

## EFEITOS PROSPECTIVOS DA AÇÃO DECLARATÓRIA TRIBUTÁRIA

Gustavo de Magalhães Pinto Lopes Cançado

### RESUMO

A sociedade brasileira requer cada vez mais mecanismos de solução de controvérsia ágeis e eficientes, a conferir-lhe o exercício do vasto leque de direitos conferidos pela Constituição e pelas demais normas do arcabouço legal pátrio, em tempo razoável e com a maior amplitude possível, independentemente do tipo de ação manejada pelo demandante. Mais especificamente no âmbito do direito tributário, juristas vêm defendendo os denominados efeitos prospectivos da ação declaratória a fatos geradores futuros, desde que a sentença assim defina, observados alguns requisitos fáticos e jurídicos. De fato, não é razoável que uma sentença declaratória no âmbito tributário contemple apenas um fato gerador pretérito, determinado, sobretudo, se levarmos em conta que um processo dessa natureza pode durar dez, quinze e até vinte anos, dado o volume de ações e o número de recursos cabíveis no processo civil. Esse desiderato cumpre a decisão da ação declaratória quer seja positiva ou negativa que possua efeitos prospectivos caso sejam preservados os requisitos (i) *temporal ou da não limitação do fato gerador do tributo*, (ii) *da manutenção da mesma hipótese fática e jurídica* e (iii) *da especificação subjetiva* para os casos em que o contribuinte tenha mais de um estabelecimento.

**Palavras-Chave:** Ação Declaratória Tributária. Efeitos Prospectivos.

### 1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais em que se reclama por um poder judiciário célere, pela simplificação do processo civil e, por fim, pela prevalência das garantias e princípios constitucionais a exemplo da garantia da brevidade, dos princípios da duração razoável do processo e o da efetividade do processo, revela-se de suma importância conferir aos operadores do direito, meios e normas processuais aptos a dar guarida a esses anseios. O presente artigo visa a abordar assunto relevante para a seara de direito tributário, qual seja, a extensão dos efeitos da sentença declaratória a fatos geradores futuros, atendidos certos requisitos fáticos e jurídicos, passando por um tema que se revela bastante discutível nos dias atuais, indagação acerca da força executória da sentença declaratória, após a edição do artigo 515, I do novo Código de Processo Civil<sup>1</sup>.

### 2 OBJETIVO

É matéria polêmica a aplicabilidade da sentença declaratória a fatos geradores futuros, bem como há, atualmente, controvérsia no poder de se revestir de exequibilidade a sentença declaratória, malgrado os esforços da doutrina processual e tributária. Assim, se um dado contribuinte ingressa com uma ação declaratória positiva para lhe conferir certeza para a tomada de créditos de ICMS em relação a algum insumo de produção, haverá quem entenda que essa sentença, se confirmada a sua pretensão, apenas valerá para os fatos geradores especificados na inicial. Outros, todavia, entendem que, se observados alguns requisitos, essa decisão será válida também para os fatos geradores futuros. No que tange ao aspecto da exequibilidade dessa decisão, há quem entenda que, para ser cumprida pela Fazenda, esse contribuinte terá que intentar uma outra ação condenatória. Outros dirão que não será necessária qualquer ação condenatória, uma vez que já há margem na legislação processual em vigor para proceder desde já ao cumprimento da sentença declaratória.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 20 maio 2016.

### 3 DA AÇÃO DECLARATÓRIA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

A ação declaratória em matéria tributária visa a que seja reconhecida judicialmente a existência (positiva) ou inexistência (negativa) de um vínculo obrigacional para com a Fazenda Pública com o objetivo de afastar dúvida ou incerteza em alguma relação tributária, bem como conferir ao contribuinte segurança jurídica através da coisa julgada.

#### 3.1 DA AÇÃO DECLARATÓRIA POSITIVA TRIBUTÁRIA

O contribuinte pode manejar uma ação declaratória positiva quando há alguma incerteza ou dúvida oriunda da norma tributária a ele vinculada e pretende que essa incerteza seja sanada pelo judiciário. A título exemplificativo, pode-se citar um contribuinte que tem dúvida se tem ou não direito de crédito de Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), pelo regime não cumulativo, dos gastos de transporte necessários para fornecer algum bem produzido ao consumidor. Ele poderá ingressar com uma ação declaratória positiva para que o Judiciário lhe garanta, previamente, esse direito, conferindo-lhe a segurança jurídica necessária para que ele se credite dessas rubricas. Essa ação guarda o risco de a sentença ser desfavorável ao contribuinte. Por isso é que, via de regra, para que haja a utilização desse tipo de ação, a fundamentação técnica, acompanhada ou não de precedentes dos tribunais, deve ser bastante robusta, a fim de que o provimento seja favorável ao contribuinte. Isso ocorre em razão do denominado efeito dúplice da ação declaratória, haja vista que, se o resultado for favorável ao contribuinte, a Fazenda nada poderá obstar o seu direito declarado e, se desfavorável a ele, não poderá mais discutir, negar ou desprezar aquela decisão judicial que lhe foi contrária, sob pena de atuação fiscal.

#### 3.2 DA AÇÃO DECLARATÓRIA NEGATIVA TRIBUTÁRIA

A ação declaratória negativa de débito fiscal tem por finalidade o reconhecimento da inexistência de vínculo tributário em virtude de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma tributária. Seria a hipótese de um contribuinte entender que a cobrança de Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) pelo município fere a lei complementar nacional que realiza o regramento desse imposto. Nesta sorte, o contribuinte ingressa com uma ação declaratória para que o juiz declare não haver de fato a exação municipal, uma vez que a lei desse município fere a lei complementar nacional.

A ação declaratória de débito fiscal se divorcia da ação anulatória uma vez que essa é desconstitutiva de lançamento tributário que tem presunção de legalidade, legitimidade e constitucionalidade. Por sua vez, a ação declaratória visa a solucionar uma controvérsia, uma dúvida acerca da existência ou não de uma relação jurídica, uma declaração judicial com força de coisa julgada e, para muitos, com força também executiva, como veremos mais à frente.

A ação anulatória de débito fiscal tem como objetivo a anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído, sendo a sua eficácia constitutiva negativa. Ao passo que a ação declaratória negativa de débito fiscal tem por escopo declarar uma relação jurídica tributária, como inexistente.

