

ANDRÉ ELALI

DEPÓSITO TRIBUTÁRIO - FACULDADE DO CONTRIBUINTE*

1. A APRESENTAÇÃO DO TEMA

O tema aqui proposto tem gerado, desnecessariamente, numerosos problemas teóricos e práticos no Brasil. Nada obstante o considerável período de vigência do Código Tributário Nacional, elegendo diferentes e autônomas formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ainda há confusão em tomo de sua aplicação, ora não admitindo-a, ora vinculando-a a outra das hipóteses previstas no art. 151 da norma em tela.

Visando expor os principais elementos a respeito do assunto, partir-se-á da premissa de que o depósito tributário constitui hipótese independente, isto é, desvinculada de qualquer das outras do art. 151 do Código Tributário para suspender, *per se*, a exigibilidade do crédito tributário, da obrigação tributária já constituída* h

2. O DEPÓSITO TRIBUTÁRIO - PRINCIPAIS ELEMENTOS

Das lições do Prof. Hugo de Brito Machado é possível se inferir as melhores considerações em tomo do assunto:

* Estudo desenvolvido a partir de: André Elali. Depósito Tributário - Faculdade do Contribuinte. Curitiba: Juruá, 2003.

1. Toma-se essencial, para o melhor entendimento do assunto, diferenciar crédito e obrigação tributária, podendo-se utilizar da concepção mencionada para sintetizá-la de forma pragmática.

“Em vinte anos de atividade judicante, não conheço uma questão de tamanha simplicidade, que tenha ensejado um número tão grande de problemas. O depósito a que se reporta o art. 151, inc. 11, do Código Tributário Nacional, é seguramente um dos pontos mais problemáticos para advogados e juízes.

Inexiste lei disciplinando o procedimento a ser observado, a mentalidade formalista de muitos, o exagerado processualismo, produziu como resultado uma série de dificuldades no trato da questão.

Entre essas dificuldades podem ser apontadas as que dizem respeito: à necessidade de propositura de ação cautelar, ou mesmo à de autorização judicial, para a feitura do depósito; à determinação do valor do depósito, com o fim de saber se o mesmo é integral; ao levantamento do depósito antes de transitar em julgado a sentença favorável ao contribuinte; aos depósitos sucessivos; e ao momento em que se deve executar a decisão que determina a conversão do depósito em renda. Todas essas dificuldades podem ser facilmente superadas, bastando que se tenha em vista que da efetivação do depósito somente vantagens decorrem para todos os envolvidos nas questões tributárias.”²

E como bem afirma o referido mestre, o tema não comporta qualquer discussão de cunho mais aprofundado, e isto porque

2. MACHADO, Hugo de Brito. Mandado segurança em matéria tributária. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 143-145.

efetivamente todas as “*dificuldades*” são óbices sem qualquer fundamentação jurídica mais séria.

Em suma, a idéia fundamental do depósito tributário pode ser obtida a partir dos seguintes elementos:

- 1) haver um litígio jurídico-tributário (em qualquer esfera - administrativa e/ou judicial);
- 2) haver o interesse, do contribuinte, de suspender a exigibilidade do crédito tributário³ através do oferecimento de uma garantia, uma caução para evitar os efeitos da mora, do não recolhimento do tributo;
- 3) que, antes de oferecer a garantia (o depósito), não esteja em vigência outra das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

No caso deste último elemento, cumpre reafirmar que o Código Tributário Nacional elege diferentes hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, todos autônomos, independentes em relação aos outros, tendo a seguinte dicção:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

3. Acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, assim se manifesta o Prof. Paulo de Barros Carvalho: “A suspensão é da exigibilidade e não do crédito -

(...) Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas as providências necessárias à formalização da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. (...) O direito positivo prevê situações em que o atributo da exigibilidade do crédito fica temporariamente sustado, aguardando nessas condições sua extinção, ou retomando sua marcha regular para ulteriormente extinguir-se.” In: Curso de Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 432-433.

