

ano 19 - n. 111 | maio/junho - 2021
Belo Horizonte | p. 1-300 | ISSN 1678-8656
R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT

Revista Fórum de DIREITO TRIBUTÁRIO RFDT

FORUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RFDT

Diretor Fundador

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Coordenação Científica

Carlos Mário da Silva Velloso

Everardo Maciel

Hugo de Brito Machado

Ives Gandra da Silva Martins

Marco Aurélio Greco

Misabel Abreu Machado Derzi

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Ricardo Lobo Torres (*in memoriam*)

Sacha Calmon Navarro Coelho

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Conselho Editorial

Adilson Rodrigues Pires

Agostinho do Nascimento Netto

Alejandro Cláudio Altamirano

André Martins de Andrade

André Mendes Moreira

Andrei Pitten Velloso

Ângela Maria da Motta Pacheco

Antônio de Moura Borges

Antônio Guimarães Sepulveda

Bernardo Ribeiro de Moraes

Betina Treiger Gruppenmacher

Carlos Valder do Nascimento

Celso de Barros Correia Neto

Cid Heráclito de Queiroz

Clélio Chiesa

Clotilde Celorico Palma

Denise Lucena Cavalcante

Diva Malerbi

Douglas Yamashita

Eduardo Maneira

Edvaldo Brito

Estevão Horvath

Eurico Marcos Diniz de Santi

Fábio Martins de Andrade

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Gabriel Lacerda Troianelli

Gilmar Ferreira Mendes

Giovanni Moschetti

Hamilton Dias de Souza

Helenilson Cunha Pontes

Heleno Taveira Tôres

Hugo de Brito Machado Segundo

Humberto Ávila

Igor Mauler Santiago

João Dácio Rolim

João Francisco Bianco

José Augusto Delgado

José Carlos Moreira Alves

José Casalta Nabais

José Eduardo Soares de Melo

José Luís Ribeiro Brazuna

José Paulo Sepúlveda Pertence

Kiyoshi Harada

Leandro Paulsen

Lionel Pimentel Nobre

Luciano da Silva Amaro

Luís Carlos Martins Alves Junior

Luís Eduardo Schoueri

Marco Aurélio Mendes de Farias Mello

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Maria Eduarda Azevedo

Maria Esther Sánchez López

María Jesús García-Torres Fernández

Maria Margarida Mesquita Palha

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Mary Elbe Gomes Queiroz Maia

Miguel Ángel Martínez Lago

Milton Bandeira Neto

Natanael Martins

Octávio Campos Fischer

Paula Rosado Pereira

Paulo Adyr Dias do Amaral

Paulo de Barros Carvalho

Ramon Tomazela Santos

Raphael Silva Rodrigues

Ricardo Lodi Ribeiro

Ricardo Mariz de Oliveira

Roberto Quiroga Mosqueira

Rogério V. Gandra da Silva Martins

Roque Antônio Carrazza

Rui Guerra da Fonseca

Schubert de Farias Machado

Sérgio Vasques

Vasco Branco Guimarães

Vittorio Cassone

Wagner Balera

Yoshiaki Ichihara

Pareceristas

Sistema RFDT Double Blind Peer Review

Agostinho do Nascimento Netto (RJ); Antônio de Moura Borges (DF); Antônio Guimarães Sepulveda (RJ); Celso de Barros Correia Neto (DF); Igor De Lazari (RJ); Júlio Edstron S. Santos (DF); Luís Carlos Martins Alves Junior (DF); Luis Dias Martins Filho (CE); Marcos Aurélio Pereira Valadão (DF); Maurício Dalri Timm do Valle (PR); Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira (ES); Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (DF); Ramon Tomazela Santos (SP); Raphael Silva Rodrigues (MG).

© 2021 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

FÓRUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 – 15ª andar – Savassi – CEP 30130-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: 0800 704 3737
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

R454 Revista Fórum de Direito Tributário : RFDT. – ano 1, n.1,
(jan./fev. 2003)- . – Belo Horizonte: Fórum, 2003-

Bimestral
ISSN 1678-8656

1. Direito Tributário. 2. Tributação. 3. Tributo –
Jurisprudência. 4. Sistema Tributário. I. Fórum.

CDD: 341.39
CDU: 336.2

Esta revista está catalogada em:

- Base RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Aline Sobreira de Oliveira

Pesquisa jurídica: Ézio Lacerda Júnior – OAB/GO 37.488

Ana Paula de Almeida Queiroz

Darlan Amorim de Abreu – OAB/GO 47.432

Capa: Igor Jamur

Projeto gráfico: Walter Santos

Sumário

DOUTRINA

ARTIGOS

O Projeto de Lei nº 3.887/2020 e a repercussão fiscal na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)

| | |
|--|----|
| Adriano Chiari da Silva | 9 |
| 1 Introdução | 9 |
| 2 Tributação sobre o consumo, não cumulatividade e repercussão fiscal. Características de uma tributação indireta típica | 11 |
| 3 A não cumulatividade do ICMS e IPI e o dever de repercussão do tributo em documento fiscal: tributação indireta típica | 14 |
| 4 A não cumulatividade do PIS e COFINS e a inexistência do dever de repercussão do tributo em documento fiscal: tributação indireta atípica | 17 |
| 5 O PL nº 3.887 e o dever de repercussão tributária na CBS | 20 |
| 6 Conclusão | 23 |
| Referências | 24 |

