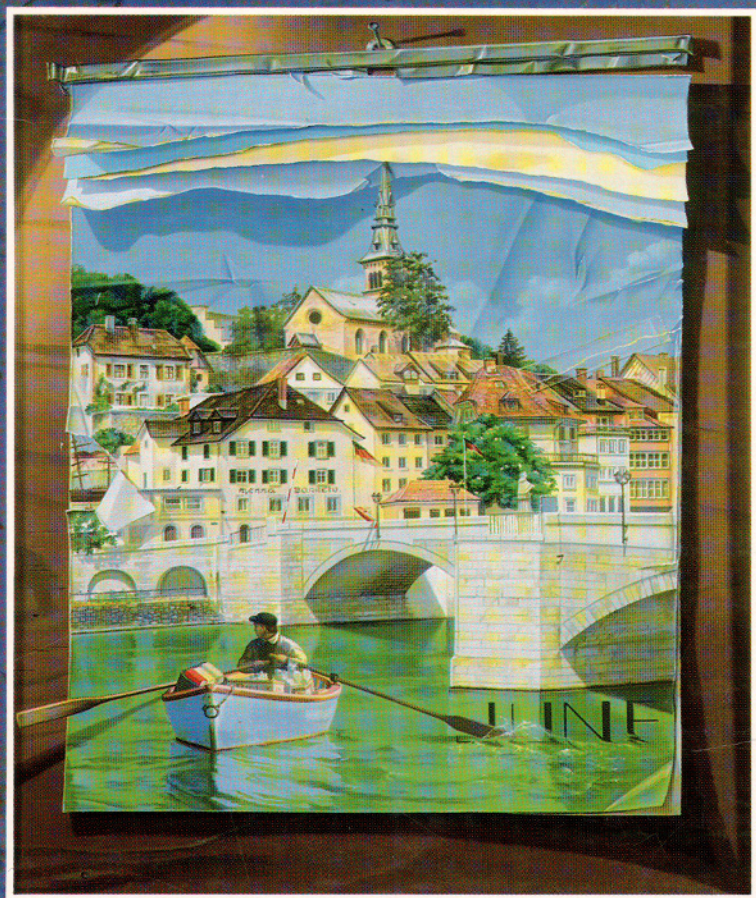


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



5

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

5

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico
Escrituras Editora

Editoração Eletrônica
RG dois

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito de Capa
Ajato

Impressão
Gráfica Palas Athena
(FEVEREIRO - 1996)



Menna Barreto é a
autora da obra *Junho*,
reproduzida em destaque
na capa.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - Conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

DOCTRINA

- A perigosa extensão ao direito tributário da teoria geral das nulidades
- *André Martins de Andrade* 9
- Empresas prestadoras de serviços de recrutamento de mão-de-obra temporária e base de cálculo do ISS - *Eduardo Bottallo* 13
- “Software”: ICMS, ISS ou imunidade tributária? - *Edvaldo Brito* 19
- Acordos de bitributação do Brasil: o tratamento de lucros, ganhos de capital e dividendos - *Gilberto de Castro Moreira Junior* 29
- Tutela jurisdicional antecipada na repetição do indébito tributário -
Hugo de Brito Machado 42
- Lei complementar em direito constitucional intertemporal (ICMS) -
José Souto Maior Borges 50
- Da impossibilidade jurídica de ação rescisória de decisão anterior à
declaração de constitucionalidade pelo STF no direito tributário -
Sacha Calmon Navarro Coelho 58

TUTELA JURISDICIONAL ANTECIPADA NA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Hugo de Brito Machado

1. INTRODUÇÃO

É freqüente a interposição de resistências, por razões várias, à inovação da ordem jurídica. Assim, é natural que a antecipação da tutela jurisdicional, novidade introduzida com a redação dada pela Lei nº 8.952/94 ao art. 273 do Código de Processo Civil, esteja a sofrer resistências, especialmente por parte daqueles que, não obstante critiquem a constante morosidade da atividade jurisdicional, não se dispõem a admitir novidades capazes de contribuir para a superação de tão lastimável problema.

