

DO ESTADO DE IRRESPONSABILIDADE AO RISCO ADMINISTRATIVO

ALONSO, Eduardo Horita; BERNARDINO. Laerty Morelin

RESUMO

O Presente artigo trata do estudo dos princípios e espécies de ações tributárias que dão arcabouço ao Sistema Tributário Nacional, visando às características e especificidades atinentes aos temas dentro da relação processual tributária, bem como as nuances relativas à aplicabilidade e funcionalidade das ações tributárias dentro das relações erigidas entre o ente público e os cidadãos. Vinculando os princípios gerais que direcionam as lides tributárias e o funcionamento administrativo e judiciário do Estado de Direito ao seu desdobramento empírico, dentro das espécies de ações tributárias, culminando com a verificação da aplicabilidade dos parâmetros normativos aos casos concretos.

Palavras-Chave: Sistema Tributário Nacional; Ações Tributárias; Princípios Tributários.

ABSTRACT

The present Article deals with the study of the principles and types of tax matters that give background to the national tax system, aiming at the characteristics and specificities relating to the themes within the tax procedural relationship as well as the nuances concerning the applicability and functionality of tax claims within relationships erected between the public entity and citizens. Linking the general principles that guide the tax labors and the administrative and judicial functioning of the rule of law to its empirical unfolding within the species of tax claims, culminating in assessing the applicability of regulatory parameters in specific instances.

Keywords: National Tax System; Tax actions; Tax Principles.

1- INTRODUÇÃO.

Primeiramente, cumpre-se destacar os diversos conceitos de princípio. Segundo Cretella Júnior *apud* Pietro (2011, p. 63), “princípios de uma ciência são as **proposições básicas**, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios, neste sentido, não os alicerces da ciência”.

Para Reale *apud* Rothenburg (2003, p. 14-15), “*princípios* são, pois, verdades ou juízo fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam *princípios* certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus *pressupostos* necessários”.

A partir desses conceitos acima apresentados, deduz-se que princípios são concepções que, por sua natureza, fundamentam a ciência jurídica, dando-lhe sentido e servindo-lhe de estrutura. São estruturas basilares e dotados de sentido, não apenas em si mesmos, como também em todo o ordenamento jurídico, reverberando sobre todos os aspectos do exercício processual.

Os princípios são elementos indissociáveis do processo tributário, seja na esfera judiciária ou administrativa, visto que estes dimanam a essência da aplicação da norma e portanto estão vinculados a resolução efetiva das lides a serem enfrentadas, bem como em relação a justa tutela jurisdicional.

Tendo essas considerações iniciais servindo para estabelecer um panorama elementar sobre princípios, passamos a discorrer especificamente sobre os Princípios do Direito Tributário e posteriormente sobre as espécies de ações tributárias e suas particularidades.

2- PRINCÍPIOS GERAIS TRIBUTÁRIOS.

2.1. Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária, contido no art. 150, I da Constituição Federal e no art. 97 do Código Tributário nacional, assevera que todo ato que emana da administração pública que verse sobre Direito Tributário deve estar estritamente vinculado ao diploma legal, ou seja, só se torna válido o ato se nele estiver contida a reserva legal. Não existe dentro da seara tributária uma flexibilização da Legalidade, porquanto, a Lei deve prevalecer sendo aplicada sem qualquer discricionariedade pelos operadores do Direito, pode ser dito que o vínculo legal neste caso é inexorável à atuação tributária.

Em face da rigidez no tocante a legislação tributária, o tipo normativo tributário possui algumas características específicas. Considera-se para a formulação das Leis tributárias a tipicidade fechada, onde o texto legal não pode permitir múltiplas interpretações, que possibilitem de entendimentos sobre as normas, devendo o tributo ser descrito minuciosamente, evitando analogias e a discricionariedade na aplicação das normas, sendo defesa a criação de normas tributárias “em branco”.

Cabe ainda ressaltar sobre este princípio algumas exceções, onde a própria Lei autoriza o manejar de alguns tributos, alíquotas, etc. Temos o que dispõe o art. 153, § 1º da CF, onde é permitida a alteração das alíquotas de impostos pelo poder executivo; o art. 177, §4º, I, “b” da CF, permite que o Presidente altere a CIDE (contribuição de intervenção no domínio econômico), quando se tratar da incidência sobre gás natural, petróleo e combustíveis; por fim as alíquotas que versem sobre o ICMS serão alteradas de acordo com as deliberações de estados, municípios e o distrito federal, nos termos do art 155, §4º da CF.

