

vertente, sem prejuízo da certeza de que “processo”, repita-se, é conceito polissêmico, temos que, enquanto a petição inicial é condição absoluta para sua formação, a citação apresentar-se-ia como condição relativa, tudo porque, na específica instância do aludido preceito legal, haveria “processo” (ainda que em outro sentido) mesmo sem citação.

Conclusões: (i) a petição inicial é pressuposto processual *absoluto*, vale dizer, não há processo à sua falta, circunstância que recusa, *absolutamente*, a possibilidade de qualquer pronunciamiento do Estado-juiz; (ii) a citação é pressuposto processual *relativo*, vale dizer, à sua falta não há processo no sentido de relação angular – acepção (9) de *delimitação do objeto* –, subsistindo, porém, a noção de relação linear; por isso, ainda que obstada a atuação do Estado-juiz noutros planos, não se recusa a emissão de ato (sentença) que pronuncie a ausência do “direito ao processo” – obsta-se *relativamente*, noutro falar, a possibilidade de pronunciamiento do Estado-juiz.



CAPÍTULO 3

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUALIDADE: O PROCESSO NA FENOMENOLOGIA DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1) PROCESSO DE POSITIVAÇÃO

Duas afirmações preambulares: (i) o direito, a despeito de sua complexidade, cumpre um papel bem preciso, quando menos perfeitamente identificável – regular a conduta humana em suas relações intersubjetivas;⁵⁴ e (ii) as manifestações normativas, como entidades mínimas integrantes do sistema do direito (positivo), à guisa de viabilizar o cumprimento do indigitado papel, apresentam uma peculiar estrutura, em que se inserem duas posições, a *hipótese* e a *tese*, congregadas pelo operador deôntico neutro, revelador, esse último, da necessária implicação.⁵⁵

54 Na lição de Paulo de Barros Carvalho, o papel do direito "é ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos seres humanos, nas suas relações de intersubjetividade. Tomando por base esse caráter eminentemente instrumental do ordenamento jurídico, é curioso notar que o único meio de que dispõe para alcançar suas finalidades precipuas é a relação jurídica, no contexto da qual emergem direitos e deveres correlatos, pois é desse modo que se opera a regulação das condutas" (*Curso de direito tributário*, p. 189-90). Vale trazer à colação, nesse particular, o magistério de Paulo de Barros Carvalho ("Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade", p. 144); "A lei, vista sob certo ângulo, representa o texto, na sua dimensão de veículo de prescrições jurídicas. Constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acordãos, contratos e atos administrativos, enquanto suportes materiais de linguagem prescritiva, pertencem à plataforma da expressão dos textos prescritivos e, como tais, são veículos introdutórios de normas jurídicas, constituindo a base do conhecimento do direito posto.

Mais é preciso registrar: o reconhecimento da aludida estrutura formal não é suficiente à efetividade do direito.⁵⁶

Partindo do binômio *norma geral e abstrata e norma individual e concreta*, constatamos que o sentido deôntico, voltado que está ao condicionamento da conduta humana em suas relações intersubjetivas, só se perfaz, em regra, através de normas inscritas sob a última das rubricas, as individuais e concretas.

Com efeito, sendo as normas gerais e abstratas desvestidas, justamente por sua generalidade e abstração, de condições de atuar num caso materialmente definido, a única forma de seus conteúdos ferirem a região das interações sociais, realizando-se o direito, é mediante a celebração intercalar e sucessiva de tantas normas quantas forem necessárias até que se chegue, por fim, à que ostenta máximo grau de concretude: é o que, assentados em Paulo de Barros Carvalho, chamamos de "processo de positividade",⁵⁷ fenômeno que se apresenta pelo desencadeamento de uma continuidade de regras, cujo marco inicial é uma dada

Já a norma jurídica é juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais. Por isso, não há que se confundir norma, como complexo de significações enunciativas, unificadas em forma lógica determinada (estrutura implicacional) e a expressão literal desses enunciados, ou mesmo os conteúdos de sentido que tais enunciados apresentam, quando isoladamente considerados. O plano dos significantes (plano de expressão) é o veículo que manifesta, graficamente (no direito escrito), a mensagem expedida pelo autor. Na sua ímplexa totalidade, constitui o sistema morfológico e gramatical do direito posto, conjunto de frases prescritivas introduzidas por fatos jurídicos que a ordenação positiva para tanto credencia.

56

A indigitada expressão (efetividade do direito) é lançada para designar a aptidão, a capacidade do direito de se realizar.

57

Processo de positividade, no magistério de Paulo de Barros Carvalho, é definido como "ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito" (Curso de Direito Tributário, p. 88). Nessa linha, do mesmo autor, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 34.

norma geral e abstrata e a ponta final é, à sua vez e consoante analisado, uma norma individual e concreta, apta a atingir o caso especificado.⁵⁸

3.2) PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: PANORAMA GERAL

As relações tributárias em sentido estrito (obrigações tributárias) iniciam seu processo de formação na sede de uma norma geral e abstrata, normalmente denominada *regra-matriz de incidência*. Em seu antecedente, encontramos a lista de notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico tributário; em seu conseqüente, doutra parte, encontraremos as notas que uma relação tem de ter para ser considerada relação jurídico-tributária.

Isso tudo, ressalve-se, num primeiro momento desse processo.⁵⁹

Avançando para o plano individual e concreto, encontramos outro tipo de norma, em cujo antecedente sempre constará um enunciado protocolar denotativo, obtido pela redução à unidade das classes de notas do antecedente da norma geral e abstrata, e em cujo conseqüente ter-se-á, por fim, um outro enunciado, também protocolar e denotativo, construído pela redução à unidade das classes de notas do conseqüente da norma geral e abstrata.

Nessa linha, as obrigações tributárias revelar-se-ão como enunciados fácticos, ostentando idêntica natureza factual também

58

Teoria geral das normas, Hans Kelsen, p. 306.

59

Deixamos de lado, por opção, a fase que precederia a construção da norma geral e abstrata de incidência, atinente à eleição de valores; já que, no campo tributário, a descrição dessa etapa implicaria um certo e indesejado desvio de nosso foco de atenção, penetrando em questões como as de competência e as que dizem com seu exercício.

o nascimento dos correlatos direitos e deveres subjetivos, tudo devidamente instaurado mediante a formação de um enunciado lingüístico, protocolar e denotativo.

Mais do que isso, devemos re-asseverar, nesse estágio, que os conseqüentes das normas gerais e abstratas, inclusive e especificamente os conseqüentes das regras-matrizes de incidência tributária, não apresentam, em seu bojo, o fato relacional no sentido de que estamos a tratar, senão os critérios para determiná-lo, aparecendo (o fato relacional), com efetividade, somente com o enunciado do conseqüente da norma individual e concreta, por meio do qual serão atrelados dois sujeitos de direito em torno de uma prestação.

Podemos (e devemos) dizer, então, que nas normas individuais e concretas é que serão encontrados fatos jurídicos em sentido estrito (antecedentes) e fatos jurídicos relacionais (conseqüentes), esses últimos formados, em tese, de acordo com as previsões contidas nos conseqüentes das normas gerais e abstratas (regras matrizes de incidência tributária).

E, reforçando, cobra afirmar que, entre uma e outra daquelas posições básicas (a regra-matriz de incidência e a norma individual e concreta tributária), encontraremos, sempre, o ser humano, responsável último pelo desenvolvimento das atividades que dizem respeito com a operatividade do direito.