Julgamento dos Embargos Declaratórios no RE nº 574.706 (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS)

| | |
|--|----|
| Kiyoshi Harada | 27 |
| 1 Introdução | 27 |
| 2 Exame de dispositivos pertinentes e jurisprudência a respeito | 28 |
| 3 Pacificação da tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS | 29 |
| 4 Interposição de Embargos Declaratórios pela Fazenda pleiteando efeitos prospectivos | 30 |
| 5 Posicionamento da doutrina majoritária no sentido da exclusão do valor destacado do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS | 30 |
| 6 O equívoco da doutrina majoritária | 31 |
| 7 Considerações finais | 34 |

O julgamento do “Caso Volvo” pelo STF e o artigo 98 do CTN

| | |
|---|----|
| Sergio André Rocha | 35 |
| 1 Introdução | 35 |
| 2 Origens do artigo 98 do Código Tributário Nacional | 38 |
| 2.1 O anteprojeto de Rubens Gomes de Souza | 39 |
| 2.1.1 O relatório de Rubens Gomes de Souza | 40 |
| 2.1.2 As sugestões oferecidas ao anteprojeto de Código Tributário Nacional | 41 |
| 2.2 O Projeto de Código Tributário Nacional de 1954 | 44 |
| 2.3 O Projeto de Código Tributário Nacional de 1966 | 45 |
| 3 A relação entre o Direito interno e o Direito Internacional Público na jurisprudência do STF | 46 |
| 4 O julgamento do “Caso Volvo” e a relação entre tratados internacionais tributários e o Direito interno | 51 |
| 5 Qual é a relevância concreta do debate hoje e qual é o papel do STF? | 54 |
| 6 Conclusão | 55 |

A aplicação da teoria da tríplice identidade pelo Código de Processo Civil e a ausência de litispendência entre a Ação Anulatória e os Embargos à Execução Fiscal

| | |
|--|----|
| Alan Flores Viana, Gabriella Alencar Ribeiro | 57 |
| 1 Introdução | 57 |
| 2 A teoria da tríplice identidade para identificação da identidade entre duas demandas | 60 |
| 3 A definição de partes, causa de pedir, pedido, Execução Fiscal, Ação Anulatória e Embargos à Execução Fiscal | 62 |
| 4 Relação de prejudicialidade entre os meios processuais distintos | 66 |
| 5 Conclusões | 67 |
| Referências | 68 |

CIDE-Refrigerantes (PL nº 2.183/2019): contornos constitucionais e efeitos indutores

| | |
|--|----|
| Victor Lyra Guimarães Luz | 71 |
| 1 Introdução | 71 |
| 2 O Projeto de Lei nº 2.183 | 72 |
| 3 Contornos constitucionais das CIDEs e o PL nº 2.183 | 74 |
| 3.1 Contornos constitucionais das CIDEs | 74 |
| 3.1.1 CIDE e a intervenção no domínio econômico como finalidade | 75 |
| 3.1.1.1 Ainda sobre a intervenção como finalidade: quais são os pressupostos e os limites? | 78 |
| 3.1.2 CIDE, sua vinculação com o produto da arrecadação e os contribuintes | 83 |
| 3.2 Compatibilidade da CIDE-Refrigerantes com a Constituição Federal | 84 |
| 4 CIDE-Refrigerantes e os efeitos indutores: tributo pigouviano ou com finalidades especialmente arrecadatórias? | 86 |
| 4.1 Tributos pigouvianos | 87 |
| 4.2 Tributos essencialmente arrecadatórios e com alegada função de regular comportamentos: “sin taxes” | 88 |
| 4.3 CIDE-Refrigerantes: tributo pigouviano ou “sin tax”? | 89 |
| 4.3.1 Efeitos da instituição de um “sin tax” como a CIDE-Refrigerantes | 90 |
| 5 Conclusões | 93 |
| Referências | 94 |

Flexibilização da LRF no contexto da pandemia da covid-19

| | |
|--|-----|
| Nathália Braga de Castro Neves | 97 |
| 1 Introdução | 97 |
| 2 Os quatro pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal | 99 |
| 3 Equilíbrio fiscal e equidade intergeracional | 102 |
| 4 Estado de calamidade financeira | 105 |
| 5 Ajustes fiscais a partir de inovações legislativas | 107 |
| 6 A pandemia de covid-19 e a decretação do estado de calamidade pública | 110 |
| 6.1 Estado de calamidade pública e ADIN nº 6.357/DF | 110 |
| 6.2 Promulgação da Emenda Constitucional nº 106/2020: regime extraordinário fiscal | 119 |
| 6.3 Lei Complementar nº 173/2020 e Lei Complementar nº 178/2021 | 121 |
| 6.4 Emenda Constitucional nº 109/2021: a volta do auxílio emergencial | 123 |
| 7 Considerações finais | 128 |
| Referências | 132 |

Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e o valor excedente na integralização ao capital social da pessoa jurídica: (re)questionamentos a partir do julgamento do RE nº 796.376 (Tema nº 796)