Nesta sorte, é de se ressaltar que não se pode ajuizar uma ação declaratória negativa de débito fiscal, em tese, de inexistência ou existência de relação jurídica. Necessário se faz que o autor aponte na inicial os fatos concretos que pretende ver resolvidos com a ação.

Nesse sentido, vale citar o seguinte precedente do Tribunal de Justiça de Minas Gerais,

**APELAÇÃO CÍVEL** Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

Ação Declaratória - Interpretação de tese jurídica e questão de direito. Conflito entre Estados Federados. "Guerra fiscal" - Pedido juridicamente impossível - Extinção do processo sem julgamento do mérito. Art. 4º do CPC tem por objeto a declaração da existência ou inexistência de relação jurídica, bem como da falsidade ou autenticidade de documento, não se prestando a declarar mero fato jurídico - Apelação Cível nº 1.0024.08.219190-9/001. Apelante: Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais. - Apelado: Estado e Minas Gerais e litisconsorte o Estado da Bahia. <sup>2</sup>

### 3.3 DA EFICÁCIA DA DECISÃO DECLARATÓRIA TRIBUTÁRIA

A eficácia da sentença declaratória tributária não é um tema pacífico no direito processual pátrio atual. Muito pelo contrário, é um tema que tem despertado dúvidas e entendimentos díspares.

Há juristas que entendem que a sentença declaratória tributária positiva opera efeitos concretos para o contribuinte e para a Fazenda Pública independentemente de qualquer outra condição para ser implementada, vez que, nessa modalidade de ação, o que se pretende é que o Estado-Juiz reconheça o direito do contribuinte a, por exemplo, considerar como crédito tributário, em sua escrita fiscal, certa rubrica prevista em lei, mas que há incerteza na interpretação legal. De maneira que essa sentença trará por si mesma um direito subjetivo do autor e uma obrigação à Fazenda Pública de que ele, contribuinte, pode utilizar esse crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou PIS e COFINS, sendo despicienda a necessidade de ingressar com ação condenatória.

Mas há outros que, ainda assim, entendem que seria necessária a interposição de futura ação condenatória para que a sentença declaratória seja impositiva contra a fazenda pública.

Em relação à sentença declaratória negativa, a mesma controvérsia reside na doutrina nacional. Alguns doutrinadores sustentam ser imprescindível o manejo de ação condenatória posterior. Outros defendem ser a ação condenatória absolutamente desnecessária.

Quando tratarmos no item 5 sobre o cumprimento da decisão declaratória, serão abordadas as correntes doutrinárias atuais sobre esse tema.

### 3.4 DO INTERESSE DE AGIR NA AÇÃO DECLARATÓRIA TRIBUTÁRIA

A ação declaratória tributária não pode ter por objeto o reconhecimento da existência ou inexistência de mero fato, como tem sido agasalhado pela doutrina e jurisprudência. Para que a ação não seja extinta sem julgamento do mérito, é necessário que haja um fato jurídico tributário e tipificado na norma tributária a revelar uma obrigação tributária, como permissivo da ação.

Do mesmo modo, não há como ingressar com ação declaratória tributária quando se está por discutir lei em tese, quando se refira a uma consulta hipotética ao Judiciário sobre a interpretação de direito em tese; em outras palavras, sem que haja fatos concretos vinculados à obrigação tributária.

James Marins<sup>3</sup> leciona que o interesse de agir na ação declaratória positiva tributária consiste na necessidade da declaração de existência de relação jurídica sobre a qual há incerteza, e que é

<sup>2</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação cível nº 1.0024.08.219190-9/001**. Apelante: Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais. Apelado: Estado de Minas Gerais. Relator: Desembargador Kildare Carvalho. Belo Horizonte, 7 de março de 2013. Disponível em: <<http://bd.tjmg.jus.br/jspui/bitstream/tjmg/858/3/0204-TJ-JC-047.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

<sup>3</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

descrita na inicial para que seja declarada como existente. Em outras palavras, descreve-se e comprova-se a situação jurídica (fato e suas consequências) que se pretende ver declarada como certa, de maneira que a dúvida seja afastada. Já na ação declaratória negativa não há a afirmação da relação jurídica, e sim apenas a descrição ideal do que se quer seja declarado como inexistente, visando à certeza de que não há obrigação tributária a ser cumprida, de que, no caso concreto, o contribuinte não está obrigado a pagar certo tributo.

#### 4 DOS EFEITOS “PROSPECTIVOS” DA DECISÃO DECLARATÓRIA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO.

A ação declaratória, por ser tão pouco debatida, por natural, guarda incertezas quanto aos efeitos da sua decisão.

O iminente jurista Hugo de Brito Machado Segundo aduz que “nas ações condenatórias se o que transita em julgado é o dispositivo, e não os seus fundamentos, o contribuinte não estaria livre de ver contra si efetuados outros lançamentos semelhantes no futuro”.<sup>4</sup>

O mesmo jurista advoga, entretanto, que a ação declaratória guarda como peculiaridade o fato de o que se requer é a própria declaração que será veiculada no dispositivo da sentença. Nesta sorte, a coisa julgada vinculará, também, os fatos geradores futuros. Daí a necessária imersão nesse instituto, na intenção de se estabelecer com segurança se há requisitos mínimos para que a decisão da ação declaratória opere efeitos prospectivos.

No caso das ações declaratórias tributárias, o que se busca na decisão judicial é a certificação da certeza jurídica tanto na ação positiva como na negativa. Independentemente da natureza da ação, fato é que o dispositivo da sentença é que faz coisa julgada, haja vista o artigo 504 do novo Código de Processo Civil<sup>5</sup>. Isso posto, passemos a analisar quais os requisitos para que a decisão declaratória venha a atingir fatos geradores tributários futuros.

O primeiro requisito para que a decisão declaratória opere efeitos prospectivos, em outras palavras, cujos efeitos da coisa julgada se estenderão a fatos geradores tributários futuros, é o *temporal ou da não limitação do fato gerador do tributo*.

Se o contribuinte fizer um pedido, numa ação declaratória, limitando-o a uma determinada competência tributária, por óbvio, essa decisão apenas valerá para essa competência tributária, sendo certo que o dispositivo dessa decisão declarará isso. De modo que, se a ação declaratória, que visa a certificar, conferir certeza a uma relação jurídica positiva ou negativa, for limitada a competências específicas de certo tributo, efeito automático é de que a coisa julgada se limitará a essas competências.