3.3) NASCIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA)

Pela literalidade do Código Tributário Nacional (notadamente, pela combinação de seus arts. 139, 142, *caput*, 144, *caput*, e 156), possível dizer, em princípio, que a obrigação tributária surgiria com a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato gerador (imponível), ao passo que o crédito tributário viria à tona em

momento posterior, precisamente com a produção do *lançamento*, instituto do qual não podemos deixar de falar, ainda que o façamos perfunctoriamente, na justa tentativa de expressar as razões que nos demovem a contrariar essa impressão deixada pelo Código Tributário Nacional.

É que o crédito tributário, como vínculo intrínseco à obrigação tributária, com essa última nascerá.

Com efeito, entendido como ato,⁶⁰ o lançamento presta-se, antes de tudo, a formalizar a pretensão do sujeito ativo, no contexto de uma obrigação tributária: revela-se, portanto, como entidade que proporciona a entrada de um certo evento no mundo da facticidade jurídica, tirando-o do exclusivo mundo da facticidade social e tornando-o, pois, juridicamente relevante.⁶¹

Observada outra perspectiva: o lançamento representa, no contexto tributário, o preciso papel de norma individual e concreta – imprescindível, consoante já firmamos, ao decantado processo de positivação do direito tributário –, tudo à medida que serve à constituição do respectivo fato jurídico (“fato gerador”), sempre na presunção de que o correlato evento preenche as notas definidas no antecedente da norma geral e abstrata denominada regra-matriz de incidência.

Em arremate: *é o lançamento que está capacitado a trazer à luz a relação jurídica tributária, introduzindo-a no mundo do direito, ao*

60

Nessa trilha, Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*, p. 358), Alberto Xavier (*Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 44) e Estevão Horvath (*Lançamento tributário e autolancamento*, p. 34).

61

Enrico Marcos Diniz de Santi define lançamento como “ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. Este associa à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota” (*Lançamento tributário*, p. 157).

9.3) PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

9.3.1) PROCESSO JUDICIAL EXACIONAL

A inclusão de um dado processo tributário na classe dos *exacionais* depende, segundo opção já firmada, da prévia constatação de que o respectivo agente provocativo seria o Estado-fisco.

Por exacional devemos entender, assim, o processo tributário que, instaurado pelo Estado-fisco (sujeito ativo da obrigação tributária), tende a efetivar, no plano fenomênico, o conteúdo da relação jurídica de direito material já de antes constituída.

Nesse conceito, ao que se percebe, não se identifica a perspectiva de constituição da obrigação tributária, senão apenas sua efetivação — assim é, com efeito, uma vez dotada a Administração (Estado-fisco) do *munus* de, aplicando a lei de ofício,¹¹¹ manejar os instrumentos que o direito positivo lhe concede à guisa de constituir os fatos e relações de direito tributário.

Poderíamos dizer, numa certa óptica, que a prática, pelo Estado-fisco, de atos tendentes à constituição do fato jurídico tributário e da correlata obrigação enfeixaria um certo nível de processualidade. De tal perspectiva, exsurgiria, então, a idéia de que, administrativamente, haveria processo exacional — vale dizer: processo instaurado por atividade do Estado-fisco.

Recusamos, entretantes, tal possibilidade: se processo é relação que deflui do fato jurídico *conflicto*, a prática, pelo Estado-

fisco, dos atos pertinentes ao ciclo de positivação do direito tributário, não o caracterizaria.¹¹²

Ao final, tornamos, então, à afirmação já antes sugerida (4.1.2): o processo tributário exacional é, sempre, judicial, servindo unicamente à efetivação do conteúdo da obrigação tributária, que já se suporia desde antes constituída. E, por assim ser (judicial), o instrumento que constitui o respectivo fato jurídico *conflicto* será, sempre, a petição inicial.

9.3.1.1) EXECUÇÃO FISCAL

9.3.1.1.1) CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A execução fiscal é, por essência, a mais expressiva manifestação da categoria que estamos a explorar: parte da prévia constituição da obrigação tributária, avança para a caracterização de peculiar forma de conflito (a omissão do contribuinte quanto à prática de qualquer ato que tenda à suspensão ou à extinção daquela mesma obrigação), corporificando-se via petição inicial constitutiva do aludido fato (o inadimplemento do contribuinte).

Sua missão: permitir a veiculação de norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária.

Seu pressuposto: a constituição da obrigação tributária.

Nesse momento, duas advertências se interpõem, uma sobre a “missão” da execução fiscal, outra sobre seu “pressuposto”.

112

Para que se verifique, necessário seria mais do que a só atuação estatal: a atuação do próprio contribuinte. Ai, reforce-se, o porquê de o processo tributário administrativo ter sido desde o início definido como modalidade antiexacional.

111

sugestiva de Benvenuto” (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, p. 278-9).
Definição de Seabra Fagundes para a atividade administrativa (O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, p. 2-3).

9.3.1.1.2) O PROBLEMA DA “MISSÃO”

Sugerimos, genericamente, que o propósito das manifestações processuais exacionais imbrica com a idéia de efetivação (realização) do conteúdo de uma obrigação (tributária) insatisfeita. Avançando, fixamos que a missão do processo de execução fiscal (forma exacional) diz com a veiculação de norma individual e concreta que constitui o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária.

Note-se, aí, a sutil diferença existente nas palavras usadas: (i) efetivar o conteúdo de uma obrigação tributária insatisfeita; (ii) veicular norma individual e concreta que constitui o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária: aparentemente sinônimas, as orações aqui postas hospedam, em rigor, significativa diferença, cumprindo-nos admitir que a primeira (“efetivar o conteúdo de uma obrigação tributária insatisfeita”) é muito menos apropriada que a segunda (“veicular norma individual e concreta que constitui o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária”).

Execução fiscal, como forma processual exacional, é relação jurídica que decorre da constituição de um específico fato *conflicto* (o inadimplemento do contribuinte); como todo processo, tende à produção de tutela jurisdicional apta a compô-lo. Mas, ao final, como se compõe aquele tipo de conflito? Como se compõe, em suma, o inadimplemento do contribuinte? As duas orações parecem responder tais indagações: (i) compõe-se o conflito, efetivando-se (realizando-se) o conteúdo da obrigação tributária insatisfeita; (ii) compõe-se o conflito, veiculando-se norma individual e concreta constitutiva do modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária insatisfeita.

Começa a transparecer, ao que nos parece, a diferença que subjaz às duas proposições: dizer que “o conflito aparelhado na execução fiscal será resolvido mediante a efetivação do conteúdo da obrigação tributária

insatisfeita” é, convenhamos, muito mais do que dizer “o conflito aparelhado na execução fiscal será resolvido mediante a produção de norma individual e concreta que constitui o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária”. E, justamente por ser “muito mais”, que aquele primeiro modo de descrever o objetivo da execução fiscal parece-nos, embora antes usado, o menos apropriado.

Esse “muito mais” a que nos referimos é forma despretensiosa de falar que a primeira proposição, ao descrever o objeto da decantada “ação”, vai além, transcende, em rigor, o próprio conteúdo de jurisdição. Lembre-se, com efeito, (i) que execução fiscal é processo, (ii) que processo é instrumento da jurisdição, e (iii) que, portanto, os atos judiciais de execução são manifestações jurisdicionais. Lembre-se, mais: que jurisdição é atividade estatal compositiva de conflitos que se perfaz via *tutela jurisdicional*, entidade de caráter normativo.