Sandro Bortoluzzi Madeira Lamêgo Rodrigues, Álvaro Augusto Lauff Machado 137

| | | |
|-------|---|-----|
| 1 | Introdução..... | 138 |
| 2 | Imunidade e o imposto incidente sobre a transmissão de bens imóveis <i>inter vivos</i> | 139 |
| 2.1 | Imunidades em geral..... | 139 |
| 2.2 | Imunidades previstas para o imposto incidente sobre a transmissão de bens imóveis <i>inter vivos</i> | 141 |
| 2.3 | Incorporação de bens imóveis ao capital social da pessoa jurídica..... | 142 |
| 3 | Caso do imóvel de valor superior àquele da quota que se pretende integralizar ao capital social da pessoa jurídica | 144 |
| 3.1 | Compreensão do problema..... | 144 |
| 3.2 | Solução da controvérsia | 145 |
| 3.2.1 | Método interpretativo das imunidades tributárias | 145 |
| 3.2.2 | Análise hermenêutica da imunidade prevista no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal: objetivo e alcance da norma..... | 148 |
| 3.2.3 | Momento de incidência da imunidade prevista no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal e sua repercussão para (in)competência tributária dos Municípios | 149 |
| 4 | Considerações finais..... | 152 |
| | Referências | 153 |

A ruptura do conceito clássico do elemento posse como fato gerador do IPTU nos casos de ocupação irregular de áreas públicas

Leandro Pereira Poyares, Osmar Innecco Pereira..... 157

| | | |
|---|--|-----|
| 1 | Introdução..... | 157 |
| 2 | A interpretação clássica e suas deformidades ante a realidade cotidiana | 158 |
| 3 | Da necessária correlação entre o direito e a realidade: uma visão pós-positivista em conciliação à tese clássica e a jurisprudência recente dos Tribunais Superiores ... | 165 |
| 4 | A realidade ínsita à ocupação de terras públicas | 167 |
| 5 | Da mudança de paradigma inaugurada pelo STF: um começo promissor..... | 169 |
| 6 | A proposta de uma teoria abrangente, compreensiva e de viés econômico | 171 |
| 7 | Conclusão | 177 |
| | Referências | 178 |

PARECERES

Ministério da Economia – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. PARECER SEI Nº 7699/2020/ME: Revogação de benefícios fiscais: Interpretação e aplicação do art. 195, §6º, da CF e do artigo 178 do CTN

Énio Alexandre Gomes Bezerra..... 181

Ministério da Economia – PGFN. PARECER SEI Nº 8332/2020/ME: Contribuições Parafiscais. Sistema S. Não aplicação do limite de 20 salários-mínimos para apuração da base de cálculo de contribuições destinadas a terceiros (art. 4º da Lei 6.950/81)

Gustavo Caldas 191

| | | |
|---|--|-----|
| 1 | Relatório | 191 |
| 2 | Contribuições destinadas a terceiros – visão geral | 192 |

| | | |
|-----|--|-----|
| 3 | Os precedentes do Superior Tribunal de Justiça | 195 |
| 4 | A limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros: desenvolvimento histórico e a correta interpretação do Decreto-Lei nº 2.318, de 1986..... | 201 |
| 5 | E se o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981 não tivesse sido revogado pelo Decreto-Lei nº 2.318/1986, o limite de 20 salários-mínimos ainda estaria em vigor? | 214 |
| 5.1 | A vedação constitucional à vinculação ao salário-mínimo e a Lei nº 7.789/1989 ... | 214 |
| 5.2 | O advento da Lei nº 8.212, de 1991: Lei Orgânica da Seguridade Social..... | 217 |
| 6 | Legislação posterior: confirmação legislativa de que a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros era o montante da remuneração paga a todos os empregados..... | 220 |
| 7 | O caso do salário-educação: Lei nº 9.424, de 1996 | 224 |
| 8 | Conclusões | 225 |

JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA

ACÓRDÃO NA ÍNTEGRA

Supremo Tribunal Federal

Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário – Repercussão geral – Tema nº 32
– Entidades beneficentes de assistência social – Imunidade – Contribuições sociais –
Artigos 146, inciso II, e 195, §7º, da Constituição Federal – Caracterização da imunidade
reservada à lei complementar – Aspectos procedimentais disponíveis à lei ordinária – Omissão
– Constitucionalidade do artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 – Acolhimento parcial.
Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS231

Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário – Repercussão geral – Direito Tributário – Imunidade – Operações de
exportação – Artigo 155, §2º, X, “a”, da Constituição Federal – ICMS – Operações e prestações
no mercado interno – Não abrangência – Possibilidade de cobrança do ICMS – Manutenção e
aproveitamento dos créditos. Recurso Extraordinário nº 754.917/RS.....263

EMENTÁRIO277

TENDÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS291

INSTRUÇÕES PARA OS AUTORES.....299

A aplicação da teoria da tríplice identidade pelo Código de Processo Civil e a ausência de litispendência entre a Ação Anulatória e os Embargos à Execução Fiscal

Alan Flores Viana

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Candidato ao curso MBE em Energia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Membro fundador do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT). Membro efetivo das Comissões de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil nas seccionais do Distrito Federal e do Estado do Rio de Janeiro (OAB/DF e OAB/RJ). Sócio do escritório MJ Alves e Burle Advogados.

Gabriella Alencar Ribeiro

Aluna do curso de especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Graduada em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Sócia do escritório MJ Alves e Burle Advogados.

Palavras-chave: Instrumento processual. Pretensão exacional. Teoria da tríplice identidade.

Sumário: **1** Introdução – **2** A teoria da tríplice identidade para identificação da identidade entre duas demandas – **3** A definição de partes, causa de pedir, pedido, Execução Fiscal, Ação Anulatória e Embargos à Execução Fiscal – **4** Relação de prejudicialidade entre os meios processuais distintos – **5** Conclusões – Referências

1 Introdução

A relação jurídico-processual entre Fazenda Pública e Contribuinte é normalmente caracterizada pela contraposição da pretensão exacional do ente público pela resistência caracterizada pelos instrumentos processuais antiexacionais, que nada mais são que ações que “prestam-se à desconstituição da exigibilidade derivada da prévia constituição do crédito tributário” (CONRADO, 2014, p. 52). Ou seja, as ações antiexacionais visam desconstituir a obrigação tributária.

