

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral. Aspectos processuais

RICARDO PERLINGEIRO MENDES DA SILVA

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral, na esfera judicial, tem suscitado divergências na fase de levantamento ou conversão em renda. Nos últimos anos, a Justiça Federal foi abarrotada com milhares de ações tributárias, nas quais depósitos judiciais foram realizados para suspender a exigibilidade de exações reputadas inconstitucionais. Estima-se que bilhões de reais estejam hoje depositados judicialmente em todo o País aguardando uma solução do Judiciário. Sucede que, já em fase de execução, tem sido freqüente o questionamento do conceito da expressão *montante integral* e os efeitos da sua inobservância pelo contribuinte, seja ele vencedor, vencido ou vencedor em parte. O problema, a meu ver, deve ser situado no âmbito do Direito Processual Civil e mediante harmonia com os princípios que norteiam a tutela executiva, já que o levantamento dos depósitos ou a sua conversão em renda, na realidade, são atos que materializam o julgado cognitivo.

O depósito do montante integral é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, desde que em dinheiro (Súmula 112/STJ). Pode ser tanto na esfera administrativa, quanto judicial (PEREIRA, Milton Luiz. Recurso Especial nº 39.857-6/DF. DJU. 5.6.95). Nesta última, na maioria das vezes, a autorização para o depósito consiste em jurisdição voluntária, já que ao direito de depositar não há qualquer resistência. Apenas sobre a questão de fundo é que há lide. Daí a impropriedade da ação cautelar de depósito. Inexiste *fumus boni iuris* ou *periculum in mora* na pretensão de depósito do montante integral. Trata-se, quando muito, de jurisdição voluntária processada sob o procedimento cautelar

Ricardo Perlingeiro Mendes da Silva é Juiz Federal no Rio de Janeiro, Professor de Direito Processual Civil do Curso de Pós-Graduação em Direito (*Lato Sensu*) da Universidade Federal Fluminense, Mestre em Direito e Doutorando em Direito pela Universidade Gama Filho.

genérico (PREVITALLICAIS, Cleide. *O Processo Tributário*. São Paulo : RT, 1993. p. 237). Dessa maneira, correto é o depósito no bojo da ação cognitiva, tal como faculta o art. 38, *caput*, da Lei nº 6.830/80.

O direito de depositar o montante integral não se confunde com a medida liminar deferida em sede de mandado de segurança. Embora ambos sejam causas de suspensão da exigibilidade do tributo, possuem requisitos distintos. A autorização do depósito é ato de natureza administrativa, a concessão de liminar, ato eminentemente jurisdicional. O depósito depende dos recursos monetários, que tenha o contribuinte à sua disposição; a liminar depende do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora* do direito alegado, sendo evidente que inexistente *periculum in mora* enquanto houver disponibilidade financeira para o depósito (PARGENDLER, Ari. Recurso Especial nº 77.072/MG. *DJU*, 5.8.96).

De igual forma, inconfundível com a ação consignatória. Enquanto que o depósito é do montante integral da exação, vale dizer, o correspondente ao cobrado pela Fazenda Pública, na ação consignatória o contribuinte oferece o valor que reputa devido. Além disso, a propositura de ação de consignação em pagamento não suspende a exigibilidade do crédito tributário, embora, se definitivamente for procedente, o extinga.

Vale registrar que o depósito do montante integral só diz respeito àquelas hipóteses em que o tributo está sendo exigido por meio de cobrança direta (PARGENDLER, *RSTJ*-85/149). Quando o tributo está embutido no preço da operação ou retido na fonte pagadora, o sujeito passivo da obrigação tributária pode postular o seqüestro da quantia litigiosa, se presentes os requisitos (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*). Inadmissível, pois, o depósito de importância que esteja indisponível para o contribuinte.

A expressão *montante integral* do crédito tributário corresponde ao valor exigido pela Fazenda Pública, e não o reconhecido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Contudo, no regime do lançamento por homologação, é o contribuinte quem informa a base de cálculo, ressalvado à Administração o direito de não homologá-la, de modo que a integralidade do depósito dependerá apenas da coincidência entre os valores declarados pelo contribuinte na esfera administrativa e a alíquota correspondente com os valores constantes dos autos

processuais (BARROS, Humberto Gomes de. Recurso Especial nº 27.350-3/SP. *DJU*, 21.3.94).

