

# REVISTA DE PROCESSO

---

---

# DOCTRINA

## DIREITO PROCESSUAL CIVIL

### EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA

HUGO DE BRITO MACHADO

SUMARIO: 1. Considerações preliminares — 2. Natureza da execução e dos embargos do executado — 3. Execução fiscal e anulatória: implicações — 4. O depósito para garantia do juízo — 5. Conclusões.

#### 1. Considerações preliminares

Não obstante quase inexplorado pelos processualistas, no Brasil, o tema relativo às implicações da propositura da ação anulatória de lançamento fiscal, relativamente à execução do crédito respectivo, tem se revelado de grande relevância. É significativo o número de casos ao mesmo pertinentes, a demonstrar o seu interesse.

Felizmente as questões fundamentais se encontram, já agora, esclarecidas por segura orientação da jurisprudência, na qual merecem destaque julgados do Tribunal Federal de Recursos.

Alguns pontos, porém, restam ainda a merecer esclarecimentos, e algumas questões, já esclarecidas, provavelmente serão reabertas em face da recente Lei 6.830, de 22.9.80.

Já com o advento do CPC de 1973 dúvidas surgiram sobre a utilidade da ação anulatória de lançamento fiscal, tendo em vista que, segundo o seu art. 585, § 1.º, a propositura desta não inibe a Fazenda Pública de promover a cobrança do crédito respectivo. Fadel, por exemplo, sustenta que o objetivo de tal regra jurídica “foi revogar o disposto na Lei 2.642, de 1955, que regulava a ação anulatória de inscrição de débito fiscal, e na qual se estipulava que, desde que tal ação se fizesse preceder do depósito da quantia questionada pela Fazenda Pública, ocorreria litispendência com o executivo fiscal porventura ajuizado para a cobrança do mesmo débito” (Sergio Sahione Fadel, *Código de Processo Civil Comentado*, t. III, p. 251, José Konfino, Rio, 1974). E essa afirmação implica admitir que, mesmo precedida do depósito, a ação anulatória não inibe a Fazenda Pública de promover a execução do crédito respectivo.

O Prof. Calmon de Passos, em palestra proferida no Curso de Especialização em Direito Público, da Universidade Federal do Ceará, sustentou também que a propositura da ação anulatória, mesmo quando precedida do depósito da quantia correspondente, não impede a cobrança executiva. Recordo-me de que o argumento fundamental do ilustre processualista, naquela oportunidade, foi o de que “onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir”, e assim, não tendo o art. 585, § 1.º, do CPC, feito a distinção entre ação anulatória

precedida de depósito e ação anulatória sem esse depósito, não seria legítima essa distinção, feita pelo intérprete.

A natureza e oportunidade do depósito, seus efeitos, a natureza da própria execução, dos embargos e da ação anulatória, constituem questões do maior relevo, a respeito das quais a doutrina ainda é incipiente, restando obscuros muitos pontos importantes.

## 2. Natureza da execução e dos embargos do executado

O vigente Código de Processo Civil colocou em seu devido lugar o processo de execução, fazendo desaparecer a dualidade de processos, um para execução de sentença e outro para execução fundada em título executivo extrajudicial. “Aboliu o novo Código a ação executiva, equiparando a execução por títulos extrajudiciais à de sentença” (Humberto Teodoro Junior, LEUD, São Paulo, 1975, p. 271). “Não há mais as ações executivas fundadas em títulos líquidos e certos tal como conhecia o Código anterior. Toda execução forçada segue o mesmo procedimento em geral, pouco importando o título em que se fundamenta. Por isso, não cabe mais a distinção feita por Liebman entre *ação executória*, destinada à execução da sentença condenatória, e ação executiva, considerada ação de cognição incompleta ou de misto de execução e cognição”, como preleciona José Afonso da Silva (*Execução Fiscal*. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, p. 56).

Ao promover a execução fiscal, que é espécie da execução por quantia certa (cf. José Afonso da Silva, obra cit., p. 22), pretende a Fazenda Pública a satisfação de seu direito a uma prestação pecuniária líquida, certa e exigível. Não pretende julgamento, no sentido de que não está submetendo à apreciação judicial o seu direito, representado pelo título extrajudicial que é a certidão de inscrição da dívida respectiva. Por isto a execução não comporta contestação, nem sentença. “Não há mais — frise-se bem — sentença de julgamento da ação de execução fiscal nem para julgar subsistente a penhora, pois isso somente aparece em processo de cognição ou onde se exige cognição ainda que incompleta, como na anterior ação executiva” (José Afonso da Silva, obra cit., p. 59).