É por isso que o advogado que fizer a inicial, para não prejudicar a parte autora, jamais deve limitar o pedido da ação declaratória, elaborando a inicial e o pedido sem delimitar quais os fatos geradores se pretende que o juiz resolva a dúvida sobre a certeza da obrigação jurídica.

Deve-se tão somente pedir ao juiz para que ele confira certeza jurídica à dúvida existente sobre a certeza do direito de crédito ou sobre a inexistência de obrigação tributária.

Outro requisito para que a decisão declaratória produza efeitos prospectivos é o *da manutenção da mesma hipótese fática e jurídica* objeto da ação declaratória. Isso quer dizer que, se a parte tem

---

<sup>4</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 412.

<sup>5</sup> BRASIL, 2015.

uma decisão judicial declaratória que lhe garanta não pagar um tributo sobre um determinado fato jurídico ou hipótese de incidência, enquanto esse mesmo fato jurídico previsto na norma tributária não for retirado do mundo jurídico ou mesmo quando não houver alterações que alterem a sua substância, essa decisão declaratória terá que ser observada pela Administração Fazendária em relação aos fatos geradores futuros.

Nesta sorte, se o contribuinte, autor de uma ação declaratória positiva, obtém uma decisão favorável sobre a correção da tomada de um direito de crédito presumido de IPI, essa decisão lhe dará total amparo para se creditar em relação aos créditos presumidos que venha a usufruir no futuro, desde que relacionados ao mesmo evento, não tenha havido alteração da lei, mesmo objeto da ação declaratória, de modo que a eficácia dessa decisão prevalecerá enquanto perdurar o quadro normativo e fático da decisão.

Outro requisito é o que podemos denominar de *especificação subjetiva*. Para que a decisão declaratória opere efeitos para todos os estabelecimentos do contribuinte, caso possua mais de um, por natural, matriz e filiais, faz-se necessário que a parte aponte na petição todos os estabelecimentos que o Autor pretende seja estendida a decisão. Esse requisito pode ser extraído de recente julgado do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.537.737-GO<sup>6</sup>, no qual uma decisão que declara ilegal ou inconstitucional a exigência de um tributo somente pode ser estendida às filiais da pessoa jurídica mediante o cumprimento de dois requisitos:

- (i) que a decisão judicial não seja proferida sobre fato gerador específico e individualizado (por exemplo: um auto de infração de um dos estabelecimentos do contribuinte), mas sim, sobre a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de um tributo por si só e;
- (ii) que haja expresse pedido na petição inicial, descrevendo-se minuciosamente as filiais para as quais se requer a extensão dos efeitos do pedido.

É de se ressaltar que essa decisão enseja cautela por parte dos contribuintes que queiram ingressar em juízo atacando a legalidade ou a constitucionalidade de um tributo, sem uma autuação fiscal específica, e que procurem, dessa forma, afastar a exação tributária para todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, haja vista que, no pedido, o contribuinte deve registrar na inicial todos os estabelecimentos que possui para que a decisão seja válida a todos. Do contrário, a decisão que lhe for favorável se limitará ao estabelecimento constante da inicial.

Essa decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) rompe com eventual entendimento de que basta, na inicial, considerar na qualificação a matriz da pessoa jurídica para que, automaticamente, todas as filiais passem a usufruir a decisão judicial que foi obtida pela matriz. Daí o zelo necessário que o contribuinte precisa ter para que sejam incluídos na inicial da ação declaratória todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, caso queira que os efeitos da decisão tributária favorável atinjam fatos geradores futuros atinentes a todos os estabelecimentos do contribuinte.

No caso de ingresso em juízo para discussão de um auto de lançamento, requisito já tratado acima, que é o da especificação do fato gerador, os efeitos da decisão, inclusive de eventual liminar para suspensão de exigibilidade do crédito tributário, só se estendem ao débito impugnado, sendo, nesses casos, segundo o STJ nessa mesma decisão, impossível a extensão dos efeitos para outros estabelecimentos.

Daí o cuidado que se tem que ter ao interpor a ação declaratória que vise a refutar uma exação, haja vista que a decisão poderá ou não, dependendo dos requisitos ora declinados, operar efeitos

<sup>6</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1.537.737-GO (2015/0061723-3). Recorrente: Nova Pontocom Comércio Eletrônico S.A. e filiais. Recorrido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 27 de março

prospectivos a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica e a outros fatos geradores tributários futuros.

Outro tema tormentoso concernente aos efeitos prospectivos da decisão declaratória diz respeito à alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) que se revela contrária àquela que foi transitada em julgado por meio de uma ação declaratória seja positiva ou negativa.

Tomando por empréstimo o exemplo anterior, imagine-se que o autor de uma ação declaratória obtém uma decisão judicial que lhe permite deixar de pagar uma dada contribuição social em razão de sua inconstitucionalidade. Posteriormente o STF em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade confere à Fazenda Nacional ganho de causa, declarando esse tributo constitucional, o autor da ação declaratória poderá se valer da coisa soberanamente julgada para nunca mais pagar a tributo?

Se de outro lado um contribuinte que tenha ingressado com uma ação declaratória para lhe conferir certeza no tocante à inconstitucionalidade de um tributo perde a demanda, já com o trânsito em julgado, já ultrapassado o prazo da ação rescisória e, mais tarde o STF decide diferentemente e confere a inconstitucionalidade daquele tributo. Esse contribuinte não poderá se valer dessa decisão posterior do STF?

Hugo de Brito Machado Segundo pondera que, se a sentença transitada em julgado soberanamente resolveu questão de fato específico, em relação a fatos geradores específicos e anteriores à decisão do STF, a alteração de entendimento da decisão anterior com a nova que for contrária ou a favor do contribuinte, não poderá ser afetada.

Todavia, se se tratarem de relações jurídicas continuativas, a posterior alteração jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal ou mesmo do STF, poderá repercutir na coisa julgada anterior, fazendo cessar a produção de efeitos futuros nas relações continuadas, uma vez que o respeito incondicional à coisa julgada causaria lesões mais graves à isonomia.

Segundo esse jurista, caso se trate de decisão do STF em sede de controle concentrado, basta a publicação da decisão na imprensa oficial para que cessem os efeitos futuros da coisa julgada, devendo o contribuinte que por ela estava amparado voltar a recolher o tributo correspondente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir dessa data.