No cerne do conflito está o dever de pagar tributos resistido com base em argumentos normalmente balizados pelas limitações ao poder de tributar, a fim de afastar a presunção de existência, liquidez, certeza e exigibilidade do débito.

Dentre os procedimentos judiciais de defesa dos interesses dos Contribuintes, dois procedimentos se destacam por sua natureza procedimental de conhecimento, cada um com limitações e características específicas, notadamente a Ação Anulatória e os Embargos à Execução Fiscal.

Como se sabe, procedimento é “o meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve-se e termina o processo” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2006, p. 295), razão pela qual a Ação Anulatória e os Embargos à Execução Fiscal iniciam a lide para questionar o crédito tributário e a relação jurídico-tributária subjacente à exação.

Quanto ao objeto, a Ação Anulatória visa à desconstituição do lançamento. Portanto, “as anulatórias de débito fiscal, antes de se reportarem à norma lançamento, reportam-se, isso sim, ao gênero norma constitutiva da obrigação tributária, podendo desmontar, nessa linha a eficácia do lançamento ou do ‘autolancamento’” (CONRADO, 2014, p. 47).

Já os Embargos à Execução Fiscal pretendem desconstituir a certidão de dívida ativa, a fim de produzir norma individual e concreta que desconstitua a relação jurídico-tributária existente no título.¹ Isso porque se vinculam ao pressuposto do título executivo, que é a certidão de dívida ativa² e “como canal de produção de tutela cognitiva, buscariam a deflagração de um específico efeito – a desconstituição da exigibilidade da obrigação exequenda” (CONRADO, 2017, p. 243-244).

Apesar de definidos como verdadeiros sucedâneos da figura da contestação, conforme lições de Conrado (2014, p. 186):

[...] se tomados formalmente, observando-se sua condição de ‘veículo/meio’ de exteriorização de defesa, os embargos não se ser definidos como processo, ostentando, por essa perspectiva, autonomia formal relativamente ao executivo fiscal.

¹ Pressupondo a regularidade do ato de inscrição do débito em dívida ativa, a discussão passa a girar em torno do instrumento apto a desconstituir a relação jurídico-tributária no estágio de concretude em que se encontra. Estamos falando da certidão de dívida ativa que, por ser uma das espécies de título executivo extrajudicial, gozando de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, representa o último estágio do processo de positividade da norma tributária.

Esta é uma fase delicada, pois a norma individual e concreta produzida por meio de ação anulatória de débito fiscal e destinada desconstituir o ato-norma do lançamento é ineficaz para desconstituir o ato-norma que lhe sucedeu.

Uma tutela jurisdicional antiexacional cabível para esta fase precisaria estar dotada de eficácia desconstitutiva específica, com força para afastar a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade do débito. O sistema processual prescreve uma, e somente uma, ação antiexacional apta a produzir uma norma individual e concreta com a eficácia ora descrita: é a ação de embargos do devedor (DALLA PRIA, 2016, p. 18-19).

² Dado que o feito a que os embargos se vinculam – o executivo fiscal – qualifica-se pelo especial pressuposto do título (representado, repita-se, pela Certidão de Dívida Ativa), compreensível que o sistema, em certo momento, tenha atrelado o exercício do direito de ação de embargos a uma espécie de “contrapartida” – a chamada garantia da execução (art. 16, §1º, da Lei nº 6.830/1980) (CONRADO, 2014, p. 187).

Portanto, tanto a Ação Anulatória como os Embargos à Execução Fiscal podem ser considerados procedimentos de conhecimento, voltando-se a Ação Anulatória à desconstituição do lançamento e os Embargos à certidão de dívida ativa. De toda forma, ambos dão início ao procedimento para o reconhecimento da inexistência da obrigação tributária.

Iniciado o procedimento, seu fim poderá se dar por intermédio do julgamento de mérito por meio de decisão definitiva que solucionará a lide levada ao Judiciário, impondo a decisão às partes na extensão em que for proferida.

Contudo, há casos em que não se aplica a solução de mérito prevista nas hipóteses do art. 487 do CPC, notadamente nas hipóteses do art. 485 do CPC, nas quais haverá a extinção do processo sem resolução do mérito.

Nesse último caso, o magistrado profere decisão em caráter terminativo sem debater o cerne da questão controvertida, tendo em vista óbices processuais e formais que impedem ou não justificam a análise do mérito da ação.

Entre as hipóteses previstas na legislação infraconstitucional, destaca-se a litispendência, que, segundo a lição de Alexandre Câmara, “significa pendência do processo” (2017, p. 237).

Ou seja, se uma parte ajuizar novamente a mesma demanda, instaurando um segundo processo sobre o mesmo tema, configura a litispendência, que impõe a extinção do processo, uma vez que não há necessidade de o Judiciário analisar a mesma matéria que já está sendo objeto de outro processo.

O reconhecimento da litispendência visa:

- a) evitar o desperdício de energia jurisdicional que derivaria do trato da mesma causa por parte de vários juízes; b) impedir o inconveniente de eventuais pronunciamentos judiciais divergentes a respeito de uma mesma controvérsia jurídica (NASCIMENTO, 1998).