2.2 Princípio da Isonomia

O Princípio da Isonomia, previsto implicitamente na Constituição, é entendido por “igualdade legal para todos” (SILVA, 2003, p. 780). É o princípio constitucional previsto no art. 5º da Constituição Federal. A igualdade disposta por Silva deve ser entendida em sentido amplo, ou seja, “todos serão submetidos às mesmas regras jurídicas” (SILVA, 2003, p. 780).

Em termos tributários, a isonomia tem duas principais vertentes: a isonomia vertical, que “refere-se às pessoas que se encontram em situação distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam” (ALEXANDRE, 2011, p.123), e a isonomia horizontal, que refere-se as pessoas que estão no mesmo nível e, portanto, devem ser tratadas de maneira igualitária (ALEXANDRE, 2011, p. 123).

Dessa forma, o Princípio da Isonomia em matéria tributária tem acepção de promover a igualdade entre os contribuintes que estejam no mesmo nível, e igualando aqueles contribuintes que estão em níveis diferentes, na medida em que a lei determinar ideal.

2.3. Princípio da Capacidade Contributiva

A Carta Magna Federal prevê no texto do art. 145, §1º, o Princípio da Capacidade Contributiva, assim discorrendo:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

É o princípio primordial do sistema tributário, baseia-se na igualdade social, na garantia da ordem econômica de determinado sociedade regida pelas Leis tributárias, trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.

Neste sentido o douto doutrinador Aguiomar Baleeiro assim leciona:

“Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição”

2.4. Princípio da Não Surpresa

O Estado deve promover a segurança jurídica para seus administrados, não podendo, de forma arbitrária, surpreender os contribuintes com novos tributos. “(...) o princípio da segurança jurídica traduz-se, em matéria tributária, no princípio da não surpresa, que traz como corolários os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da noventena” (ALEXANDRE, 2011, p. 134).

Estão abrangidos nesse princípio outros princípios, tais quais a irretroatividade e a anterioridade da lei tributária, consubstanciados no art. 150, III, a e b, da Carta Magna. O princípio da noventena também está abrangido na idéia da ‘não surpresa’ e da segurança jurídica ao determinar, no artigo 150, III, c, CF, o prazo mínimo de noventa dias para que um tributo possa ser cobrado, em caso de criação ou majoração.

Nesse sentido, o Princípio da Não Surpresa assegura aos contribuintes que, literalmente, não serão pregos desprevenidos por conta da criação ou majoração de um tributo, sendo providenciado um prazo para preparação econômica do contribuinte.

2.5. Princípio da Irretroatividade

Este princípio também possui relação estrita com o princípio da segurança jurídica, garantindo desta forma o Direito e tornando defeso o arbítrio no tocante aos atos vinculados ao Direito Tributário. A lei tributária só poderá atingir fatos presentes e futuros, sendo em essência anterior ao fato impositivo como aduz o art. 105 do Código Tributário nacional, ademais o que dispõe o art. 105, II, “a” da CF, vedando a União, aos Estados e aos Municípios cobrar tributos antes da vigência legal.

Mesmo com a imposição legal que impede a retroação das leis tributárias existem algumas exceções a sua aplicação, algumas situações específicas onde é possível que a Lei tributária incida em fatos geradores anteriores, quais sejam:

- Lei tributária interpretativa retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados (art 106, I do CTN).

- Lei tributária benéfica desde que traga cláusula de retroação. Se silenciar, não retroagirá.

- Lei tributária de cunho sancionatório benéfica: A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito: tratando-se de ato ainda não definitivamente julgado (art. 106 II do CTN):

- Quando deixe de defini-lo como infração (art. 106, II, “a” do CTN).

- Quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento do tributo (art. 106, II, “b” da CF).

- Quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106, II, “c” da CF).

- Lei tributária que corrige situação de inconstitucionalidade, desde que não fira o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI CF) Ex: lei “B” revoga lei “A” para estabelecer primado da Constituição, pois a lei “A” era inconstitucional.