Conclusão: se execução é forma processual que instrumentaliza a jurisdição, sua solução há de atrelar-se à noção de tutela, ou, por outra, à noção de norma individual e concreta.

Tal perspectiva parece conter, ademais de tudo, uma adicional virtude: afasta a possibilidade (a nós, em princípio, quase irresistível) de se falar em processo de execução (fiscal) como instrumento que permite, mesmo excepcionalmente, que o plano jurídico se confunda com o plano dos fatos, nele tocando: o processo de execução fiscal visa à produção de norma individual e concreta (*tutela jurisdicional executiva*) constitutiva do modo de realização, no plano da facticidade social, da obrigação tributária inadimplida.

Segundo, assim, a regra segundo a qual o direito não entra no “social”,¹¹³ assumimos, definitivamente, a errônea da primeira

¹¹³ “O Direito apenas fornece – elucida Rubens Gomes de Sousa – ‘mecanismos práticos de atuação a uma conclusão predeterminada e não atingida por ele próprio, mas recebida de uma das outras ciências sociais, que são todas, por definição, pré-jurídicas; por exemplo, a Sociologia, a Finança, a Economia.

das proposições que lançamos: execução fiscal não é meio processual que tende a realizar a obrigação tributária.¹¹⁴

9.3.1.1.3) O PROBLEMA DO “PRESSUPOSTO”

Alinhamos, pouco antes, que a execução fiscal, como figura processual exacional, guarda a constituição da obrigação tributária como pressuposto.

Gênérica, tal proposição também merece reparos.

Já assentamos, quando descrevíamos o ciclo de positividade do direito tributário (Capítulos 3 e 4), que a constituição da obrigação tributária se dá ou pela via do lançamento ou pela do “autolancamento”, expressões de normatividade individual e concreta.

Cruzando tal afirmação com a precedente, teríamos: *o pressuposto da execução fiscal é o lançamento ou o “autolancamento”* – sinaliza-se, já aí, a efetiva necessidade de reparos em nosso raciocínio.

Em primeiro lugar, é preciso determinar o que se quer fazer, definir o resultado que se pretende obter. Este é o trabalho da própria Política, no seu sentido pleno de arte de governar, inspirada pela Economia, pela Ciência das Finanças, pela Sociologia e pela observação dos fatos que podem, ou que devem, influenciar a orientação governamental, até mesmo o aspecto ético. Só depois de definido o objetivo da ação é que se procuram os meios para conseguir esse resultado. E a função do Direito é, simplesmente, a de fornecer aqueles meios de atuação para obtenção de um resultado predeterminado que não é, por si mesmo, jurídico’.

Depois de investigar e analisar experiências sociais, o homem concebeu construir este instrumento de ação social: a regra jurídica.

A regra jurídica é a utilização da linguagem (oral ou escrita) como estimulante (excitante) condicionador que provoca, na atitude mental do homem, um reflexo condicionado à incidência daquela regra jurídica sobre sua hipótese de incidência” (Teoria geral do direito tributário, Alfredo Augusto Becker, p. 64). Analisando nossa própria atividade, a judicatura, passamos a compreender, então, que a tutela jurisdicional que nos é requerida em nível de execução fiscal enfeixa-se nas diversas normas (individuais e concretas) que produzimos nos respectivos autos: ordem de penhora, alienação judicial do patrimônio penhorado, etc., nada tendo com as eventuais repercussões verificadas no domínio social – repercussões essas que, embora desejáveis (a bem da ideia de efetividade social do direito), não são determinantes da noção, dogmática, de jurisdição.

Por opção genericamente firmada no direito positivo processual (art. 583 do Código de Processo Civil),¹¹⁵ toda execução (inclusive a fiscal) assentar-se-á em título executivo, assim entendido o documento que espelha, por presunção, a existência de uma obrigação.

Se é certo que lançamento e “autolancamento” realizam, em princípio, o conceito adrede posto (à medida que se apresentam como documentos que retratam, por presunção, a existência da obrigação tributária), não é menos certo, porém, que o sistema do direito positivo opera com um adicional elemento de definição: título executivo é documento que espelha, por presunção, a existência de uma obrigação e que, como tal (como título executivo), foi taxativamente previsto em lei. Donde tiramos: para que seja considerado *título executivo*, um certo documento, ademais de atestar a existência de uma relação jurídica (com o apontamento, via de consequência, de todos os seus elementos constitutivos), deve ter sido pelo sistema do direito positivo como tal tratado.¹¹⁶

Pois é aí, como sugerido, que se aloja o problema da afirmação de que o pressuposto da execução fiscal é a constituição da obrigação tributária: lançamento ou “autolancamento”, por estipulação legal (ou ausência dela), não são títulos executivos, cumprindo tal papel, para os casos de execução fiscal, a denominada *Certidão de Dívida Ativa*, documento cuja produção por certo supõe aqueles outros (lançamento ou “autolancamento”), mas que com eles não se confunde.

Nessa trilha, temos, ao final, que a constituição da obrigação tributária (e assim os respectivos veículos, lançamento e

115 “Art. 583. Toda execução tem por base título executivo judicial ou extrajudicial.”

116 Documento que atesta a existência de uma relação jurídica, mas que não é pela lei tratado como título executivo perfaz, em tese, o conceito de título monitorio, habilitando a propositura de um’outra classe processual.

“autolancamento”) é, deveras, pressuposto da execução fiscal, não se apresentando, todavia, como uma sua elementar suficiente.

Conclusão: mais do que constituir a obrigação tributária (via lançamento) ou de vê-la constituída pelo contribuinte (via “autolancamento”), o Estado-fisco, para que possa se pretender agente provocador do Judiciário em nível de execução, deve, precedentemente, constituir o correlato título executivo, fazendo-o mediante específico procedimento administrativo (falamos aqui, repare-se, em procedimento, porque ausente a idéia de conflituosidade nessa fase) de inscrição do crédito tributário no respectivo Livro de Dívida Ativa.¹¹⁷

Com isso, a obrigação, desde antes exigível (tanto que o Estado-fisco, em sede de lançamento, notifica o contribuinte, sem prejuízo da possibilidade de impugnação, para pagar), avança para o plano da exequibilidade (executabilidade), essa sim condição necessária e suficiente para a instauração dos executivos fiscais.¹¹⁸

117 “A inscrição da dívida ativa pertence à ‘fase integrativa da eficácia’ por reverter a função de um ato de controle preventivo, necessário para que o ato de lançamento assuma plena força de título executivo. Como adiante melhor se verá, a inscrição da dívida ativa situa-se na fronteira entre o procedimento administrativo de lançamento (a cuja fase integrativa da eficácia ainda pertence) e o processo judicial de execução (da qual é pressuposto necessário)” (Alberto Xavier, *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 196).

118 Ensinava Araken de Assis, a propósito do tema: “Cuida-se [a prévia exigibilidade da obrigação (tributária) estampada na Certidão de Dívida Ativa] de mais uma característica peculiar ao título executivo exibido pelo Fisco. Nos demais títulos extrajudiciais, recorda José Afonso da Silva, o crédito se constitui e a exigibilidade ou é a ele coeva, ou dela se origina, mas jamais precede o próprio título, como sucede na hipótese da certidão da dívida ativa. Por óbvio, a circunstância de a exigibilidade preceder à certidão da dívida ativa não a elimina nesta classe de título, reafirmando, pois, o art. 586, caput. O contribuinte poderá cumprir a obrigação depois da inscrição, extinguindo-a. De outra banda, nula se mostrará a inscrição de crédito tributário ou não-tributário antes do implemento do respectivo termo” (*Manual do processo de execução*, p. 734).