O problema surge quando há reconhecimento de litispendência sem necessariamente haver identidade entre duas ações.

Notadamente, para aquilo que será objeto deste estudo, quando há o reconhecimento da litispendência entre a Ação Anulatória de débito fiscal e os Embargos à Execução Fiscal.

No cerne deste debate encontra-se a teoria da tríplice identidade, segundo a qual uma demanda é idêntica a outra quando há identidade de partes, pedidos e causa de pedir. A controvérsia de refere à inexistência desta tríplice identidade entre Ação Anulatória de débito fiscal e Embargos à Execução Fiscal, em razão da impossibilidade jurídico-processual de se apresentarem simultaneamente os três elementos listados pela teoria tríplice em tais casos.

O questionamento que se apresenta diante desta distinção teórica e diante dos julgados que não reconhecem tais liames é o seguinte: seria possível extinguir tais defesas processuais nas hipóteses em que uma delas é ajuizada antes?

As razões que levam os autores deste estudo a acreditar na resposta negativa a tal questionamento estão organizados a seguir para compartilhar com a comunidade acadêmica este debate com profundo impacto na prática forense.

2 A teoria da tríplice identidade para identificação da identidade entre duas demandas

Conforme demonstrado, entre os óbices formais aplicados ao processo, a litispendência é prevista como causa de extinção do processo sem resolução do mérito, nos termos do art. 485, V, do CPC:

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando: [...]

V – reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;

A definição de litispendência está prevista no art. 337, §§ 1º, 2º e 3º, do CPC, segundo o qual há litispendência quando: i) se reproduz ação anteriormente ajuizada; ii) se repete ação que está em curso; e iii) há ação idêntica a outra, apresentando-se as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido:

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

§1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada quando se reproduz ação anteriormente ajuizada.

§2º Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

§3º Há litispendência quando se repete ação que está em curso.

Esta expressa disposição do art. 337 do CPC permite afirmar que o Código Processual adota a teoria tríplice para definir demandas idênticas, atribuindo o atributo “idênticas” àquelas demandas que possuem as mesmas partes, causa de pedir e pedido.

O próprio STJ já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema na oportunidade do julgamento do segundo Agravo Interno apresentado no âmbito do AREsp nº 665.909/DF. Nesta oportunidade, o STJ ressaltou que somente se verifica a litispendência nas hipóteses em que haja a tríplice identidade entre as ações, ou seja, mesmas partes, causa de pedir e pedido, conforme trecho da ementa do julgado destacado a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO EXTRAJUDICIAL. TEORIA DO ADIMPLEMENTO SUBSTANCIAL. NULIDADE DO LEILÃO EXTRAJUDICIAL. PREÇO VIL. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO DEVEDOR. LITISPENDÊNCIA. INEXISTÊNCIA. PEDIDO E CAUSA DE PEDIR DISTINTOS. SÚMULA N. 83/STJ. DECISÃO MANTIDA.

1. “Somente se verifica a litispendência nas hipóteses em que haja a tríplice identidade entre as ações, vale dizer, mesmas partes, causa de pedir e pedido” (REsp 302.142/MG, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 11/10/2011, DJe 22/11/2011).

2. No caso, há apenas identidade de partes, tendo em vista que, enquanto nos presentes autos busca-se extinguir a execução extrajudicial pela aplicação da teoria do adimplemento substancial do contrato de alienação fiduciária, na outra ação o pedido é de declaração de nulidade de leilão extrajudicial, em razão do preço vil da arrematação e da ausência de intimação do devedor.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AgInt no AREsp 665.909/DF. Relator: Min. Antonio Carlos Ferreira. Quarta Turma. Julgado em 10.09.2019. DJe de 17.09.2019).

Contudo, considerando a aplicação supletiva e subsidiária do CPC ao processo tributário, é prática comum o reconhecimento de litispendência entre a Ação Anulatória de débito fiscal e os Embargos à Execução Fiscal, sendo determinada a extinção do último feito ajuizado, com base no art. 485, V, do CPC, o que leva a uma compreensão inicial de que haveria violação do art. 337, §§1º, 2º e 3º, do CPC por esta linha de raciocínio.

Isso porque, conforme lições de Hugo de Brito Machado, é impossível afirmar a existência automática de litispendência entre embargos, caso sejam manejados, e a anulatória, pois:

[...] os objetos não são rigorosamente idênticos, e o executado não pode ser colocado na difícil situação de, para não ser punido com a decretação de litispendência, ter de deixar passar in albis o prazo para oposição dos embargos, confiando em que o juiz aceitará receber a anulatória como se embargos fossem (MACHADO, 2018, p. 330).

No cerne desta conclusão do Professor Hugo de Brito Machado, justamente se reconhece a inexistência de uma presunção de tríplice identidade entre a Ação Anulatória e os Embargos à Execução Fiscal, sendo necessário analisar caso a caso a existência ou não dos três indícios indicados na legislação processual.

Portanto, impossível se falar em litispendência automática ou presumida pela simples escolha das ações antiexacionais de forma conjunta ou sequencial. A rigor, será necessário definir as características e elementos dos procedimentos de Execução Fiscal, Ação Anulatória e Embargos à Execução Fiscal para

se atingir qualquer conclusão minimamente fundamentada para a imposição da litispendência.

