**PROCESSO JUDICIAL**

**1. Introdução**

A via judicial pode ser a solução de controvérsias tributárias e está à disposição do contribuinte. O sistema processual brasileiro contempla raras previsões destinadas a demandas tributárias. Por essa razão, o contribuinte deve se valer das regras processuais ordinárias, aplicáveis às demandas cíveis, com o influxo das excepcionais normas de cunho processual tributário.

O processo judicial pode também ser servil à pretensão da Fazenda Pública, sobretudo na hipótese de ser necessário o ajuizamento de execuções fiscais. Eventualmente, a Fazenda ainda move ações cautelares fiscais, rescisórias, cíveis originárias contra outros entes federativos e diretas de constitucionalidade, conforme será abordado com mais vagar linhas adiante.

Não deve a Fazenda, no entanto, lançar mão do processo de conhecimento para ver reconhecido o seu direito. Tal ocorre porque esse direito deve ser unilateralmente constituído pelo próprio Poder Público, em obediência ao princípio da autotutela administrativa. Mesmo nas hipóteses de sucesso do contribuinte no questionamento administrativo da exigência, a Fazenda também não tem à disposição a via judicial para eventual reforma do entendimento consolidado naquele âmbito. É que, com o trânsito em julgado do processo administrativo ocorre a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 161, IX, do Código Tributário Nacional.

**2. Classificação das ações tributárias**

Conforme adiantado, tanto o contribuinte quanto a Fazenda podem ajuizar ações relacionadas a questões tributárias. As movidas pelo Fisco são conhecidas como *exacionais*; as apresentadas pelo contribuinte, *antiexacionais*.

2.1 Ações exacionais

*a) Execução Fiscal*

Valendo-se do princípio da autotutela, a Administração Pública pode, uma vez constituído definitivamente o crédito tributário, inscrevê-lo unilateralmente em dívida ativa.

Tal documento representa o título executivo que dá lastro ao ajuizamento de execução fiscal pelo sujeito ativo do tributo.

Uma vez ajuizada a execução fiscal, o contribuinte é citado para pagar o débito ou nomear bens à penhora. Os bens penhoráveis são os listados no art. 11 da Lei 6.830/80. A fiança bancária não é prevista em tal lista, mas, no rol das garantias, é considerada a segunda em preferência, atrás apenas do depósito judicial dos valores.

Com o advento da Lei 11.382/06, que instituiu novo regime jurídico para as execuções de títulos executivos extrajudiciais, alterando o regramento da matéria no Código de Processo Civil, passou-se a controverter a respeito do termo inicial para a oposição dos embargos pelo executado. De acordo com esse novo regime, o prazo teria início com a citação do executado. Prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça, no entanto, entendimento no sentido de que essa regra não seria aplicável às execuções fiscais (REsp 1112416/MG). Sendo assim, segue vigente o regime previsto pela própria Lei de Execuções Fiscais, segundo a qual uma vez formalizada a penhora, o contribuinte disporá de trinta dias para a oposição de embargos à execução.

Essa mesma reforma também previu, para o âmbito das execuções de títulos extrajudiciais de natureza cível, que os embargos são, em regra, destituídos de efeito suspensivo, podendo o juiz atribuir tal efeito excepcionalmente, caso presentes a relevância da argumentação e o risco de dano irreparável ou de difícil reparação.

Tal questão é mais controvertida no âmbito da jurisprudência, havendo precedentes tanto no sentido de que essa previsão não se aplica às execuções fiscais (REsp 1178883/MG) quanto no sentido de que, a partir da Lei 11.382/06 os embargos só teriam efeito suspensivo caso assim expressamente deferido pelo juiz após a análise dos pressupostos necessários para tanto (AgRg no AgRg no REsp 1212281/RJ).

Se há controvérsia quanto aos efeitos do recebimento dos embargos, no caso do recebimento de eventual apelação contra sentença de improcedência da ação em foco é pacífico que não cabe a atribuição de efeito suspensivo, salvo se expressamente comprovada a presença dos pressupostos.