Não seria, porém, admissível subtrair-se ao Poder Judiciário a oportunidade para pronunciar-se sobre as divergências que porventura existissem entre as partes no que pertine à formação do título executivo. Por isto os embargos do executado, em se tratando de execução fundada em título extrajudicial são mais abrangentes do que os admitidos em se tratando de execução de sentença (cf. Humberto Teodoro Junior, obra cit., p. 271).

Os embargos constituem ação na qual o executado é autor e o exequente é réu. Como assevera José Afonso da Silva, a “doutrina, que fora exposta à vista da execução de sentença do Código revogado, agora tem integral aplicação à execução dos títulos executivos extrajudiciais, e, por conseguinte, à execução fiscal” (ob. cit., p. 144). Não nos parece, porém, seja exatamente assim. É verdade que os embargos constituem ação do executado contra o exequente, mas ação de natureza especialíssima, com peculiaridades que a tornam merecedora de tratamento específico. E tal entendimento, que sustentamos, tem implicações práticas relevantes, como veremos a seguir.

Com efeito, tem-se entendido que os embargos só podem ser admitidos se estiver seguro o juízo. A segurança do juízo e a tempestividade seriam requisitos de admissibilidade dos embargos (José Afonso da Silva, ob. cit., p. 153). E a recente Lei 6.830, é expressa no sentido de que “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução” (art. 15, § 1.º).

Por outro lado, como ensina Liebman, citado por José Afonso da Silva, que se afirma com ele de acordo, “o devedor não pode defender-se diretamente na execução invocando qualquer espécie de defesa, inclusive os fatos extintivos do crédito, que constituem neste plano armas sem gume. Por exemplo quando citado inicialmente para a execução, não pode apresentar-se ao juiz e querer provar que pagou a dívida. O juiz não pode ouvir e deve mandar prosseguir a execução. O único meio de que o executado dispõe são os embargos, que poderão ser promovidos em tempo e forma devida e, para maior garantia do exequente, só depois de seguro o juízo pela penhora ou depósito da quantia devida” (ob. cit. p. 144, e Enrico Tullio Liebman, *Processo de Execução*, 3.ª ed., Saraiva, São Paulo, 1968, p. 157, invocando, este último, princípio tradicional das Ordenações Filipinas, além da lição de Pereira e Sousa, em suas *Primeiras Linhas*).

Parece-nos, entretanto, que se deve abrandar o rigor desse entendimento. Assim é que, se o executado, citado, comparece perante o juiz e apresenta prova inequívoca do pagamento, o juiz deve ouvi-lo. Dexe examinar a prova que lhe é apresentada, e determinar que sobre a mesma se manifeste o exequente. Não estará, com isto, recebendo embargos, mas oferecendo ao exequente uma oportunidade para desistir da execução, se for o caso. E tanto não estará o juiz recebendo embargos que, se o exequente insistir no prosseguimento da execução o juiz atenderá, sem proferir julgamento, sem apreciar a prova oferecida pelo executado.

### 3. Execução fiscal e anulatória: implicações

Estabelece o art. 585, § 1.º, do vigente CPC que a propositura da ação anulatória de débito fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover-lhe a cobrança. A nosso ver essa regra jurídica teve a finalidade apontada por Sergio Sahione Fadel, a que nos reportamos no início deste estudo. Preferimos o entendimento pelo qual o legislador, nesse ponto, teve em vista o interesse que a questão desperta na prática forense (cf. Humberto Teodoro Junior, ob. cit., p. 99).

Alguns autores, provavelmente levados ao equívoco pelo legislador, afirmaram ocorrer a litispendência entre a ação de execução fiscal e a ação anulatória do lançamento fiscal respectivo (cf. Fábio Leopoldo de Oliveira, *Curso Expositivo de Direito Tributário*, Resenha Tributária, São Paulo, 1976, p. 363; Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro*, 3.ª ed., Bushatsky, São Paulo, 1971, p. 250; Carlos Alberto Bittar, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1971, p. 115). Com efeito, o Decreto-lei 147, em seu art. 20, § 1.º, diz que a ação anulatória proposta pelo contribuinte, sem o depósito prévio da quantia respectiva, não induz litispendência. Mas o equívoco é evidente. Entre a ação anulatória de lançamento fiscal e a execução para recebimento do crédito respectivo não há, nem poderia haver litispendência, tenha sido ou não precedida de depósito a ação anulatória. As lições da doutrina, neste sentido, são incontestáveis (cf.

Zelmo Denari, *Elementos de Direito Tributário*, Juriscredi, São Paulo, 1973, p. 324; Humberto Teodoro Junior, ob. cit., p. 99; Alcides de Mendonça Lima, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Forense, Rio, 1974, vol. VI, t. I, pp. 397-398; Pontes de Miranda, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Forense, Rio, 1976, t. IX, p. 374).