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

*V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (AC) **(Inc. acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001, DOU 11.01.2001).***

*VI - o parcelamento. (AC) **(Inc. acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001, DOU 11.01.2001).***
Parágrafo único. O disposto neste art. não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.”

E isso porque não há qualquer fundamento lógico e/ou jurídico em se vincular uma hipótese a outra, pois qualquer uma delas terá, *per se*, o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Ademais, é de se enfatizar que o depósito tributário não se confunde com outras figuras jurídicas, como, por exemplo, o contrato de depósito ou a consignação em pagamento, mesmo na esfera tributária.

Conforme adverte Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁴, a expressão depósito judicial no Direito Tributário tem vestes próprias e não se confunde com o contrato de depósito do Direito Civil ou Comercial e outras dicções semelhantes. Isso, aliás, é muito claro porque o contrato de depósito não guarda qualquer relação com o

4. Op. cit.

tema em estudo, eis que, enquanto este assume a idéia de garantia, para tornar possível os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, aquele é uma espécie de vínculo entre particulares, em que uma das partes se obriga a manter um determinado bem por uma contraprestação qualquer.

A consignação em pagamento, por sua vez, é aqui uma das causas de extinção do crédito tributário, e não de suspensão de sua exigibilidade. Suas naturezas, além de distintas, têm efeitos diversos. Na consignação, o que se pretende é o rompimento do laço obrigacional entre os sujeitos da relação tributária, pois se trata de um procedimento em que o devedor, pretendendo pagar o valor que entende devido, quer impor ao credor o seu pagamento, ou, em dados casos, quer ter certeza de quem é o credor, o que não é difícil ocorrer no extenso mundo do Direito Tributário.

Nesse sentido, adverte Luciano Amaro:

“A consignação em pagamento de obrigação tributária é uma ação judicial que visa à proteção do direito que o sujeito passivo tem de pagar sua dívida e obter quitação (...). Como já assinalamos anteriormente, a consignação em pagamento não se confunde com o depósito, ainda que em juízo, do valor do tributo. O depositante não quer pagar, quer discutir o questionado débito e, se vencedor, recobrar o depósito. Já o consignante não quer discutir o débito, quer pagá-lo.”⁵

Note-se, portanto, a diferença com a garantia que é o depósito, cujo objetivo é totalmente inverso. No depósito, o que se pretende

5. Op. cit., p. 383.

não é pagar qualquer tributo; é proteger o contribuinte dos efeitos da mora, enquanto se discute a exigibilidade do liame obrigacional imposto pelo Estado.

Assim sendo, utiliza-se do depósito o contribuinte para discutir a imposição tributária que lhe é feita sem as conseqüências inerentes da mora. Dentre essas, poder-se-ia falar, a título meramente exemplificativo, em incidência de juros moratórios, multas penais, correção monetária, inscrição do devedor tributário em órgãos de restrição, em impossibilidade de emissão de certidões negativas e, principalmente, no próprio trâmite da ação executiva fiscal, em que se toma necessária a interposição de embargos após a penhora de bens do devedor.

Hugo de Brito Machado⁶, com suas sempre pertinentes anotações, enumera efeitos do depósito tributário, tais como o de suspender a exigibilidade do crédito, impedir a inadimplência, e a inexistência de obrigatoriedade no pagamento de juros e correção, que passa para o depositário, via de regra, a Caixa Econômica Federal.

2.1. Aspectos determinantes do depósito tributário

O depósito tributário, como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, toma-se palco de maiores discussões quando se analisam as diferentes teorias acerca do procedimento a ser adotado, quanto à sua admissibilidade e em relação aos seus efeitos.

Vejam, então, os principais elementos acerca do depósito tributário na teoria e na prática.

6. Op. cit., p. 151-152.

2.1.1. A admissibilidade do depósito tributário nos processos administrativo e judicial e os seus efeitos

Não há discussão, pelo menos de relevada importância, acerca da admissibilidade do depósito tributário em nosso ordenamento jurídico. A discussão que há, entretanto, é quanto às formas e momentos de se proceder ao depósito.