Os embargos à execução são ação sujeita ao procedimento ordinário previsto para o processo de conhecimento. Tem, portanto, instrução ampla, podendo haver a produção de qualquer espécie de prova.

No curso da execução poderá haver a sua prescrição intercorrente. Tal se passa quando, após a citação do contribuinte, não há a formalização da penhora durante o prazo prescricional de cinco anos. Esse prazo, no entanto, não flui na hipótese de mora decorrente dos serviços judiciários. É necessário, portanto, que o quinquênio esteja marcado por efetiva inércia da Fazenda, quer por não requerer a penhora, quer por não adotar meios idôneos para obter tal medida. Esse prazo de cinco anos pode restar suspenso durante um ano, caso a Fazenda pleiteie o arquivamento administrativo dos autos, na forma que lhe autoriza o artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais.

Caso presente um dos requisitos previstos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, poderá a Fazenda, ainda, postular o redirecionamento da execução fiscal contra os administradores ou os sócios da pessoa jurídica executada.

*b) Ação Cautelar Fiscal*

Após a constituição do crédito tributário, pode a Fazenda se ver em situação de incerteza quanto ao recebimento dos valores supostamente devidos pelo contribuinte.

Processualmente, situações tais provocariam o ajuizamento de ação cautelar de arresto, a qual tem por finalidade, justamente, evitar a dissipação do patrimônio do suposto devedor.

Todavia, desde o advento da Lei 8.397/92 a Fazenda dispõe de meio específico para atingir tal finalidade. De acordo com a aludida lei, o sujeito ativo do tributo poderá ajuizar ação cautelar fiscal quando o devedor: “I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado; II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação; III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade ou b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem 30% do seu patrimônio conhecido; VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; ou IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito”.

Em última análise, tais previsões nada mais são do que a parametrização do *periculum in mora* necessário para o deferimento de medida restritiva de bens, cuja natureza em muito se assemelha ao arresto.

Trata-se de enumeração exaustiva, *numerus clausus*.Embora possa parecer, em um primeiro momento, que esse rol restringiria a atuação da Fazenda, na verdade vem em seu benefício. É que a lei contempla fatos que, usualmente, não permitiriam a configuração do *periculum in mora*, caso da existência de débitos em valor superior a 30% do ativo permanente da empresa e, sobretudo, da omissão em pagar o débito se houver notificação pela Fazenda. Além disso, a última hipótese legal é verdadeira cláusula aberta, tendente a contemplar os casos mais diversos de risco ao adimplemento da dívida.

A medida legalmente prevista, no caso da cautelar fiscal, é mais gravosa do que a estabelecida para o arresto. Se deferido o pleito da Fazenda, os bens do contribuinte ficarão *indisponíveis*, ao passo que o arresto segue o regime jurídico da penhora.

Essa nota mais gravosa serve, em grande parte, para compelir o contribuinte a ofertar garantia idônea para a satisfação da dívida. Por essa razão, o artigo 10 prevê que a ordem de indisponibilidade poderá ser substituída, a qualquer tempo, por bem ofertado como garantia do juízo de futura execução fiscal pelo contribuinte.

De acordo com o artigo 1º da aludida lei, a cautelar fiscal só pode ser ajuizada após a constituição do crédito tributário. Em vista dessa previsão, controverte-se hoje sobre a possibilidade de ajuizamento dessa ação enquanto o processo administrativo está em curso. A questão ainda não foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça.

A aludida lei contém, ainda, em seu artigo 5º, § 2º, a previsão de extensão da medida contra o patrimônio de quem já administrou a empresa. Tal previsão, no entanto, implica regramento de questão sujeita a lei complementar, na forma do art. 146 da Constituição. Por essas razões, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento no sentido de que tal dispositivo deve ser interpretado em consonância com o artigo 135 do CTN, o qual exige a configuração de algum de seus pressupostos para se atingir o patrimônio de sócios ou administradores.