Regras: (i) para fins tributários, exigibilidade não se confunde com exequibilidade (executabilidade); (ii) nem toda obrigação tributária é exequível, embora todas sejam, em princípio, exigíveis;¹¹⁹ (iii) para fins tributários, a exigibilidade é condição necessária, embora não suficiente, ao aparelhamento de execução fiscal; (iv) para fins tributários, a executabilidade é condição necessária e suficiente ao aparelhamento de execução fiscal.¹²⁰

9.3.1.2) MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Genericamente considerado, o processo cautelar assim se define em razão de sua instrumentalidade em segundo grau: (i) todo processo é relação instrumental (1.1) (*premissa a*); (ii) o processo cautelar é, de ordinário, instrumento de outro processo (7.11.1) (*premissa b*); (iii) o processo cautelar é instrumento do instrumento: é instrumental em segundo grau (*conclusão*).

Consoante assentado em 7.11.2, duas seriam as formas processuais cautelares fundamentais: (i) de um lado, encontramos as cautelares concebidas com foros de especificidade (as *nominadas*, valendo, para elas, a idéia segundo a qual, tendo sido pré-concebida a forma de atuação jurisdicional cautelar, específicos seriam, também, os respectivos requisitos); (ii) de outro, as genéricas (*inominadas*, expressão do denominado *poder geral de cautela*, cuja outorga depende da ausência de remédio cautelar específico, bem como do preenchimento dos requisitos gerais, *furnus boni juris e periculum in mora*).

119 Falamos aqui, que toda obrigação tributária é exigível, partindo da premissa de que só há obrigação quando produzida (e operativa) a respectiva norma individual e concreta. Excepcionalmente, nas hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional, é possível imaginar obrigação tributária constituída, mas não operativa; por isso, inexigível.

120 Tais regras aplicar-se-ão, também, aos casos de “autolancamento”, notadamente porque o reconhecemos, desde antes, como norma individual e concreta apta a constituir fato e relação jurídico-tributários.

9.3.2.2) PROCESSOS REPRESSIVOS

9.3.2.2.1) “AÇÃO” ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

9.3.2.2.1.1) DEFINIÇÃO

Ensina Cleide Previtali Cais que “a ação anulatória de débito fiscal pode ser promovida pelo contribuinte contra o Poder Público tendo como pressuposto a preexistência de um lançamento fiscal, cuja anulação se pretende pela procedência da ação, desconstituindo-o.”¹⁴⁶

Acolhendo, em princípio, indigitada definição, ressaltamos, na linha do que fizemos em 6.4, o destaque que o aspecto “temporal” (localização na linha evolutiva da positividade do direito tributário) ostenta para identificação de tal categoria: falar de anulatória em matéria tributária, significa tratar de modalidade processual antiexaccional judicial que sucede a constituição da obrigação tributária.

Supondo-a a partir de tal perspectiva (repise-se: como entidade processual temporalmente posterior à constituição da obrigação tributária), ficamos autorizados a delinear seu objetivo: a produção de norma individual e concreta (sentença) desconstitutiva da eficácia de anterior norma tributária (também individual e concreta): o Estado-juiz *constitui* eficácia *desconstitutiva* da obrigação tributária.¹⁴⁷

A sentença de que falamos, desde que ingressada no “mundo do direito material” (desde que faça coisa julgada, por outros termos), identificar-se-á com a hipótese desenhada no art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional. Quer isso significar, observadas as premissas lançadas em 3.9 e 3.11, que (tal sentença) funciona como veículo introdutor do fato jurídico da extinção da obrigação tributária. Conclusões: (i) a “ação” anulatória visa à *constituição do fato jurídico da extinção da obrigação tributária*; (ii) *dizer, simplesmente, que ostenta caráter constitutivo negativo (ou desconstutivo) representa verdadeiro estreitamento do ângulo de visão: ao invés de se olhar para o ciclo de positividade na sua completude, focando-se a sentença da anulatória como norma que nele se interpõe (constituindo nova realidade jurídica), olha-se apenas a eficácia da norma individual e concreta edificadora da obrigação tributária.*

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

Com efeito, partindo-se da premissa de que o ciclo de positividade do direito tributário, com o advento da sentença que julga procedente “ação” anulatória de débito fiscal, passa a ser guarnecido com norma individual e concreta *constitutiva* de novo fato jurídico (a extinção da obrigação antes posta), impõe-se admitir que tal norma (a sentença da anulatória), dependendo de seu conteúdo, produzirá efeitos certos não apenas sobre a eficácia daquela (a obrigação já constituída), mas também sobre todas as situações (futuras) que se enquadrarem no arcabouço enfrentado pelo Judiciário quando do julgamento da aludida “ação”.

Em nível cronológico: (i) a sentença da anulatória retoma o passado jurídico, enfrentando as condições que habilitaram a anterior constituição da obrigação tributária, (ii) constitui novo

146 O processo tributário, p. 380.

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

fato jurídico (a extinção da obrigação posta) e (iii) em decorrência desse novo fato jurídico, passa a regular a conduta das partes relativamente ao porvir.

9.3.2.2.1.2) “AÇÃO” ANULATÓRIA E “AUTOLANÇAMENTO”

Em 3.5, registramos que o lançamento, tal qual definido no art. 142 do Código Tributário Nacional, não representa a única espécie de norma individual e concreta capacitada, segundo o sistema, a dar à luz os fatos jurídicos tributários e respectivas obrigações, coexistindo, nessa trilha, a figura do “autolancamento”, ato do contribuinte dotado daquela mesma potência constitutiva.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho e Julio M. de Oliveira, aliás, de se reconhecer que as hipóteses de “autolancamento” constituem viva realidade de nossos dias, submetendo-se a esmagadora maioria dos tributos brasileiros a esse específico regime.¹⁴⁸

Fortes em tais premissas, devemos assentir, então, que as anulatórias de débito fiscal, antes de se reportarem à norma *lançamento*, reportam-se, isso sim, ao gênero *norma constitutiva da obrigação tributária*, podendo desmontar, nessa linha, a eficácia do lançamento ou do “autolancamento” – sobre tanto, aliás, não é demasiado sublinhar que o art. 156 do Código Tributário Nacional, quando refere a sentença como veículo introdutor

do fato jurídico da extinção da obrigação tributária, não faz qualquer distinção entre obrigações constituídas por um (lançamento) ou outro (“autolancamento”) daqueles meios.

Reproduzimos, a propósito, o magistério de Julio M. de Oliveira:

“Há um consenso doutrinário no sentido de ser um pressuposto da ação anulatória tributária a existência do lançamento formal ou de outro ato administrativo que se pretende anular.

Neste sentido as lições de CLEIDE PREVITALI CAIS para quem ‘a ação anulatória de débito fiscal pode ser promovida pelo contribuinte contra o Poder Público tendo como pressuposto a preexistência do lançamento fiscal, cuja anulação se pretende pela procedência da ação, desconstituindo-o.’ Como afirma Arruda Alvim 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; declaratória não o pressupõe. Através desta pretende-se declarar uma relação jurídica como inexistente, pura e simplesmente.’

