

ACÓRDÃO NÃO TRANSITADO EM JULGADO DESCONSTITUTIVO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO PODE GERAR A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE?

Not final decision judicial of tax credit extinction can generate the suspended demandability?

Daniel Monteiro de Barros Colen¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Da tutela constitutiva negativa em acórdão. 2.1. Da tutela constitutiva e do provimento mandamental produzindo efeitos antes do trânsito em julgado. 2.2. Do estudo da antecipação da tutela desconstitutiva e executoriedade, como compreensão dos efeitos secundários do acórdão não transitado. 2.3. Da ausência de efeito suspensivo aos recursos especial e extraordinário, permitindo a execução das decisões. 2.4. Dos efeitos anexos e secundários das decisões e sua exigibilidade em relação às tutelas desconstitutivas. 2.5. Da execução provisória do acórdão desconstitutivo não transitado. 3. Das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, sua taxatividade e verificação do enquadramento do acórdão de procedência não transitado em julgado em demanda antixacional. 4. Das consequências relativas à prescrição. 5. Da suspensão do crédito tributário como efeito secundário/anexo do acórdão, não transitado em julgado, de procedência da ação anulatória. Referências bibliográficas.

RESUMO

Por meio deste trabalho busca-se analisar um problema prático, através de uma solução sobre os efeitos que a decisão proferida no tribunal, sem trânsito em julgado, desconstitutiva do crédito tributário possui em demanda antixacional, não havendo recurso com efeito suspensivo. Primeiramente há o estudo dos tipos de provimento judiciais, efeitos anexos, executabilidade, execução provisória. Os efeitos tributários dos provimentos jurisdicionais são analisados posteriormente, verificando-se quando suspendem a exigibilidade do crédito tributário. A taxatividade das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Os efeitos incidentes na decadência e prescrição tributários. A análise se baseia em posições doutrinárias, artigos de lei e jurisprudência a respeito dos temas abordados. Dessa forma, chega-se à conclusão de que a matéria causa conflitos por não haver disciplina legal, mas há comando derivado do acórdão com força mandamental de obrigação de não fazer e fazer, impondo a não cobrança do crédito derivado da obrigação tributária, enquadrando-se nas hipóteses legais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O melhor seria a alteração legislativa tributária sobre o tema, gerando segurança à Fazenda Pública, com a inclusão expressa desta causa entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Não são encontradas decisões judiciais sobre o tema específico, pois, a sua

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos, Belo Horizonte, MG. Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria do Estado de São Paulo, ESPGE/SP, em parceria com a AGU. Especialista em Tutela dos Interesses Difusos, Coletivos e Individuais Homogêneos pela UNAMA por meio do EAD- Rede LFG. Procurador do Estado de Minas Gerais de setembro/ 2008 até junho/ 2010. Procurador da Fazenda Nacional desde junho/ 2010. Atua na PRFN 3ª REGIÃO, em SP na DIGRA, Divisão dos Grandes Devedores. Lotação anterior: DIAFI/PSFN/ Osasco.

solução pode ser efetivada administrativamente, ou por meio de outro ato judicial que traz o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário de forma expressa em relação às hipóteses legais, independentemente de uma compreensão do texto legal.

Palavras-chaves: Acórdão. Desconstitutivo. Tributário. Suspensão. Exigibilidade.

ABSTRACT

This work seeks to analyze a practical problem, behind a solution on the effects that the decision rendered in the court, not final decision judicial of tax credit extinction has in taxpayer action, and there is no appeal with suspensive effect. First, there is the study of types of judicial procedures, annexes, executability, provisional execution. The tax effects of the judicial proceedings are analyzed later, and it is verified when they suspend the demandability of the tax credit. The rate of the chances of suspension of the tax credit demandability. The effects on tax credit death. The analysis is based on doctrinal positions, articles of law and jurisprudence on the topics covered. Thus, it is concluded that the matter causes conflicts because there is no legal discipline, but there is a command derived from the decision generate obligation of not to do and do, imposing the non-collection of credit derived from the tax obligation, based on the legal hypotheses of suspension of the demandability of the tax credit. The best would be the tax legislative amendment on the subject, generating security to the Public Treasury, with the express inclusion of this cause among the hypotheses of suspension of the demandability of the tax credit. Judicial decisions on the specific subject are not found, since their solution can be effected administratively, or by means of another judicial act that has the suspensory effect of the tax credit demandability expressly in relation to the legal hypotheses, independent of an understanding of the Legal Text.

Keywords: Decision. Credit Extinction. Tax. Suspended Demandability.

1. INTRODUÇÃO

O tema abordado decorre da problemática advinda da desnecessidade de execução das decisões constitutivas negativas, considerando-se os efeitos da mesma com a análise da necessidade da existência do trânsito em julgado para o seu cumprimento ou não, especificamente na esfera tributária, no caso em que há desconstituição do crédito tributário.

A hipótese consiste em considerar, na demanda antiexaccional, um acórdão de procedência definindo a questão, no caso em estudo, a desconstituição de um crédito tributário. Contra esta decisão é interposto recurso especial e/ou recurso extraordinário, não tendo, ambos, efeito suspensivo. Não há ação cautelar no tribunal para conferir aos recursos efeito suspensivo. Não há antecipação de tutela concedida de forma liminar, em sentença ou no tribunal, ou em tutela cautelar.

Serão analisados os efeitos principais e anexos da decisão, a sua executoriedade e possibilidade de execução provisória, assim como a projeção na esfera tributária dentro das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, buscando-se a compreensão se há o enquadramento nas mesmas ou não. Os efeitos serão observados na contagem do prazo prescricional, com a interrupção ou suspensão, na decadência, na concessão, ou não, de certidão positiva com efeitos de negativa, na inclusão do devedor no CADIN (Cadastro de Devedores Inadimplentes), no

impedimento de receber empréstimos de bancos públicos e de participar de licitações e outros efeitos tributários.

Ao desenvolver o trabalho serão analisados os conceitos doutrinários dos institutos, os dispositivos legais dos temas e a definição jurisprudencial. As jurisprudências definem entendimentos consolidados sobre os assuntos, havendo decisões que se encontram na égide da força dos julgamentos dos recursos repetitivos.

A aplicação prática decorrente do caso estudado gera alguns questionamentos: Como o crédito tributário tratado no acórdão deve ser considerado? O crédito deve ser mantido até o trânsito em julgado, tendo em vista a natureza da decisão? Ou a ausência do efeito suspensivo torna o acórdão exigível? Qual é a eficácia do mesmo?

Com a indefinição há três hipóteses a serem consideradas:

A) A de que o acórdão **não produziria efeitos**, sendo o crédito exigível, impedindo a expedição de Certidão Positiva com efeitos de Negativa, incluindo o devedor no CADIN (Cadastro de Devedores Inadimplentes), impossibilitando-o de receber empréstimos de bancos públicos e de participar de licitações.

B) A de que o acórdão **suspenderia a exigibilidade do crédito tributário**, ensejando na suspensão da execução fiscal e na suspensão da prescrição do crédito tributário;

C) A de que o acórdão **extinguiria o crédito tributário**, por não existir efeito suspensivo legal nos recursos especial e/ou extraordinário, **pendendo uma condição resolutiva** na reforma ou cassação da decisão pelo STJ, Superior Tribunal de Justiça ou STF, Supremo Tribunal Federal, ressaltando o impedimento material advindo do art. 156, X do Código Tributário Nacional.