2.2 Ações antiexacionais

*a) Ação Declaratória*

De acordo com o artigo 4º do Código de Processo Civil, “O interesse do autor pode limitar-se à declaração da existência ou da inexistência de relação jurídica”.

As ações declaratórias têm natureza *preventiva*, ou seja, devem anteceder eventual exigência tributária da parte do Fisco. É que, por ter cunho declaratório, não se prestam a obrigar a parte contrária. Limitam-se a buscar um atestado quanto a questão jurídica sobre a qual controvertem contribuinte e Fisco.

O cabimento da ação deve ser ponderado *caso a caso*. Como bem se sabe, para mover ação judicial, o seu autor deve demonstrar estar configurado o seu interesse processual, Essa condição da ação prevista pela legislação processual impede que o contribuinte se valha do Poder Judiciário como mero órgão de consulta, de maneira a ter mais segurança quanto a potenciais fatos em que venha a incorrer.

Isso quer dizer que não pode o autor ingressar em juízo manifestando mera intenção de incorrer no fato jurídico que ensejará a incidência do tributo. Essa incidência deve já ter ocorrido ou ser iminente. Não basta afirmar que pretende importar; é necessário que já tenha havido a importação. Não basta asseverar que planeja passar a industrializar produtos; é preciso que essa atividade já seja algo concreto, presente na atividade empresarial da pessoa jurídica.

Diversa, no entanto, é a situação no que se refere aos fatos jurídicos corriqueiros, reflexos do mero exercício da atividade empresarial. Assim, não é preciso que se comprove que a empresa auferirá lucro líquido para se discutir a incidência do imposto de renda, nem que auferirá receitas para questionar a exigência da COFINS.

A circunstância de, por vezes, tais fatos virem a ocorrer apenas no futuro não afasta o interesse processual. É que, sendo inexorável a incidência do tributo, resta configurado o *justo receio* do contribuinte de ser exigido quanto aos valores controvertidos. Isso se deve ao fato de que, por força do princípio da legalidade que impera no Direito Administrativo, deve o agente fiscal promover a cobrança de débitos tributários sempre que a lei trouxer previsão de incidência da exação.

A hipótese mais comum de ação declaratória é a de cunho negativo, ou seja, a que pretende a declaração de inexistência de relação jurídica. Essa é a abordagem processual empregada sempre que o contribuinte pretende obter reconhecimento judicial da impossibilidade de a Fazenda lhe exigir qualquer espécie de tributo. Trata-se, assim, de tutela voltada contra potencial exigência tributária que possa vir a ser implementada pelo Poder Público.

Embora menos frequentes, são também comuns as ações de cunho positivo, ou seja, as que contemplam pretensão de declaração de existência de relação jurídico tributária. Essa é a alternativa utilizada pelo contribuinte quando pretende ver assegurado direito não reconhecido pela Fazenda. É o caso do pleito do reconhecimento de crédito escritural de ICMS, de PIS/COFINS, do direito a aplicar um determinado regime jurídico que pareça mais conveniente ao contribuinte, como a sistemática cumulativa do PIS/COFINS etc, do direito a isenção ou mesmo a imunidade.

*b) Ação Anulatória*

Em contraponto às ações declaratórias, as ações anulatórias em matéria tributária se destinam justamente a combater débito tributário que já tenha sido constituído em desfavor do contribuinte.

Em apertada síntese, portanto, as ações anulatórias se distinguem das declaratórias pela sua carga constitutiva negativa. Aqui, não busca o contribuinte mero resguardo contra potencial exigência tributária. A exigência já existe e é contra ela que se volta o sujeito passivo.

A ação anulatória, tal como a declaratória, segue o procedimento ordinário. Justamente por isso, pode o autor cumular ambos os pedidos na mesma ação. Assim, pode voltar-se contra determinada autuação fiscal, ao tempo em que já pede guarida para evitar futuras exigências tributárias indevidas decorrentes da mesma situação fática que gerou o débito que pretende anular.