Em regra, ele é cabível tanto no processo administrativo como no judicial. E isso porque a própria norma que o autoriza não impede a sua utilização na seara do processo administrativo e também pelo fato de que, em sua grande maioria, hoje são pequenas as manifestações práticas contra a sua utilização por parte dos sujeitos ativos da relação tributária.

Confirmando o exposto, Alexandre Barros Castro lembra que *“o depósito pode ocorrer tanto na esfera administrativa quanto na judicial.”*⁷

2.1.2. A distinção prática entre processo e procedimento

Por oportuno, é importante registrar que processo e procedimento são inconfundíveis, seja no Direito Processual Administrativo, seja no Direito Processual Judicial.

No primeiro, procedimento corresponde a ato administrativo, em que não cabe a ampla defesa e o contraditório, garantias asseguradas pelo art. 5º, LV, de nossa *Lex Mater*, ao processo. O processo, ao seu turno, somente se inicia com a manifestação do contribuinte em face do procedimento já instaurado. Assim,

7. CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e Prática do Direito Processual Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 61.

impugnado, por exemplo, lançamento tributário, inicia-se o processo administrativo, que, ao contrário daquele, se caracteriza pela observância das debatidas regras constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Rubens Gomes de Sousa, co-autor do anteprojeto do CTN, já observou, nesse sentido, que:

*“Falar de procedimento é falar de lançamento. Lançamento é, em tese, o objetivo do procedimento fiscal. Para efeitos práticos, procedimento tributário e lançamento são a mesma coisa.”*⁸

Vittorio Cassone e Maria Eugenia Teixeira Cassone resumem o assunto na forma das seguintes considerações:

*“a) Procedimento Administrativo Fiscal: para indicar o lançamento (por qualquer de suas modalidades) não impugnado pelo sujeito ativo, exaurindo-se com o pagamento do montante do tributo e seus acréscimos legais, b) Processo Administrativo Fiscal: que se instaura no exato momento em que o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo. Destarte, andou bem o Decreto 70.235/72 (com força de lei - ADIn-ml 1.922-9 e 1.976-7, DJU 24.11.2000), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal, ao estabelecer: ‘Art. 14. A impugnação da exigência tributária instaura a fase litigiosa do procedimento.’”*⁹

8. GOMES DE SOUSA, Rubens. Procedimento tributário. Aula magna proferida no II Curso de Especialização em Direito Tributário, PUCSP, 1972, coordenado por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 368-409.

9. CASSONE, Vittorio & CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo Tributário: Teoria e Prática 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 24.

No segundo caso, procedimento diz respeito a rito processual. São, portanto, exemplos de procedimentos judiciais: o ordinário, o sumário, o cautelar e o especial. Todo processo judicial, portanto, tem um procedimento próprio, que indica a forma pela qual seus atos devem ocorrer, quais fases são admissíveis e assim por diante.

James Marins conclui que:

“Há sensível diferença em cada estrutura, especialmente porque o processo, enquanto amálgama de garantias, absorve naturalmente o procedimento (a todo processo corresponde um procedimento), mas não é possível ‘processualizar-se o procedimento’ sem que concorram os requisitos lógico-constitucionais que tornam imperativa essa processualização. Processo é, acima de tudo, garantia (a garantia de invocar determinado conjunto de garantias de ordem constitucional-processual).”¹⁰

Pelo exposto, o depósito tributário será sempre feito no processo administrativo e não no procedimento, pois, ao depositar o tributo, o que pretende o contribuinte é discutir a sua exigibilidade, fator que caracteriza o contraditório e a ampla defesa, atributos e garantias do primeiro termo acima.

2.1.3. A idéia de voluntariedade do depósito tributário no processo administrativo

Passada essa diferenciação, entendemos que, na seara do Processo administrativo, o depósito deve ser sempre voluntário, e

10. MARINS, James. Apontamentos sobre procedimento e processo tributário - parte In: Tributação & Processo. Livro 5. Tomo I. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2003. p. 53-54.

nunca uma exigência, pois o CTN elege como hipótese autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário as impugnações e os recursos administrativos.