3 A definição de partes, causa de pedir, pedido, Execução Fiscal, Ação Anulatória e Embargos à Execução Fiscal

Conforme demonstrado, a teoria da tríplice identidade leva em conta a existência das mesmas partes, pedidos e causas de pedir para reconhecimento de identidade entre demandas. Para o objeto deste estudo, a verificação de tais elementos deve levar em conta as características da Execução Fiscal, da Ação Anulatória e dos Embargos à Execução Fiscal.

Contudo, antes de analisar os elementos de cada um dos procedimentos, é necessário definir aquilo que os Professores Cintra, Grinover e Dinamarco chamam dos elementos que “cada ação proposta em juízo, considerada em particular, apresenta” (2006, p. 277).

As partes compreendem as pessoas que ajuízam a demanda e aquelas que são demandadas a fim de que prevaleça o seu interesse em contraposição. Assim, conforme definição dos doutrinadores citados, “são as pessoas que participam do contraditório perante o Estado-juiz” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2006, p. 278), a rigor, aqueles que se submetem à autoridade do juiz, caracterizando uma relação jurídica processual.

Em relação à causa de pedir, entende-se como o elemento apresentado na oportunidade em que “o autor narra os fatos dos quais deduz ter o direito que alega” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2006, p. 278), relacionando-se aos fatos e aos fundamentos jurídicos do pedido. Isso porque, para fundamentar o pedido, é necessário narrar os fatos que justificam o direito subjetivo do autor, ou seja, é necessário delimitar a situação fática, demonstrando que o direito é aplicável a essa situação, para assim formular o pedido para a subsunção da norma jurídica à situação fática narrada.

Conforme lições de Alexandre Câmara, a causa de pedir pode ser dividida em remota e próxima, sendo que “causa remota é o fato constitutivo do direito afirmado em juízo, e causa de pedir próxima é o fato alegado gerador do interesse de agir” (2011, p. 219-220). Em outros termos, a causa de pedir remota engloba os fatos jurídicos e a causa de pedir próxima concentra os fundamentos jurídicos ligados ao pedido.

Por fim, o pedido, ainda segundo as definições de Cintra, Grinover e Dinamarco, é o que justifica o ajuizamento da ação, pois “não se justificaria o ingresso de alguém em juízo se não fosse para pedir ao órgão jurisdicional uma medida, ou provimento” (2006, p. 278). Ou seja, nada mais é que a pretensão defendida pelo autor e contraposta pelo réu.

Para o Professor Câmara, o pedido também pode ser didaticamente dividido em imediato e mediato, sendo que “objeto imediato é o provimento jurisdicional pretendido [...], enquanto objeto mediato é o bem da vida cuja tutela se pretende” (2011, p. 220).

Definidos os conceitos de partes, pedido e causa de pedir, necessário analisar cada uma dessas ações para possibilitar a análise de sua similitude enquanto fato necessário para a configuração da litispendência.

A Execução Fiscal tem natureza exacional, já que visa extinguir o crédito tributário por intermédio dos atos expropriatórios requeridos ao magistrado para atingir a efetiva satisfação da exação prevista na certidão de dívida ativa.

Para o Professor Paulo Cesar Conrado, o processo tributário “instaurado pelo Estado-fisco (sujeito ativo da obrigação tributária), tende a efetivar, no plano fenomênico, o conteúdo da relação jurídica de direito material antes constituída” (2012, p. 196). Assim, é um processo que veicula norma individual e concreta para a efetivação da obrigação tributária.

Contudo, a constituição da obrigação tributária é seu pressuposto, pois o Estado-Fisco busca efetivá-la exigindo judicialmente o crédito, tendo em vista que esse é o instrumento concedido pelo direito positivo se o crédito não for quitado na via administrativa e se o contribuinte não tiver tido êxito em demonstrar a necessidade de extinção daquela obrigação.

Conforme lições de Juliana Furtado, o credor pode optar pela cobrança coercitiva por meio de ação executiva diante da “ausência de pagamento espontâneo por parte do contribuinte ou terceiro responsável ou do uso de qualquer outra forma de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156 do CTN” (2009, p. 1).

Nesse sentido, a petição inicial executiva fiscal nada mais é que a alternativa do Fisco frente à inatividade do devedor, “que não impugna o crédito constituído administrativamente (ou que esgota os meios de impugnação, sem obter a suspensão de sua exigibilidade) nem o quita” (CONRADO, 2017, p. 288), levando o Fisco a levar o crédito à execução forçada por intermédio dos atos judiciais de expropriação do patrimônio do devedor.

Ou seja, a Execução Fiscal é uma ação ajuizada pelo Fisco em face do contribuinte a fim de satisfazer o crédito tributário, tendo em vista a inadimplência deste em relação à sua obrigação tributária, podendo para tanto serem praticados atos de expropriação e de execução forçada.

Nesse contexto, podemos enumerar as seguintes definições de partes, causa de pedir e pedido para a Execução Fiscal:

- a) Partes: Fisco e Contribuinte.
- b) Causa de pedir:
 - a. Próxima: inadimplência.
 - b. Remota: obrigação tributária.

c) Pedido:

- a. Imediato: pagamento.
- b. Mediato: expropriação/execução forçada.

Quanto à Ação Anulatória, nada mais é que uma ação antiexacional repressiva corretiva que tem por objeto a desconstituição de débito ilegítimamente formalizado pelo lançamento, sendo o conflito entre a constituição da obrigação tributária e antes da extinção pelo pagamento.³

A mesma só pode ser ajuizada após a expedição do ato constitutivo do crédito tributário, pois nesse momento, com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, se afasta a incerteza quanto à existência da relação jurídica tributária, já que “o ato-norma do lançamento já está inserido no sistema” (DALLA PRIA, 2016, p. 12).