De acordo com o *caput* do artigo 38 da Lei 6.830/80, a ação anulatória deve ser acompanhada do depósito judicial do montante controvertido.

Tal dispositivo, no entanto, não foi recepcionado pela nova ordem constitucional. De acordo com o art. 5º, XXXV, da Constituição, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Logo, não pode a lei – no caso a Lei 6.830/30 – buscar afastar do Poder Judiciário, ainda que de forma oblíqua, discussão sobre débito tributário mediante imposição de depósito do montante integral objeto da lide.

*c) Ação de Repetição de Indébito*

Se, por outro lado, o débito tributário já tiver sido quitado pelo contribuinte, será necessário o ajuizamento de ação com carga condenatória, que tenha como escopo obrigar o Fisco a restituir os valores indevidamente pagos.

Trata-se, igualmente, de ação pelo procedimento ordinário, o que permite sua cumulação com as demais vistas acima.

Caso o contribuinte logre vencer essa demanda, emergirá o direito à restituição do indébito.

Ordinariamente, o procedimento cabível para essa restituição é o da expedição de precatórios ou de requisição de pequeno valor, a depender da quantia a ser ressarcida.

Embora a satisfação da requisição de pequeno valor se mostre razoavelmente célere, o pagamento dos precatórios é tormentoso. Alguns entes federativos, como a União, procedem ao pagamento de sua dívida regularmente, o que significa que o contribuinte receberá os valores devidos. A forma de atualização dos precatórios, a demora em sua expedição e o possível fracionamento em até dez parcelas, no entanto, frustram sobremaneira o credor. Frustração, diga-se, infinitamente inferior à do credor de entes federativos que optaram por não pagar suas dívidas. Espera-se, com o novo regime constitucional de precatórios, que tal panorama venha a se alterar.

Embora tradicionalmente o direito à restituição estivesse associado às ações de repetição de indébito, em razão de seu pleito de natureza condenatória, recentemente o Superior Tribunal de Justiça se alinhou à melhor doutrina processualista para pacificar o entendimento espelhado na Súmula 461 de que “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

Sendo assim, o direito ao indébito emerge tanto em ações condenatórias quanto em declaratórias. Em ambas as hipóteses, pode o contribuinte optar por receber os valores mediante expedição de precatórios/requisição de pequenos valores ou por compensação.

Em qualquer hipótese, no entanto, é necessário verificar se a legislação do sujeito ativo do tributo autoriza a compensação do indébito com outros débitos tributários. Caso não haja tal previsão, ao contribuinte que tenha promovido o recolhimento do tributo só restará postular o ressarcimento via requisição de pequeno valor ou precatório judicial.

*d) Mandado de Segurança Individual*

Outra ação manejada com frequência pelos contribuintes é o mandado de segurança.

Trata-se de ação prevista no texto constitucional, que tem como principal característica seu procedimento abreviado. Em sede de mandado de segurança, o contribuinte não terá espaço para a produção de provas. Isso não quer dizer que não haja provas em mandado de segurança. Qualquer lide de natureza subjetiva demanda a comprovação dos fatos narrados na demanda. A peculiaridade reside na impossibilidade de se *produzir* essa prova no curso do feito. Assim, toda a comprovação de seu direito deve estar pré-constituída, ou seja, deve acompanhar a própria petição inicial.

O mandado de segurança nunca é a única via judicial a ser manejada pelo contribuinte. Trata-se de procedimento mais célere e de uso facultativo. Sempre que cabível o mandado de segurança, portanto, o contribuinte pode alternativamente postular o mesmo direito em ação declaratória, anulatória ou até mesmo de repetição de indébito em algumas hipóteses.

Assim, quem faz a opção pelo mandado de segurança pretende ver seu feito processado de forma mais célere. Além disso, outra peculiaridade do mandado de segurança que, com frequência, é determinante para a eleição dessa via, é a ausência de condenação da parte vencida em honorários de sucumbência, o que elimina contingência passiva para o contribuinte que ingressa em juízo.