Assim, entendemos que nem mesmo para fins de interposição dos recursos é possível a exigência do depósito.

Registre-se, nesse sentido, que a legislação impõe que o depósito deve ser, especialmente no campo da lide administrativo-tributária, voluntário, a critério do sujeito passivo, do contribuinte.

É justamente a repulsa que se faz à regra *solve et repete*, a nosso ver inconstitucional, pois a Magna Carta, no já citado art. 5º garante, no processo, inclusive administrativo, o direito à ampla defesa e ao contraditório, *verbis*:

“Art. 5º. (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Na doutrina, o que não faltam são críticas à regra *solve et repete*. Não obstante, o Poder Judiciário tem se pautado, na maior parte das decisões recentes, pela idéia de ser possível a exigência

11. Exemplo disso se verifica pela análise do seguinte acórdão: Administrativo. Mandado de segurança. Recurso administrativo. Depósito prévio. Constitucionalidade. Princípio *tantum devolutum quantum appellatum*. 1. A exigência de depósito ou de pagamento de taxa ou multa como pressuposto de admissibilidade do recurso administrativo, consoante a mais recente orientação do Supremo Tribunal Federal, não ofende o princípio do devido processo legal. 2.0 Supremo Tribunal Federal indeferiu a suspensão cautelar dos diplomas legais que condicionam a admissão de recurso dirigido ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda ao depósito de 30% (trinta por cento) do valor do crédito tributário em discussão, em face da inexistência de dispositivo constitucional que garanta o duplo de jurisdição administrativo (ADIN 1.922-9 e 1.976-7). 3. A apreciação de questão não suscitada na petição inicial e, conseqüentemente, não examinada na sentença

do depósito na fase dos recursos administrativos¹¹, ao argumento de que o que a *Lex Mater* garante são restritivamente a ampla defesa e o contraditório.

Tal exigência é, a nosso ver, completamente repreensível, havendo, por outro lado, decisões judiciais que concordam com a inconstitucionalidade em tela, mas que são ainda, infelizmente, minoria¹².

Para efeitos práticos, deve o contribuinte tentar valer-se da via judicial enquanto exista a possibilidade de se obter a suspensão da exigibilidade do tributo de outra forma que não o depósito em si, como, por exemplo, a medida liminar em ação cautelar ou em mandado de segurança e a antecipação de tutela nos demais casos.

Caso contrário, deverá impugnar a exigência e, simultaneamente, proceder ao depósito, que poderá, conforme se abordará a seguir, ser mantido para o caso de se iniciar a lide judicial.

Como conclusão, tem-se que as impugnações administrativas, que iniciam o processo administrativo tributário, devem ser

recorrida, encontra óbice no princípio tantum devoluam quantum appellatum. (TRF 1* R. - AMS 20003400006994 DF - 4ª T. - Rei. Juiz Mário César Ribeiro - DJU 20.04.2001 - p. 858)

12. Pode-se citar a seguinte decisão como exemplo do entendimento defendido nesse estudo: Tributário. Mandado de segurança. Exigência do depósito prévio de 30%. Inadmissibilidade. I - Em que pesem os ponderáveis argumentos existentes em prol da constitucionalidade da exigência do prévio depósito como garantia para interposição de recurso, entendo incabível referida exigência, em razão das nuances particulares que caracterizam o processo administrativo tributário. II - A ressalva existente no inc. III, do art. 151, do CTN - de que a suspensão da exigibilidade do crédito pela interposição do curso atenderá aos termos das leis reguladoras do processo administrativo tributário - não autoriza a imposição de garantia de instância como condição para a incidência da suspensividade ali estabelecida. III - A ausência de regulamentação acerca da devolução do aludido depósito também prejudica a análise da legalidade da exigência. IV - A alteração perpetrada pela Medida Provisória em tela, objeto de sucessivas reedições, não se compadece com o sistema estabelecido pelo Código Tributário Nacional, o que acarreta a sua aparente desconformidade com a Constituição, na medida em que estaria a invadir a esfera de competência constitucionalmente reservada à lei complementar. V - Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF 3ª R. - AP-MS 2000.03.99.010158-5 - 4ª T. - SP - Rei. Des. Fed. Newton de Lucca - j. em 23.08.2000).

promovidas sem a necessidade de depósito. Na prática, todavia, aos recursos do processo administrativo tem sido imposta a exigência do depósito, não sendo atualmente difícil encontrar entes federados, especialmente Municípios, aplicando a mencionada regra *solve et repete*.