A antecipação da tutela jurisdicional veio exatamente para prestar-se como elemento valioso na superação da morosidade, sabido que esta quase sempre se liga ao propósito protelatório de uma das partes. Ela é uma tentativa de abreviar o desfecho das questões nas quais o direito do autor seja mais evidente, e o réu se esteja utilizando do processo apenas para adiar a solução final da questão. “O novo art. 273 do Código de Processo Civil, ao instituir de modo explícito e generalizado a *antecipação dos efeitos da tutela pretendida*, veio com o objetivo de ser uma arma poderosíssima contra os males corrosivos do tempo no processo”¹.

Por outro lado, muitos juristas, a serviço dos governantes e esquecidos de que autoridades são alguns, durante algum tempo, enquanto cidadãos somos todos, durante toda a vida, cuidam de construir teorias com o escopo de legitimar o poder, e certamente daí decorre a persistência dos abusos e excessos. “El marco donde el Poder encuentra más posibilidades de ejercicio y desarrollo es dentro del cuerpo estatal. En el Estado, el Poder cristaliza en su dimensión, más amplia, cuando se convierte en el propio poder del Estado, bajo cuyo manto protector no cabe otro Poder más fuerte, ni más avassalador”².



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal Federal
da 5ª Região e Professor
Titular de Direito
Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

¹ Cândido Rangel Dinamarco, *A Reforma do Código de Processo Civil*, 2ª edição, Malheiros, São Paulo, 1995, p. 138.

² Joaquim Blanco Ande, *Teoria del Poder*, Ediciones Pirámide, Madrid, 1977, p. 47.

Não causa surpresa, portanto, que alguém já esteja a sustentar ser descabida a antecipação da tutela jurisdicional contra a Fazenda Pública, fundado na obrigatoriedade do duplo grau de jurisdição.

A tese é aparentemente valiosa, mas só aparentemente, como vamos demonstrar. Para tanto, examinaremos os pressupostos para o cabimento da antecipação da tutela jurisdicional e sua natureza jurídica. A seguir enfrentaremos a questão de seu cabimento contra a Fazenda Pública, e cuidaremos da oportunidade e da forma de execução, especificamente em referência à repetição do indébito tributário.

2. OS PRESSUPOSTOS DA ANTECIPAÇÃO

A antecipação da tutela jurisdicional tem dois pressupostos comuns, a saber, a prova inequívoca e a verossimilhança das alegações. Exige-se prova inequívoca dos fatos alegados, e fundamentação jurídica do pedido, capaz de convencer o magistrado quanto à procedência deste. Em outras palavras, o pedido de tutela antecipada deve ser acompanhado de prova pré-constituída dos fatos alegados, tal como acontece na impetração de mandado de segurança, e os fundamentos do pedido devem ser relevantes, convincentes.

Além desses dois pressupostos comuns, exige a lei, alternativamente, que: (a) haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, ou (b) fique caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.

Assim, quando houver fundado receio de dano irreparável, ou de difí-

cil reparação, justifica-se a antecipação da tutela ainda quando inócua qualquer abuso no exercício do direito de defesa, assim como qualquer prática que se possa considerar reveladora de propósito protelatório. Da mesma forma, quando houver abuso do direito de defesa, ou manifesto intuito protelatório do réu, justifica-se a antecipação da tutela, ainda que inócua qualquer receio de dano irreparável, ou de difícil reparação.

3. NATUREZA JURÍDICA

Não se trata de provimento cautelar. A antecipação da tutela é provimento judicial atinente ao mérito do pedido, e se distingue da sentença que será a final proferida apenas pela provisoriedade.

Cuida-se de decisão que antecipa o conteúdo da sentença final que porventura venha a julgar procedente o pedido. Não quer dizer, porém, que o pedido vai ser julgado procedente, embora indique uma forte probabilidade de tal ocorrer.

Não se trata de sentença, no sentido em que o termo é empregado pelo Código de Processo Civil, mas de decisão interlocutória. Tem, todavia, o efeito de antecipar o momento da execução, embora deva esta, fundada que é em decisão provisória, ser processada com as cautelas próprias de uma execução provisória.

No dizer autorizado de Dinamarco, com a antecipação da tutela jurisdicional, concede-se ao autor o próprio exercício do direito por ele afirmado. “Na prática, a decisão com que o juiz concede a tutela antecipada, terá, no máximo, o mesmo conteúdo do dispositivo da sentença que concede a definitiva e a sua concessão

equivale, *mutatis mutandis*, à procedência da demanda inicial - com a diferença fundamental representada pela provisoriedade”³.