Como o montante integral corresponde ao valor segundo os critérios da Fazenda Pública, deve o contribuinte atentar-se não só para o *quantum* da exação, mas também para a data-limite do seu pagamento, sob pena de se sujeitar às obrigações acessórias (multa, juros e correção monetária), tal como seria, ordinariamente, inscrito na dívida ativa.

O depósito judicial que precede a ação cognitiva tributária detém a mesma natureza do depósito feito em garantia da execução fiscal na forma do art. 9º da Lei nº 6.830/80. Daí a afirmação de que há litispendência entre a ação declaratória tributária com depósito e os embargos à execução fiscal. Nesse sentido, Ari Pargendler entende que:

“A ação ordinária de anulação de crédito tributário, desacompanhada de depósito, não impede a propositura da execução fiscal; a litispendência, todavia, se caracteriza quando a ordem cronológica das ações é inversa, porque a tutela proporcionada pela execução fiscal, aí considerados os incidentes embargos do devedor, abrange aquela visada pela ação ordinária de anulação do crédito tributário. Mal sucedida a ação ordinária de anulação do crédito fiscal, o respectivo depósito se converte em renda da Fazenda Pública (CTN, artigo 156, VI), sem necessidade da execução fiscal que, neste contexto, não cumpre função alguma; esse depósito é o mesmo de que trata o artigo 9º, § 1º, da Lei nº 6.830/80, funcionando a ação ordinária, nesse caso, como substitutivo da execução fiscal” (Recurso Especial nº 35.533/SP. *Julg.* 20.6.96).

O depósito judicial está intimamente ligado à pretensão deduzida em juízo e, via de consequência, aos limites objetivos da coisa julgada. O levantamento ou a conversão em renda terá como parâmetro os critérios fixados no julgado. Evidentemente, o que não tiver sido apreciado em sede de cognição não poderá ser suscitado na fase executiva. Dessa maneira, se a pretensão versar sobre majoração de alíquotas de Finsocial (sujeito ao regime de lançamento por homologação), e constatada a exatidão dos depósitos sobre a base de cálculo declarada em sede

administrativa, não cabe à Fazenda Pública questionar o valor da base de cálculo, mas apenas o da alíquota. Os valores depositados em juízo só podem responder por questões alheias aos autos, na hipótese de constrição judicial (penhora/arresto) em processo autônomo (cognição, execução ou cautela), observado o *due process of law*.

Justamente por consistir em processo de execução, o levantamento ou a conversão em renda só podem ser concretizados após o trânsito em julgado da decisão judicial. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência (VALADARES, Ney Magno. Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 91.2.15038-7/RJ. *DJU*, 5.5.92). Se julgado procedente o pedido, cabível o levantamento; se improcedente, a conversão; e se procedente em parte, o levantamento parcial. De toda sorte, a integralidade do valor a ser levantado, ou convertido em renda, dependerá do que estiver em discussão. Por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade da majoração das alíquotas do Finsocial, mantendo os 0,5%, ao contrário dos 2% fixados em lei, ensejará o levantamento de 75% do montante depositado e a conversão do remanescente.

Questão interessante é saber se o contribuinte tem direito ao levantamento, caso o processo seja extinto sem solução do mérito. A doutrina e legislação são omissas. A jurisprudência dissidente. Os 1º e 5º Regionais não têm admitido o levantamento sob o fundamento de que o depósito é garantia da Fazenda Pública, que fica impedida de se utilizar dos meios próprios colocados à sua disposição pela Lei nº 6.830/80, e que o contribuinte assume o risco de sua destinação (GONÇALVES, Fernando. Agravo de Instrumento nº 92.01.28734-8/DF. Julg. 8.2.93; DELGADO, José. Mandado de Segurança nº 38.705/PE. *DJU*, 16.9.94). De modo contrário, vêm decidindo os 2º e 3º Regionais (BARATA, Paulo Freitas. Apelação em Mandado de Segurança nº 95.02.10006-9/RJ. *DJU*, 3.12.96; MARTINS, Júlio César. Apelação Cível nº 93.02.19079-0/RJ. *DJU*, 14.3.95; PIMENTEL, Annamaria. Agravo Regimental em Mandado de Segurança nº 95.03.056326-7/SP. *DJU*, 30.10.95).