2.6. Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro

Esse princípio teve sua elaboração para assegurar ao contribuinte que nenhum tributo será criado ou majorado no mesmo exercício financeiro, sendo essa regra o disposto no art. 150, III, b, CF.

Pretende-se proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito ou que não tenham qualquer impacto sobre essa carga tributária (ALEXANDRE, 2011, p. 142).

A própria Constituição prevê as exceções para a aplicação do Princípio da Anterioridade, no art. 150, §1º, bem como em outras disposições da própria Carta Magna. Afinal, apenas ela pode excepcionar seus próprios preceitos.

2.7. Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena

Este princípio é balizado pelo art. 150, III da CF, onde está descrito que a União, aos Estados e aos Municípios é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. De acordo com este princípio é impossível a criação de Lei que altere o que vigora no regime tributário atual, sendo que tal Lei ficará suspensa até o início do próximo exercício financeiro.

O Princípio aqui tratado está estritamente ligado ao Princípio da segurança Jurídica, onde os diplomas legais não devem alterar uma situação pré-estabelecida que venha a onerar ou imprimir detrimento ao contribuinte, no entanto persiste a alteração “in bonam partem”, onde a alteração do diploma legal é permitida para conceder, verbi gratia, uma isenção de determinado imposto, este é o posicionamento do STF em relação ao princípio.

Existem certos tributos que não sofrem a incidência do Princípio da anterioridade tributária por determinação legal. Dentro do liame deste princípio ainda está co-relacionado a Noventena, que consiste na impossibilidade da cobrança dos impostos instituídos sem que tenha transcorrido o prazo de 90 dias de sua publicação, majoração ou qualquer outra alteração nele contida, sendo uma exceção ao princípio da anterioridade.

2.8. Princípio do Não Confisco

A Constituição proíbe a utilização de tributos como forma de confisco de bens dos contribuintes. Essa é a determinação do artigo 150, IV:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Há de se ressaltar que a Constituição determina que o tributo não pode ter efeito de confisco. O tributo confiscatório seria um tributo que servisse como punição; já o tributo com efeito confiscatório seria o tributo com incidência exagerada de forma que, absorvendo parcela considerável do patrimônio ou renda produzida do particular, gerasse neste e na sociedade em geral uma sensação de verdadeira punição (ALEXANDRE, 2011, p. 153).

Esse princípio também poderia ser chamado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária (ALEXANDRE, 2011, p. 153). A questão é que o Estado não pode exigir um tributo que incida de tal forma sobre o fato gerador que acabe por ser tornar um meio para retirada de bens e rendas do contribuinte. É nisso que se constitui esse princípio.

2.9. Princípio da Liberdade de Tráfego

O Princípio está contido no art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

A Constituição veda que o tributo onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção (de pessoas ou de bens), mais do que a não-discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem; ademais, prestigiam-se a liberdade de comércio e o princípio federativo. Significa dizer que, em respeito a esta vedação constitucional, os tributos não poderão ter como hipótese de incidência a transposição de fronteira interestadual ou municipal.

Entretanto, vale lembrar, tal princípio não apresenta incompatibilidade com tributos que onere a circulação de mercadorias entre contribuintes, como ocorre na hipótese do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços. Isto porque, a hipótese de incidência deste imposto não cuida da transposição interestadual ou intermunicipal das mercadorias, trata da circulação da titularidade das mercadorias, independentemente de seu tráfego ser entre Estados, Municípios ou entre bairros de um mesmo Município.

2.10. Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação

Esse princípio visa a proteger o pacto federativo vigente no Brasil, limitando, no art. 150, CF, a interferência da União nos Estados, Distrito Federal e Municípios na área tributária.

O inciso I do artigo 150 aduz que é defeso à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

Não pode a União, portanto, estipular diferentes alíquotas do imposto sobre renda, nos distintos Estados da Federação. Caso alíquota fosse menor, exemplificando, no Estado de Goiás, os demais Estados estariam sendo ilegitimamente diferenciados, o que importaria em ricos para a federação (ALEXANDRE, 2011, p. 162).