Misabel Abreu Machado Derzi já ilustrou tal realidade, dispondo que,

*“Enquanto a União e os Estados, em regra, contêm legislação própria, que, em linhas gerais, atende as exigências do CTN, a maioria dos Municípios brasileiros aplica o princípio solve et repete, incompatível com a ordem jurídica nacional, somente atribuindo efeito suspensivo à impugnação acompanhada de prévio depósito. (...) Aliás, o CTN só faz consagrar norma de raiz constitucional, portanto inafastável mesmo por lei complementar.”*¹³

Alberto Nogueira, nessa mesma linha, afirma que é “*macabro*”¹⁴ o mecanismo de impor o depósito recursal como exigência para o contribuinte que pretende discutir a imposição tributária.

Atualmente, verifica-se que não são somente alguns Municípios que instituíram a imposição da regra *solve et repete*, havendo sido ela também albergada pela própria Fazenda Federal, que passou a exigir o depósito, em casos específicos, de 30% (trinta por cento) do valor do crédito discutido.

13. In: Comentários ao Código Tributário Nacional. Coordenadores: Carlos Valder Nascimento, Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra Martins. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 409.

14. Nogueira, Alberto. O devido processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 70-73.

2.1.4. A inconstitucionalidade da exigência do depósito para o acesso ao Judiciário - a não-aplicação do art. 38 da LEF por completa antinomia à regra constitucional

Ademais, o depósito tributário não constitui pressuposto para a discussão judicial da relação jurídico-tributária proposta pelo contribuinte, pois o acesso ao Judiciário é inafastável.

Nesse sentido, vemos a louvável manifestação de Leandro Paulsen:

*“Em face da garantia de que nenhuma lesão ou ameaça de lesão será excluída da apreciação do Judiciário, não pode o legislador condicionar o exercício do direito de ação ao depósito do tributo discutido. Este entendimento é pacífico e foi construído a partir da censura feita ao art. 38 da LEF. O depósito constitui, sim, imperativo do interesse do próprio contribuinte quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, portanto, da submissão à Execução Fiscal.”*⁷⁵

O art. 38 da citada Lei de Execuções Fiscais impunha uma condição tida como inconstitucional, pois impedia o acesso irrestringível ao Judiciário para a tutela dos direitos do contribuinte. Na verdade, ele condiciona a proposição da ação anulatória ao depósito prévio, regra representada pela expressão *solve et repete*, que consiste na expressão *“pague e somente depois discuta”*.

Em nosso ordenamento, tal condição não se coaduna com a garantia constitucional da inafastabilidade do Poder Judiciário, *verbis*:

15. Op. cit.

“Art. 5º. (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...). ”

Note que o inciso acima é de fácil conclusão: qualquer lei ou ato que impeça o acesso ao Judiciário será inconstitucional.

Por tais razões, o Judiciário passou a não utilizar o disposto na Lei de Execuções Fiscais, promulgada anteriormente à atual Carta Magna. Inclusive, o antigo Tribunal Federal de Recursos chegou a editar súmula para superar quaisquer discussões sobre o art. 38. Confira-se:

“Súmula 247 - Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei 6.830/80, de 1980.

Hoje, o contribuinte pode valer-se de qualquer ação sem, na prática, ter que efetuar o depósito, podendo, aliás, obter uma das tutelas admitidas na legislação processual.

No entanto, é de se registrar que a simples proposição de uma ação não suspenderá a exigibilidade do crédito tributário. Não sendo este determinado por meio de uma das hipóteses do art. 151 do Código Tributário, terá a Fazenda que promover os atos consistentes e necessários para a cobrança fiscal, que são, aliás, atos administrativos da espécie vinculada.