2. DA TUTELA CONSTITUTIVA NEGATIVA EM ACÓRDÃO

2.1. Da tutela constitutiva e do provimento mandamental produzindo efeitos antes do trânsito em julgado

Dentro dos **provimentos condenatórios**, direito a uma prestação, estão os casos dos **provimentos mandamentais**, em que há o momento declaratório, com o reconhecimento do direito e um momento sancionador, o que permite uma execução forçada. Existe uma condenação ordinária, mas em seu conteúdo há fator de comando ou mandamento. No ordenamento positivo são as decisões no mandado de segurança e **as condenações em obrigações de fazer ou não fazer**. **O comando permite que o juiz conceda medidas para proporcionar ao vencedor a efetiva satisfação de seu direito, conforme arts. 497 do Código de Processo Civil e 84 do Código de Defesa do Consumidor.**

As sanções são colocadas para forçar o cumprimento da ordem emanada, **cabendo a fixação de um resultado prático equivalente ao do cumprimento da medida**. Também pode haver um comando deconstitutivo juntamente com o

mandamental, o que é muito comum no direito tributário, com a busca da anulação de um lançamento efetuado por meio da ação de mandado de segurança, por exemplo. Assim como nas condenatórias cabe execução provisória da decisão, **ressaltando a força executória do comando emanado**, sendo os efeitos retroativos, *ex tunc*².

Os **provimentos constitutivos** buscam:

dar efetividade ao direito do autor à modificação de uma situação jurídica que ele não deseja e pretende eliminar. Ordinariamente é a ordem jurídica substancial que lhe confere o direito subjetivo a modificações dessa ordem, não a lei do processo³.

A alteração da situação jurídica pode ser criar uma relação nova, reconstituir a anterior, modificar a atual ou a extingui-la. Os direitos levados a juízo são potestativos. A decisão será constitutiva positiva, modificativa ou negativa. A eficácia da sentença constitutiva não retroage, sendo *ex nunc* como regra geral, salvo na anulação de atos jurídicos, art. 182 do Código Civil, assim como na anulação de negócios jurídicos de direito privado, atos administrativos ou do casamento, tendo eficácia retroativa, *ex tunc*. O **momento de vigor da decisão constitutiva é o trânsito em julgado**, quando ocorre a efetiva tutela jurisdicional. **Não há execução provisória, já que não cabe execução forçada, nem existem títulos executivos, já que os efeitos decorrem da decisão, modificando a situação jurídica**⁴.

Além da doutrina do professor Cândido Rangel Dinamarco, que coloca a necessidade do trânsito em julgado para poder se cumprir os provimentos constitutivos⁵, há a disposição tributária no art. 156, X do Código Tributário Nacional que determina a necessidade do trânsito em julgado para poder ser extinto o crédito tributário.

No ponto de não existirem títulos executivos e não caber execução forçada há divergência doutrinária, pois o art. 475-N, I do Código de Processo Civil de 1973 tinha sido alterado retirando do rol de títulos executivos judiciais a sentença condenatória para constar *“a sentença proferida no processo civil que reconheça a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia.”* No mesmo sentido, ampliando para decisões, o artigo 515, I da Lei 13.105/2015, o Código de Processo Civil vigente. Assim sendo, **as sentenças constitutivas e declaratórias podem ter um efeito anexo de cunho condenatório. Com isto, da decisão pode emanar uma obrigação de fazer, como no caso estudado que é a emissão de**

² DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 7. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, v. 3, 2017, p. 293-298.

³ *Ibidem*, p. 301.

⁴ *Ibidem*, p. 301-308.

⁵ *Ibidem*, p. 307-308.

certidão positiva com efeitos de negativa, ou de não fazer que é a ausência de cobrança do crédito desconstituído no acórdão não transitado, com características mandamentais, entre outras. O direito potestativo dispensa execução, mas a sua efetivação pode gerar o direito a uma prestação, assim sendo, pode haver uma obrigação decorrente de fazer, não fazer ou dar. A fim de satisfazer a prestação decorrente, efeito anexo, são necessários atos materiais executivos, gerando título executivo judicial decorrente da pretensão principal constitutiva, direito potestativo⁶⁷.

Ressalto a ressalva efetivada no rodapé da obra do Professor Cândido Rangel Dinamarco, item 4:

A existência de alguma norma explícita, autorizando a efetivação da sentença constitutiva antes do trânsito em julgado, fará exceção à regra, mas não a desmentirá. Mas só para os casos indicados. Também em casos não tipificados em lei, mas sempre marcados pela extrema excepcionalidade, ocorrendo grave urgência e sendo extremamente provável a existência do direito afirmado na sentença sob recurso, tem o juiz ou o relator deste o poder de antecipar o momento da imperatividade das sentenças constitutivas (CPC, art. 300), mas os efeitos imediatos virão do ato antecipador e não da própria sentença⁸. (grifos nossos).

No caso em análise não há esta antecipação de tutela ou liminar cautelar. Apenas existe um acórdão, em segundo grau, em demanda antiexaccional, deferindo a desconstituição do crédito tributário. Na análise da pretensa violação do direito subjetivo do contribuinte não importam outras tutelas que podem ser concedidas. O objeto de estudo é apenas a desconstituição do crédito tributário, determinando a sua extinção, cancelamento. Neste sentido esta tutela se enquadra no provimento desconstitutivo que decorre de um direito potestativo.

A tutela desconstitutiva não produz os seus efeitos antes do trânsito em julgado, mas os efeitos anexos de índole prestacional podem ser requeridos e deferidos em tutela antecipada, possibilitando execução provisória, ou medidas executivas de obrigação de fazer, não fazer ou dar.

⁶ DIDIER JR., Fredie *et al.* *Curso de direito processual civil*. Execução. 7. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. 5, 2017.

⁷ *Idem*, Sentença constitutiva e execução forçada. In: site www.frediedidier.com.br. Em artigos, nov. 2012. Disponível em: <http://www.frediedidier.com.br/artigos/a-sentenca-constitutiva-e-execucao-forcada/>. Acesso em: 22/01/2016.

⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. Volume III. 7. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, v. 3, 2017, p. 308.

A análise que o tema demanda é a desnecessidade do requerimento da tutela antecipada, tendo o acórdão não transitado, por não incidir efeito suspensivo, a força de produção dos efeitos anexos de forma imediata a fim de proteger a eficácia futura da decisão, trazendo resultados práticos equivalentes. Estes efeitos advindos do provimento podem ser interpretados como a existência de uma tutela de evidência implícita, ou como efeitos secundários de prestação negativa decorrentes do comando desconstitutivo não transitado, gerando obrigações de fazer e não fazer no caso específico, com carga mandamental.

2.2. Do estudo da antecipação da tutela desconstitutiva e exequoriedade, como compreensão dos efeitos secundários do acórdão não transitado

A tutela antecipada é associada às tutelas condenatória, executiva e mandamental. Em relação à tutela constitutiva e à declaratória há divergência doutrinária no cabimento da antecipação de tutela, havendo decisão pela possibilidade no STJ⁹. Antecipam-se os efeitos práticos que seriam gerados com a concessão definitiva da tutela pretendida pelo autor. Assim, serão antecipados os efeitos das tutelas no plano dos fatos. Há autores que afirmam que não se antecipam os efeitos principais da tutela, mas apenas seus efeitos secundários ou reflexos¹⁰.

Para Daniel Amorim Assumpção Neves na tutela condenatória o efeito principal é o executivo, que permite a prática de atos materiais de execução. É pacífico na doutrina que esse efeito executivo é objeto de antecipação. Independentemente da espécie de tutela é o efeito executivo o objeto de antecipação, tendo em vista a eficácia negativa da decisão. Dentro da ótica colocada, as tutelas declaratórias e constitutivas não dependem de efeito executivo, gerando certeza ou criando, modificando ou extinguindo relações jurídicas, mas estas tutelas criam uma eficácia negativa impeditiva de prática de atos contrários ao declarado ou constituído. Esta eficácia negativa se satisfaz por execução, sendo esta o objeto de antecipação de tutela nos provimentos declaratórios e constitutivos, os efeitos práticos que advirão de decisão futura, caso as tutelas requeridas tenham êxito¹¹.