Dessa forma, ressaltado os casos em que, para manter o equilíbrio sócio-econômico entre as diferentes regiões do país, as quais são muitas, a União não pode dar tratamento diferenciado para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.11. Princípio da Vedação às Isenções Heterônomas

O princípio está contido no Art. 151. É vedado à União:

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

De acordo com esse princípio, cabe a cada ente político, dentro da sua autonomia política e legislativa, estabelecer isenções somente em relação aos respectivos tributos, logo é vedado a União, aos Estados e aos Municípios estabelecer isenções de tributos estaduais ou municipais.

Existem possibilidades concedidas pela CF como exceção do princípio das vedações às isenções heterônomas CRFB/67 (com a redação dada pela EC 01/69), Art. 19, § 2º A União,

mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

CTN, Art. 13, Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º.

A regra atual, constante do art. 151, III da CRFB, não é absoluta, pois a competência tributária de cada ente é estipulada pela Constituição, que estabelece limites em relação à concessão de incentivos ou benefícios. Exemplos: ICMS, IPVA, ISS. Além disso, os tratados constitucionais podem estabelecer isenções de tributos estaduais e municipais.

2.12. Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino

Este princípio é previsto no art. 152 da Carta Magna como aplicável exclusivamente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, vedando-os estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino (ALEXANDRE, 2011, p. 168).

Mais uma vez visa-se a proteger o pacto federativo, evitando que outros Estados, o Distrito Federal e os Municípios comecem uma “guerra tributária” entre si, competindo para oferecer as melhores condições para pessoas e empresas se instalem no local.

Esse princípio, umbilicalmente ligado ao princípio da não discriminação e do pacto federativo, conduz ao entendimento de que a impossibilidade de tratamento diferenciado com base na procedência ou destino do bem ou serviço só é aplicável no âmbito interno, não impedindo o tratamento diferenciado quando o bem ou serviço é procedente do exterior (ALEXANDRE, 2011, p. 169).

Tendo se verificado os princípios que dão arcabouço ao Direito Tributário bem como a instrumentalização do mesmo, que se passa ao estudo das ações tributárias que podem tomar forma no processo tributário, como segue.

3- AÇÕES TRIBUTÁRIAS.

As ações tributárias figuram como as medidas judiciais presentes no arcabouço jurídico do Direito Tributário, dividindo-se naquelas de iniciativa do Estado, na figura da entidade fiscal, e pela iniciativa do contribuinte, sendo estes os formadores da lide tributária mediante a responsabilidade fiscal legal atribuída.

As ações que estão contidas nesta área do Direito são as seguintes: Execução Fiscal; Ação Cautelar Fiscal; Ação de Repetição de Indébito; Mandado de Segurança; Ação Anulatória de Débito Fiscal; Ação Declaratória Tributária; Ação De Consignação Em Pagamento; Ação Civil Pública, que serão estudadas a seguir.

3.1. AÇÕES DE INICIATIVA DO FISCO

3.1.1 Execução Fiscal

É o meio judicial pelo qual a Fazenda Pública pode cobrar os créditos tributários referentes ao descumprimento das determinações legais, como assevera o artigo 142 do CTN, sendo constituída a responsabilidade tributária por meio do lançamento, havendo o transcorrer do prazo para interposição de medidas administrativas, o crédito referido no título tributário passa a ser exigível.

A cobrança judicial efetiva do crédito tributário só poderá tomar forma posteriormente a inscrição do mesmo no sistema CADIN, sistema de cobrança de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito federal e dos municípios, incluindo-se neste rol a administração indireta, tal procedimento regula-se pela Lei nº 6.830/80, garantindo celeridade e objetividade na obtenção da tutela jurisdicional tributária.

Após a proposição da presente ação, e a devida inscrição do crédito na dívida ativa, caberá ao executado o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar sua defesa, na figura dos embargos à execução. O prazo conta-se a partir da efetiva intimação da penhora, do depósito judicial ou da juntada da garantia bancária.

Os embargos na execução fiscal pouco diferem dos embargos na execução comum por quantia certa. É a ação incidental, que exige a segurança do juízo, proposta por petição inicial, com todos os requisitos do art.282 do CPC. Diferem, apenas, no número limitado de testemunhas (até três ou a critério do juiz, até seis). Não se admite reconvenção nem compensação. As exceções de suspeição, impedimento ou incompetência serão arguidas em peça apartada.