E também o magistério de JAMES MARINS asseverando que ‘diferentemente da ação declaratória a ação anulatória fiscal necessariamente pressupõe a existência de ato administrativo cuja desconstituição seja objeto do processo.’ Ou, ainda, o ensinamento de ALBERTO XAVIER: ‘Ao contrário da ação declaratória, que pode ser proposta antes da prática do lançamento, a ação anulatória pressupõe necessariamente a prévia prática do ato administrativo que visa anular, sendo incabível na inexistência deste.’

Nada obstante os respeitáveis entendimentos acima identificados e a jurisprudência remansosa em igual sentido, somos de opinião que a ação anulatória tributária pode ser e é proposta para anular atos praticados pelo próprio contribuinte na grande maioria dos tributos constituídos sem a intervenção das Fazendas da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das entidades parafiscais. O exemplo mais

148 Paulo de Barros Carvalho, “Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário”, p. 8; Julio M. de Oliveira, “Ação anulatória de débito fiscal”, p. 74.

elucidativo e já referido neste trabalho dá-se na hipótese de ação anulatória para desconstituir crédito tributário de ICMS, origem de informações constantes de GIA elaborada pelo contribuinte, e executado judicialmente sem quaisquer formalidades do art. 142 do CTN ou mesmo daquelas exigidas para formação de título executivo extrajudicial, no caso, a certidão da dívida ativa estadual.

O exemplo carreado do ICMS é aplicável a todos os tributos não lançados (denominados impropriamente de autolanzados). Nestes tributos (ICMS, IPI, ISSQN, IRPJ, Contribuições Sociais etc.) não há interferência da autoridade administrativa na formação do fato jurídico tributário, a não ser na homologação tácita do pagamento, se este se efetivar.

O fenômeno, já noticiado anteriormente, da predominância quase absoluta de tributos construídos a partir de documentos, informes e livros dos contribuintes ou de terceiros legalmente identificados, torna desnecessário o lançamento formal e todos os procedimentos de formação do crédito tributário, inclusive para ajustamento do executivo fiscal e provoca o intérprete a repensar a finalidade da existência da ação anulatória tributária, que não apenas visa a anular o ato administrativo de lançamento ou outro ato administrativo de exigência de crédito tributário (obrigação tributária principal ou decorrente do descumprimento de deveres instrumentais) ou de exigência de penalidades.

A nosso ver, o perfil de aplicação da ação anulatória prescinde da existência dos atos de formalização dos agentes da administração pública (lançamento ou certidão de dívida ativa ou outros quaisquer) e pode ser proposta em face das Fazendas Públicas que exigem créditos tributários ou mesmo em vista de declarações unilaterais apostas em DCTF ou GIA ou qualquer meio de criação do fato jurídico tributário que venha a se verificar viciado em aspectos formais ou mesmo materiais, em razão de ilegalidades ou inconstitucionalidades.¹¹⁴⁹

Poder-se-ia dizer, não negamos, que ao contribuinte faleceria, em hipótese como a aventada, interesse de agir em nível de anulatória, uma vez que a norma constitutiva da obrigação tributária teria sido por ele mesmo produzida – objetar-se-ia, nesse sentido: se o contribuinte considerava, por exemplo, inconstitucional a lei que fixa a regra-matriz de incidência de certo tributo, deve ajuizar “ação” de conteúdo declaratório, buscando eximir-se, através de interposta tutela diferenciada, do eventual encargo de produzir o “autolanzamento” até a solução final daquele processo (declaratório); afastar-se-ia, assim, do trajeto aparentemente mais gravoso, vale dizer, de cumprir o dever instrumental de produzir o “autolanzamento” para, ao depois, pugnar por sua “anulação”.

Não podemos recusar que o primeiro dos caminhos mencionados (“ação” de conteúdo declaratório, comum ou especial) representa, talvez, a via menos onerosa. Da mesma forma, porém, devemos assentir que “menor onerosidade” não é critério para aferição do interesse de agir, condição para o exercício do direito de ação que se apura mediante a identificação do binômio *necessidade* (da tutela jurisdicional) e *utilidade* (ou *adequação*): (i) desde que posta a norma constitutiva da obrigação tributária (“autolanzamento”), submete-se o contribuinte, acaso não a cumpra, a toda sorte de atividades de cobrança fiscal – *necessita, portanto, da tutela jurisdicional*; (ii) a tutela jurisdicional apta a atender tal necessidade do contribuinte é precisamente a anulatória, única capaz de retomar o passado jurídico, desfazendo os efeitos da norma (“autolanzamento”) antes posta – *presente, portanto, também a idéia de utilidade ou adequação*. Conclusão: *há interesse de agir em nível de anulatória não só nos casos de lançamento, mas também nos de “autolanzamento”*.

Ademais disso, cobra admitir que, acaso não pague o tributo que “autolanzou”, sofrerá o contribuinte execução fiscal, em cujo curso, observadas as condições legais, poderão ser opostos

embargos do devedor, “ação” que admite a veiculação dos mesmos argumentos de anterior anulatória: fosse efetivamente inviável, desse modo, a anulatória, como então se admitiriam ulteriores embargos? — mais um sinal, nos parece, do cabimento, com efeito, da decantada “ação” (anulatória) para os casos em foco (de “autolancamento”).

9.3.2.2.1.3) “AÇÃO” ANULATÓRIA E SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como quando tratávamos da “ação” declaratória, também aqui, falando de anulatória, devemos convir que a respectiva sentença de procedência, como norma material, ingressa no ciclo de positividade do direito tributário, desde que tornada definitiva.

De modo diverso, porém, tais sentenças (das anulatórias), ao constituírem o fato jurídico da extinção, projetam-se na direção do passado jurídico, indo ao tempo da constituição da obrigação tributária para ali encontrar seu fundamento: *diversamente das sentenças declaratórias (canalizadas, idealmente, para o porvir), as anulatórias combinam “futuro” e “passado” jurídicos num único documento.*

Nada disso anula, entretanto, a proposição com que iniciamos esse tópico: o ingresso de tal norma (sentença da anulatória) no ciclo de positividade do direito tributário demanda a sua prévia constituição como tal (como norma de direito material), pelo específico recurso da coisa julgada.

Mais uma vez, destarte, vem à luz preocupação sobre os eventuais efeitos que o ato-norma constitutivo da obrigação tributária geraria, em detrimento do contribuinte, no intervalo de tempo que medeia o ajuizamento da anulatória e seu julgamento. Mais uma vez, assentamos: o sistema não fecha, ao sujeito

passivo da obrigação tributária, a possibilidade de obter provimento extravagante (*tutela diferenciada*) tendente a cortar esses efeitos transitórios: interpretada à luz do art. 151 do Código Tributário Nacional, a questão resolve-se, novamente, pela interposição, paralela, da idéia de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, efeito que, por provisório, pode ser obtido no curso da “ação” anulatória, mediante provimentos de natureza igualmente provisória (*tutela jurisdicional diferenciada*).

Como antes, encontramos, na literalidade do referido art. 151, três diferentes canais de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária de índole “processual”: a tutela cautelar, a tutela antecipada e o depósito do montante integral do crédito tributário, todos fadados a obstar o desenvolvimento da cadeia de positividade, impedindo a prática dos atos que seguiriam à constituição da obrigação, notadamente os de perfil executivo.

