaratória incidental.

Atentemos, contudo, para a exclusão da disposição incidental declaratória no CPC/15, que a passa a vigorar em 2016. No novo CPC, as disposições do art. 5º são suprimidas do texto legal, levantando-se a questão quanto à possibilidade da ampliação material da coisa julgada, sobretudo se confrontarmos o art. 503, do novo CPC. A Jurisprudência e a Doutrina terão de assentar seu entendimento sobre as novas disposições do CPC/15.

Antecipação de Tutela na Ação Declaratória

A Ação Declaratória, seja positiva ou negativa, comporta o pedido pelo autor de antecipação dos efeitos da tutela, desde que presentes os requisitos listados no art. 273, CPC/73. A despeito de a antecipação dos efeitos representar, faticamente, a completa satisfatividade da decisão final, a apresentação dos requisitos de *fumus boni iuris* e *periculum in mora* resguarda ao requerente a possibilidade de concessão de tutela antecipada, haja vista o caráter compulsório das relações tributárias.

O CPC/15 altera substancialmente as disposições de antecipação de tutela e de acautelamento, seu conteúdo, entretanto, refere-se majoritariamente a alterações procedimentais, não trazendo alterações quanto à natureza jurídica e à materialidade das tutelas liminares. Permanecendo a possibilidade de antecipação de tutela em ação declaratória no novo CPC/15.

Ação Declaratória de Imunidade Tributária

A ação declaratória de imunidade tributária é hipótese extremamente relevante em matéria tributária. A declaratória de imunidade essencialmente visa o reconhecimento do *status* de entidade imune às práticas tributárias, para tanto há que se ver reconhecida a inexistência de relação tributária – de outra forma, apenas se estaria propondo a ação declaratória para se reconhecer a imunidade, um fato jurídico tributário, pedido que, como acima escrito, não é reconhecido como legítimo à propositura da ação declaratória. A ação declaratória de imunidade, entretanto, confirma a imunidade enquanto fato tributário, ao declarar inexistente a relação jurídica tributária obrigacional, tendo em vista o sistema constitucional de imunização tributária.

Ação Declaratória (positiva) de créditos tributários escriturais

Esta ação se ampara no pedido de reconhecimento/confirmação do direito do contribuinte de contabilizar créditos tributários ainda não lançados pela Fazenda Pública, e é comum especialmente em relação a tributos que funcionam com regime de créditos escriturais (como o IPI e o ICMS).

Ação Declaratória de Compensação

Fundamenta-se no art. 66, da Lei nº 8.383/91, e objetiva o reconhecimento do direito à compensação de créditos tributários em face de indébitos e pagamentos a maior realizados pelo contribuinte – ainda que o pagamento indevido tenha se dado em razão de decisão condenatória.

Execução Fiscal e Ação Declaratória

A ação declaratória proposta não altera a possibilidade de a Fazenda ajuizar execução fiscal, já que a primeira não possui efeito de suspensão da exigibilidade do tributo em discussão. As ações, propostas em distintos momentos ficam dependentes, com deslocamento de foro para aquela que primeiro for ajuizada. Caso haja oposição de embargos à execução, está-se diante de um caso de litispendência entre as ações, parcial ou total.

**Ação Anulatória em Matéria Tributária**

A ação anulatória em matéria tributária objetiva a anulação, parcial ou total, de ato administrativo que imputa ao contribuinte obrigações na relação jurídica tributária que este entende ilegais/indevidas. Os atos administrativos a que se faz referência são mais comumente os atos de lançamento de tributos ou os atos de aplicação de penalidades (autos de infração). A natureza jurídica da ação anulatória é de conteúdo constitutivo-negativo, ou seja, visa estabelecer conteúdo modificativo ou extintivo na relação jurídica tributária pré-existente.

A ação anulatória segue rito ordinário do CPC/73 (arts. 282 e ss – arts. 319 e ss no novo CPC/15), a despeito de sua menção no art. 38, da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), a ação anulatória não detém procedimento próprio, sendo, portanto, ação tributária imprópria.

Ainda no mesmo art. 38, da Lei de Execuções Fiscais, há disposição sobre o condicionamento da propositura da ação anulatória à efetuação do depósito do montante integral pelo contribuinte-autor, com valores corrigidos e juros de mora. A condição descrita não se coaduna com o regime constitucional atualmente concebido e há muito teve sua aplicabilidade prejudicada e afastada pelas Cortes Superiores, desde o extinto Tribunal Federal de Recursos (Súmula nº 247) ao Superior Tribunal de Justiça (STJ ArRg nos Edcl no Ag nº 1.107.172, Rel Ministro Herman Benjamin, 11.09.2009) e ao Supremo Tribunal Federal (STF Ac. RE nº 103.400-9/SP, Rel. Ministro Rafael Mayer, 01.02.1985 e Súmula Vinculante nº 28).