De fato, se a sentença não decide o mérito, não há parâmetros a percorrer para fixação dos valores a serem levantados ou convertidos em renda. Ademais, a sentença extintiva é declaratória da inexistência do direito de ação, desprovida de executoriedade (salvo quanto aos

honorários sucumbentes). Nesses casos, inexistente ainda o risco de prescrição contra a Fazenda Pública, já que, enquanto estiver litigiosa a exação, entende-se que a sua constituição não é definitiva, de modo que o prazo prescricional sequer se inicia (CTN, art. 174). O crédito pendente de discussão não pode ser cobrado, razão pela qual também não se pode cogitar de prescrição (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro : Forense, 1991. p. 525, nota de rodapé "a"; e PARGENDLER. Recurso Especial nº 53.467/SP. *DJU*, 30.9.96).

Entretanto, sabe-se que o depósito do art. 151, II, do Código Tributário Nacional detém a mesma natureza daquele disposto no art. 9º, I, da Lei nº 6.830/80, vale dizer, acautelatória. E como tal, é uma garantia da Fazenda Pública, que fica impedida de promover desde logo a execução fiscal. Se o processo vem a ser extinto sem solução do mérito é, de uma forma ou de outra, por culpa do contribuinte-autor; de modo que a Fazenda Pública não merece suportar tal ônus. E se é verdade que a sentença extintiva é desprovida de exequibilidade, é também verdade que toda sentença que declara a inexistência de obrigação tributária é inexequível no sentido técnico, mesmo porque apenas as sentenças condenatórias estão sujeitas ao processo de execução. As demais (declaratórias e constitutivas) valem por si mesmas. Mesmo assim, a inexecutibilidade dessas decisões é relativa. Qualquer sentença declaratória ou constitutiva contém uma parte exequível, que é a relativa aos honorários sucumbenciais e custas processuais. E, no caso específico das ações tributárias (declaratórias, constitutivas ou condenatórias), acrescente-se mais uma: a destinação dos depósitos judiciais realizados no decorrer da demanda.

Nesses casos, em que não há uma sentença meritória, o parâmetro a seguir para aferição da regularidade dos depósitos, por ocasião do seu levantamento ou conversão em renda, deverá atentar para os fatos deduzidos na petição inicial. É ela quem fixa os limites da lide, à qual devem estar afinados os valores depositados. De toda sorte, ainda que não seja esse o entendimento que venha a prevalecer, nada impede à Fazenda Pública que, em processo autônomo (cautela ou execução), obtenha o arresto ou a penhora dos valores depositados judicialmente. Além disso, o ajuizamento de uma ação inepta, ou com o nítido propósito de futura desistência, pretendendo

apenas retardar a cobrança do tributo, é ato que ofende a dignidade da justiça, importando em litigância de má-fé, que deve ser severamente reprimida pelo juiz.

A constatação do depósito a menor deve ter dois enfoques. Se por questão alheia à pretensão deduzida nos autos, será ônus da Fazenda Pública, em processo autônomo, ou em sede administrativa, fazer valer o seu direito. Isso porque o depósito apenas suspende a exigibilidade do crédito, não alcançando o seu procedimento de constituição (lançamento). Porém, se decorrente da inobservância dos critérios ventilados no litígio, advirão as seguintes situações: 1) se vencedor o contribuinte e o levantamento for correspondente ao total a ser depositado, nada ocorrerá; 2) se vencedor, em parte, o contribuinte, ou até mesmo vencedor, mas o levantamento devido for parcial, poderá a Fazenda Pública acrescer à sua parcela o valor que seria levantado até refletir fidedignamente o título executivo; 3) se vencido o contribuinte, estará este sujeito à execução fiscal ao inverso, vale dizer, nos próprios autos da ação cognitiva. Por outro lado, a constatação de depósito a maior possibilitará sempre ao contribuinte o levantamento da diferença.

A possibilidade de execução fiscal ao inverso decorre da idéia de que o depósito a menor, reconhecido como tal a partir de sentença cognitiva e definitiva, enseja à Fazenda Pública o direito de exigir a diferença correspondente mediante processo executivo, mesmo porque, como dito, estar-se-ia diante da materialização de um julgado cognitivo (título executivo judicial).