Para reforçar a idéia da inconstitucionalidade do art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, valemo-nos dos ensinamentos de Nélson Nery Júnior, que já teve a oportunidade de enfatizar que o *“comando constitucional atinge a todos indistintamente, vale dizer, não pode o legislador e ninguém mais impedir que o jurisdicionado*

vá a juízo deduzir pretensão. ”¹⁶. Passadas todas as considerações que entendemos pertinentes, pode-se dizer que o depósito pode ocorrer, na prática, nas formas indicadas por Sacha Calmon Navarro Coelho:

*“O depósito tributário pode, em tese, ser administrativo ou judicial. O primeiro será sempre voluntário. Via de regra, é ele feito na esfera judicial, antecedendo ações judiciais ou incidentalmente. O depósito pode ser feito em autos de medida cautelar ou nos próprios autos da ação. (...) O depósito pode ser voluntário ou por determinação judicial, com base no poder geral de cautela dos juízes. ”*¹⁷

2. 1. 5. O momento do depósito no processo tributário (administrativo e judicial), seus efeitos após a lide e a necessidade de sua integralidade em dinheiro

Assunto que comporta divergências é o momento próprio para a realização do depósito tributário, nas esferas administrativa e judicial.

Em síntese, entendemos que o depósito tributário, como faculdade atribuída pelo CTN, deve ser, em qualquer hipótese, requerido pelo contribuinte.

Iniciado o procedimento administrativo, por exemplo, com a constituição do crédito tributário, tem o contribuinte o direito de iniciar o processo administrativo, interpondo a sua impugnação. Nesse caso, como é a impugnação uma modalidade autônoma do

16. NERY JÚNIOR, Nelson. Princípios do Processo Civil na Constituição Federal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 87.

17. Op. cit., p. 680-682.

art. 151 do CTN, como já defendido acima, tornar-se-ia inútil o depósito tributário, pois nenhum efeito positivo teria para o contribuinte.

No entanto, em se tratando de recurso administrativo, não obstante já tenhamos ilustrado a opinião quanto à inconstitucionalidade de exigência de depósito para fins de sua admissibilidade, reputamos como sendo, na prática, necessária a sua efetivação, em alguns casos.

Ressalta-se que o depósito no processo administrativo deve ser mantido para o caso de ajuizamento de qualquer ação que tenha como objeto a mesma discussão jurídico-tributária, devendo o contribuinte informar ao Juízo competente para que sejam evitados novos procedimentos e/ou, em eventuais situações, novos processos.

Caso contrário, terá o contribuinte algumas outras opções: a) não recorrer, por não pretender depositar o tributo na via administrativa, socorrendo-se da via judicial para a tutela de seus direitos; b) recorrer e tentar, simultaneamente, obter tutela jurisdicional que ordene o conhecimento do recurso sem a exigência do depósito, apesar da tendência prática por parte do Judiciário, já indicada acima; c) promover o depósito judicial do tributo, ao propor a ação em que pretende discutir a sua exigibilidade.

Ao término do processo administrativo tributário, têm-se, basicamente, dois efeitos quanto ao depósito: ou ele é levantado pelo contribuinte com o êxito de seu pleito, ou ele se converte em renda. Neste último caso, surgem novas questões polêmicas.

Entendemos que por ser o depósito judicial administrativo sempre voluntário, ou que deveria sempre ser, hipoteticamente tratando, o contribuinte poderia dele se utilizar para discutir a relação tributária em juízo, devendo o sujeito ativo respeitar tal opção, pois a

conversão em renda, a teor do que vem decidindo o Judiciário, só é admissível após o trânsito em julgado do processo judicial.

Mas, se o contribuinte não recorre e nem pretende discutir a relação jurídica em juízo, a conversão em renda será a sua única opção, consistindo em extinção do crédito, conforme visto acima.