Assim, conforme lições de Iris Vânia Santos Rosa, “será aplicada quanto ao objeto de modo repressivo, ou seja, depois de constituído o crédito tributário com o lançamento” (2013, p. 114), sendo objeto da ação questões de fato e de direito submetidas ao rito ordinário de conhecimento.

É o instrumento utilizado para pedir em juízo a anulação do lançamento efetuado ou da decisão administrativa que infringiu seu direito. Segundo Djalma de Campos, a Ação Anulatória poderia ser utilizada para:

[...] anular lançamento tributário ou auto de infração, por irregularidade formal; anular débito fiscal em razão de não incidência do tributo ou não ocorrência de fato gerador da respectiva obrigação tributária; anular débito fiscal indevido em razão de isenção tributária, de base incorreta ou por falta de lei anterior, etc. (CAMPOS, 1993, p. 94).

Em síntese, a Ação Anulatória é ajuizada pelo contribuinte em face do Fisco, tendo em vista um vício no lançamento do crédito, razão pela qual requer a declaração de nulidade do ato administrativo e a consequente inexistência do crédito tributário, o desconstituindo.

Nesse contexto, podemos enumerar as seguintes definições de partes, causa de pedir e pedido para a Ação Anulatória:

- a) Partes: Fisco e Contribuinte.
- b) Causa de pedir:
 - a. Próxima: vício no lançamento do crédito.
 - b. Remota: inexistência de obrigação tributária.

³ Aqueles (conflitos) verificados entre a constituição da obrigação tributária e antes da extinção pelo pagamento darão ensejo ao manejo das chamadas ações antiexacionais repressivas corretivas (anulatória de débito fiscal/mandamental repressiva), que terão por objeto a desconstituição do débito ilegítimamente formalizado (DALLA PRIA, 2016, p. 3).

c) Pedido:

a. Imediato: declaração de inexistência.

b. Mediato: desconstituição do crédito lançado.

Por fim, os Embargos à Execução Fiscal são “instrumento competente para a produção de norma individual e concreta que tenha eficácia para desconstituir a certidão de dívida ativa” (DALLA PRIA, 2016, p. 19-20).

Nada mais é que ação judicial distribuída por dependência na ação de execução fiscal, prevista no art. 16 da Lei nº 6.830/80, em que o contribuinte apresentará defesa com ampla dilação probatória para que seja afastada a cobrança do crédito tributário por intermédio da impugnação da certidão que fez a inscrição em dívida ativa.

Portanto, é ação manejada pelo contribuinte para que seja afastada a obrigação tributária, tendo em vista vício no crédito constituído em dívida ativa, requerendo, portanto, e extinção da Execução Fiscal que visa dar exequibilidade ao mesmo crédito viciado.

Nesse contexto, podemos enumerar as seguintes definições de partes, causa de pedir e pedido para os Embargos à Execução Fiscal:

a) Partes: Fisco e Contribuinte.

b) Causa de pedir:

a. Próxima: vício no crédito constituído em dívida ativa.

b. Remota: inexistência da obrigação tributária.

c) Pedido:

a. Imediato: extinção da Execução Fiscal.

b. Mediato: proteção do direito de não ter expropriados os seus bens.

Feita essa distinção entre as ações, adiante está consolidado de forma didática o comparativo entre cada um dos procedimentos analisados:

| | <i>Execução Fiscal</i> | <i>Ação Anulatória</i> | <i>Embargos à Execução Fiscal</i> |
|-----------------------|---|---|--|
| <i>Partes</i> | Fisco e Contribuinte | Fisco e Contribuinte | Fisco e Contribuinte |
| <i>Causa de pedir</i> | <u>Próxima</u> : inadimplência. <u>Remota</u> : obrigação tributária. | <u>Próxima</u> : vício no lançamento do crédito. <u>Remota</u> : inexistência de obrigação tributária. | <u>Próxima</u> : vício no crédito constituído em dívida ativa. <u>Remota</u> : inexistência da obrigação tributária. |
| <i>Pedido</i> | <u>Imediato</u> : pagamento. <u>Mediato</u> : expropriação/execução forçada. | <u>Imediato</u> : declaração de inexistência. <u>Mediato</u> : desconstituição do crédito lançado. | <u>Imediato</u> : extinção da execução fiscal. <u>Mediato</u> : proteção do direito de não ter expropriados os seus bens. |

Essa separação visual possibilita distinguir cada um dos meios processuais utilizados na relação entre Fisco e Contribuinte. Apesar de tratarem de relações jurídicas envolvendo os mesmos sujeitos, os pedidos da Ação Anulatória e dos Embargos à Execução Fiscal são distintos, razão pela qual não seria possível aduzir tecnicamente que tratam de demandas idênticas, a não ser que ao manejar tais procedimentos as partes se utilizem de idênticos argumentos.

4 Relação de prejudicialidade entre os meios processuais distintos

Considerando a conclusão preliminar destacada, no sentido de que os pedidos da Ação Anulatória e dos Embargos à Execução Fiscal são distintos, não podemos falar em litispendência automática entre as ações, mas sim que há relação de prejudicialidade.

Isso porque, ao contrário da litispendência, a prejudicialidade não impõe a extinção do feito sem a resolução do mérito, mas sim acarreta interferência na solução da outra ação. Ou seja, ao invés de não apreciar o mérito de uma das ações, caso seja reconhecida a inexistência da obrigação tributária em uma das ações, essa decisão prejudica a análise da outra.