O mandado de segurança deve ser impetrado contra a autoridade responsável pela prática do ato tido por ilegal ou abusivo. Essa autoridade não é nem a pessoa responsável pela criação da legislação tida por inválida tampouco o agente fiscal que exige o tributo. É o servidor público que interpreta a lei e considera a exigência cabível. No mais das vezes, trata-se dos delegados dos órgãos fazendários (Receita Federal e Secretarias da Fazenda) e dos procuradores-chefes dos órgãos de representação judicial da fazenda.

É a autoridade que deve apresentar suas informações, no prazo de dez dias. A pessoa jurídica de direito público a que estiver vinculada a autoridade também é notificada da existência da demanda e pode, a seu talante, apresentar manifestação desde o início do feito.

Uma vez apresentadas as informações, a autoridade coatora deixa de atuar no feito. A partir daí, a pessoa jurídica de direito público passa a ser representada pelos seus procuradores.

Por se voltar a atacar ato de autoridade, o mandado de segurança não pode conter pleito de condenação da parte adversa à restituição de valores indevidamente recolhidos.

Isso, contudo, não retira por completo do mandado de segurança caráter patrimonial em matéria tributária, dado que é possível pedir o reconhecimento do *direito do crédito decorrente dos recolhimentos indevidos para posterior compensação a ser promovida espontaneamente pelo contribuinte diretamente perante o órgão fiscal competente*.

É essa a adequada interpretação da Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

*e) Consignação em Pagamento*

Há hipóteses em que o contribuinte pretende se desfazer de débitos de natureza tributária, mas situações pontuais o impedem de obter a devida quitação.

Para tais ocasiões, deve o contribuinte se valer da previsão do art. 164 do Código Tributário Nacional, o qual prevê a possibilidade de ajuizar ação de consignação em pagamento em três hipóteses: (a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; e (c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Embora, em primeira análise, as duas primeiras hipóteses possam parecer pouco comuns, eventualmente despontam situações que demandam do contribuinte o ajuizamento de ação de consignação em pagamento para poder quitar sua obrigação tributária. Os casos mais frequentes estão relacionados ao preenchimento de dados no programa SEFIP, que armazena todos os dados relevantes para fins de apuração de contribuições previdenciárias e ao FGTS. Tal programa emite automaticamente a guia para pagamento dos tributos, não havendo margem para o contribuinte questionar, se não por ação consignatória, a base de cálculo, a alíquota e os encargos incidentes sobre os débitos.

A última hipótese diz respeito a dúvida sobre o sujeito ativo para a exigência do tributo. A leitura da lei, neste ponto, pode induzir ao raciocínio de que a ação consignatória só teria lugar em se tratado de *tributo idêntico* (*e. g.*, dúvida sobre o Estado competente para exigir o ICMS ou sobre o Município competente para exigir o ISS).

No entanto, olhar teleológico sinaliza conclusão diversa. Deveras, o que pretende essa última hipótese de cabimento da ação consignatória é exonerar o contribuinte de sua dívida tributária quando há dúvida fundada sobre o sujeito competente para impor a exigência do tributo. Isso pode ocorrer não apenas quando se trata do mesmo tributo, mas também em situações em que a exigência de um exclui a do outro, tal como a legislação expressamente prevê no caso de conflito entre ISS e ICMS. Pensar de outra forma implicaria privar tal contribuinte de jurisdição e, com isso, negar vigência à legislação tributária na parte em que reconhece ser cabível apenas um dos tributos; jamais ambos sobre a mesma materialidade.

Em qualquer dos casos de cabimento da ação era comum se afirmar que o contribuinte não poderia se valer da ação consignatória para discutir o valor do tributo devido.

Trata-se de entendimento equivocado. Configurada a hipótese de consignação em pagamento, é facultado ao contribuinte fazer o depósito exclusivamente da parcela que entende incontroversa, sendo-lhe lícito questionar o *quantum* controvertido, inclusive em sede de antecipação de tutela.