A decisão que antecipa os efeitos da tutela, embora não seja formalmente uma sentença, tem o mesmo conteúdo desta, e produz especialmente o efeito de antecipar a oportunidade da execução. No dizer de Francisco Cavalcanti, Juiz Federal e Professor Adjunto da Faculdade de Direito do Recife (UFPE), a decisão a que se refere o § 3º, do art. 273, do CPC, “é um título executivo judicial, embora não elencado no art. 584 do CPC, sendo um *Título Judicial* peculiar por ser o único não representado por uma *Sentença Judicial*.” Em decorrência da natureza provisória do ato que o cria, “é um título *exclusivamente de execução provisória*, com todas as limitações do art. 584, II e III, do CPC”⁴.

A não ser assim, a possibilidade de prestação antecipada da tutela jurisdicional será inteiramente inútil.

4. CABIMENTO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA

4.1. A tese pelo incabimento

Há quem sustente ser incabível “a antecipação da tutela quando, no pólo passivo, figurar a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios, posto que, se a própria sentença proferida contra estas entidades de direito público está sujeita ao reexame necessário, não

produzindo efeitos senão depois de confirmada pelo tribunal (art. 475, II, do CPC), a medida antecipatória, concedendo o próprio direito afirmado pelo autor, consubstanciando mera decisão interlocutória, *a fortiori*, não tem, na espécie, aptidão para produzir qualquer efeito. A eficácia do apêndice (decisão interlocutória) não pode ser maior do que a do próprio corpo (sentença)”⁵.

Além disto, “ao ângulo prático, no terreno da execução, a antecipação da tutela contra a Fazenda Pública seria inútil - tal qual o fogo que não queimasse - pois, soa trivial, a execução de obrigação pecuniária contra aquelas entidades públicas (sabido que seus bens são impenhoráveis) faz-se através do instituto do precatório, à luz do procedimento previsto no art. 730 e seguintes do CPC, o que pressupõe sentença judiciária e não mera decisão interlocutória (art. 100, da Constituição Federal)”⁶.

Em síntese, segundo Francesco Conte, ilustre Procurador do Estado do Rio de Janeiro, seria incabível a antecipação da tutela jurisdicional contra a Fazenda Pública, porque: a) em face do duplo grau de jurisdição obrigatório, a sentença somente produz efeitos depois de confirmada pelo Tribunal; b) não sendo possível a execução da própria *sentença*, antes de confirmada, não se pode admitir a execução de mera decisão interlocutória.

³ Cândido Rangel Dinamarco, A Reforma do Código de Processo Civil, 2ª edição, Malheiros, São Paulo, 1995, pp. 139/140.

⁴ Inovações no Processo Civil, Del Rey, Belo Horizonte, 1995, p. 51.

⁵ Francesco Conte, A Fazenda Pública e a Antecipação Jurisdicional da Tutela, em COAD-Informativo Semanal ADV, 25/95, p. 268.

⁶ Francesco Conte, A Fazenda Pública e a Antecipação Jurisdicional da Tutela, em COAD-Informativo Semanal ADV, 25/95, p. 268.

4.2. Inconsistência da tese

Não obstante bem elaborada, a tese restritiva do novo instituto processual é inteiramente inconsistente, e não tem apoio nenhum no elemento sistemático da interpretação, como se passa a demonstrar.

O duplo grau de jurisdição obrigatório é um privilégio da Fazenda Pública, e os privilégios admissíveis são apenas aqueles albergados por dispositivos legais expressos. Não podem ser ampliados por via de interpretação.

Por outro lado, tal privilégio não consiste no direito ao duplo grau de jurisdição, mas apenas na dispensa de iniciativa recursal da Fazenda Pública. O duplo grau de jurisdição é um direito subjetivo de todos, que "consiste em admitir-se, como regra, o conhecimento e decisão das causas por dois órgãos jurisdicionais sucessivamente, o segundo de grau hierárquico superior ao primeiro"⁷. A obrigatoriedade do duplo grau de jurisdição, em se tratando de sentença contra a Fazenda Pública, apenas significa que, vencida esta, considera-se a apelação sempre interposta, para proteger o ente público contra a eventual inércia de seus representantes judiciais. Os efeitos da sentença proferida contra a Fazenda Pública são exatamente os mesmos produzidos por uma sentença contra a qual foi interposta apelação.