Essa mesma conclusão vale para as decisões do STF em sede de controle difuso, acompanhadas com a edição de resolução do Senado Federal suspendendo a vigência de determinada norma declarada inconstitucional.

Mas se se trata de mera alteração de jurisprudência em controle difuso seja do STF ou do STJ será imprescindível que a parte interessada promova a ação de revisão da coisa julgada, nos termos do artigo 471, I do CPC/73<sup>7</sup>, previsão agora contida no artigo 505, I do novo Código de Processo Civil<sup>8</sup>.

Finaliza dizendo que, ainda que essa alteração jurisprudencial dispensasse a ação de revisão da coisa julgada, ainda assim, para que a coisa julgada anterior passasse a não mais fazer efeito, a Fazenda Pública deveria notificar o contribuinte acerca da alteração de posicionamento jurídico em

---

de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1431744&num\\_registro=201500617233&data=20150901&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1431744&num_registro=201500617233&data=20150901&formato=PDF)>. Acesso em: 12 abr. 2016.

<sup>7</sup> BRASIL. Casa Civil. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF, 1973. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm)>. Acesso em: 03 maio 2016.

<sup>8</sup> Id. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 20 maio 2016



face da nova jurisprudência, em observância ao artigo 146 do Código Tributário Nacional<sup>9</sup> (CTN), para que apenas após essa notificação o tributo possa ser exigido novamente<sup>10</sup>

Nesse contexto, e em resposta às duas indagações citadas acima, se o contribuinte ingressa com uma ação declaratória positiva ou negativa e obtém uma decisão judicial que lhe confira o não pagamento de algum tributo ou o direito de crédito de algum tributo e, desde que preenchidos os requisitos indicados nesse trabalho para que haja os efeitos prospectivos da decisão, se, posteriormente, sobrevier decisão do STF contrária, em sede de controle concentrado, a partir da publicação da decisão do STF, o contribuinte já não poderia mais se valer da decisão que lhe era favorável. Se em controle difuso, sem resolução do Senado, a Fazenda Pública deveria ingressar com a ação revisional e somente após o trânsito em julgado dessa, é que o contribuinte passaria a não mais contar com a decisão que lhe era favorável.

Desse modo, no primeiro exemplo dado, aquele contribuinte que tinha uma decisão que lhe garantia não mais pagar uma contribuição social, sobrevivendo decisão do STF em controle concentrado ele passaria a ser obrigado a pagar novamente essa contribuição. De outro modo, aquele contribuinte que tinha uma decisão declaratória desfavorável que lhe obrigava a pagar o Imposto sobre Serviços (ISS) sobre a locação de bens móveis, a partir da decisão do STF, passaria a ter o direito de não pagar mais o ISS incidente sobre a locação de bens móveis.

Nada obstante, o novo Código de Processo Civil conferiu alterações importantes no tocante ao tema da inexigibilidade de título executivo judicial, rompendo até mesmo com o entendimento do STF, nas hipóteses de decisão superveniente proferida por esse Tribunal em sede de controle concentrado ou difuso. Com a vigência do novo CPC, o título judicial que contrariar decisão do STF poderá ser tido como inexigível, mediante impugnação do executado, nos termos do artigo 525, III, §12 ao §15<sup>11</sup>.

Em outras palavras, se houver uma decisão judicial fundada em lei ou ato normativo tido como inconstitucional ou aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo tido como incompatível pelo Supremo, caberá ao executado proceder à impugnação da decisão judicial. Nesse caso, poderá haver a modulação dos efeitos da decisão pelo STF. Essa decisão do STF que declara a inconstitucionalidade deve ser anterior ao trânsito em julgado da decisão exequenda. Contudo, se essa decisão do STF for posterior à decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal e não do trânsito em julgado da decisão que será objeto da ação rescisória.

De sorte que, pelo novo CPC, aquele contribuinte que tinha uma decisão declaratória que lhe garantia o não recolhimento de uma contribuição social conforme a interpretação de uma lei e, essa lei, é tida como incompatível com a Constituição pelo STF, será esse o rito estabelecido pelo novo CPC que a Fazenda deverá observar para que seja suprimido o direito de não pagar o tributo que o contribuinte possuía.

Portanto, se a decisão do STF for anterior ao trânsito em julgado da decisão exequenda, a Fazenda deverá impugnar o título que conferiu ao contribuinte o não pagamento da contribuição social. Caso a decisão do STF seja posterior ao trânsito da decisão exequenda, terá a Fazenda Pública dois anos de prazo, contados da decisão do STF, para propor a ação rescisória. O STF vinha decidindo que a contagem do prazo de dois anos seria do trânsito em julgado da decisão exequenda.

<sup>9</sup> Id. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 03 maio 2016.

<sup>10</sup> MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 423.

<sup>11</sup> BRASIL, 2015.

Assim, pelo novo CPC, diferentemente da doutrina pré-citada, ultrapassado o prazo de dois anos da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade ou a incompatibilidade da lei ou ato normativo à Constituição, o contribuinte que tinha uma decisão declaratória que lhe garantia o não recolhimento da contribuição social, continuará a não pagar ao tributo, por mais anti-isonômica que seja essa situação.

Percebe-se, portanto, o quão desafiador será o papel dos juristas e da própria jurisprudência dos Tribunais, sobretudo a do STF, com a edição do novo CPC.

Parece-me que, diferentemente da doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, mesmo as decisões judiciais declaratórias que carregam efeitos prospectivos ou repercutem em relações obrigacionais tributárias continuativas, devem também passar pelo crivo da prescritibilidade, haja vista que, se assim não fosse, essas decisões poderiam ser sempre discutidas e afastadas a qualquer tempo. Não haveria mais coisa soberanamente julgada, colocando em risco o primado da segurança jurídica.

Dizer-se que uma decisão soberanamente julgada numa relação tributária continuativa pode vir a ser rompida a qualquer tempo após a publicação de um acórdão do STF em regime concentrado, de modo a dar primazia ao princípio da isonomia entre contribuintes não me parece o melhor entendimento sobre o tema.

Se um contribuinte tem uma decisão declaratória tributária não mais passível de ação rescisória, que lhe permite deixar de pagar um tributo, o fato de haver uma decisão judicial do STF posterior, implicará sim numa diferenciação com outro contribuinte que recolhe o tributo, mas, efetivamente, assim como no campo do planejamento tributário, as empresas de modo geral, sempre buscam ferramentas legítimas de pagar menos tributo e se tornar mais competitivas no mercado cada vez mais acirrado.