Ação Anulatória e Ações Declaratórias: possibilidade de cumulação

Há possibilidade de se propor ação anulatória em matéria tributária cumulada com pedido de declaratória negativa (inexistência da relação jurídica), já que o pedido de anulação de ato da Administração Fiscal se coaduna perfeitamente à requisição do reconhecimento da ilegalidade/inconstitucionalidade da relação jurídica tributária imposta pelo Fisco. Ajuíza-se ação, por exemplo, de anulação de ato de lançamento de tributo, cumulada com pedido de reconhecimento da ilegalidade, e consequente inexistência, de relação jurídica tributária em caso de entidade isenta por lei à tributação. Inclusive, a análise material do pedido da ação demonstra que a declaratória negativa possui conteúdo mais extenso – já que o reconhecimento implica que se evite a futura tributação pela Fazenda, conquanto se mantenha a isenção; ao passo que o pedido anulatório é pontual – referindo-se exclusivamente ao ato de lançamento, tendo como efeitos consequentes apenas a anulação de atos que se baseiem no lançamento ilegal (como atos de fiscalização e de cobrança).

Ação Anulatória e Execução Fiscal

A propositura de ação anulatória, sem a efetuação de depósito do *quantum* questionado, não enseja a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, assim, faculta-se à Fazenda a propositura de Execução Fiscal para a satisfação do crédito. De toda maneira, a análise dos pedidos demonstra que a *causa de pedir remota* de ambos estão conectadas, razão pela qual a concomitância dos processos gera conexão, reunindo-se as ações para julgamento conjunto, conforme as disposições dos arts. 103, 105 e 106 do CPC/73 (arts. 55 e 58 do CPC/15). Destaque-se que não há litispendência entre as ações, dadas a ligação por causa de pedir *remota* e não *próxima* e a distinção de pedidos das ações, gerando singularmente a conexão.

Distinto é o caso dos embargos à execução, ou embargos do devedor: se os embargos detiverem identidade de pedido e de causa de pedir, ou seja, se os embargos objetivarem a constituição negativa da relação jurídica tributária, desconstituindo a relação e suas obrigações, a litispendência poderá ser caracterizada, tendo em vista a identidade de partes, de pedido e de causa de pedir.

**Ação Condenatória de Repetição de Indébito**

Trata-se de ação antiexacional, de rito ordinário – e, portanto, ação tributária imprópria, de natureza condenatória, que visa a restituição pela ente tributante de valores/ingressos pagos indevidamente pelo contribuinte. O pedido da ação repetitória baseia-se em valores pagos indevidamente, podendo ser eles referentes a tributos, a penalidades pecuniárias ou a acréscimos indevidos (como juros de mora ou correção monetária a maior), e pauta-se em erro formal ou material do Fisco ao realizar a administração fiscal, advindo de erro administrativo ou de ilegalidade/inconstitucionalidade na aplicação de normas tributárias.

A fundamentação para a ação repetitória está inserida constitucionalmente na vedação ao confisco, à adstrição da ação estatal à legalidade, e prevista mais detalhadamente nos art.s 165 a 169 do Código Tributário Nacional.

Afirma-se que a análise do pedido de repetição o decompõe em duas demandas: uma declaratória (negativa) e uma condenatória. Na primeira, requer-se o reconhecimento da ilegalidade da cobrança, e, na segunda, a repetição do ingresso indevidamente pago. Assim, se conveniente ao contribuinte-autor, valendo-se do conteúdo declaratório de decisão de procedência, poderá prosseguir à compensação tributária, se viável, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, sem necessidade de autorização da Fazenda, observando-se o regime jurídico administrativo próprio para a compensação de tributos.

O prazo para a propositura de ação de repetição, inicialmente, se compunha da interpretação dos arts. 150, 165 e 168 do CTN, o que levou à confluência do prazo de cinco anos computados do pagamento, mais cinco anos de prazo prescricional do CTN. O STJ abraçou o prazo de dez anos, chamado de “tese dos cinco mais cinco”. Em 2005, a Lei Complementar nº 118, alterou as disposições do CTN, determinando aplicação de suas disposições após *vacatio legis* de 120 dias – desrespeitando o princípio constitucional da anterioridade tributária, levando a questionamentos no STJ e no STF acerca da constitucionalidade da Lei, até b que, em 2010, o STF decidiu pela inconstitucionalidade parcial da LC nº 118/05, e modulando os efeitos que geram à leitura dos prazos atualmente: (I) tributos indevidos recolhidos até 8 de junho de 2005, aplica-se o prazo de 10 (dez) anos para a ação de repetição; (II) para os demais tributos recolhidos indevidamente, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos para a propositura da ação.

Legitimidade *ad causam* fracionada: particularidades da ação de repetição

Há situações particulares do Direito Tributário que suscitam questionamentos acerca dos instrumentos processuais devidos e sua aplicação, assim fica a transferência de responsabilidade tributária, em que mais de um “contribuinte” figura na mesma relação tributária, isto é, há relação jurídica tributária que impinge sobre determinado indivíduo obrigação tributária, mas a sua satisfação (o ônus econômico) é realizada por um terceiro indivíduo, o responsável, gerando assim uma relação tripartite em que há relações tributárias entre o ente tributante e os dois contribuintes. Na dada situação, surge a dúvida sobre quem seria o legitimado ativo correto para a propositura de qual ação tributária.