Nesse sentido é a mais recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se infere do REsp 659.779/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU de 27.9.2004: “Não há qualquer vedação legal a que o contribuinte lance mão da ação consignatória para ver satisfeito o seu direito de pagar corretamente o tributo quando entende que o fisco está exigindo prestação maior que a devida. É possibilidade prevista no art. 164 do Código Tributário Nacional. Ao mencionar que "a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar", o § 1º daquele artigo deixa evidenciada a possibilidade de ação consignatória nos casos em que o contribuinte se propõe a pagar valor inferior ao exigido pelo fisco. Com efeito, exigir valor maior equivale a recusar o recebimento do tributo por valor menor”. Na mesma linha, REsps 606.289/RS, DJU de 30.8.2004 e 505460/RS, DJU de 10.5.2004.

Essa é a única interpretação plausível a partir da leitura do § 2º do art. 164 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “[…] julgada improcedente no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora sem prejuízo das penalidades cabíveis”.

Conforme previsão legal expressa, o julgamento de improcedência da demanda acarreta a cobrança de juros de mora, o que é incompatível com a ideia de pagamento tempestivo do montante controvertido. Logo, tal preceito legal só tem fundamento caso seja possível consignar o valor que o próprio contribuinte entende devido, e não o que o Fisco entende como correto.

Reforça tal ideia, ainda, o § 1º do art. 164, conforme acentuado no precedente acima mencionado: “Ao mencionar que "a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar", o § 1º do dispositivo transcrito deixa evidenciada a possibilidade de ação consignatória nos casos em que o contribuinte se propõe a pagar valor inferior ao exigido pelo fisco. Com efeito, exigir valor maior equivale a recusar o recebimento do tributo por valor menor, e isso dá a exata dimensão e alcance que se devem conferir ao disposto no inciso I”.

*f) Mandado de Segurança Coletivo*

De acordo com o artigo 21 da Lei 12.016/09, “O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária, ou por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, autorização especial”.

Tal previsão pode ser utilizada inclusive para questionamentos em matéria tributária. Os direitos perseguidos devem, necessariamente, ser *coletivos*, assim entendidos “os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica” ou *individuais homogêneos*, que são “os decorrentes de origem comum e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante”. No âmbito tributário, as discussões estão concentradas nesta última hipótese.

A impetração de mandado de segurança coletivo pode gerar duplicidade de pretensões judiciais em favor de um mesmo contribuinte. Isso pode ocorrer caso o sujeito passivo do tributo tenha ajuizado ação em nome próprio e, paralelamente, alguma das entidades legitimadas para a impetração do mandado de segurança coletivo tenha impetrado *mandamus* com o mesmo propósito.

Se, de um lado, não é adequado a mesma pessoa jurídica poder obter o mesmo resultado judicial em duas vias distintas, de outro a impetração do mandado de segurança coletivo poderia implicar a privação do direito do contribuinte de questionar, de forma particular, a exigência tributária caso se reputasse haver litispendência na hipótese.

Por essas razões, o § 1º do art. 22 da Lei 12.016/09 estabelece que “mandado de segurança coletivo não induz litispendência para as ações individuais, mas os efeitos da coisa julgada não beneficiarão o impetrante a título individual se não requerer a desistência de seu mandado de segurança no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência comprovada da impetração da segurança coletiva”.

Tal previsão, assim, permite a adequada convivência entre as ações individuais e as coletivas.

*g) Juizados Especiais Federais*

De acordo com o art. 98, *caput* e inciso I, da Constituição, a União e os Estados devem criar juizados para julgar causas cíveis de menor complexidade.

Valendo-se de tal previsão, a Lei 9.099/95 instituiu os Juizados Especiais Cíveis, de competência estadual. De acordo com o § 2º do art. 3º da aludida lei, no entanto, as questões tributárias não podem ser manejadas no âmbito dos aludidos juizados.