Em qualquer fase processual, administrativa ou judicial, haverá para o contribuinte a possibilidade de efetuar o depósito tributário através de uma guia própria, que não se confunde com as guias de pagamento dos tributos. Ela é disponibilizada pelos bancos oficiais, especialmente pela Caixa Econômica Federal, que passou, com o advento da Lei 9.703/98 a se responsabilizar pelos depósitos de tributos administrados pela Receita Federal.

Não obstante cada ente tributante tenha sua legislação específica, a regra é que a guia de depósito seja de fácil percepção, não sendo de natureza complexa.

Na visão de Hugo de Brito Machado,

*“O contribuinte que pretender depositar, dirige-se diretamente ao estabelecimento bancário e efetua o depósito. (...) Em se tratando de tributos federais, o estabelecimento autorizado por lei a receber o depósito é a Caixa Econômica Federal. (...) Em se tratando de depósitos estaduais ou municipais, o depósito deve ser feito na Caixa Econômica Federal ou no banco oficial da unidade federativa. Se inexistentes estes, o depósito deve então ser feito na Caixa Econômica Federal.”*¹⁸

18. Op. cit., p. 155.

Ademais, no processo judicial, os efeitos do depósito se resumem a dois: levantamento da integralidade do valor, inclusive com acréscimos obtidos no tempo, desde que com autorização judicial; conversão em renda em favor do sujeito ativo, mas somente, como já discutido alhures, com a decisão passada em julgado.

Sem transitar em julgado a decisão favorável ao Fisco, deve restar inalterada a indisponibilidade do valor depositado, assim como é inadmissível o seu levantamento pelo contribuinte, conforme vem se posicionando o STJ:

“Ação declaratória. Depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário. Levantamento. Somente poderá ser levantado, ou convertido em renda, o depósito judicial destinado a suspender a exigibilidade do crédito tributário, após o trânsito em julgado da sentença. Lei 6.830, de 22.09.1980, arts. 32, § 2º, e 38 - Recurso ordinário desprovido.” (ROMS 4.231-6 DF - 94.0008734-9 - Rei.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 2ª T. 14.11.1996 - STJ. In DOU de 09.12.1996 - p. 49.235).

“Tributário e Processual Civil. Levantamento de depósito judicial efetuado para suspender a exigibilidade tributária antes do trânsito em julgado da sentença. Inadmissibilidade. Precedentes. 1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu ser indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de alimentação a seus empregados, quando efetuados descontos nos salários destes, ainda que não

esteja devidamente aprovado pelo Ministério do Trabalho. 2. Consoante farta jurisprudência desta Corte, é vedado ao contribuinte o levantamento do depósito judicial, efetuado em ação cautelar para suspender a exigibilidade do crédito tributário, antes do trânsito em julgado da ação principal. Inteligência do art. 32, § 2º, da Lei 6.830/80. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior. 3. Recurso provido. ”
(STJ - REsp. - 323307 - SP - 1ª T. - Rei. Min. José Delgado - DJU 03.09.2001 - p. 00158).

Veja que não poderá a Fazenda valer-se de depósito tributário efetuado nos autos de ação que declara a inexigibilidade do respectivo crédito tributário em face de outras dívidas contra o contribuinte.

A Fazenda, enfatiza-se, a legislação elenca os procedimentos próprios para a cobrança tributária. Assim, qualquer sanção política e/ou abuso de poder ensejará a intervenção do Poder Judiciário, que tem se demonstrado, como já ilustrado anteriormente, como a maior garantia do contribuinte.

Nesse sentido vem decidindo a Corte Especial:

“Processual. Depósito inibitório de ação fiscal. Contribuinte vitorioso. Levantamento. Existência de outros débitos. CTN, art. 151. O depósito inibitório de ação fiscal CTN, art. 151 deve ser devolvido ao contribuinte em caso de este ser vitorioso na ação a ele relativa. Não é lícito ao Fisco apropriar-se de tal depósito a pretexto de que existem outras dívidas do contribuinte, oriundas de outros tributos. Semelhante apropriação atenta contra a coisa julgada. CPC, arts. 467 e 468. ”

(STJ - REsp. 97115 - SP - 1ª T. - Rei. Min. Humberto Gomes de Barros - DJU 04.06.2001 - p. 00072).