A garantia do juízo para a constituição efetiva da defesa no âmbito tributário é alvo de uma grande discussão, tendo em vista que preponderam sobre o sistema os princípios e garantias constitucionais de acesso a justiça e do direito da ampla defesa e do contraditório, sendo a obrigatoriedade da garantia um obstáculo ao fornecimento da justiça, sendo assim mesmo que por afirmação normativa não persiste a necessidade genérica de garantia do valor discutido para que se objetive a defesa pelo polo passivo.

A Fazenda Pública dispõe de prazo equivalente para impugnar os embargos propostos, sendo este o prazo de 30 dias.

A oposição de embargos suspende a execução, embora isso não esteja expresso na lei especial, mas decorra do texto do art.739, par.1, do CPC, que se aplica subsidiariamente.

O órgão competente para julgar e processar a ação de execução fiscal será primeiramente o Juiz Federal de 1º instância da Seção Judiciária onde tiver domicílio o executado, ou, então, o Juiz Estadual da comarca de seu domicílio, se não houver aí sede de Juízo Federal, isto de acordo com o art. 109, parágrafo 1º e 3º da Constituição, e na hipótese do domicílio ser incerto ou desconhecido aplica-se o art. 578 do CPC.

3.1.2 Ação Cautelar Fiscal

Esta ação tem o fulcro de indisponibilizar os bens do contribuinte, para que a ação principal não seja prejudicada, só podendo ser impetrada contra o sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário já considerável exigível e devidamente inscrito, sendo cabível nas hipóteses da Lei 8.397/92, anteriormente ou posteriormente a proposição da execução fiscal.

Essa ação quem propõe é a Fazenda Pública e quando concedida a liminar os bens do requerido ficam indisponíveis até o limite da satisfação da obrigação. E para conceder esta liminar não há necessidade da justificação prévia da Fazenda Pública, isto de acordo com o art. 7º da lei.

Esta medida cautelar quando preparatória, a Fazenda Pública tem 60 dias para ajuizar a execução fiscal, sob pena de cessão de sua eficácia.

Quanto à concessão de alguma garantia por parte do sujeito passivo da ação, a medida pode sim ser substituída por alguma garantia correspondente ao valor da prestação fazendária, e também pode ser ainda revogada ou modificada.

3.2. AÇÕES DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE

3.2.1 Ação de Repetição do Indébito

Tal ação tem o intuito de garantir aquele contribuinte, que ao verter determinada contribuição e satisfazer sua obrigação tributária, o tenha feito de maneira equivocada, pagando algo que não é devido, sendo um Direito de ter restituído o valor que superou aquele que deveria ser pago ao fisco. O tributo só é devido dentro dos parâmetros normativos e devendo ser calculado diante das disposições legais, não prevalece a vontade das partes, mas sim a vontade legal.

Ao tratar do pagamento indevido, o CTN dispôs no art.165 que “o sujeito passivo tem direito, independente de prévio protesto, á restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”; nos casos de:

"I- cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável,

ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II- erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória".

Ainda nos casos relativos aos tributos considerados indiretos, como é o caso do IPI e do ICMS, cujo ônus tributário está incluído no valor da mercadoria suportado pelo consumidor final, o direito a restituição aproveitaria aquele contribuinte que de fato o recolheu.

O CTN estabeleceu neste caso que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".

O prazo para proposição da presente ação se extingue no prazo de 5 anos a contar das hipóteses previstas no art. I e II do art. 168 do CTN.

Assim a ação de repetição do indébito, que é uma ação ordinária, mutatis mutandis semelhante à ação anulatória, deverá ser proposta nos termos do art. 165 do CTN.

3.2.2 Mandado de Segurança

O mandado de segurança é a garantia constitucional, prevista no art 5º, inciso LXIX de proteger o direito líquido e certo de cada cidadão, contra o poder público.