Sustenta-se que existe um “fracionamento” da legitimidade *ad causam*, conforme entende também o STJ, em que se faculta ao contribuinte que suporta a obrigação econômica (pagamento) a legitimidade para a propositura da ação de repetição, já que o pagamento indevido em si, foi realizado por tal contribuinte. Não se pode, entretanto, crer que o contribuinte *strictu sensu*, contribuinte originário da relação tributário esteja excluído de demandas judiciais, sendo legitimado ativo para a propositura de ações declaratórias, por exemplo, em que questionaria a relação jurídica tributária. Desta maneira, há o fracionamento da legitimidade dos contribuintes, dentro da mesma relação tributária, para que haja a necessária atenção judicial às suas demandas.

**Mais uma Ação Tributária necessária:**

A despeito de termos elencado quatro ações tributárias no início do texto – acima descritas, há que se levar em consideração uma quinta hipótese processual, recorrente demanda judicial, que passa a ser tratada.

**Ação de Consignação em Pagamento de crédito tributário**

A consignação não é procedimento costumeiro no direito tributário brasileiro, a legislação prioriza o pagamento e o desimpedimento das formas de prestação do contribuinte. A despeito do narrado, o art. 164, CTN, elenca três hipóteses em que a ação de consignação é facultada ao contribuinte como forma de manter-se adimplente. Os dois primeiros incisos referem-se à mora do ente tributante em receber os valores, ao passo que o terceiro se refere à “dúvida” sobre o devido ente tributante, isto é, trata-se de hipótese de concorrência de credores tributários, vez que para o contribuinte não está claro a qual ente tributante deve pagar, em face de pluralidade de tributos que podem incidir sobre o mesmo fato gerador – caso comum é o questionamento sobre ISS e ICMS.

A hipótese de ação de consignação que se refere ao terceiro inciso, ou seja, a incerteza quanto ao ente tributante devido, deve ser fundada em razoável dúvida, que deve ser apresentada fundadamente pelo autor.

Há limitação material substantiva à ação de consignação, o CTN atribui a possibilidade da propositura da ação à real intenção de o contribuinte realizar o pagamento, em outras palavras, a ação consignatória não é instrumento processual legítimo às discussões anulatórias/declaratórias, mas exclusivamente à questão pendente sobre qual o tributo que deve incidir e que o contribuinte anseia quitar.

Quanto ao valor depositado dos tributos disputados, considera-se que o autor deva consignar o valor do tributo mais alto – caso haja disparidade de valores. Se o autor depositar valor inferior àquele contestado, haverá efeito liberatório executivo do montante não depositado.

Conforme disposto no CTN, o depósito em consignação será convertido em renda caso a ação seja julgada procedente, em casos de improcedência, será cobrado o crédito devido, acrescido de juros e correção. A norma do CTN está em desacordo com o direito imaterial e material tributário, uma vez que o depósito suspende a exigibilidade do tributo e possíveis adições penosas ou não, assim, não deve a redação do CTN ser cegamente seguida, especialmente em consideração aos ditames constitucionais e ao sistema de proteção do depositário.

Da decisão judicial da ação de consignação podem surtir os efeitos de: (I) o autor ser declarado em crédito com a Fazenda adequada, se improcedente, e se o depósito for inferior ao montante devido, a sentença terá valor à inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa e composição da Certidão de Dívida Ativa – necessária à Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80), se o depósito for do valor devido, haverá conversão em renda; e (II) o crédito tributário será declarado extinto, se procedente. Se o depósito for a maior, o Juízo decretará o levantamento do valor excedente e o direito de o contribuinte resgatá-lo.

O CPC/73 detém todas as disposições sobre a Ação de Consignação, já que o CTN fala em consignação judicial, mas não elenca a ação como causa de extinção da obrigação tributária. O rito é de procedimento especial, regido pelos arts. 890 e ss (arts. 539 e ss no CPC/15). O depósito em consignação extrajudicial em instituições financeiras, previsto no CPC/73, não se aplica à especialidade do crédito tributário.

No caso de tributos como o ISS e o ICMS, que são de natureza continuativa, ou seja, periódicos, não há obstáculos à propositura de ação consignatória, conforme art. 892, CPC/73 (art. 541, CPC/15). O autor poderá continuar a efetuar os depósitos das parcelas em juízo, sem entraves, até a data de 5 (cinco) dias contados do vencimento da prestação. Se o autor deixar de efetuar os depósitos, a ação de consignação não será afetada, contudo, ao fazê-lo, o contribuinte se põe em mora, já que a ação não suspende os efeitos de mora, o depósito o faz.