Parcela minoritária da doutrina defende a possibilidade de antecipar a declaração ou a constituição da nova situação jurídica, com o argumento de que o

⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 5ª Turma, REsp 473.072/MG, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, Brasília, j. 17.06.2003, DJ 25.08.2003, p.358, Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=473072&rb=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 08 jan. 2016.

¹⁰ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 511 *apud* NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 525.

¹¹ NEVES, *Ibidem*, p. 511-514.

problema não é o cabimento, mas a viabilidade e a utilidade destas tutelas em face das situações concretas. Não admitem em ações de estado, permitindo para alugueis ou servidão de passagem e consideram a declaração, ainda que possível a antecipação, não geradora de utilidade para o autor¹².

Para Daniel Amorim Assumpção Neves, a constituição provisória de um direito é inconcebível e contraditória, assim como antecipar uma declaração. A abstenção de atos contra o direito constituído ou declarado é obtida por meios executivos, justificando a antecipação dos efeitos práticos que ditam regras de comportamento às partes em respeito ao que foi declarado ou constituído¹³.

Verifica-se na doutrina e jurisprudência que a antecipação de tutela, ou seja, a antecipação dos efeitos da decisão “final” possui força executiva, podendo ser exigida desde logo. Tal efeito é colocado pelo perigo da demora do provimento final e a demonstração do direito existente de forma superficial, ou pela tutela de evidência que já demonstra o direito por eventos decorrentes de lei, por presunção legal, ou por já haver a demonstração.

A antecipação de tutela pode ter caráter de urgência, conforme colocado, sancionatório, no caso do abuso do direito de defesa do réu, ou sendo de evidência, quando o direito colocado tiver uma prova robusta. A tutela de evidência é trazida na redação do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, art. 311.

A tutela de evidência ocorre, em uma cognição não plena, em casos de provas robustas, pré-constituídas ou em casos já definidos pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade, Súmulas dos Tribunais, entre outros. Dessa forma, verifica-se a probabilidade do direito da parte e dos genéricos prejuízos no aguardo do processo. Há desvinculação do *periculum in mora*¹⁴.

No caso de tutela de evidência a carga de certeza é forte, não se exigindo o requisito da urgência. Muitas vezes, apesar de ser concedida no decorrer do andamento processual antes do provimento final, a tutela de evidência já coloca no processo entendimento consolidado nos Tribunais Superiores. Esta análise deve ser repetida na sentença, observando-se a vinculação do julgamento aos temas repetitivos, assim como no acórdão.

No caso de existência de decisão em tutela provisória em contrapartida à decisão em sentença ou acórdão, há as seguintes ponderações. Caso seja concedida

¹² NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 513 *apud* MARINONI, Luiz Guilherme. *Tutela antecipatória, julgamento antecipado e execução imediata da sentença*. 4. ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, v. único, nº 2.6.3.4, 2000, p. 50 e CARNEIRO, Athos Gusmão. *Da antecipação de tutela*. 6. ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, v. único, 2006, nº 34, p. 50.

¹³ *Ibidem*, p. 511-514.

¹⁴ SILVA, João Paulo Hecker da. *Processo Societário. Tutelas de urgência e da evidência*. Volume único. 1. ed. Brasília. Gazeta Jurídica, 2014, p. 159-177.

a tutela antecipada no agravo, com posterior sentença de improcedência do pedido, há dois elementos a serem considerados: a profundidade da cognição realizada na análise da sentença em relação ao agravo e a hierarquia das decisões, considerando-se o juiz monocrático e o tribunal.

No STJ, Superior Tribunal de Justiça, há decisão que defendeu a análise do caso concreto para a escolha entre a hierarquia e a cognição. No caso de sentença utilizando os mesmos elementos de fato e provas existentes na interposição do agravo, prevalece a hierarquia. Caso houver elementos novos, em relação ao agravo, prevalecerá o critério da cognição, tendo em vista a cognição mais ampla na sentença¹⁵.

Há posicionamento em que prevalece o critério da cognição, tendo eficácia a sentença sobre a antecipação de tutela concedida no tribunal, em agravo de instrumento^{16 17}.

A tutela antecipada contra a Fazenda Pública é cabível, não prevalecendo os argumentos de sua impossibilidade por necessidade do reexame necessário, já que o mesmo possui limitações e não existe contra decisões interlocutórias. Apesar de ser imprescindível o trânsito em julgado para expedição de precatório, redação dos parágrafos do art. 100 da Constituição Federal de 1988, ato final da obrigação de pagar, existem outras obrigações como fazer, não fazer, entregar coisa, as quais podem ser imputadas à Fazenda.

O raciocínio de que quando há proibição expressa é permitido o que não foi vetado pode ser utilizado no caso. Há vedação ao cabimento de “cautelares satisfativas”, art. 1º, § 3º da Lei nº 8.952/94, além das vedações constantes no art. 1º da Lei nº 9.494/97. Assim, há vedação de concessão da tutela antecipada nos casos em que a Lei expressamente diz, art. 2º-B da Lei nº 9.494/97 e outras. Se for concedida a antecipação de tutela contra a Fazenda, em desrespeito às vedações legais, é cabível o agravo de instrumento ou pedido de suspensão dos efeitos ao presidente do tribunal competente para o recurso, nos casos de risco de dano grave à ordem, à saúde, à segurança e às economias públicas ou em caso de flagrante ilegitimidade do provimento

¹⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 742.512/DF, 2ª Turma, rel. Min. Castro Moreira, Brasília, j. 11.10.2005, DJ 21.11.2005, p. 206, Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=742512&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 08 jan. 2016.

¹⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Rcl 1.444/MA, 1ª Seção, rel. Min. Eliana Calmon, Brasília, j. 23.11.2005, DJ 19.12.2005, p. 203, Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1444&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 08 jan. 2016.

¹⁷ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, 2017, v. único, p. 534-536.

urgente ou de manifesto interesse público, art. 4º da Lei nº 8.437/92, além de reclamação constitucional¹⁸.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça segue no sentido da vedação da tutela antecipada contra o Estado apenas nas hipóteses trazidas em lei¹⁹. A constitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.494/97 foi definida pelo STF, Supremo Tribunal Federal, no julgamento de ação direta de constitucionalidade²⁰. Sobre o tema há também a Súmula 729 do STF, Supremo Tribunal Federal: “A decisão na ADC-4 não se aplica à antecipação de tutela em causa de natureza previdenciária”²¹.

Conforme exposto, a tutela antecipada pode ser concedida em qualquer grau em que o processo esteja, podendo gerar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tanto no juiz singular quanto tribunais. No caso da tutela de urgência é necessária a demonstração do perigo de dano, além da probabilidade do direito.

Em relação à tutela sancionatória pelo abuso do direito, não há relação ao estudo efetivado.

Na tutela de evidência já há uma probabilidade de ganho de quem a obtém. No caso estudado, a procedência em um acórdão traz uma probabilidade grande de êxito, pois nos tribunais superiores somente serão examinadas questões de direito referentes à Lei ou à Constituição da República.

A semelhança dos efeitos e a relação de requisitos determinam a natureza jurídica dos efeitos secundários negativos do acórdão desconstitutivo não transitado em demanda antiexacional. **Para os efeitos decorrentes, anexos, secundários do acórdão não transitado, há a mesma forma de interpretação quanto para a antecipação de tutela.**

Em relação à tutela antecipada, há discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a possibilidade de concessão de ofício pelo Magistrado. O Código de Processo Civil não é expresso sobre isso. O grande problema consiste na responsabilidade

¹⁸ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 538-540.