Trata-se de uma ação cível, com rito especial (sumário), mandamental (ordem), um direito fundamental do indivíduo elevado a categoria de cláusula pétrea, que não cabe dilação probatória e pode ser utilizado pelo contribuinte que tiver o direito líquido e certo. O contribuinte, irá requerer ao juiz uma ordem contra uma autoridade coatora, para que pratique um ato (casos de omissão) ou deixe de praticar o ato (casos de ação), face a existência de uma ilegalidade ou abuso de poder, sendo cabível contra atos administrativos, legislativos e judiciais.

O processamento do mandado de segurança esta previsto na Lei nº 1.533/51, e esta traz em seu art. 18 que o prazo para requerer o mandado extingue-se em 120 dias contados da data da ciência do ato impugnado.

Quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, para que seja feito não basta a impetração do mandado, e sim de acordo com o art. 151, IV do CTN tem que ser concedido a liminar do mandado de segurança, o que ocorre após o juiz despachar a petição inicial, isto de acordo com o art. 7º da lei nº 1.533/51, onde ele irá ordenar que seja suspenso o ato que deu motivo ao pedido, quando for relevante o fundamento, e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida.

3.2.3 Ação Anulatória de Débito Fiscal

Tendo a Fazenda apurado o crédito fiscal e terminada a órbita administrativa, poderá ela inscrever a dívida e iniciar em juízo a execução fiscal contra o obrigado ou responsável que não satisfaz o débito.

Entretanto, pode também o devedor tomar a frente indo a juízo, e, após garantir a instância, propor uma ação de rito ordinário, visando a anular o lançamento ou a decisão administrativa, por entender que o ato é ilegal, isto é, que está causando lesão ao seu direito, e com fundamento genérico no item XXXV do art. 5. da Constituição provocar o controle de legalidade do poder judiciário sobre o ato administrativo.

O decreto n. 20.910, de 6 de janeiro de 1932, menciona no art. 1. que "todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, prescreve em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originar."

Entretanto, especificadamente para "ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição", o art. 169 do CTN encurtou esse prazo para dois anos.

Assim, enquanto não seja iniciada a execução fiscal e não tenha passado o prazo de cinco anos ou, no caso da ação anulatória, ser contra decisão administrativa denegatória de restituição, dentro de dois anos, o contribuinte titular desse direito pode ir a juízo propor contra a Fazenda ação anulatória, cabível contra quaisquer das Fazendas federal, estadual ou municipal.

Também a garantia de instância, na propositura da ação ordinária, torna-se necessária, porque o CPC dispôs no art. 585. par. : "A não propositura de ação anulatória de débito fiscal inibe a Fazenda Pública de promover-lhe a cobrança."

Como o CTN dispôs no art. 151, II, que suspende a exigibilidade do crédito tributário "o depósito de seu montante integral", com a garantia da instância na ação anulatória é evidente que a

execução ficará impedida. Não só seriam admissíveis duas ações simultâneas sobre uma mesma relação jurídica, como a garantia suspende a própria exigibilidade do crédito. Crédito inexigível não pode ser executado.

Na ação anulatória a discussão é ampla, podendo ser revista a solução do ato administrativo. Aliás, as decisões administrativas não têm nenhuma eficácia vinculante para o poder Judiciário, elas poderão de acordo com o art.5, XXXV ser aceitas pelo seu conteúdo de verdade, não podendo nenhuma lei excluir do Judiciário o poder de apreciar qualquer lesão de direito.

3.2.4 Ação Declaratória Tributária

Configura-se como uma ação ordinária de rito equivalente ao da ação anulatória, com objetivo de declarar o Direito a ser constituído, mediante o interesse tributário do sujeito tributário, tem como objetivo principal versar sobre o Direito obrigacional tributário, onde o contribuinte constitui ou destitui a relação a ser estudada no caso concreto.

Desde que o contribuinte prove seu interesse e legitimidade, através de petição instruída, o caso será submetido a apreciação contraditória.

O Código de Processo Civil estabelece em seus arts. 3º e 4º que para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade; e que o interesse do autor poderá limitar-se a declaração da existência ou inexistência de relação jurídica, da autenticidade ou falsidade de documentos, e que é admitido ação declaratória ainda não tendo ocorrido violação à direito.

Quando tratamos do instituto da consulta no processo administrativo fiscal, mostramos que nele havia uma certa função de garantia de certeza administrativa, e que o fisco, exigindo o cumprimento das obrigações fiscais desde a fase administrativa, sendo ele órgão do Estado, está na obrigação de esclarecer as possíveis dúvidas, mesmo porque a certeza dos direitos e obrigações é elemento potencial para o seu cumprimento.