Também o Tribunal Federal de Recursos tem entendido que não se verifica a litispendência entre a execução e a anulatória, verificando-se, porém, entre estas, a conexão (Ag. 39.401-SP, DJ de 4.4.79, p. 2.585; Ag. 40.317-RJ, DJ de 19.9.79, p. 6.959; AC 53.811-SP, DJ de 25.4.80, p. 2.736, entre outras decisões).

Em acórdão de lavra do insigne Min. Carlos Mário da Silva Velloso, decidiu, com propriedade, o Tribunal Federal de Recursos: “I — Ajuizada a ação anulatória de débito, ou a declaratória negativa de débito fiscal, sem o depósito do montante integral do crédito tributário, não está o Fisco inibido de promover a execução fiscal para cobrança do débito (CPC, art. 585, § 1.º). Se isto ocorrer, far-se-á a penhora. Todavia, dada a ocorrência de conexão, devem as ações ser reunidas, a fim de serem julgadas juntamente (CPC, arts. 103, 105 e 106).

No caso, ajuizada a execução fiscal, já a ação anulatória estava julgada, em 1.ª instância, encontrando-se os autos no Tribunal, em grau de recurso. Após a penhora, então, apresentados os embargos, devem estes ser recebidos, com a suspensão do processo, até o julgamento definitivo da anulatória, já que ocorre, em tal caso, a hipótese do art. 265, IV, “a”, CPC (AC 53.811-SP, DJ de 25.4.80, p. 2.736).

Na verdade, embora a expressão literal do art. 103 do CPC possa conduzir a conclusão diversa, o correto é entender-se que há conexão entre a execução e a anulatória. O ser “comum o objeto ou a causa de pedir”, do art. 103 do CPC, há de ser interpretado sobretudo em função do elemento teleológico. O objetivo pretendido pelas regras jurídico-processuais a respeito da conexão é, além da economia processual, o de evitar julgamentos divergentes, relativos aos mesmos fatos. Daí serem conexas “duas ou mais ações, *diversas* porque dirigidas contra réus diferentes, mas conexas por terem o mesmo *objeto* ou dependerem do mesmo *título* ou *fato*” (Chiovenda, *Instituições*, vol. 2, p. 216).

Questão de grande relevância é a de saber se é admissível a propositura de ação anulatória depois de findo o prazo para interposição de embargos, ou no caso de haver sido extinto o processo de embargos sem julgamento de mérito. Os autores em geral não enfrentaram tal problema. Fábio Leopoldo de Oliveira sugere resposta negativa (ob. cit., p. 363). Temos conhecimento de caso concreto em que o executado ofereceu embargos no prazo legal, mas não efetuou o pagamento das custas, embora intimado a fazê-lo. E o juiz declarou extinto o processo sem exame de mérito. Neste caso, como naquele em que os embargos não são oferecidos no prazo legal, parece-nos que o executado poderá promover a ação anulatória do lançamento fiscal. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que, “não embargada a execução de título extrafiscal, segue-se a avaliação, sem sentença, razão por que não se pode falar em coisa julgada, no tocante à ação anulatória do lançamento fiscal” (RE 93.041-1-SP, DJU de 24.10.80, p. 8.610). Efetivamente, no processo de execução não se submete à apreciação judicial o direito do exequente. Daí não se poder falar em coisa julgada sem um julga-

*Procedural*

mento *de mérito* nos embargos. Assim, mesmo depois do prazo para embargo à execução, pode o executado pleitear a desconstituição do crédito tributário mediante ação anulatória. Aliás, mesmo depois de consumada a execução nada impede que o executado promova ação anulatória, cumulada com o pedido de repetição do indébito.

Terá, é certo, se pretender suspender o curso da execução, que efetua o depósito da quantia correspondente, mas não se lhe poderá negar o direito de ver examinada, pelo Poder Judiciário, a defesa que tiver contra a exigência fiscal.

Outra questão interessante é a de saber se tendo o contribuinte efetuado o depósito ao promover a ação anulatória, poderá a Fazenda Pública promover a execução respectiva. Parece-nos que a resposta há de ser negativa. Se há depósito, o juiz deve indeferir a execução, de plano, por inviável, à mingua da exigibilidade do crédito, que se encontra suspensa. E por outro lado estaria a execução sem objeto porquanto, vencido a final o contribuinte na anulatória, o depósito é convertido em renda, não se justificando a propositura da execução fiscal (TFR — Agr. 37.800-SP, *Adcoas* — Ano IX, n. 2/77, p. 30).

Examinemos a seguir algumas questões pertinentes ao depósito para garantia do juízo.

#### 4. O depósito para garantia do juízo

O depósito da quantia em litígio pode ter sido feito pelo sujeito passivo da obrigação tributária ainda na fase de lançamento, vale dizer, quando a exigência fiscal ainda era discutida perante a própria Administração. Se o não foi, pode o autor efetuá-lo antes ou depois de proposta a ação de anulamento.