Vê-se, portanto, que a prevalecer o argumento segundo o qual não é admissível a antecipação da tutela contra a Fazenda Pública em face do duplo grau de jurisdição, tem-se de entender também incabível a antecipação da tutela em qualquer caso, posto

que sempre poderá ocorrer a interposição de apelação. Interposta esta, a sentença somente poderá ser executada depois de confirmada pelo Tribunal.

O fato de estar a sentença proferida contra a Fazenda Pública sujeita ao duplo grau de jurisdição não quer dizer que seja impossível a execução provisória, desde que respeitados os limites desta.

À questão de saber se é cabível a antecipação da tutela nos casos em que a sentença esteja sujeita ao reexame necessário, o ilustre Juiz do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assevera, com inteira propriedade: "A resposta é certamente positiva e decorre do próprio sistema agora instalado no Direito Processual. O legislador, ao construir a solução normativa para dirimir as tensões entre o direito à efetividade do processo e o direito à segurança jurídica, criou mecanismos de prevalência do primeiro. Ora, essa opção do legislador deverá ser considerada, daqui por diante, como princípio de interpretação das demais normas do sistema processual. Ou seja, *as normas processuais deverão ser interpretadas e aplicadas em conformidade com o referido princípio, de modo a que se obtenha, do ponto de vista sistemático, resultados convergentes e direcionados a alcançar o valor jurídico privilegiado.* (grifo nosso).

Disso resulta ser legítima a antecipação da tutela nos casos focados, e mais: confirmada pela sentença a procedência da tutela já antecipada provisoriamente, o eventual recurso de apelação não poderá ter efeito suspensivo, porque isso é absolutamente

⁷ Moacir Amaral Santos, *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, 10ª edição, Saraiva, São Paulo, 1989, 3º volume, pp. 85/86.

incompatível com o sistema agora adotado. Em outras palavras, o art. 520 do CPC contém, por força do sistema, um inciso implícito, que bem poderia ter a seguinte redação: '... será (...) recebida só no efeito devolutivo (a apelação) quando interposta de sentença que: ... VI - julgar procedente o pedido de tutela já antecipada no processo'. Por idêntica razão, o reexame necessário, nestes casos, deverá ser feito sem prejuízo da execução dos efeitos antecipados. É, pois, com essa ressalva implícita que se deverá interpretar, a partir de agora, o art. 475 do Código"⁸.

5. A TUTELA ANTECIPADA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO

5.1. *O cabimento da antecipação*

É sabido que nas ações de repetição do indébito tributário a demora na execução da sentença pela via do precatório é às vezes maior do que a correspondente ao curso da ação. "A lei não especifica o modo de conceder a antecipação de tutela, com o que deixa um leque indefinido de possibilidades à disposição do juiz segundo as peculiaridades do caso"⁹. Em ações de repetição de indébito tributário, portanto, a antecipação pode ser de modo a determinar desde logo a expedição do respectivo precatório, cujo procedimento, além de não ser impeditivo da antecipação, constitui a própria razão que a torna recomendável.

Presentes os pressupostos da antecipação, como ocorre, por exemplo, em ações de repetição de indébito nas quais inexistia controvérsia quanto aos

fatos e o direito do autor esteja amparado por precedentes reiterados do Supremo Tribunal Federal, em se tratando de matéria constitucional, ou do Superior Tribunal de Justiça, em se tratando de matéria infraconstitucional, o Juiz da causa pode, atendendo a pedido do autor, conceder a tutela antecipada e determinar a expedição do correspondente precatório, com a particularidade de que o valor respectivo, se o pagamento pelo Presidente do Tribunal ocorrer antes do trânsito em julgado da sentença final, ficará à disposição do Juízo. Transitada em julgado a sentença, determinará, então, a liberação do depósito para o autor, que terá sido, assim, poupado da penosa espera que sistematicamente acontece com os que ganham questões contra a Fazenda Pública.

Com isto a Fazenda Pública, que geralmente utiliza todos os expedientes possíveis para protelar o desfecho final da questão, certamente não terá mais estímulo para adotar tal atitude e seus Procuradores poderão se dedicar a causas mais nobres.