¹⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 335.820/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, Segunda Turma, julgado em 15/08/2013, DJe 16/09/2013, Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=335820&tb=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 09 jan. 2016.

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADC 4, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Celso de Mello, Brasília, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2008, DJe-213 Divulg 29-10-2014 Public 30-10-2014 Ement Vol-02754-01 Pp-00001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%284%2ENUME%2E+OU+4%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kd95tl9>>. Acesso em: 09 jan. 2016.

²¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula 729, Sessão Plenária, Brasília, julgado em 26/11/2003, DJ de 09/12/2003, p. 2; DJ de 10/12/2003, p. 2; DJ de 11/12/2003, p. 2. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2828729%2ENUME%2E%29%29+NAO+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulas&url=http://tinyurl.com/jfnl2pc>>. Acesso em: 09 jan. 2016.

objetiva advinda da reversão futura da medida, não podendo gerar um ônus a quem não pediu a antecipação. Em relação ao caso concreto em estudo não há este problema, primeiramente pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário não gerar prejuízos à Fazenda Pública, pois não há prescrição.

Também por existirem medidas cautelares protetivas contra o desfazimento patrimonial. Há o dever de seguir os efeitos anexos da decisão com carga mandamental, de natureza prestacional, consistentes na obrigação de fazer e não fazer. Com isto as medidas podem ser tomadas de ofício pelo Magistrado, assim como devem ser cumpridas pela Fazenda Pública, como efeito decorrente da decisão desconstitutiva não transitada e sem efeito suspensivo concedido. Segue-se o artigo 497 e 536 do Código de Processo Civil.

2.3. Da ausência de efeito suspensivo aos recursos especial e extraordinário, permitindo a execução das decisões

No caso estudado não houve trânsito em julgado, estando pendente recurso especial e/ou extraordinário. Não há efeito suspensivo conferido.

O efeito suspensivo impossibilita que a decisão impugnada gere efeitos enquanto não for julgado o recurso interposto. A previsão legal do efeito suspensivo enseja na ineficácia da decisão e não o recurso em si. O estado de ineficácia do julgamento é prolongado até a decisão do recurso. Este efeito impede a execução provisória do julgado. Caso o recurso não tenha efeito suspensivo a decisão surge no mundo jurídico, imediatamente com a publicação, gerando efeitos. O efeito suspensivo pode advir da lei, *ope legis*, ou deferido no caso concreto pelo magistrado, *ope judicis*. O legislador deve indicar expressamente os recursos que possuem o efeito suspensivo²².

Os recursos incidentes sobre o caso analisado, recursos especial e extraordinário, não têm efeito suspensivo previsto em lei, não impedindo a execução da decisão, art. 995 do Código de Processo Civil. Este efeito pode ser conseguido por outros meios processuais, preenchendo-se requisitos, com concessão pelo magistrado, *ope judicis*.

²² NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 1567-1572.

2.4. Dos efeitos anexos e secundários das decisões e sua exigibilidade em relação às tutelas desconstitutivas

As decisões de mérito possuem efeitos externos, independentemente do pedido. Estes efeitos são legais. Como exemplo para ações desconstitutivas há, no caso de anulação do casamento, o efeito secundário substancial de dissolver a comunhão de bens existentes entre o casal, advindo da imposição legal²³.

Os efeitos anexos ou secundários decorrem de previsão legal e não do conteúdo da decisão. A decisão é tratada como se fosse um fato jurídico, independentemente da vontade do julgador. O professor Fredie Didier Jr. coloca a possibilidade da execução das sentenças constitutivas. Ao analisar a questão ele menciona que o direito a uma prestação é um possível efeito anexo de uma sentença constitutiva, possibilitando a ação executiva, decorrendo dos efeitos principais da sentença, conforme já mencionado²⁴. Ele cita como exemplo a desconstituição do crédito tributário:

A decisão que **anula um auto de infração (inegavelmente constitutiva negativa) tem por efeito anexo o dever de a Administração Tributária não proceder à inscrição do respectivo tributo na dívida ativa. Se isso acontecer, haverá descumprimento de uma prestação negativa, que dará ensejo à instauração, com base na referida sentença, de atividade executiva. Seria possível defender a tese de que contra este ato administrativo caberia mandado de segurança. Sucede que não há necessidade nem utilidade no ajuizamento de uma ação de conhecimento para certificar um direito já existente e indiscutível pela coisa julgada material. O comportamento administrativo dá ensejo à execução, e não a nova atividade jurisdicional cognitiva²⁵. (grifos nossos).**

Seguindo-se os conceitos colocados, a decisão constitutiva negativa traz implicitamente a criação de uma eficácia negativa, que pode ser satisfeita por meio de atos executórios ou com concessão de antecipação dos efeitos executórios²⁶.

A eficácia negativa traz efetividade para as tutelas que dependem do trânsito em julgado para cumprimento, as constitutivas e as declaratórias. Esta efetividade gera direito a uma prestação, sendo cabível execução provisória nos casos específicos, sujeitando-se à eventual responsabilidade objetiva decorrente dos prejuízos, caso

²³ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. Volume III. 7. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 302-303.

²⁴ DIDIER JR., Fredie. *Sentença constitutiva e execução forçada*. In: site www.frediedidier.com.br. Em artigos, nov. 2012. Disponível em: <<http://www.frediedidier.com.br/artigos/a-sentenca-constitutiva-e-execucao-forcada/>>. Acesso em: 22/01/2016.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 511-514.

haja execução de tutela revertida posteriormente. A obrigação geralmente será de fazer ou não fazer, mas pode se verificar obrigação de dar ou pagar.

Ressalto que no trecho transcrito do Professor Fredie Didier Jr., há a menção expressa que o direito potestativo em tutela constitutiva já está indiscutível pela coisa julgada material, portanto, não houve a análise de sua execução provisória, decorrente dos efeitos anexos implícitos na decisão por expressa disposição legal. Daniel Amorim Assumpção Neves coloca a antecipação dos efeitos práticos executórios do provimento, por meio de tutela antecipada ou cautelar, tendo em vista a eficácia negativa da decisão desconstitutiva²⁷.

Estes efeitos anexos ou secundários, advindos da decisão judicial, podem ter a natureza de antecipação de tutela ou de medida cautelar, dependendo do objetivo de satisfazer antecipadamente ou assegurar o resultado prático da decisão, quando advindos de decisão não transitada em julgado, sem incidência de efeito suspensivo.

No objeto de estudo, a tutela desconstitutiva não teve a eficácia secundária obstada pelo efeito suspensivo dos recursos interpostos. A norma específica e concreta, o acórdão, já produziu efeitos negativos. Estes efeitos são os decorrentes da desconstituição da relação tributária, ou seja, não seguir com atos executivos, não inscrever em cadastro de inadimplência, ou conceder certidão positiva com efeito de negativa, em suma, são os efeitos existentes da ausência do crédito a ser cobrado. As obrigações decorrentes do comando judicial são de fazer e não fazer.

2.5. Da execução provisória do acórdão desconstutivo não transitado

Em regra a possibilidade da execução provisória surge com a ausência do efeito suspensivo dos recursos contra a decisão proferida. Há a previsão da necessidade do trânsito em julgado para os efeitos constitutivos e declaratórios serem impositivos, não havendo necessidade de execução para os mesmos, em relação às tutelas constitutivas e declaratórias, art. 501 do Código de Processo Civil.

Não há previsão expressa de que o acórdão desconstutivo não transitado, tendo em vista a ausência do efeito suspensivo, já poderia gerar executabilidade das prestações correlatas à manutenção da efetividade da decisão, sendo possível a execução dos efeitos negativos gerados pela decisão, de forma provisória.