Sequer há que se falar em conexão ou continência, tendo em vista a ausência de presunção da identidade entre partes, causas de pedir e pedido, razão pela qual não pode ser reconhecida automaticamente a litispendência.

O próprio STJ entende que o reconhecimento da litispendência em casos tributários apenas se verifica quando a Ação Anulatória é ajuizada antes da propositura da Execução Fiscal e, após o ajuizamento do feito executivo, é apresentada nova defesa com mesmas partes, causa de pedir e pedido. Isto é o que se depreende do aresto cuja ementa se colaciona a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA. IDENTIDADE DE PARTES, CAUSA DE PEDIR E PEDIDO. LITISPENDÊNCIA. OCORRÊNCIA.

1. É pacífico nas Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte o entendimento no sentido de que deve ser reconhecida a litispendência entre os embargos à execução e a ação anulatória ou declaratória de inexistência do débito proposta anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal, *se identificadas as mesmas partes, causa de pedir e pedido, ou seja, a tríplice identidade a que se refere o art. 301, §2º, do CPC*.

Nesse sentido: AgRg no Ag 1.157.808/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 24.8.2010; REsp 1.040.781/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 17.3.2009; REsp 719.907/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 5.12.2005.

2. Recurso especial não provido.

(REsp 1.156.545/RJ. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 14.04.2011. *DJe* de 28.04.2011).

Assim, como a causa de pedir e o pedido são diferentes na teoria, a conexão ou continência não pode ser presumida, muito menos a litispendência, sendo o caso de prejudicialidade entre os meios processuais distintos por aplicação do art. 313, V, do CPC/15. Nesta hipótese, a Execução Fiscal deve ser suspensa enquanto são julgados a Ação Anulatória ou os Embargos à Execução Fiscal, para que não sejam proferidas decisões divergentes, pois, uma vez reconhecida a inexistência de obrigação tributária em uma das ações antiexacionais, a outra será extinta:

Art. 313. Suspende-se o processo: [...]

V – quando a sentença de mérito:

- a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;
- b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;

Estrategicamente, essa é uma distinção importante, levando-se em consideração que, i) se julgados de forma favorável ao contribuinte os Embargos à Execução Fiscal ou a Ação Anulatória, será determinada a extinção da Execução Fiscal; ii) se julgados de forma desfavorável um dos meios de defesa, Embargos à Execução Fiscal ou Ação Anulatória, serão possíveis o exercício do contraditório e a ampla defesa no processo ainda não julgado; e iii) se julgado de forma favorável ao contribuinte um dos meios de defesa, essa decisão afetará o outro caso, sendo reconhecida a inexigibilidade da obrigação tributária, para que não sejam proferidas decisões divergentes.

Portanto, a aplicação da teoria tríplice positivada no art. 313 do CPC afasta o ímpeto de reconhecimento da litispendência automática entre Ação Anulatória e Embargos à Execução Fiscal, de modo que devem ser revisitados os precedentes que determinam a extinção do feito ajuizado posteriormente pela simples existência de defesa anteriormente apresentada.

5 Conclusões

A simples apresentação de defesa antiexacional posteriormente a uma primeira demanda do mesmo gênero não deve autorizar o automático reconhecimento de litispendência, desde que os pedidos de cada uma das defesas guardem clara distinção entre si.

Para atingir essa conclusão, basta aplicar-se a teoria tríplice prevista no art. 313, V, do CPC, onde se observam os parâmetros que devem ser detidamente analisados para a imposição da litispendência. Ou seja, para um julgamento sem apreciação do mérito, nos termos do art. 485, V, do CPC, deve ser comprovado, e não presumido, que duas demandas possuem as mesmas partes, pedidos e causas de pedir.

A rigor, extinguir os Embargos à Execução Fiscal ou a Ação Anulatória por meio do reconhecimento automático de litispendência viola o art. 5º, LV, da Constituição Federal, que prevê que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Os princípios do contraditório e ampla defesa também são violados por decisões que extinguem um processo sem resolução de mérito a partir de uma simplória verificação de ajuizamento de diferentes meios de defesa antiexacionais, na medida em que ambos os meios de defesa processual são legítimos e legais.

Portanto, a adoção da teoria tríplice pelo CPC impede a aplicação imediata de óbice formal para a tramitação da Ação Anulatória e dos Embargos à Execução Fiscal por se tratarem de dois instrumentos processuais distintos, cada um destinado a satisfazer um pedido distinto, conforme demonstrado neste estudo.

Referências

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação de certidão de dívida ativa. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 21. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. v. I.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo Processo Civil brasileiro*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

CAMPOS, Djalma de. *Direito Processual Tributário*. Rio de Janeiro: Atlas, 1993.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DALLA PRIA, Rodrigo. A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho: aspectos processuais relevantes. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016. v. II. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zseQvbWpM70J:dallapria.adv.br/arquivos/artigo3.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Pressupostos da Ação Declaratória em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 24, p. 108-121, jul./set. 1998.

ROSA, Íris Vânia Santos. *A penhora na execução fiscal*: penhora “on-line” e o princípio da menor onerosidade. São Paulo: Noeses, 2013.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

VIANA, Alan Flores; RIBEIRO, Gabriella Alencar. A aplicação da teoria da tríplice identidade pelo Código de Processo Civil e a ausência de litispendência entre a Ação Anulatória e os Embargos à Execução Fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 19, n. 111, p. 57-69, maio/jun. 2021.