Para maior celeridade e transparência, o levantamento, ou a correspondente conversão em renda, deveria ser postulado por meio de petição inicial fundamentada e instruída (CPC, art. 604), observado o devido processo legal. O devedor, no caso de execução contra a Fazenda Pública, seria citado para opor embargos no prazo de 10 dias (CPC, art. 730), sob pena de levantamento dos valores ou requisição de precatório judicial referente a eventual remanescente; se contribuinte, citado para pagar em 5 dias (Lei nº 6.830/80) mediante conversão em renda dos depósitos, ou oferecer embargos à execução; sujeito, ainda, à penhora/arresto de eventual remanescente. Aqui, como já dito, a controvérsia reside unicamente em saber se os depósitos coincidem com os critérios fixados na sentença, de que depende a liquidez e certeza do título executivo. Para tanto, deve o credor

esclarecer e comprovar, mês a mês, a base de cálculo, a alíquota e o valor do respectivo depósito.

A solução de litígios carece da correta utilização dos instrumentos processuais, mormente na fase executiva e quando houver interesse da Fazenda Pública. As freqüentes dúvidas sobre o *quantum* a ser levantado nas ações tributárias com depósito devem ser dirimidas por meio de um regular processo, que garanta a ampla defesa e o contraditório (ESPÍRITO SANTO, Paulo. Agravo de Instrumento 96.02.27160-4. *DJU*, 24.12.96), ainda que isso possa aparentar atraso na prestação jurisdicional final. A segurança jurídica depende da condução correta dos meios instrumentais de realização do direito material, de modo a entregar, com precisão, o direito de cada parte, com o que mais próximos ficamos da efetivação das garantias fundamentais. Daí a necessidade de se construir doutrinariamente regras para o procedimento do levantamento e conversão em renda dos depósitos judiciais, enquanto não advier legislação específica sobre o tema.

Bibliografia

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991.
- BARATA, Paulo Freitas. Apelação em Mandado de Segurança nº 95.02.10006-9/RJ. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 3 dez. 1996. Seção 2.
- BARROS, Humberto Gomes de. Recurso Especial nº 27.350-3/SP. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 21 mar. 1994. Seção 1.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1993.
- DELGADO, José. Mandado de Segurança nº 94.05.44424-5/PE. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 16 set. 1994. Seção 2.
- FRIEDE, Roy Reis. Levantamento de depósitos judiciais e subsistência : circunstancial e temporal da Medida Cautelar de Depósito. *AJURIS*, Porto Alegre, n. 61, 1994.
- GONÇALVES, Fernando. Agravo de Instrumento nº 92.01.28734-8/DF. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 08 fev. 1993. Seção 2.
- MACHADO, Hugo de Brito. Agravo de Instrumento nº 93.05.40670-0/PE. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 10 jun. 1994. Seção 2.
- MARTINS, Júlio César. Apelação Cível em Medida Cautelar nº 93.02.19079-0/RJ. *Diário da Justiça*

- da União*, Brasília, 14 mar. 1995. Seção 2.
- NEGRÃO, Theotonio. *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*. 27. ed. São Paulo : Saraiva, 1996.
- OLIVEIRA, Juarez de. *Código Tributário Nacional*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 1993.
- PARGENDLER, Ari. Recurso Especial nº 23.947/SP. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, Brasília, v. 85, 1996.
- . Recurso Especial nº 77.072/MG. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 5 ago. 1996. Seção 1.
- . Recurso Especial nº 35.533/SP. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 20 jun. 1996. Seção 1.
- PEREIRA, Milton Luiz. Recurso Especial nº 39.857-6/DF. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 05 jun. 1995. Seção 1.
- PIMENTEL, Annamaria. Agravo Regimental em Mandado de Segurança nº 95.03.056326-7/SP. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 30 out. 1995. Seção 2.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1996.
- SANTO, Paulo. Agravo de Instrumento 96.02.27160-4/RJ. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 24 dez. 1996. Seção 2.
- TOURINHO NETO, Fernando. *Código Tributário Nacional Interpretado*. São Paulo : Saraiva, 1995.
- VALADARES, Ney Magno. Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 91.02.15038-7/RJ. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 5 maio 1992. Seção 2.