9.3.2.2.2) MANDADO DE SEGURANÇA REPRESSIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

9.3.2.2.2.1) MANDADO DE SEGURANÇA REPRESSIVO: VIA ANULATÓRIA ESPECIAL

Desdobrando o raciocínio que desenvolvemos em 9.3.2.1.2., impende admitir, aqui, que a “ação” de mandado de segurança, quando ajuizada depois da prática do ato de autoridade, deterá caráter anulatório (ou, por outros termos: hospedará eficácia “*desconstitutiva*”), no mais observando as mesmas condições (especiais) a que nos referimos naquel'outro item: (i) a existência de ato de autoridade pública (já consolidado, uma vez estamos tratando, agora, de *mandado de segurança repressivo*) e (ii) o direito líquido e certo.

dada obrigação tributária. À guisa de desincumbir-se do encargo de apreciar tal pedido, constituindo ou não o fato do pagamento indevido (e correlata relação), Judiciário ou Administração deverão, por certo e como sinalizado, retomar o fluxo de positividade já antes fechado (pelo pagamento), revendo especificamente o aspecto pessoal da regra-matriz de incidência ali (naquele fluxo) construída. Assim procedendo, caso acolham a alegação do contribuinte, reconhecerão não só que o pagamento efetuado seria indevido, mas que a própria norma individual e concreta (de lançamento ou de “autolancamento”) também assim se apresentaria; tudo porque, em rigor, a regra-matriz de incidência que teria inspirado a produção daqueloutra (a norma individual) esbarra-ria no cogitado problema de definição do sujeito passivo. Conclusão: a sentença ou a decisão administrativa em tal ambiente produzidas, mais do que constituir o fato do pagamento indevido, revelar-se-iam dotadas de eficácia proibitiva para novas atuações fiscais de idêntica composição, equivalendo, nesse particular, àquilo que denominamos, já antes, de efeito declaratório.¹⁶¹

9.3.2.3.3) EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

9.3.2.3.3.1) PREMISSAS A RESPEITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO

FISCAL

Em 9.3.1.1, registramos que execução fiscal é forma processual que se assenta na constituição de um específico fato *conflicto*: o inadimplemento do contribuinte.

161

De se (re)assentir, de todo modo, que essa eficácia adicional experimentada pela sentença/decisão administrativa em repetição do indébito é contingencial, apresentando-se apenas nos casos em que o fundamento do pedido de repetição a autoriza.

Mais: como todo processo, tende à produção de tutela jurisdicional apta a compor o correlato estado de conflituosidade, efeito obtido, no caso dessa modalidade, por meio de norma individual e concreta constitutiva do modo de realização, no plano da facticidade social, da obrigação tributária inadimplida.

Ainda pelo que se consignou em 9.3.1.1, toda execução, por opção firmada no art. 583 do Código de Processo Civil, embasar-se-ia em título executivo, assim entendido o documento que espelha, por presunção, a existência de uma obrigação.

Mais: o papel de título executivo no caso das execuções fiscais em matéria tributária não seria desempenhado pelo lançamento ou “autolancamento”, senão pela denominada *Certidão de Dívida Ativa*, documento ao qual o sistema conferiu, por estipulação, foros de executabilidade – vale reiterar: a obrigação tributária, exigível desde quando posta pelo lançamento ou “autolancamento”, avança para o plano da executabilidade (executabilidade), se e quando construído o documento (Certidão de Dívida Ativa) que, consoante o sistema, encarnaria a queloutra força (executabilidade, repita-se).

Eis as premissas (atinentes à execução fiscal) que nos permitirão falar dos correspondentes embargos.

9.3.2.3.3.2) CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA NO PROCESSO DE

EXECUÇÃO FISCAL

9.3.2.3.3.2.1) CONTRADITÓRIO *SIM*, AMPLA DEFESA *NÃO*

O pressuposto genérico do título executivo, antes de representar um mero capricho do sistema do direito positivo, é impossível plenamente justificável na lógica daquele mesmo sistema: se o que se pretende, via execução, é tutela jurisdicional que,

antes de "dizer" o direito material, visa "dizer" o modo como ele, uma vez inadimplido, deve ser compulsoriamente realizado, impedido que esteja (esse mesmo direito material) estampado em documento ao qual se tenha, em lei, atribuído o condão de atestá-lo.

Pois é precisamente isso que, no plano do discurso jurídico em geral, se chamaria de *certeza*, *liquidez* e *exigibilidade*, elementos fundantes da idéia de título executivo, valendo reescrevê-las (essas elementares) a partir da noção de *tutela jurisdicional executiva*: se o que se pretende, por essa específica via processual, é a construção de norma individual e concreta constitutiva do modo de realização do direito material, é imprescindível que ele (direito material) esteja materializado em linguagem que traga, ao Estado-juiz, a presunção de que a respectiva relação jurídica (de direito material) existe, ostenta liquidez e é exigível. Só assim, aparatado por tal presunção, poderá o órgão jurisdicional desincumbir-se de sua missão: emitir norma atinente ao modo como a obrigação deve compulsoriamente realizar-se.

Registre-se, nesse estágio, que a presunção a que nos referimos é do tipo objetiva: funda-se em *objetiva* prescrição legal, nada tendo, pois, com os valores íntimos do julgador. Por isso mesmo, título executivo é conceito que se constrói por estipulação legal: (i) é documento que a lei catalogou como tal; (ii) sendo catalogado, um certo documento, como título executivo, revestido estará da aludida presunção; (iii) daí porque *certeza*, *liquidez* e *exigibilidade* devem ser entendidas como elementares fundantes da noção de título executivo (e não como predicados); (iv) nessa linha, ou o título executivo hospeda *certeza*, *liquidez* e *exigibilidade*, ou não será título executivo, hipótese em que não inspirará a decantada presunção (objetiva), frustrando-se, conseqüentemente, a viabilidade da tutela executiva.

Desponta, com tudo isso, a necessidade, já antes sinalizada, de isolar-se as noções de *contraditório* e de *ampla defesa*: (i) se o primeiro daqueles vocábulos (contraditório) é signo de comunicação, não há como se falar em processo (inclusive de execução) sem que se aperfeiçoe; (ii) se a segunda locução (ampla defesa) designa, doutra parte, a viabilidade de manifestação de oposição, possível supor processo sem que ela se apresente, o que ocorrerá, no plano tributário, justamente na peculiar situação das *execuções fiscais*, uma vez assentados, tais tipos processuais, na mencionada presunção que os títulos executivos (Certidão de Dívida Ativa) proporcionam.

Conclusão: quando o sistema nega a possibilidade de se falar em manejo de defesa no seio das relações processuais executivas (inclusive, as fiscais), não atua em descompasso com o princípio do contraditório (até porque a execução, como espécie do gênero *processo*, exige triadicidade, imprescindindo, pois, de comunicação) e, tampouco, com o da ampla defesa, uma vez fundada, tal categoria processual, na excepcional idéia de título executivo, o que implica o afastamento, também excepcional, desse primado.

9.3.2.3.3.2.2) OS EMBARGOS COMO PROCESSO AUTÔNOMO: O

DIREITO DE AÇÃO USADO COMO AGENTE NEUTRALIZADOR DA INEXISTÊNCIA, EM SEDE DE EXECUÇÃO, DA IDÉIA AMPLA DEFESA

Sabendo-se inexistente no âmbito das execuções (fiscais), o ideal da ampla defesa projeta-se, como garantia do contribuinte em vista da formulação (pelo Estado-fisco) de pretensão daquele jaez (executiva), de um modo todo peculiar: para opor-se ao pleito de execução, cabe-lhe provocar o Estado-juiz por meio de outro processo, o de embargos.