O fato de haver um contribuinte que paga o tributo e outro não, isso por si só não pode impactar no direito legítimo deste de se valer de uma decisão judicial transitada em julgado definitivamente. Muito pelo contrário, é inerente hoje a busca de medidas, repita-se, sobretudo judiciais, para que a sociedade empresária possa ser competitiva. De maneira que dar relevo à isonomia em detrimento da segurança jurídica não me parece razoável. O novo Código de Processo Civil, sob o meu ponto de vista, está mais consentâneo com esse entendimento, sem sombra de dúvida.

Diferente é a situação em que o contribuinte tinha uma ação declaratória tributária positiva que lhe foi desfavorável. Tomando por empréstimo o exemplo em que houve o ingresso de uma ação declaratória, cujo pedido era deixar de recolher o ISS sobre locação de bens móveis e essa decisão foi desfavorável, havendo o trânsito em julgado sem possibilidade de ação rescisória.

Tempos depois o STF declara que é inconstitucional essa incidência e por resolução do Senado essa hipótese de incidência é retirada da lei. É evidente que esse contribuinte não mais pagará o ISS sobre locação de bens móveis a partir da retirada desse dispositivo da lei, mesmo havendo uma decisão declaratória desfavorável anteriormente, uma vez que esse fato gerador foi retirado do mundo jurídico.

Por derradeiro, vale citar a doutrina do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>12</sup> ao permitir a possibilidade da ação rescisória apenas nos casos em que a decisão tributária for anterior à declaração de *inconstitucionalidade* pela Corte e entendendo pela impossibilidade da ação

---

<sup>12</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.



rescisória que visa a fulminar as decisões anteriores ao reconhecimento da *constitucionalidade* da lei pelo STF, apegando-se à literalidade da Súmula nº 343 do STF no sentido de que “não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em

texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”<sup>13</sup>

O Pretório Excelso tem decidido que a Súmula nº 343<sup>14</sup> não pode ser invocada para rescindir o acórdão rescindendo que aplicou a lei tida como inconstitucional, vez que lei inconstitucional não gera direito ou produz efeito. Ao contrário sensu, quando o Supremo declara uma lei constitucional, a Súmula em questão deve necessariamente ser observada.<sup>15</sup>

O entendimento mais recente do Supremo é nesse sentido da relativização da coisa julgada, quando se trata de afastar a coisa julgada em razão de decisão superveniente desse Tribunal que declara inconstitucional alguma norma, ao não agasalhar a Súmula nº 343<sup>16</sup>. Mas, de fato, o raciocínio a *contrario sensu* da doutrina do Professor Sacha Calmon é bastante razoável. De modo que, se o contribuinte tem uma decisão que lhe garantiu não pagar certo tributo, tido como inconstitucional pelo Tribunal Estadual ou Regional da origem da demanda, mas ainda passível de rescisória, pretérita à decisão do STF transitada em julgado que a declarou constitucional, não me parece também nesse caso, ser possível o afastamento da Súmula nº 343<sup>17</sup>, eis que a declaração do Supremo fora de constitucionalidade e não de inconstitucionalidade, até mesmo em observância ao princípio da segurança jurídica, essencial em um estado democrático de direito.

Muito recentemente, o STF reconheceu a existência de repercussão geral acerca do limite da coisa julgada em matéria tributária, na hipótese de o contribuinte ter a seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inconstitucionalidade de tributo que, posteriormente, é declarado constitucional pelo Tribunal. Tratam-se dos Recursos Especiais 955.227<sup>18</sup> e 949.297<sup>19</sup>.

A expectativa dos operadores do direito é no sentido de que dois temas de enorme relevância sejam apreciados quando do julgamento desses recursos em regime de repercussão geral: (i) a vigência da aplicabilidade da Súmula 239<sup>20</sup> da corte, no sentido de que a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores e, (ii) possibilidade da relativização da coisa julgada, em razão de decisão posterior oposta do Tribunal.

Com efeito, não há dúvida de que esses dois temas perpassaram no campo dos princípios da segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade, isonomia e outros afins e caberá ao Supremo

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 343**. Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. Brasília, DF, 1964. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=343.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20 maio 2016.

<sup>14</sup> Ibid.

<sup>15</sup> COELHO, 2007.

<sup>16</sup> BRASIL, op. cit.

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 955.227-RS** (2007/0119414-6). Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Adriano Chites. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Brasília, DF, 29 de outubro de 2007. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=725142&num\\_registro=200701194146&data=20071029&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=725142&num_registro=200701194146&data=20071029&formato=PDF)>. Acesso em: 27 jun. 2016.

<sup>19</sup> Id. **Recurso especial nº 949.297-CE** (2007/0101743-7). Recorrente: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). Recorrido: Engeplan Engenharia Comércio e Representações Ltda. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 21 de agosto de 2007. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3244833&num\\_registro=200701017437&data=20070821&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3244833&num_registro=200701017437&data=20070821&formato=PDF)>. Acesso em: 27 jun. 2016.

<sup>20</sup> Id. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 239**. O direito à adjudicação compulsória não se condiciona ao registro do compromisso de compra e venda no cartório de imóveis. Brasília, DF, 28 de junho de 2000. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2011\\_18\\_capSumula239.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2011_18_capSumula239.pdf)>. Acesso em: 01 jul. 2016.

dar primazia ao que reputar mais relevante. A mim me parece, mais relevante, conferir maior relevo ao primado da segurança jurídica, sobretudo nesse caso em que o Supremo declara constitucional posteriormente uma lei, que anteriormente fora declarada inconstitucional.

## 5 DA AÇÃO DE CUMPRIMENTO DA DECISÃO DECLARATÓRIA.

Considerando-se o exemplo citado no item anterior, caso o juiz entenda que o contribuinte, em que pese entendimento diverso da Receita Federal do Brasil, faz jus ao crédito de PIS e COFINS, o contribuinte, obrigatoriamente, deverá ingressar com uma ação condenatória para reaver aquilo que deixou de se creditar, caso a decisão dele, contribuinte, após o auto de infração, tenha sido o de parar de se creditar desses gastos para efeito de recolhimento de PIS e COFINS?

A resposta a essa indagação perpassa pela análise do artigo 475-N, I do código revogado<sup>21</sup> e do artigo 515, I do novo Código de Processo Civil<sup>22</sup>.