Os efeitos negativos decorrentes da decisão são verificados, tendo em vista a sua natureza prestacional, diferentemente da tutela principal desconstitutiva. Os mesmos não são impedidos de produzir efeitos, pela ausência do efeito suspensivo. A sua exigibilidade pode ser efetivada por meio de execução provisória.

Fábio Victor da Fonte Monnerat defende a possibilidade da execução provisória das tutelas constitutiva e declaratória, pendendo recurso sem efeito suspensivo:

²⁷ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 511-514.

Mas o ponto a ser esclarecido é outro. **Podem as sentenças declaratórias e constitutivas produzirem efeitos antes do trânsito em julgado da decisão?**

A resposta há de ser positiva, sempre que o recurso contra a decisão seja desprovido de efeito devolutivo (sic). **É nesse sentido que a admissibilidade de execução provisória deve ser entendida, ou seja, a admissibilidade de implementação do comando constitutivo ou declaratório, a produção de seus efeitos, não está condicionada ao trânsito em julgado da decisão.**

A respeito da **sentença declaratória**, Paulo Henrique dos Santos Lucon assevera que “**é possível a antecipação de alguns efeitos práticos da declaração pretendida, mas que normalmente só seriam obtidos com o trânsito em julgado da sentença de mérito**”. O autor, entretanto, procura deixar claro que a antecipação do efeito principal da sentença declaratória, ou seja, a certeza inequívoca decorrente da declaração, depende do trânsito em julgado da sentença de mérito.

No que tange à tutela constitutiva o citado processualista também deixa claro que “**nada impede que alguns efeitos do direito que nascerá com o provimento jurisdicional definitivo sejam antecipados**”.

Em caso de procedência do recurso interposto contra a sentença constitutiva ou declaratória se impõe a sistemática do art. 475-O do CPC, ou seja, responsabilidade objetiva do exequente, e dever de restituição das partes ao estado anterior. Caso o ato extraprocessual seja suscetível de causar grave dano ao executado, sua prática deve ser precedida de caução a teor do art. 475-O, III, do CPC²⁸. **(grifos nossos)** (CPC de 1973).

A Ministra Nancy Andrigli, no Superior Tribunal de Justiça, decidiu monocraticamente pela possibilidade da execução provisória dos efeitos práticos da decisão deconstitutiva não transitada, tendo em vista os argumentos colocados, seguindo a fundamentação:

(...)

Finalmente, quanto ao argumento de que a hipótese dos autos “é daquelas em que a execução somente pode se dar quando definitiva, ou seja, quando não houver mais recurso pendente de julgamento” (fls. 4), porquanto a decisão recorrida é de natureza constitutiva, trata-se de questão que pode ser superada mediante a constatação de que o que é produzido antecipada-

²⁸ MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. Influência dos efeitos dos recursos no cabimento e desenvolvimento da execução provisória. In: Revista dos Tribunais. *Revista de Processo*. São Paulo, v. 165, p. 75-102, nov. 2008, DTR\2008\676, Disponível em: <RT online>. Acesso em: 22.06.2015.

mente não é o próprio efeito constitutivo do acórdão, mas efeitos práticos equivalentes. Vale dizer, mesmo que se reconheça que a rescisão da cessão de quotas, com o respectivo registro na JUCERJ, somente possa ocorrer após o trânsito em julgado do acórdão, o juízo pode conceder ao requerente uma medida que lhe confira, na prática, um resultado equivalente ao que será produzido com o trânsito em julgado da decisão. Nesse sentido, confira-se o ensinamento de Paulo Henrique dos Santos Lucon (*Eficácia das Decisões e Execução Provisória*, Editora Revista dos Tribunais, 2000, pág. 375 a 377):

“Não havendo expressa previsão em sentido contrário (v. supra, nº 100), efeitos constitutivos podem ser produzidos antes do trânsito em julgado da decisão; sendo assim, nada impede que regras venham a dispor sobre a constituição de direitos de forma provisória, por meio de decisão interlocutória ou sentença apelada.

(...)

Outro exemplo, que se diferencia dos demais, em que **há uma antecipação de resultados práticos com a executoriedade da sentença constitutiva: numa demanda de anulação de decisão assemblear, podem ser antecipados efeitos práticos ou secundários da tutela constitutiva negativa, como a impossibilidade de a nova diretoria, eleita naquela assembleia, tomar posse. Tal efeito reflete o interesse maior do demandante, ou seja, mais importante que anular a decisão assemblear, é impedir a posse da nova diretoria. Neste caso, verifica-se a antecipação, mediante execução provisória, de efeitos práticos e secundários, assim denominados por serem consequentes e acessórios aos efeitos principais”**

(...)²⁹(grifos nossos).

O procedimento da execução provisória vai depender de qual obrigação é retirada do comando judicial proferido, prestação de fazer, não fazer, dar ou pagar.

Em relação às prestações de fazer e não fazer, tendo em vista o caráter mandamental, quando oriundas do acórdão, não existindo efeito suspensivo, devem ser obedecidas pela Fazenda Pública. O comando negativo advindo da decisão que desconstituiu a relação tributária, extinguindo o crédito tributário, é de que a Fazenda não realize atos de cobrança deste crédito. Com isto a Fazenda não poderia seguir na execução cobrando o crédito ou não poderia ajuizá-lo se lançado. O problema prático que esta questão traz é não enquadrar a hipótese em uma das causas de suspensão da

²⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, ATDESP na MC 010144, Relatora : Ministra Nancy Andrighi, Brasília, j. 20.06.2005, DJ 24.06.2005, p. 203, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?livre=%22execu%E7%E3o+provis%F3ria%22+e+%22tutela+constitutiva%22&rb=DTXT&rh=esaurus=JURIDICO#DOC1>>. Acesso em: 30 jan. 2016.

exigibilidade do crédito tributário, assim sendo, poderia ser consumada uma prescrição futura.

A execução provisória gera responsabilidade objetiva para o exequente, caso a decisão executada seja revertida³⁰.

É cabível a execução provisória contra a Fazenda Pública de obrigações de fazer e não fazer, não existindo recurso interposto com efeito suspensivo, sendo utilizadas as medidas de apoio dos artigos 497, 536, §1º e 537 do Código de Processo Civil^{31 32}.

Assim sendo, por serem efeitos secundários, anexos, advindos de uma prestação negativa à tutela desconstitutiva podem ser objeto de execução provisória, obtendo-se o resultado prático equivalente da decisão. Tendo o comando carga mandamental, como no caso de não fazer e fazer, a decisão deve ser seguida nos efeitos práticos, não havendo confusão com a decisão final desconstitutiva. Caso descumprido o mandamento é cabível a execução provisória.

A execução provisória é possível no caso de alguma obrigação de fazer ou não fazer não cumprida espontaneamente, procurando-se a executoriedade e eficácia dos comandos mandamentais decorrentes da obrigação desconstitutiva.

3. Das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, sua taxatividade e verificação do enquadramento do acórdão de procedência não transitado em julgado em demanda antiexacional

O grande problema prático da hipótese de trabalho apresentada são os efeitos anexos decorrentes da decisão desconstitutiva da segunda instância pendente de recursos, verificando-se o enquadramento nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são elencadas no art. 151 do Código Tributário Nacional, não existindo previsão desta causa.

Como causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário há a moratória no inciso I; o depósito do montante integral no II; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo no III; a concessão de **medida liminar em mandado de segurança** no IV; a concessão de **medida liminar** ou de **tutela antecipada em outras espécies de ação judicial**, no inciso

³⁰ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 1178-1179.

³¹ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. Volume único. 14. ed. São Paulo. Editora Forense, 2017, p. 306-313, 327-329 e 337-343.