Figura híbrida, pelo que já se sinalizou, os embargos à execução (fiscal) ostentam natureza jurídica de processo (instrumentalizando, assim, o direito de ação e o correspondente dever jurisdicional), com clara tendência, entretantes, de funcionar como resistência ao pedido executivo. Dir-se-ia, noutros termos: (i) *o contribuinte-embargante resiste à pretensão do Estado-fisco, formulando outra pretensão*; ou (ii) *o contribuinte-embargante formula pretensão por meio da qual oferece resistência à pretensão do Estado-fisco*.

Essa, precisamente, a fórmula encontrada pelo sistema para, ao mesmo tempo em que excepciona a idéia de ampla defesa “dentro” da execução (fiscal), garantir a possibilidade de seu exercício: impõe ao réu-executado o ônus de ajuizar nova “ação”.

Por isso, diversamente das vias de defesa usuais, os embargos projetam-se ritualisticamente mais onerosos, exigindo, já de logo, a observância da estrutura formal a que alude o art. 282 do Código de Processo Civil. A par disso, entretantes, o aspecto de onerosidade mais visível que se põe nos embargos encontra-se domiciliado na noção de “garantia do juízo”. É que, por funcionar como meio de defesa relativamente a uma pretensão vestida de presunção de legitimidade, os embargos não poderiam receber, de ordinário, o mesmo tratamento que se outorga à generalidade das defesas: para postular em nível de embargos deve o contribuinte demonstrar que ostenta meios de, afastada sua resistência, cumprir a obrigação que se lhe opõe.

Nota-se, nesse particular, que a exigência de garantia não funciona como óbice ao regular exercício do direito de ação, em função da excepcional qualidade de que se reveste a pretensão executiva: seu embasamento em título executivo.

Cumprida, assim, tal condição (absolutamente excepcional) de se entender viável, formalmente falando, a pretensão dos embargos – vale repetir: *pretensão tendente a resistir à pretensão do Estado-fisco*. Significa dizer: desde que cumpridos os requisitos necessários, a “ação” de embargos ensejará, como a generalidade das “ações”, a produção da correspondente tutela.

Regra: apesar de se apresentarem como esdrúxulo instrumento de defesa, os embargos dão à luz a relação processual autônoma – inconfundível, portanto, com a relação processual executiva –, o que implica o mister estatal de produzir tutela jurisdicional igualmente autônoma.

Enquadrando-se os embargos na classe das “ações” de conhecimento, é certo admitir que referida tutela aparecer-se-á na forma do art. 162, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil – insta dizer, como verdadeira sentença, cujo objeto, a exemplo do que se sugeriu, será a pretensão do Estado-fisco formulada na execução fiscal, ou, usando outros termos, será o próprio título que a subsidia: se toda execução funda-se, obrigatoriamente, em título executivo, investir contra uma dada pretensão executiva significa, por outra óptica, investir contra o próprio título que lhe dá suporte.

9.3.2.3.3.3) EFEITOS DA SENTENÇA QUE JULGA OS EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL NO CICLO DE POSITIVAÇÃO DO TRIBUTÁRIO

Reescrevendo a afirmação com a qual fechamos o item anterior, podemos asseverar que *julgar embargos à execução fiscal significa julgar o próprio título executivo que lhe embasa, a Certidão de Dívida Ativa*.

Daí, sacamos mais uma proposição: *se a Certidão de Dívida Ativa é documento cuja produção demanda a prévia constituição da obrigação tributária, na qual encontrará, assim, seu fundamento de existência, o julgamento dos embargos pode implicar o julgamento do próprio ato constitutivo daquela obrigação. Mais: se a constituição da obrigação tributária resulta da prévia edificação da regra-matriz de incidência tributária, o julgamento dos embargos pode implicar o julgamento da própria norma padrão de incidência.*

Em suma: como ocorre na “ação” anulatória e na repetição de indébito, também a “ação” de embargos abre, para o Estado-juiz, ensejo de retomar o ciclo de positividade do direito tributário, sempre observada, porém, a exata dimensão em que deduzidos (os embargos).

Reconhecemos nos embargos à execução fiscal, assim e tal como naquelas outras formas processuais antiexacionais, potencial eficácia constitutiva de norma de proibição: se acolhe os embargos porque reconhece, usando-se o mesmo exemplo de antes, que o contribuinte não se enquadra no conceito de sujeito passivo da obrigação tributária exequenda, acaba o Estado-juiz por construir norma individual e concreta proibitiva de novas atuações com o mesmo perfil.

Essa eficácia experimentada, potencialmente, pela sentença dos embargos (que poderíamos chamar, na linha terminológica já esboçada, de declaratória),¹⁶² não se revela, todavia, como principal efeito de tal tutela. Embora potencialmente presente, deveras, a eficácia declaratória a que nos referimos só se instala a partir do esgotamento da instância por força da qual o Estado-juiz é provocado, a saber, a que atina com a verificação da higidez do título que alberga a execução fiscal.

Partindo-se da premissa, com efeito, de que a presunção que milita em proveito das pretensões executivas é relativa (sendo relativa, noutros termos, a presunção de legitimidade dos títulos), o julgamento dos embargos implica a revisão daquela mesma presunção: se acolhidos, ela, que era relativa, “desaparece”; se rejeitados, é confirmada, tornando-se absoluta.

Quer isso significar que, antes de eventual eficácia declaratória, a sentença dos embargos hospeda nítido caráter constitutivo: é norma (individual e concreta) que qualifica, definitivamente, a presunção de legitimidade do pleito executivo, tudo em prol da idéia de segurança jurídica: (i) se confirmar a presunção (hipótese de rejeição dos embargos), a sentença cambia-a em *absoluta* (a segurança se realiza, à medida que afasta a *relatividade* da presunção legal); (ii) se a afasta (hipótese de acolhimento), a sentença insere-se no sistema como norma (definitiva) que se sobrepõe à provisoriedade da norma-título (a segurança se realiza, aqui, à medida que a *definitividade* da sentença neutraliza a *relatividade* da presunção legal da Certidão de Dívida Ativa).

9.3.2.3.3.4) A VIA EXCEPCIONAL DA “EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE”

Assentamos que o caminho naturalmente preconizado pelo sistema para a “derrubada” da presunção de que se investem as Certidões de Dívida Ativa é o dos embargos à execução, espécie de “ação” cognitiva que tem, como específico pressuposto de admissibilidade, a prévia “garantia do juízo da execução”, expressão que serve para definir o ato de constrição do patrimônio do devedor, presumivelmente suficiente ao cumprimento da obrigação tributária exequenda.

162

Potencial porque só será experimentada pelas sentenças produzidas nos casos em que o fundamento do pedido dos embargos a autoriza.

Tomado esse sentido, sem quaisquer ilações adicionais, seria de se concluir que aos contribuintes-executados descaberia lançar, de uma maneira geral, quaisquer argumentos de defesa fora do estrito âmbito dos embargos.