O argumento segundo o qual apenas a sentença pode servir como título executivo contra a Fazenda Pública, e que o fato judicial de antecipação de tutela é simplesmente uma decisão interlocutória, é daqueles que só encontram amparo na visão formalista do processo, hoje inteiramente superada, além de negar os elementos sistêmico e teleológico, indispensáveis a uma adequada interpretação das normas jurídicas. Aliás, tal argumento, repita-se, levaria mesmo à total inutilidade a norma que autoriza a

⁸ Teori Albino Zavascki, *Antecipação da Tutela e Colisão de Direitos Fundamentais*, em *Revistas AJURIS*, nº 64, p. 406.

⁹ Cândido Rangel Dinamarco, *A Reforma do Código de Processo Civil*, 2ª edição, Malheiros, São Paulo, 1995, p. 141.

antecipação da tutela jurisdicional. Em outras palavras, nega a própria instituição da tutela antecipada. Não sendo aquela decisão interlocutória um título judicial, porque não albergado pelo elenco do art. 584, não se prestaria para execução nenhuma, mesmo contra particulares.

Na verdade a antecipação da tutela, introduzida em nosso Direito Processual Civil, é uma decisão de mérito que atende ao pedido do autor, e desta forma garante a execução provisória do julgado que, *provavelmente*, segundo a avaliação do Juiz que a concede, será proferido a favor daquele. A decisão que a concede, mesmo não sendo uma sentença, consubstancia um título hábil a ensejar tal execução. Tanto que se já dispõe o autor de uma sentença, ainda que sujeita a recurso, mas dispondo já da possibilidade de executar o julgado provisoriamente, descabe a antecipação da tutela, que se destina, no dizer seguro de Calmon, a "atribuir executividade provisória a decisão ainda desprovida dessa eficácia"¹⁰.

A antecipação da tutela foi instituída exatamente para viabilizar a execução provisória em hipótese nas quais isto não seria possível. Quer porque ainda inexistia sentença, quer porque esta, já prolatada, está com seus efeitos suspensos pela interposição de recursos.

O argumento segundo o qual seria descabida a tutela antecipada contra a Fazenda Pública porque as sentenças contra ela proferidas são desprovidas de eficácia executiva até que sejam confirmadas pelo Tribunal, demonstra precisamente o contrário, vale dizer, demonstra o cabimento da ante-

cipação, posto que esta, no dizer autorizado de Calmon, "tem como especificidade emprestar eficácia executiva, ainda que provisória, a decisão de mérito que de tal eficácia estaria desprovida"¹¹.

5.2. Oportunidade processual

À antecipação da tutela pode dar-se no despacho que determina a citação, desde que venha a inicial instruída com provas capazes de dar certeza quanto aos fatos, e a tese jurídica em que se fundar o pedido seja pacífica já na jurisprudência. Mais prudente, todavia, é aguardar a contestação. Em face desta, não tendo sido suscitada controvérsia *fundada* quanto aos fatos, pode o Juiz, com segurança, deferir a antecipação dos efeitos da sentença que provavelmente vai proferir a final.

Sendo caso de julgamento antecipado da lide, pode ser a antecipação da tutela concedida na própria sentença. Havendo necessidade de instrução, o despacho que antecipa a tutela pode ser proferido no momento em que a instrução esteja concluída. Ou antes desta, se o Juiz estiver convencido de que a insistência do réu na produção de provas tem intuito meramente protelatório.

É interessante a possibilidade de antecipação da tutela porque permite ao Juiz o deferimento de todas as provas, ainda que protelatórias, evitando uma possível nulidade, e a demora não causará prejuízo maior ao autor.

Pode, ainda, a antecipação da tutela dar-se em várias oportunidades subseqüentes, no Juízo de Segundo Grau.

¹⁰ J. J. Calmon de Passos, Inovações no Código de Processo Civil, Forense, Rio de Janeiro, 1995, p. 26.

¹¹ J. J. Calmon de Passos, Inovações no Código de Processo Civil, Forense, Rio de Janeiro, 1995, p. 29.

5.3. O precatório

O art. 100 da vigente Constituição Federal, por seu turno, não estabelece que a execução contra a Fazenda Pública deva ter fundamento em sentença transitada em julgado. Admite, pois, a execução provisória. E os artigos 730 e seguintes, do CPC, nada estabelecem que seja incompatível com a execução provisória contra a Fazenda Pública. E devem ser interpretados no contexto do Código, tendo-se em vista, inclusive, a nova disposição de seu art. 273, de cuja aplicação não estão excluídas as causas nas quais seja ré a Fazenda Pública.