Como ensina Pontes de Miranda, “os depósitos preparatórios podem ser cautelares e não no ser” (*Comentários ao Código de Processo Civil*, Forense, Rio, 1976, t. XII, p. 57). O depósito, que o sujeito passivo da obrigação tributária efetua, do respectivo montante, como garantia do juízo, não é medida cautelar. Por isto “o processo não é o das medidas cautelares, e sim o de simples petição, em que se quer a notificação da parte e a expedição do mandado. Ação de mandado em que se tem de notificar o outro figurante, mas que se processa *inaudita altera parte*” (Pontes de Miranda, ob. e loc. cit.).

A distinção não é meramente acadêmica. Se fora o depósito medida cautelar, como em outros casos pode ser, o pedido teria de satisfazer a motivação exigida no art. 798, do CPC, o que não ocorre.

Com fundamento no Decreto-lei 3.336, de 10.6.41, afirmou Rubens Gomes de Sousa que, “para poder propor a ação anulatória, o contribuinte deve primeiramente *depositar* a importância discutida”, ainda quando tenha prestado fiança no procedimento administrativo (*Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras, Rio, 1964, pp. 122-123). Entretanto, como ensinou Balleiro, essa exigência de depósito prévio, “depois da Constituição de 1946, vem recebendo a repulsa do Supremo Tribunal, em dezenas de julgados, a despeito da insistência das repartições arrecadoras” (*Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 6.ª ed., p. 495).

O Decreto-lei 147 determinou que a Fazenda Pública promova a inscrição e a execução da dívida se a ação anulatória respectiva não houver sido precedida de depósito (art. 20, § 1.º), e essa regra, a nosso ver, ficou reforçada com a determinação do art. 585, § 1.º, do CPC. E nenhum dos dois dispositivos veda a propositura de ação anulatória sem o depósito prévio.

O Decreto-lei que criou a Caixa Econômica Federal determinou que os depósitos em questão fossem feitos naquele estabelecimento de crédito (art. 16), e o Decreto-lei 1.737, de dezembro de 1979, disciplinou os depósitos de interesse da administração pública efetuados na Caixa Econômica Federal. Reproduziu, este último, regra do CTN, ao dizer que o depósito suspende a exigibilidade do crédito. E acrescentou que também “elide a respectiva inscrição de Dívida Ativa” (art. 1.º, § 1.º).

Evidentemente nada disto significa a impossibilidade de propositura de ação anulatória sem depósito prévio. Mas a Lei 6.830, de 22.9.80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, estabeleceu que a discussão judicial dessa “só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos” (art. 38). E desta forma ter-se-á de enfrentar novamente a questão da constitucionalidade da exigência de depósito prévio.

A nosso ver, exigir o depósito prévio como condição para propositura da ação anulatória contraria flagrantemente o art. 153, § 4.º, da vigente Constituição. Além disto é medida desnecessária à defesa dos interesses da Fazenda Nacional. Vejamos por que.

Diz a citada norma constitucional que o ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de 180 dias para decisão sobre o pedido. Assim, com esse dispositivo não se pode conciliar aquele que exige o depósito como condição de ingresso em juízo. A incompatibilidade entre as duas normas é de tal evidência que dispensável se torna qualquer comentário.

Desnecessária, outrossim, é a exigência do depósito como meio de defesa dos interesses da Fazenda Pública, porquanto dispõe esta do processo de execução para obter a satisfação de seu crédito, e não fica impedida de usá-lo quando a anulatória não seja precedida de depósito.

## 5. Conclusões

Em face do que foi exposto, acreditamos que se pode chegar às seguintes conclusões:

a) Não há cognição no processo de execução, sendo inadequado, por isto, falar-se de *provas*, no processo de execução. Assim, a regra do art. 6.º, § 3.º, da Lei 6.830/80 é inócua, a não ser que se pretenda aplicá-la ao processo de embargos. Parece-nos, porém, que a produção de prova no processo de embargos depende de pedido a ser feito na impugnação (art. 17).

b) Entre a execução fiscal e a ação anulatória não há litispendência, mas conexão.

c) É inconstitucional o art. 38, da Lei 6.830. Assim, é admissível a anulatória independentemente de depósito prévio. Se não há depósito, a Fazenda Pública poderá promover a execução. Neste caso, efetuada a penhora, ou garantido por outra forma o juízo (Lei 6.830, art. 9.º), deve a execução ficar suspensa até o julgamento definitivo da ação anulatória sendo desnecessária a interposição de embargos.

d) Não havendo, por qualquer motivo, apreciação de mérito no processo de embargos, é admissível a posterior propositura da ação anulatória. Neste caso, porém, somente o depósito terá a virtude de suspender o curso da execução, por força do art. 151, do CTN.