Não obstante plausível tal orientação, devemos consignar a existência de exceções: situações há, com efeito, que admitirão a insurreição (defesa) do executado “dentro” do próprio processo de execução, sem que se o compila, assim, a ajuizar “ação” de embargos e, conseqüentemente, a dispor de seu patrimônio para “garantir o juízo”. O instrumento que viabilizaria essa defesa “interna” recebe a denominação, corrente, de *exceção de pré-executividade*.

Conquanto pareça contraditar o que antes afirmamos, é de se ter em mente que tal instrumento (a “exceção de pré-executividade”), por excepcional, aplicável será apenas a hipóteses igualmente extravagantes: precisamente aquelas em que a avaliação da presunção do título executivo revela-se atividade de possível exercício, pelo Estado-juiz, independentemente da abertura de “canal” processual autônomo.

Explicamos: (i) o processo de execução é dotado de procedimento (rito) que, legalmente, fora estruturado tendo em conta sua finalidade: a produção de norma individual e concreta constitutiva do modo de cumprimento forçado da obrigação exequenda; (ii) em vista de tal finalidade, não se vê identificada, em tal procedimento, fase cognitiva, em cujo bojo poderia o Estado-juiz acessar os fatos e construir o direito: antes disso, o que se vê, nele (procedimento do processo de execução), é a justaposição de atos que autorizam a realização (e só a realização) do título; (iii) por isso mesmo, se quiser que o Estado-juiz conheça de matéria que refuja à idéia de realização, se pretender, em suma, que o Estado-juiz conheça o “direito material”, deve o contribuinte-executado “abrir” via processual (cognitiva) própria, autônoma, justamente a dos embargos. Tudo está a

significar, convenhamos, que a exigência dos embargos, como veículo de discussão da obrigação tributária em estado de execução, justifica-se, ao final, por razões *procedimentais*: não há espaço, no procedimento das execuções, para dilação cognitiva.

Uma variável deve ser, todavia, aqui considerada: imagine-se que a “defesa” que o contribuinte pretende veicular diga respeito a matéria exclusivamente de direito (inconstitucionalidade de enunciado prescritivo integrante da norma padrão de incidência, *v.g.*) ou, mesmo que seja matéria de fato (pagamento, por exemplo), esteja ela (tal matéria) atestada em prova totalmente documental incontestável (o original do respectivo documento de quitação). Para tais casos, a razão adrede posta, à evidência, cai por terra: se é certo admitir que os embargos são necessários porque o rito do processo de execução não é qualificado pela idéia de dilação cognitiva, *não será menos acertado dizer que matérias de defesa cognoscíveis de plano (independentemente da aludida dilação) dispensam a via autônoma dos embargos, podendo ser alegadas “dentro” da própria execução e independentemente, portanto, da prévia constrição do patrimônio do contribuinte-executado.*

Regra: (i) de ordinário, execução é via processual que, conquanto exigente da idéia de contraditório, não admite falar em ampla defesa; (ii) excepcionalmente, porém, tal modalidade hospedará ambos os vetores; (iii) ao admitirmos, nas hipóteses retro-assinaladas,¹⁶³ a possibilidade de defesa “dentro” da

163

Hipóteses que, relembre-se, giram em torno da noção de “cognoscibilidade imediata”, cobrindo apenas os casos em que o executado logra demonstrar, de plano, a vicissitude que acoberta a pretensão executória. Rigorosamente, só a aludida demonstração de plano fará com que o executado não esbarre na questão procedimental. Sobre a questão, confira-se o magistério de Sérgio SHIMIZU: “*Dissemos no item ‘b’, supracitado, que existem matérias que devem ser objeto de arguição da parte, mas que não demandam qualquer dilação probatória para sua demonstração. Embora não sejam decretáveis de ofício pelo juiz — pressupondo, pois, alegação da parte — em nosso ser, podem ser discutidas e decididas independentemente de penhora, desde que demonstradas de*

própria execução, estamos a reconhecer que, em execução, aquilo que é regra geral (a ampla defesa) constitui verdadeira exceção.

9.3.2.3.4) CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO DE TRIBUTO

9.3.2.3.4.1) A CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO COMO PROCESSO QUE CONFIRMA A REGRA (LÓGICA) “QUEM DEVE (ESTÁ OBRIGADO), PODE (ESTÁ PERMITIDO)”

Instalada a obrigação tributária, fixam-se, já o sabemos, seus elementos, inclusive o crédito tributário e sua contraface, o dever jurídico, encarnado pelo contribuinte, atinente à entrega do tributo (item 1.2).

Reescrevendo tal afirmação: *a instalação da obrigação tributária e consequente fixação de seus elementos, permite afirmar a existência do dever do contribuinte (de pagar tributo) e, por outra, do direito, também do contribuinte, de cumprir tal dever. Em suma: “ter dever” implica “ter permissão” de cumpri-lo.*

Esse, precisamente, o papel cumprido pela “ação” de consignação em pagamento em nosso sistema, inclusive no plano tributário: suprir, em benefício do devedor, eventual ausência de “consentimento” do credor quanto ao cumprimento da obrigação posta, evitando que o fenecimento da referida regra (“ter dever” implica “ter permissão” de cumpri-lo).

pronto e de modo inequívoco, sem a necessidade de produção de outras provas. Alguns temas, por estarem no campo da disponibilidade do direito, não podem ser reconhecidos pelo juiz sem que haja invocação do devedor (ex.: prescrição, pagamento, compensação, novação etc.). Mas se estiverem provados de forma limpa, irretorquível, constatável *prima facie*, sendo de todo prescindível qualquer incidente probatório (prova pericial, testemunhal, depoimento pessoal etc.), aí então se mostra fértil o terreno para o oferecimento de exceção de pré-executividade” (Título executivo, p. 78).

Em releitura “tributária”: para situações em que o adimplemento da obrigação tributária é obstado pelo Estado-fisco, o contribuinte, antes de pagar, paga por consignação, utilizando-se, para tanto, de veículo processual especialmente canalizado a tal fim.

Sob outra óptica, o sentido dessa modalidade processual reside, de certa forma, no problema que enfrentamos por ocasião do Capítulo 3 (especificamente em 3.7 a 3.11): *da constituição do fato jurídico da extinção da obrigação tributária.*

Sabemos, com efeito, que as denominadas “causas” de extinção da obrigação tributária, nada têm, em princípio, com os respectivos veículos introdutores: falamos, de um lado, em “fato gerador” da extinção (assim como falamos, de ordinário, em fato gerador da obrigação tributária) e, de outro, em constituição do fato jurídico da extinção (assim como falamos, por paralelismo, em constituição, via lançamento ou “autolancamento”, daquela mesma obrigação).

Revistas tais idéias, retornemos ao problema do pagamento: se é verdade que ele é “causa” de extinção da obrigação tributária (art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional), funcionando como verdadeiro “fato gerador” de tanto, igualmente verdadeiro que, juridicamente, tal fato (a extinção via pagamento) demanda a constituição do competente instrumento de linguagem.

Significa dizer: a “recusa” quanto fornecimento do documento de quitação da obrigação tributária (leia-se: *a não-produção do instrumento de linguagem constitutivo do fato jurídico da extinção*), despe de juridicidade o pagamento, mesmo que ele ocorra.

Mais: (i) só é possível supor juridicamente “autorizado” a pagar o contribuinte que obtém o respectivo documento de quitação; (ii) quando “recusa” a quitação, o Estado-fisco “recusa”, sob o prisma jurídico, o próprio pagamento, negando ao