Pouco após foi publicada a Lei 10.259/01, a qual previu a criação dos Juizados Especiais Federais. Desta vez, a lei adotou regramento diametralmente oposto. De um lado, não fez ressalva quanto a matéria tributária; de outro, previu que a competência do juizado é absoluta para as causas cujo valor não exceda sessenta salários mínimos.

A exceção fica por conta do procedimento: segundo o inciso I do § 1º do art. 3º da aludida lei, os mandados de segurança e as execuções fiscais não podem ser processadas no âmbito dos juizados especiais federais.

Embora tenham procedimento célere, os feitos apreciados pelos juizados especiais cíveis também podem contemplar pedidos de tutela de urgência e respectiva decisão estará sujeita a interposição de agravo de instrumento.

Esse procedimento é compatível com a produção de prova pericial (STJ, CC 83.130/ES). A sentença poderá desafiada por recurso inominado, a ser julgado pela turma recursal, órgão semelhante ao tribunal, mas composto exclusivamente por juízes de 1º grau.

2.3 Ações em controle concentrado de constitucionalidade

*a) Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Declaratória de Constitucionalidade*

De acordo com o art. 102, I, *a*, da Constituição, compete ao Supremo Tribunal Federal apreciar a “a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal”.

A decisão a ser proferida em tais feitos tem efeito vinculante, o que significa que os demais órgãos do Poder Judiciário e da própria Administração Pública devem se curvar ao julgamento proferido pelo Excelso Pretório.

A decisão tem, também, eficácia *erga omnes*, ou seja, vincula não apenas as partes envolvidas, mas a todos os que venham a ter interesse jurídico na resolução da questão.

Os efeitos do acórdão que julgar a ação são retroativos, ou seja, *ex tunc*. Excepcionalmente, por voto de oito de seus ministros, o Supremo Tribunal Federal poderá modular os efeitos da decisão, de maneira e adotar outra data como marco inicial para a produção dos efeitos da decisão.

Já os efeitos da decisão que apreciar eventual pedido cautelar na ação são *ex nunc*, ou seja, não retroagem. Excepcionalmente, podem os ministros deliberar pela retroatividade de tal medida.

Diz-se que as ações de controle concentrado têm natureza *dúplice*, o que significa que tanto o julgamento de procedência quanto o de improcedência vincula a todos. Sendo assim, a improcedência de ação direta de inconstitucionalidade, por exemplo, conduz a conclusão aplicável a todos de que a norma impugnada é constitucional; a improcedência da ação declaratória de constitucionalidade, por sua vez, implica o reconhecimento de que a norma é inconstitucional.

De acordo com jurisprudência pacífica do C. Supremo Tribunal Federal, as ações só são cabíveis enquanto vigente a norma discutida. Em razão disso, caso haja revogação da norma ou a perda de sua eficácia, a ação será julgada prejudicada por ausência superveniente de interesse processual.

*b) Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental*

Caso a questão não se amolde às rígidas e estreitas balizas que definem o cabimento das ações diretas de constitucionalidade e de inconstitucionalidade, poderá a parte legitimada ajuizar Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

A ação tem as mesmas características das duas acima mencionadas, ou seja, sua decisão tem efeitos vinculantes, eficácia *erga omnes* e poderá ser modulada no tempo. Além disso, tal qual a ADI e a ADC, a ADPF poderá ter pleito cautelar.

De acordo com o art. 4º, § 1º, da Lei 9.882/99, “Não será admitida argüição de descumprimento de preceito fundamental quando houver qualquer outro meio eficaz de sanar a lesividade”.