Através dessa ação, pode o sujeito passivo comparecer em juízo pra obter a certeza conclusiva, definitiva, da existência ou inexistência de uma obrigação tributária.

Em geral, em matéria tributária, o contribuinte ingressa em juízo visando obter uma sentença declaratória negativa, a inexistência de relação jurídica de obrigação fiscal, ou que tal obrigação é menor ou diversa da pretendida.

Em caso de dúvidas às vezes pode ocorrer que para não ficar em posição de responsabilidade, especialmente no tocante aos tributos indiretos, em que é debitado o imposto pago, pode ir a juízo para obter certeza conclusiva, isto é com efeito de coisa julgada.

Em geral o autor ao propor, mesmo uma ação declaratória, já entra com seu pedido sustentando um determinado sentido, entretanto, poderá também apenas submeter à apreciação do juiz a dúvida para que declare o direito.

Antes de chegar a questão ao judiciário poderá o contribuinte, por meio da ação declaratória, obter um verdadeiro prejulgado no tocante à relação anteriormente duvidosa, como se presumir com as garantias da coisa julgada contra eventual pretensão, mesmo em juízo, conforme o CPC: "Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido."

Portanto a ação declaratória pode ser utilizada pelo contribuinte, visando obter a certeza perante Judiciário, que terá eficácia de coisa julgada.

3.2.5 Ação de Consignação em Pagamento

O sujeito passivo da obrigação tributária tem também direito quanto à ação de consignação em pagamento, nos casos que rege o art. 164 do CTN:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao Pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Ao propor esta ação, o autor deve-se sempre especificar seu fundamento, e requerer a citação da Fazenda Pública, para que compareça no lugar, hora e dia marcado pelo juiz para receber, e caso esta não compareça terá o prazo de 40 dias para contestar a ação e o autor deverá proceder o depósito judicial.

3.2.6 Ação Civil Pública

A ação civil pública (art.129,III,CF) teve a disciplina ampliada pelo Código do consumidor (lei 8.078, de 11.9.90) e se classifica entre as ações coletivas (class action do direito Americano), destinando-se à proteção dos direitos difusos.

Esta ação toma forma na seara tributária de acordo com o art.81 da lei 8.078/90, para a proteção : a) dos interesses ou direitos coletivos, assim entendidos os transindividuais de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de contribuintes ; b) dos interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum, como seja as lesões causadas pela exigência de tributos inconstitucionais. A sentença, se julgada precedente a ação, produzirá efeitos erga omnes ultra partes.

4- CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo asseverado, sendo pesquisados os princípios que permeiam o meio processual tributário, bem como a instrumentalização do mesmo na figura das espécies de ações tributárias verifica-se as possibilidades jurídicas da atuação judiciária do fisco e dos contribuintes em relação a matéria tributária, com a verificação dos desdobramentos práticos de cada um dos procedimentos atinentes ao asilo jurisdicional cabível.

Sendo inexorável a aplicabilidade plena dos princípios para que sejam garantidos os Direitos dos contribuintes, bem como a legitimação do ente estatal que visa defender seus interesses, sendo necessária a averiguação da incidência dos pressupostos principiológicos para que não existam mazelas ou impropriedades no tocante ao processo tributário.

Trata-se de uma relação intrínseca dos princípios tributários com as raízes principiológicas do processo civil, culminando com um elo de coesão normativa entre ambos, visando otimizar e tornar viável todos os procedimentos e processos relativos a matéria tributária.

Por derradeiro conclui-se que os princípios tributários são axiomas cogentes da formação do processo tributário, sendo as premissas de validade e de eficácia das ações tributárias, estas que se edificam na medida em que a situação fática se dispõe e se adequa a previsão normativa preexistente, formando assim um conjunto uniforme que é erigido para garantia dos Direitos dos entes estatais e dos contribuintes.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 24. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ROTENBURG, Walter Claudius. **Princípios Constitucionais**. Segunda tiragem. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 22ª ed. Rio de Janeiro, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 14ª ed. Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. Saraiva, 2013.