Nos termos do art. 583, do Código de Processo Civil, toda execução, e não apenas as promovidas contra a Fazenda Pública, tem por base título executivo, e as decisões interlocutórias não se encontram como tal elencadas na lei. Nem são títulos executivos judiciais (CPC, art. 584), nem muito menos títulos executivos extrajudiciais (CPC, art. 585). Assim, se a tutela antecipada não é admissível porque não outorgada por sentença não enseja a expedição de precatório, de nada valeu a nova redação do art. 273 do CPC, pois também contra particulares não será possível execução nenhuma que não seja fundada em sentença.

Tal interpretação é na verdade absurda. Concedida a tutela antecipada, exatamente por não se tratar de sentença, mas de uma decisão "revestida de colorido provisório", tem-se de promover uma execução provisória, consoante, aliás, está indicado pelo § 3º, do art. 273, do Código de Processo Civil.

A sentença, mesmo sem trânsito em julgado, quando nesta houver sido concedida a antecipação, ou a decisão interlocutória, presta-se como título adequado a instruir o precatório. Quando o Juiz determinar a sua expedição, deixará claro que se trata de execução provisória, em face da nova figura processual, e dirá que o valor correspondente deve ser colocado à disposição do Juízo.

5.4. A questão da irreversibilidade

É certo que a Fazenda Pública não pode ficar desprotegida. O valor a ser pago ao contribuinte, autor da ação de repetição de indébito tributário, em cumprimento do precatório, deve permanecer depositado até que se transite em julgado a sentença final. Esse depósito será a garantia de que não se criou uma situação irreversível.

É possível, outrossim, o próprio pagamento ao contribuinte, se este ofertar caução idônea, como ensina Barros Dias, reportando-se às obrigações que ensejam execução por quantia certa. "Não pode haver é pagamento sem caução idônea nem alienação de bens, face ao caráter que é dado na execução provisória de obrigação de pagar quantia em dinheiro"¹².

Na eventual ocorrência de trânsito em julgado de sentença julgando a ação improcedente, o valor à disposição do Juízo será convertido em renda da Fazenda Pública.

Esta é a solução mais adequada, na medida em que se assegura ao contribuinte maior brevidade no recebimento do que lhe seja devido, sem

¹² Francisco Barros Dias, Processo de Conhecimento e Acesso à Justiça (Tutela Antecipatória), em Revista do Centro de Estudos Jurídicos JF/RN, jan/jun 95 p. 43.

desproteger a Fazenda Pública, certo de que a proteção que se há de assegurar a esta evidentemente não pode ir ao exagero de garantir-lhe o “direito” de abusar do processo, com intuito meramente protelatório, como tem reiteradamente acontecido. *Oprocessualismo*, que se desenvolveu especialmente na Alemanha e na Itália, a serviço de estados autoritários, não pode ser prestigiado no Estado Democrático de Direito, que existe a serviço do homem, e não para escravizá-lo.

6. SÍNTESE CONCLUSIVA

Na repetição do indébito tributário é cabível a antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional. Não o impede, mas antes o justifica, o duplo grau de jurisdição obrigatório a que se submetem as sentenças proferidas contra a Fazenda Pública. Deferida a antecipação, deve ser expedido o precatório correspondente, para processamento no Tribunal. O valor destinado ao pa-

gamento deve ser colocado à disposição do Juiz, que determinará sua liberação em favor do autor, quando transitar em julgado a sentença que julgar a ação procedente. Pode haver, outrossim, o pagamento, desde que o interessado preste caução idônea. Sendo julgada improcedente a ação, o valor que estava à disposição do Juiz será convertido em renda da Fazenda Pública, ou será utilizada a caução, com a execução, se necessária, contra o garantidor.

Na crença de que o Direito é o melhor, senão o único instrumento capaz de manter as manifestações do poder dentro de limites compatíveis com a liberdade humana, penso que a doutrina jurídica, descomprometida com os poderosos, tem relevante papel a desempenhar. Por isto é que ousou oferecer esta modesta contribuição que, se não faz doutrina, pode ter pelo menos o mérito de chamar para o tema a atenção dos juristas dotados de maior capacidade para construí-la.