³² NEVES, *Op. cit.*, p. 1182-1183.

V, incluído pela LC, Lei complementar nº 104/2001; e o parcelamento, incluído no inciso VI, também pela LC, Lei complementar 104/2001.

Verifica-se, no rol das hipóteses elencadas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que somente os incisos III, IV e V são de natureza processual com reflexos no direito material, no presente caso, o tributário. No inciso III se encontram os atos de impugnação dentro do processo administrativo tributário, o que não interessa no presente trabalho. Em relação aos incisos IV e V há a previsão de liminares e tutela antecipada em qualquer ação judicial, inclusão legislativa posterior, e no mandado de segurança.

Os efeitos das liminares e tutelas antecipadas são imediatos e inerentes às medidas, havendo urgência, ou de forma sancionatória, ou pela evidência do direito. Com isto, já são observados os efeitos práticos dos pedidos, gerando alteração legislativa histórica, incluindo-os nas hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Como consequência é retirado o requisito da exigibilidade do título executivo: certidão da dívida ativa, dentro dos elementos certeza, liquidez e exigibilidade, ou do crédito tributário antes da inscrição em dívida ativa.

No caso da não ocorrência do lançamento tributário, havendo mandado de segurança preventivo, ainda não há a constituição do crédito tributário, assim, a jurisprudência tem colocado que é possível a realização do lançamento, já que a liminar impede a exigibilidade do crédito e não a possibilidade de constituí-lo. Após a constituição não há prazo de pagamento, nem imposição de penalidade, multa moratória, devendo constar, após o lançamento, a suspensão por medida judicial.

No Código Tributário Nacional não há diferenciação entre impedir a exigibilidade ou suspendê-la, com a previsão no art. 151 do Código Tributário Nacional, já que somente se suspende o que já estava constituído e em andamento. A hipótese da impugnação administrativa se verifica após o lançamento, pois só se impugna em processo administrativo tributário. O parcelamento é feito de crédito já lançado ou cujo lançamento se operou pela declaração de parcelar.

O contribuinte pode confessar débitos ainda não lançados com a finalidade de parcelar, neste caso a sua confissão acarreta na constituição do crédito tributário, segundo a Súmula 436 do STJ³³. A confissão acarreta no lançamento, assim sendo, o parcelamento ocorrerá em relação a débitos constituídos definitivamente.

Caso a ação tenha sido ajuizada antes da ocorrência do fato gerador ou do lançamento tributário, buscando-se uma tutela declaratória negativa, a autoridade fiscal deverá lançar o tributo, constituindo o mesmo, para posteriormente suspender

³³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010, Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp#DOC1> >. Acesso em: 09 out. 2017.

a exigibilidade do crédito tributário, impedindo-se a decadência, conforme parte da doutrina e posição do Superior Tribunal de Justiça.³⁴³⁵

A obrigação tributária, geradora do crédito tributário, não pode ser exigida do contribuinte, ou responsável, dependendo do caso, até a definição da lisura de sua constituição, para prosseguir no procedimento de sua finalização e cobrança.

Em relação ao rol previsto no art. 151 do CTN, Código Tributário Nacional, hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o STJ, Superior Tribunal de Justiça, definiu, em julgamento de recurso repetitivo, que a interpretação deve ser literal, nos termos do art. 111 do CTN, Código Tributário Nacional, e que o mesmo é taxativo, apesar de haver doutrina que divirja:

Ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.

1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, **ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular nº 112 desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina:**

(...)

3. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se **taxativamente prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípua de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos.**

³⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 465-468.

³⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1259346/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Brasília, Segunda Turma, julgado em 06/12/2011, DJe 13/12/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1259346&rb=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 10 jan. 2016.

(...)

12. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta com base no art. 538, parágrafo único do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008³⁶. **(grifos nossos)**.

Independentemente de divergências doutrinárias sobre a taxatividade do rol do art. 151 do CTN, Código Tributário Nacional, o STJ, Superior Tribunal de Justiça, definiu o tema na égide dos recursos repetitivos. Ressalto que o julgamento, colacionado e grifado, examinou a possibilidade da fiança bancária se equiparar ao depósito em dinheiro do montante integral, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O pedido na liminar antecipatória efetivado era de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, cobrados nos respectivos processos administrativos, tendo em vista ação ordinária ajuizada, caso assim não se entendesse, pela possibilidade de apresentação de carta fiança bancária para a efetivação da suspensão de exigibilidade requerida.

Ao analisar esta hipótese foi proferida a fundamentação principal do julgado, no sentido de que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, constantes no art. 151 do Código Tributário Nacional, são taxativas e devem ser interpretadas de forma literal, não podendo ser incluída a fiança bancária no rol constante no referido artigo.

A norma concreta, individual, do caso foi de indeferimento da suspensão da exigibilidade do crédito. A norma geral trazida pela *ratio decidendi* da decisão, ou seja, a fundamentação essencial sem a qual o julgamento não teria sido proferido na forma em que foi, conforme já colocado, consiste no fundamento da taxatividade do rol do art. 151 do Código Tributário Nacional. A análise colocada não foi feita como *obiter dictum*, pois não foi examinada tangenciando a questão, não sendo um mero exame de passagem para se chegar ao julgamento final³⁷, mas como fundamento basilar da decisão, imprescindível para a resolução da controvérsia.

Conforme colocado, o julgamento foi proferido na égide dos recursos repetitivos, assim sendo aplicou-se o art. 1.036 do Código de Processo Civil. No

³⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1156668/DF Recurso Especial 2009/0175394-1, Rel. Ministro Luiz Fux, Brasília, Primeira Seção, j. 24/11/2010, DJe 10/12/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&trprocesso=1156668&tb=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 09 jan. 2016.

³⁷ LOURENÇO Haroldo. Precedente Judicial como Fonte do Direito: algumas considerações sob a ótica do Novo CPC. *Revista Eletrônica Temas Atuais de Processo Civil*, v. 1, nº 6, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&resrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwjMm7TPl8HKAhWCPD4KHaedAkEQFggxMAM&url=http%3A%2F%2Fwww.agu.gov.br%2Fpage%2Fdownload%2Findex%2Fid%2F11458380&usq=AFQjCNGs6Rp48YEm8HYJWREd2gj0hJwdvQ>>. Acesso em: 23 jan. 2016, p. 10.

Julgamento foi reconhecida a existência de multiplicidade de recursos com fundamentos em idêntica questão de direito. Verificando-se que o Superior Tribunal de Justiça possui a competência do exercício da última análise dos dispositivos legais, infraconstitucionais, com a solução decidida no bojo de um recurso afetado como repetitivo, há o estabelecimento de um precedente jurisprudencial a ser seguido, salvo se existir superação por *overruling*, não sendo o caso. Na prática há a independência funcional dos magistrados, mas o Superior Tribunal de Justiça é o órgão competente para pacificar a jurisprudência infraconstitucional.

No julgamento do referido recurso repetitivo a Ministra Eliana Calmon, que foi o voto vencido, não afirmou ser aberto o tipo do art. 151 do CTN, Código Tributário Nacional, mas afastou a interpretação literal, não aplicando o art. 111 do CTN, Código Tributário Nacional, de modo a equiparar ao depósito integral em dinheiro o oferecimento de fiança bancária, com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário:

(VOTO VENCIDO) (MIN. ELIANA CALMON):

Ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na hipótese em que o sujeito passivo oferece fiança bancária como caução do crédito tributário nos autos de medida cautelar preparatória de ação anulatória, porque há identidade entre a fiança bancária e o depósito integral do montante em decorrência da liquidez e certeza da fiança bancária, **descabendo a interpretação literal do artigo 151, inciso II, do CTN na medida em que a exigência de que o depósito seja exclusivamente em dinheiro tem por consequência a descaracterização da finalidade da fiança bancária, que é assegurar o crédito tributário³⁸. (grifos nossos).**

A Súmula 112 do STJ, Superior Tribunal de Justiça, dispõe: “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”³⁹. Com isso, há a disposição dos requisitos do depósito para suspender a exigibilidade, sendo integral e em dinheiro.