Pois bem, o artigo 515, I do CPC<sup>23</sup> estabelece que as decisões proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa são títulos judiciais passíveis de cumprimento.

Parte da doutrina entende que essa redação trazida pelo artigo 475-N, I do código revogado<sup>24</sup> e artigo 515, I do novo Código de Processo Civil<sup>25</sup>, positivou entendimento do Superior Tribunal de Justiça que havia afirmado ter a decisão declaratória, em havendo prestação a ser exigida, força executória. Em outras palavras, poderia o autor da ação declaratória, sem a necessidade de interpor outra ação de natureza condenatória, fazer cumprir a decisão declaratória, nos casos em que a Fazenda não cumpre a sua obrigação de não autuar o autor da ação declaratória.

Nessa linha de inteligência Carreira Alvim, Didier Júnior, Assumpção Neves e Theodoro Junior, respectivamente,

A alteração do inciso I do art. 475-N se fez necessária porque, recentemente, a jurisprudência tem atribuído “eficácia executiva à *sentença declaratória* que traz definição integral da norma jurídica individualizada”, como por exemplo, a que para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo. Tal sentença, apesar de declaratória, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada, constituindo título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido (REsp. Nº 558.202-PR).<sup>26</sup>

De fato, se uma decisão judicial reconhece a existência de um direito a prestação já exercitável (definição completa da norma jurídica individualizada), em nada ela se distingue de uma sentença condenatória, em que isso também acontece. A sentença declaratória proferida com base no artigo 4º, parágrafo único, CPC, tem força executiva, independentemente do ajuizamento de outro processo de conhecimento, de natureza “condenatória”.<sup>27</sup>

<sup>21</sup> BRASIL, 1973.

<sup>22</sup> Id., 2015.

<sup>23</sup> Ibid.

<sup>24</sup> Id., 1973.

<sup>25</sup> Id., 2015.

<sup>26</sup> ALVIM, José Eduardo Carreira. *Alterações do Código de Processo Civil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 176.

<sup>27</sup> DIDIER JUNIOR, Fred. *Curso de Processo Civil*. 2. ed. Bahia: Juspodivm, 2013. p. 260.

Entendo que, excepcionalmente, a sentença meramente declaratória poderá servir como título à execução, como na hipótese amplamente consagrada no STJ de sentença meramente declaratória proferida em demanda movida pelo contribuinte contra o fisco.<sup>28</sup>

De fato, se nosso direito processual positivo caminhou para a outorga de forma de título executivo a todo e qualquer documento particular em que se retrate obrigação líquida, certa e exigível, porque não se reconhecer igual autoridade à sentença declaratória?

Esta modalidade de sentença, mais do que qualquer instrumento particular, tem a incontestada autoridade para acertar e positivar a existência de obrigação líquida, certa e exigível. Seria pura perda de tempo exigir, em prejuízo das partes e da própria justiça, a abertura de um procedimento condenatório em tais circunstâncias.<sup>29</sup>

Lado outro, há quem entenda que a ação declaratória não pode, de modo algum, amparar qualquer forma de cumprimento da ação, desconsiderando, por completo, a jurisprudência do STJ e essa interpretação que tem se dado em relação aos artigos 475-N e 515, I do CPC.

Nesses termos Luiz Rodrigues Wambier ao afirmar que:

A possibilidade de que sentença proferida em razão de pedido de declaração lastreie execução se dá quando, apesar de decorrer pedido declaratório, a sentença é essencialmente condenatória, como exceção ao princípio da congruência, previsto no art. 460 do CPC, e não em razão da regra do art. 475, N, I.<sup>30</sup>

Se é verdade que há eficácia executiva em diferentes espécies de decisões judiciais, é certo que se trata de eficácia executiva não preponderante ou parcial, porque ligada a aspectos periféricos - isto é, não centrais - do pedido formulado pelo autor. Por exemplo: a condenação ao ressarcimento das custas processuais adiantadas pelo autor, na ação declaratória, ou a condenação ao pagamento de honorários, em ações dessa mesma índole.<sup>31</sup>

É de se notar que essa corrente doutrinária afasta a possibilidade de se manejar ação de cumprimento de decisões declaratórias.

Há ainda uma terceira corrente, capitaneada pelo Ministro Zavascki e Didier Júnior<sup>32</sup>, entendendo que a decisão declaratória pode, sim, ser objeto de ação de cumprimento, mesmo antes da alteração do artigo 475-N do CPC<sup>33</sup>, em razão da prevalência do princípio da economia processual e da eficácia e função do título judicial.

O entendimento do ministro à época do STJ, Teori Albino Zavascki<sup>34</sup>, é no sentido de que a interpretação restritiva dos títulos executivos judiciais segundo a qual apenas as sentenças condenatórias são passíveis de ação de cumprimento que ele considera ainda um dogma da doutrina tradicional, não mais se coaduna com o regime processual atual em que se busca a celeridade, efetividade processual e duração razoável do processo. De maneira que a alteração legislativa

<sup>28</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Curso de Processo Civil*. 7. ed. São Paulo: Método, 2015. p. 884.

<sup>29</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 13. ed. Minas Gerais: Saraiva, 2008. p. 75.

<sup>30</sup> WAMBIER, Luis Rodrigues. *Liquidação de sentença cível*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 42.

<sup>31</sup> Ibid.

<sup>32</sup> DIDIER JUNIOR, Fred. *Curso de Processo Civil*. 2. ed. Bahia: Juspodivm, 2013.

<sup>33</sup> BRASIL, 1973.

<sup>34</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial nº 1.300.213-RS (2011/0306347-0)*. Recorrente: Rio Grande Energia S/A. Recorrido: Divanildo Pelliciole. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 18 de abril de 2012.

Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1136709&num\\_registro=201103063470&data=20120418&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1136709&num_registro=201103063470&data=20120418&formato=PDF)>. Acesso em: 25 maio 2016.

trazida ao mundo jurídico com a Lei 11.232/2005<sup>35</sup>, que acresceu o artigo 475-N, I do CPC<sup>36</sup> revogado, rompeu essa visão ultrapassada de que não se pode executar a ação declaratória.

O que significa que as ações declaratórias em que haja alguma prestação a ser cumprida pelo Réu, como, por exemplo, a de não lançar determinado tributo, ou permitir o creditamento de algum tributo, possa vir a ser objeto da ação de cumprimento sem necessitar da interposição de uma outra ação condenatória, com esse intuito de evitar a exação.