Esse cabimento subsidiário foi assim elucidado pelo ministro Gilmar Mendes, na ADPF 76: “a plausibilidade da alegada violação ao preceito constitucional, cabível a ação direta de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, não será admissível a argüição de descumprimento. Em sentido contrário, em princípio, não sendo admitida a utilização de ações diretas de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade - isto é, não se verificando a existência de meio apto para solver a controvérsia constitucional relevante de forma ampla, geral e imediata -, há de se entender possível a utilização da argüição de descumprimento de preceito fundamental. É o que ocorre, fundamentalmente, nos casos relativos ao controle de legitimidade do direito pré-constitucional, do direito municipal em face da Constituição Federal e nas controvérsias sobre direito pós-constitucional já revogado ou cujos efeitos já se exauriram. Nesses casos, em face do não-cabimento da ação direta de inconstitucionalidade, não há como deixar de reconhecer, em princípio, a admissibilidade da argüição de descumprimento”.

**3. Tutelas de urgência**

Dentre as regras processuais específicas para a seara tributária destacam-se as que dizem respeito a pedidos de tutelas de urgência, ou seja, pedidos liminares ou de antecipação dos efeitos da tutela.

Os pleitos de tutela de urgência mais comuns são os que aspiram a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por conta de depósito judicial, de antecipação de tutela ou de medida liminar.

3.1 Depósitos judiciais

O depósito judicial é direito do contribuinte, que dele pode se valer a qualquer tempo no processo judicial e independentemente de autorização judicial, embora ainda haja pequena porção de magistrados renitentes que exigem tal permissão.

Esse depósito deve contemplar o montante integral do débito controvertido e ser promovido em dinheiro para provocar a suspensão da exigibilidade da dívida, conforme orientação jurisprudencial consolidada na Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça.

Justamente por se exigir o depósito em dinheiro, a apresentação de carta de fiança não é suficiente para a suspensão da exigibilidade da dívida. Tal documento pode servir apenas como contracautela para o deferimento do pleito de suspensão de exigibilidade, tal como previsto no artigo 804 do Código de Processo Civil, ou seja, como elemento de reforço para o convencimento do juiz, tendo poder meramente persuasivo.

Uma vez promovido o depósito judicial, as partes não poderão sacar os valores depositados até o encerramento da demanda, consoante prescreve o art. 32, § 2º, da Lei n° 6.830/80. Ao final, se o contribuinte for vencedor, deverá haver o levantamento dos depósitos; se for vencido, os valores serão convertidos em renda, com a consequente extinção do crédito tributário.

Questão palpitante consiste nas hipóteses em que, após promovido o depósito, o juiz vem a extinguir o feito sem apreciação do mérito. Após controvérsias, o Poder Judiciário consolidou entendimento no sentido de que a extinção tem como causa o manejo indevido da ação pelo autor, razão pela qual o depósito deve ser convertido em renda.

3.2 Pedidos liminares e de antecipação de tutela

Os pedidos liminares e as antecipações de tutela, por sua vez, seguem regime extremamente semelhante. Embora os primeiros demandem a presença do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora* e os segundos exijam, como pressupostos, a verossimilhança das alegações e o receio de dano irreparável ou de difícil reparação, tais requisitos são muito semelhantes entre si, a ponto de a distinção ente eles se esvanecer no trato forense da matéria.

Até poucos anos atrás, o contribuinte poderia pleitear, em sede de tutela de urgência, o reconhecimento de crédito para fins de compensação de valores anteriormente pagos de maneira indevida. A jurisprudência, então, consolidou entendimento de que a compensação só poderia ser autorizada por sentença, conforme Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça. Na sequência, a Lei Complementar 104/01 introduziu o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional e restringiu ainda mais o direito à compensação ao prever que “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

Na prática, portanto, os pedidos de suspensão da exigibilidade com base em antecipações de tutela ou em liminares se voltam a valores pendentes de adimplemento, sejam débitos vencidos ou vincendos. Os valores já quitados podem ser discutidos para posterior restituição ou compensação. No entanto, tanto uma quanto outra forma de satisfação do crédito só tem lugar após o trânsito em julgado, o que permite se fazer esse marco relevante no trato da matéria, distinguindo-se claramente o regime de tutelas de urgência para valores adimplidos e inadimplidos.