O STJ, Superior Tribunal de Justiça, proferiu julgamentos mais permissivos e elásticos ao examinar o art. 151, III do CTN, Código Tributário Nacional, mas argumentando que o fundamento é a necessidade da certeza (existência) e exigibilidade do crédito cobrado, assim como a interpretação da impugnação administrativa do

³⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1156668/DF Recurso Especial 2009/0175394-1, Rel. Ministro Luiz Fux, Brasília, Primeira Seção, j. 24/11/2010, DJe 10/12/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1156668&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 09 jan. 2016.

³⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula 112, Primeira Seção, Brasília, julgado em 25/10/1994, DJ 03/11/1994, p. 29768 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 09 jan. 2016.

contribuinte em sua exatidão, mas sem deixar de ressaltar a taxatividade do art. 151 do CTN, Código Tributário Nacional, assim como vedando interpretação extensiva ou ampliada do dispositivo⁴⁰.

No mesmo sentido e ampliando para qualquer impugnação, em processo administrativo, do crédito pelo contribuinte, por ausência de certeza (existência) e exigibilidade do mesmo, os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.149.115/PR⁴¹, Recurso Especial nº 1.143.083/SP⁴² e Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 850.332/SP⁴³. Com isto houve alargamento da previsão expressa legal para outras hipóteses, dentro do conceito de reclamações e recursos no processo tributário administrativo.

Seguindo-se a posição do STJ, Superior Tribunal de Justiça, com repetição na maioria da doutrina, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são taxativas, interpretando-as de forma literal.

Verifica-se, em relação às hipóteses relacionadas às impugnações administrativas, que qualquer impugnação gera a incerteza e interfere na exigibilidade, sendo causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sem haver ampliação das hipóteses do artigo, pela jurisprudência citada do Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, a hipótese examinada, onde não há liminar ou antecipação de tutela, em um procedimento ordinário, com decisão em segunda instância não transitada em julgado, sem a concessão de efeito suspensivo aos recursos, desconstituindo-se o crédito tributário, pode ser enquadrada na hipótese de tutela antecipada em ação ordinária, já que há um comando advindo da tutela negativa inerente ao julgado que gera este efeito.

Não conferindo a esta hipótese a possibilidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, retira-se do provimento não transitado de procedência a capacidade de produção de efeitos, não sendo necessária a busca do efeito suspensivo aos recursos

⁴⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1126548/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Brasília, Primeira Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010 Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1126548&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 10 jan. 2016.

⁴¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1149115/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, Brasília, julgado em 23/03/2010, DJe 15/04/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1149115&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 10 jan. 2016.

⁴² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1143083/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Brasília, Segunda Turma, julgado em 03/12/2009, DJe 15/12/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1143083&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 10 jan. 2016.

⁴³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, EREsp 850.332/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Brasília, Primeira Seção, julgado em 28/05/2008, DJe 12/08/2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=850332&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 10 jan. 2016.

especial e extraordinário pela Fazenda Pública. O efeito suspensivo da exigibilidade do crédito, como repercussão no direito material tributário da decisão processual, traria executoriedade aos efeitos anexos do julgado como consequência imediata.

Analogicamente ao decidido em relação às impugnações administrativas, incluindo-se o pedido de compensação, à previsão das tutelas antecipadas, dentro das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deve ser incluído o provimento não transitado, quando não existe efeito suspensivo vigente, tendo em vista o efeito prestacional negativo inerente à decisão, evitando-se negativa de eficácia a uma ordem judicial sem suspensão de efeitos, seguindo-se a certeza e a exigibilidade que o título deve possuir.

Com isto, não há prejuízos ao contribuinte, nem à Fazenda Pública, ao se aguardar a busca do efeito suspensivo no tribunal, ou apenas o trânsito em julgado da decisão para a produção dos efeitos desconstitutivos. Enquanto isso, há hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário inclusa no rol já existente.

Assim como a interpretação jurisprudencial citada apenas demonstrou o real sentido das impugnações administrativas, com esta interpretação busca-se o real sentido da tutela antecipatória em procedimentos ordinários, mesmo porque **a natureza jurídica destes efeitos prestacionais negativos secundários**, geradores de obrigação de fazer e não fazer, **é de índole antecipatória em sua essência**, já que o provimento principal é o desconstitutivo e somente pode ser alcançado com o trânsito em julgado.

4. DAS CONSEQUÊNCIAS RELATIVAS À PRESCRIÇÃO

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são colocadas como causas de suspensão do prazo prescricional pela jurisprudência⁴⁴ e doutrina⁴⁵, não havendo regra expressa legal.

Não há hipótese expressa de interrupção ou de suspensão da prescrição, existindo causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, havendo divergência do enquadramento na suspensão da prescrição. A jurisprudência do STJ, Superior Tribunal de Justiça, tem posicionado no sentido de que a suspensão da exigibilidade

⁴⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg nos EDcl no AgRg no AREsp 257.540/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, Segunda Turma, julgado em 17/09/2015, DJe 09/11/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=257540&tb=A COR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 16 jan. 2016.

⁴⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 11. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 554-558.

do crédito tributário gera, como consequência, a suspensão do prazo prescricional, prevalecendo este entendimento⁴⁶⁷.

A suspensão do prazo prescricional é colocada por Ricardo Alexandre dentro das causas: “*demais atos e fatos não imputáveis ao exequente que ensejem a suspensão da própria pretensão executiva*”:

Por fim, há de se recordar que é da natureza da prescrição prejudicar aqueles que se quedam inertes e não tomam as providências para o exercício de seus direitos, não sendo razoáveis interpretações que reconheçam a prescrição quando a paralisação de um processo de execução decorre de determinação da própria autoridade judicial (perante a qual tramita uma ação anulatória, por exemplo) ou de ato do executado (interposição de embargos, por exemplo). Assim, pode-se afirmar genericamente que **suspendem a prescrição no curso do processo de execução** (daí a terminologia “prescrição intercorrente”) **os atos e fatos não imputáveis ao exequente que ensejem a suspensão da própria pretensão executiva**⁴⁸. (grifos nossos).

Atribuindo-se o efeito suspensivo da exigibilidade aos efeitos secundários do acórdão analisado de forma imediata, a cobrança é impedida, devendo ser concedido o efeito suspensivo à prescrição, não devendo correr também a prescrição intercorrente, já que a execução fiscal é suspensa.

A hipótese de liminar ou antecipação de tutela em outras espécies de ações que não mandamentais não constava no rol das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes da inclusão pela Lei complementar nº 104/2001.

Antes havia divergência doutrinária se a liminar e a antecipação de tutela, em ações outras que não o mandado de segurança, seriam hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Segundo Eduardo Arruda Alvim, em obra lançada em 1998, antes da alteração legislativa, a medida cautelar, assim como a tutela antecipada, não tinham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, tendo em vista a taxatividade do art. 151 do Código Tributário Nacional, assim como a especialidade do artigo citado em relação às normas do Código de Processo Civil de 1973, arts.

⁴⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1520098/PE, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Brasília, Segunda Turma, julgado em 05/11/2015, DJe 19/11/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1520098&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 16 jan. 2016.

⁴⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg nos EDcl no AgRg no AREsp 257.540/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, Segunda Turma, julgado em 17/09/2015, DJe 09/11/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=257540&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 16 jan. 2016.

⁴⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017, p. 557-558.