Parece-me que a melhor doutrina é aquela que confere à ação declaratória a prerrogativa de ser objeto de ação de cumprimento, prescindindo, portanto, de posterior ação condenatória, nas hipóteses em que há essa possibilidade, haja vista se priorizar aquilo que sempre se deve buscar nos dias atuais, a efetividade, a duração razoável do processo e até mesmo a simplificação do processo, como absoluto instrumental da justiça.

As normas processuais não devem ser rígidas a ponto de postergar o exercício de direito já declarado pelo Judiciário, sobretudo, no caso do Brasil e dos tribunais pátrios, sobrecarregados com processos de toda ordem. Não é razoável com os jurisdicionados por duplo motivo. O primeiro porque atrasa a prestação jurisdicional, e o outro porque impossibilitar o cumprimento da ação declaratória é exigir a abertura de mais um processo de índole condenatória, com todos os gastos da máquina pública, inconcebível nos dias atuais.

O exercício intelectual do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.300.213-RS<sup>37</sup>, afirma que, na hipótese de a decisão declaratória conter juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada, há a constituição do título executivo para a ação de cumprimento visando à satisfação do direito declarado. De modo que, nas ações tributárias em que visa à certeza do direito invocado, de poder compensar, de reaver o que pagou a mais, de não ser sujeito ativo de tributo e pretender receber de volta esse numerário etc., mostra-se irrepreensível poder o contribuinte ingressar desde já com a ação de cumprimento, independentemente do manejo de ação condenatória posterior.

É de salientar que o novo Código de Processo Civil inovou ao prever que são títulos executivos judiciais as *decisões* proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar, não fazer, fazer ou de entregar coisa. Essa é a dicção prevista no artigo 515, inciso I do novo CPC<sup>38</sup>. A redação do anterior Código de Processo Civil considerava título executivo judicial apenas as sentenças. Essa alteração acabou por permitir expressamente a possibilidade de executar ou cumprir as tutelas de urgência no âmbito também da ação declaratória.

Conjugando esse artigo 515, I do novo Código de Processo Civil<sup>39</sup>, como o artigo 4<sup>40</sup> do mesmo diploma, sendo certo que o novel código deve ser interpretado na sua inteireza, percebe-se claramente que o legislador optou por dar primazia à solução do litígio em prazo razoável, de modo que continuar a sustentar a doutrina clássica e ortodoxa de que a decisão declaratória não pode ser

<sup>35</sup> Id. Casa Civil. Lei nº 11.232, de 22 de dezembro de 2005. Altera a Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, para estabelecer a fase de cumprimento das sentenças no processo de conhecimento e revogar dispositivos relativos à execução fundada em título judicial, e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11232.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11232.htm)>. Acesso em: dd mmm aaaa.

<sup>36</sup> Id., 1973.

<sup>37</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1.300.213-RS (2011/0306347-0). Recorrente: Rio Grande Energia S/A. Recorrido: Divanildo Pelliciole. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 18 de abril de 2012. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1136709&num\\_registro=201103063470&data=20120418&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1136709&num_registro=201103063470&data=20120418&formato=PDF)>. Acesso em: 25 maio 2016.

<sup>38</sup> Id., 2015.

<sup>39</sup> Ibid.

<sup>40</sup> Ibid.

objeto de ação de cumprimento e, portanto, o autor da demanda precisa, para fazer valer o seu direito, ingressar com outra ação, agora condenatória, é sem sombra de dúvida regredir no tempo, é impedir que a parte tenha prestação jurisdicional célere, é obrigar à parte a buscar, mais uma vez, o seu direito através de um outro processo condenatório, é atolar ainda mais o judiciário pátrio, sem qualquer necessidade aparente, já que burocratiza o acesso e a prestação jurisdicional.

Tomando-se por empréstimo mais uma vez o exemplo dado anteriormente, do contribuinte que busca através de uma ação declaratória, ver reconhecido pelo Judiciário, com força de coisa julgada, um direito de crédito de PIS e COFINS, haja vista que o seu regime de recolhimento dessas contribuições sociais é o não cumulativo. Se o juiz lhe garantir esse direito de se creditar numa decisão declaratória, para a doutrina tradicional, esse contribuinte não poderá valer o seu direito de imediato, haja vista que poderá apenas se creditar após ingressar com uma outra ação condenatória para apenas após essa decisão condenatória, ingressar com a ação de cumprimento. Em outras palavras, serão três ações para que apenas posteriormente o contribuinte faça jus ao seu direito de creditamento. Nada mais retrogrado e às avessas da realidade atual.

Com a edição do artigo 475, I do Código revogado<sup>41</sup>, atual 515, I do novo CPC<sup>42</sup>, pela nova ordem que esse novo código que fazer imprimir no mundo jurídico atual, e o precedente capitaneado pelo Ministro do STJ, Teori Zavaski, no Resp nº 1.300.213-RS (2011/0306347-0) o juiz hoje deve, tranquilamente, admitir a ação de cumprimento tão logo ocorra o trânsito em julgado da decisão declaratória, garantindo ao contribuinte o cumprimento da decisão, qualquer que seja a sua pretensão em relação à Fazenda Pública.

## 6 CONCLUSÕES

A ação declaratória tributária, seja positiva ou negativa, é um relevante instrumento jurídico para garantir aos contribuintes a certeza do direito, na existência de dúvida concreta acerca de uma dada obrigação ou relação jurídico-tributária.

A intenção deste artigo era o de conferir sustentação acerca da possibilidade de a decisão declaratória produzir efeitos para o futuro, atinentes a fatos geradores ainda não ocorridos, sem que haja a necessidade de o contribuinte ingressar com novas ações para se ver desobrigado de pagar o tributo.

Para tanto, restaram evidenciados os requisitos necessários para que a decisão declaratória tributária tenha efeitos *prospectivos*, contemplando, inclusive, todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, quais sejam, os requisitos (i) *temporal ou da não limitação do fato gerador do tributo*; (ii) *da manutenção da mesma hipótese fática e jurídica* e, (iii) nos casos em que se trata de contribuinte pessoa jurídica, detentora de mais de um estabelecimento, o da *especificação subjetiva*.

Destarte, pode-se concluir, com tranquilidade, que a ação declaratória tributária, além de ferramenta básica para o adequado planejamento tributário, como instrumento de competitividade e por vezes de sobrevivência da atividade econômica dos contribuintes, pode ser também indispensável para a administração da justiça, em homenagem aos primados da segurança jurídica, da efetividade do processo, já que, se bem elaborada a ação declaratória tributária, podem ser evitados outros tantos inúmeros processos singulares no Judiciário.

---

<sup>41</sup> BRASIL, 1973.

<sup>42</sup> Id., 2015.

Outra questão prática, intensamente discutida na doutrina e jurisprudência, é concernente ao alcance da decisão declaratória que tenha alguma obrigação exigível. Vimos que pelo teor o novel artigo 515, I do Código de Processo Civil<sup>43</sup>, a decisão declaratória pode, sim, ser objeto de ação de cumprimento imediato, independentemente da interposição de outra ação condenatória.

Desse modo, o contribuinte que possuir uma decisão declaratória negativa tributária poderá deixar de pagar o tributo, independentemente de posterior interposição de ação condenatória para tanto. A dinâmica do mundo atual não mais compreende a sustentação clássica, tradicional da doutrina, de que uma decisão declaratória, pela sua própria natureza, não pode conferir efeito automático de desoneração tributária. Não só pode como deve. Era essa a mensagem que me dispus a fazer, sendo certo que poderá ser útil ao meio jurídico, pelo menos a título de reflexão.

## ABSTRACT

The brasilian society requires more and more effective and efficient mecanisms of controvertial solutions, to give the exercice of the wide range of rights conferred by the constitution and by other standards of country legal framework, in a reasonable time and with the largest possible amplitude, independently of the action typy handled by demandant. More especifically in scope of tax right, lawers has been defending the denominated prospective effects of declaration action to the future generative facts, since the verdict so define, observed some fact and legal requirements. Indeed, it's not reasonable that a declaration verdict in tax scope contemplate only one past generative fact, determined, mainly, if we take into account has one process of this nature can last ten, fifteen and until twenty years, such the volume of actions and the number of clains used in the civil lawsuit. This Esse desideratum meets the decision of declaration action, positive or negative that has prospective effects if the requirements are preserved (i) *temporal or no limitation of generativa fact of tax*, (ii) *maintenace of the same fhatic and legal hypothesis* and (iii) *of subjective specification to the cases that taxpayer has more than one establishment*.

**Keywords:** Tax Declaration Action. Prospective Effects.

## REFERÊNCIAS

ALVIM, José Eduardo Carreira. **Alterações do Código de Processo Civil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF, 1973. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm)>. Acesso em: 03 maio 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 03 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Lei nº 11.232**, de 22 de dezembro de 2005. Altera a Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, para estabelecer a fase de cumprimento das sentenças no processo de conhecimento e revogar dispositivos relativos à execução fundada em título judicial, e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11232.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11232.htm)>. Acesso em: 20 maio 2016.

---

<sup>43</sup> Ibid.



\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: < [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 20 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 1.300.213-RS** (2011/0306347-0). Recorrente: Rio Grande Energia S/A. Recorrido: Divanildo Pelliciole. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 18 de abril de 2012. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1136709&num\\_registro=201103063470&data=20120418&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1136709&num_registro=201103063470&data=20120418&formato=PDF)>. Acesso em: 25 maio 2016.

\_\_\_\_\_. **Agravo regimental no Agravo de instrumento 815.532-RJ** (2006/0207524-6). Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Ângela Maria Fernandes dos Santos. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima., **DJ 23/04/2007**. p. 302. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=679311&num\\_registro=200602075246&data=20070423&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=679311&num_registro=200602075246&data=20070423&formato=PDF)>. Acesso em: 20 maio 2016.

\_\_\_\_\_. **Recurso especial nº 949.297-CE** (2007/0101743-7). Recorrente: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). Recorrido: Engeplan Engenharia Comércio e Representações Ltda. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 21 de agosto de 2007. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3244833&num\\_registro=200701017437&data=20070821&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3244833&num_registro=200701017437&data=20070821&formato=PDF)>. Acesso em 20 maio 2016.

\_\_\_\_\_. **Recurso especial nº 955.227-RS** (2007/0119414-6). Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Adriano Chites. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Brasília, DF, 29 de outubro de 2007. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=725142&num\\_registro=200701194146&data=20071029&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=725142&num_registro=200701194146&data=20071029&formato=PDF)>. Acesso em: 27 junho 2016.

\_\_\_\_\_. **Recurso especial nº 1.537.737-GO** (2015/0061723-3). Recorrente: Nova Pontocom Comércio Eletrônico S.A. e filiais. Recorrido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 27 de março de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1431744&num\\_registro=201500617233&data=20150901&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1431744&num_registro=201500617233&data=20150901&formato=PDF)>. Acesso em: 27 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 239**. O direito à adjudicação compulsória não se condiciona ao registro do compromisso de compra e venda no cartório de imóveis. Brasília, DF, 28 de junho de 2000. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj- revista-sumulas-2011\\_18\\_capSumula239.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj- revista-sumulas-2011_18_capSumula239.pdf)>. Acesso em: 01 jul. 2016.

\_\_\_\_\_. **Súmula nº 343**. Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. Brasília, DF, 1964. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=343.NUME.%20NAO%20S.F LSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação cível nº 1.0024.08.219190-9/001**. Apelante: Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais. Apelado: Estado de Minas Gerais. Relator: Desembargador Kildare Carvalho. Belo Horizonte, 7 de março de 2013. Disponível em: <<http://bd.tjmg.jus.br/jspui/bitstream/tjmg/858/3/0204-TJ-JC-047.pdf>>. Acesso em: 17 março 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DIDIER JUNIOR, Fred. **Curso de Processo Civil**. 2. ed. Bahia: Juspodivm, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Curso de Processo Civil**. 7. ed. São Paulo: Método, 2015.

THEODORO JUNIOR, Humbeto. **Curso de Direito Processual Civil**. 13. ed. Minas Gerais: Saraiva, 2008.

WAMBIER, Luis Rodrigues. **Liquidação de sentença cível**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

**Gustavo de Magalhães Pinto Lopes Caçado**

Graduação (1997) em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós Graduação (2006) em Direito de Empresa pela Fundação Getúlio Vargas. Pós Graduação (2016) em Direito com Concentração em Contencioso pelo IBMEC. JURIDICO/GG-MAT/JTRIB/CTIB-EM, Betim, MG - e-mail: [gustavoc@petrobras.com.br](mailto:gustavoc@petrobras.com.br)