798 e 273. Em sequência argumentava que a fiança bancária poderia levar à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com a fundamentação da idoneidade do instituto, entre outros argumentos⁴⁹.

Conforme já visto, a medida cautelar e antecipação de tutela entraram no rol de suspensão da exigibilidade do crédito tributário do art. 151 do Código Tributário Nacional, por alteração legislativa, e a fiança bancária foi definida, pelo Superior Tribunal de Justiça, como instituto fora do rol de suspensão, conforme decisão no recurso repetitivo estudado.

Segundo James J. Marins de Souza, em artigo publicado em 1998, antes da alteração do art. 151 do Código Tributário Nacional, as medidas cautelares e antecipação de tutela já teriam o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, pois foram criadas posteriormente ao rol da suspensão de exigibilidade do crédito tributário à época. Não poderia cercear o poder de cautela do magistrado, entre outros argumentos⁵⁰.

Examinando as posições colocadas, verifica-se a divergência doutrinária sobre a hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário à época. Houve alteração posterior do Código Tributário Nacional, incluindo a hipótese da medida cautelar e antecipação de tutela em qualquer ação, ressaltando que o artigo 151, V do Código Tributário Nacional cita medida liminar e não cautelar de forma atécnica.

Seria melhor se a hipótese estudada fosse incluída, por meio de Lei complementar, no artigo 151 do Código Tributário Nacional, evitando-se possíveis interpretações divergentes sobre a prescrição do crédito tributário, como o exemplo histórico mencionado.

Ao analisar as causas de extinção do crédito tributário verifica-se que a decadência não ocorre, pois a declaratória negativa não impede o lançamento. No caso de invalidação do lançamento a decadência e prescrição são interrompidas.

5. DA SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO EFEITO SECUNDÁRIO/ANEXO DO ACÓRDÃO, NÃO TRANSITADO EM JULGADO, DE PROCEDÊNCIA DA AÇÃO ANULATÓRIA

Os efeitos secundários da decisão, não estando suspensos, trazem obrigações de fazer e não fazer. Observando-se a eficácia executiva das prestações negativas, as

⁴⁹ ALVIM, Eduardo Pellegrini Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 239-244.

⁵⁰ SOUZA, James J. Marins de. Anotações sobre o cabimento da antecipação da tutela em matéria tributária. In: *Revista dos Tribunais. Revista de Processo*. São Paulo, v. 91, p. 120-132, jul. set. 1998, DTR\1998\597. Disponível em: <RT online>. Acesso em: 22 jun. 2015.

obrigações de fazer e não fazer são colocadas para se respeitar a decisão proferida. Estas obrigações são mandamentais e devem ser seguidas pela administração.

No caso específico, não continuar com a cobrança do crédito, não impedir a participação em licitações, não impossibilitar o empréstimo de bancos públicos, expedir certidão positiva com força de negativa, são atos antecipatórios, preservando a decisão proferida, não lhe dando eficácia imediata desconstitutiva que seria a extinção do crédito. Antecipam-se os efeitos práticos da decisão, pois o acórdão produz efeitos, ainda que anexos, secundários. Com isto, a natureza da suspensão da exigibilidade é antecipação de tutela, assim sendo, há o enquadramento na hipótese do art. 151, V do Código Tributário Nacional.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário traz os mesmos efeitos práticos da extinção e deve ser observada como efeito da decisão estudada, já que a tutela deferida, desconstitutiva, somente será concretizada com a ocorrência do trânsito em julgado, conforme já colocado.

No caso, há mais do que uma probabilidade do direito, já havendo exame dos fatos e direito, com contraditório e ampla defesa, no primeiro e segundo grau de jurisdição. O perigo de dano está no prejuízo que as medidas de cobrança e negativação causam aos contribuintes que têm uma decisão judicial no tribunal, sem pender efeito suspensivo contra a sua eficácia.

Na prática a ocorrência depende de fatores, pois geralmente há outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário incidentes no caso, como a existência de depósito integral ou concessão expressa de antecipação de tutela ou medida cautelar. Quando chega à análise dos órgãos de atuação judicial tributários, ou a suspensão de exigibilidade do crédito é averbada, por não ser possível a extinção com condição resolutive, ou há o indeferimento, cabendo ao contribuinte conseguir uma ordem judicial, cautelar ou antecipação de tutela de forma expressa.

O melhor seria a alteração da legislação pertinente acrescentando esta hipótese, por meio de Lei complementar, como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário de forma expressa, sem necessidade de uma interpretação na busca da real literalidade do dispositivo, já que a inclusão do caso trabalhado vai ao encontro da busca da certeza e exigibilidade do crédito, além de não ferir o sistema processual tributário, pois o acórdão de procedência, não transitado, em demanda antiexacional, não possui efeito suspensivo pelos recursos interpostos, assim sendo, deve produzir a eficácia advinda do comando judicial, no caso, os efeitos prestacionais secundários, anexos, mandamentais referentes às obrigações de fazer e não fazer.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador. Editora JusPodivm, v. único, 2017.

ALVIM, Eduardo Pellegrini Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1998.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo tributário*. 6. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. único, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo. Editora Forense, v. único, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição*. Volume Único. 1. ed. São Paulo. Editora Dialética, 2000.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. Volume único. 14. ed. São Paulo. Editora Forense, 2017.

DIDIER JR., Fredie *et al.* *Curso de direito processual civil*. Execução. 7. ed. Salvador. JusPodivm, v. 5, 2017.

DIDIER JR., Fredie; *Sentença constitutiva e execução forçada*. In: site www.frediedidier.com.br. Em artigos, nov. 2012. Disponível em: <http://www.frediedidier.com.br/artigos/a-sentenca-constitutiva-e-execucao-forcada/>. Acesso em: 22 jan. 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 7. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, v. 3, 2017.

HAYASHI, Marisa Regina Maiochi. *Processo tributário cível. O sistema processual brasileiro é carente de uma sistematização legal para a disciplina judicial das lides tributárias*. Migalhas, out. 2012. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI165588,-11049-Processo+tributario+civil>. Acesso em: 25 jan. 2016.

LOURENÇO Haroldo. Precedente judicial como fonte do direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC. *Revista Eletrônica Temas Atuais de Processo Civil*, v. 1, nº 6, dez. 2011. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&resrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwjMm7Tpl8HKAhWCPD4KHaedAkEQFg-gxMAM&url=http%3A%2F%2Fwww.agu.gov.br%2Fpage%2Fdownload%2Findex%2Fi>

d%2F11458380&rusg=AFQjCNGs6Rp48YEm8HYJWREd2gJ0hJwdvQ>. Acesso em: 23 jan. 2016.

MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. Influência dos efeitos dos recursos no cabimento e desenvolvimento da execução provisória. In: *Revista dos Tribunais. Revista de Processo*. São Paulo, v. 165, p. 75-102, Nov. 2008, DTR\2008\676, Disponível em:< RT online>. Acesso em: 22 jun. 2015.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. Volume único. 9. ed. Salvador. Editora JusPodivm, 2017.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Decisões judiciais e tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Direito Tributário artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, v. 1, 2012.

SILVA, João Paulo Hecker da. *Processo societário. Tutelas de urgência e da evidência*. Volume único. 1. ed. Brasília. Gazeta Jurídica, 2014.

SILVA, Vlândia Pompeu. O lançamento tributário e a interferência judicial. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 187, p. 112-118, abril, 2011.

SOUZA, James J. Marins de. Anotações sobre o cabimento da antecipação da tutela em matéria tributária. In: *Revista dos Tribunais. Revista de Processo*. São Paulo, v. 91, p. 120-132, jul. set. 1998, DTR\1998\597, Disponível em: <RT online>. Acesso em: 22 jun. 2015.