Passada esta análise, torna-se pontual interpretar de forma coerente o inc. II do art. 151 do Código sob exame.

Assim é que o verdadeiro sentido, até mesmo por força da interpretação literal da norma tributária, é o de que o depósito tributário deve, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ser efetuado integralmente por parte do contribuinte, devendo, portanto, corresponder ao total do crédito já constituído.

É de ressaltar que o próprio STJ sumulou mencionado entendimento:

“Súmula 112 - O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.”

Alguns autores discordam da obrigatoriedade do depósito ser exclusivamente em dinheiro, defendendo a possibilidade de abrangência de títulos da dívida pública, ou até mesmo através de fiança bancária.

Apesar da argumentação em favor desta admissibilidade, discordamos, pois entendemos que a interpretação das normas tributárias têm que ser, como já abordado acima, fechada, restritiva, não comportando a tese acima. Tanto o é que na prática, o Poder Judiciário tem sido veemente em esclarecer tal inadmissibilidade. Confira-se:

“Mandado de segurança. Ato judicial. Falta de interposição de agravo de instrumento. Desnecessidade. Títulos da dívida pública ou fiança bancária para ilidir a exigibilidade do crédito tributário.

Inteligência do inciso II do art. 151, do CTN e do art. 38, da Lei 6.830/80. *Writ* denegado.” (TRF Iª R.

- MS 91.01.04022-7 - DF - Rei. Luiz Adhemar Maciel

- DJU 07.10.1991).

“Medida cautelar. Depósito, em dinheiro, para garantia de suspensão de exigibilidade de crédito tributário. Pedido de substituição, da quantia em dinheiro, por toda, nos termos do art. 13, IV, do Decreto 95.714/88, e arts. 805 e 827 do CPC. Indeferimento do pedido. Aplicação dos arts. 151, II, do CTN, e 9º, 4º, e 38 da lcf. ” (TRF Iª R. - AgrRg na AC 90.01.1205-5 - MG - 4ª. T. - Rei. Juiz Leite Soares - DJU 13.05.1991).

O Tribunal Especial, para esclarecer a Súmula 112, utiliza a seguinte interpretação:

Só o depósito judicial em dinheiro, autorizado nos próprios autos da ação principal ou da cautelar, suspende a exigibilidade do crédito tributário.” (STJ

- REsp. 30.610-7 - SP - Iª T. - Rei. Min Milton Pereira - DJU 15.03.1993) (RJ 194/94).

“(…) Só o depósito judicial em dinheiro, autorizado nos próprios autos da ação principal ou da cautelar, suspende a exigibilidade do crédito tributário. (STJ - REsp. 30.610-7 - SP - Iª T. - Rei. Min. Milton Pereira - DJU 15.03.1993 - RJ 194/07).

De outra sorte, não se discute, nem na doutrina e nem na jurisprudência dominante, que, estando suspensa a exigibilidade, o crédito não pode ser cobrado pelo Fisco. Esta é, vale dizer, a interpretação da própria Corte Especial, *ad litteram*:

“Tributário. Processual. Depósito prévio do valor correspondente à exigência fiscal. Trata-se de medida que tem o efeito de inibir o ajuizamento da Execução (art. 151, II, do CTN), dispensando esta, no caso da improcedência da impugnação do crédito, já que se converte em pagamento (art. 32, 2, da Lei 6.830/80)....”. (STJ 2ª T. - REsp. 91.001.0084/SP - Rei. Min. limar Galvão - maio/1991).

No entanto, suspensão de exigibilidade não quer dizer impedimento de lançamento tributário. Não poderá o contribuinte impedir que a Fazenda promova os atos de lançamento, pois, caso contrário, muitos dos créditos tributários caducariam, extinguindo-se sem nem mesmo haver inércia por parte do Fisco.

Reitere-se, a esse propósito, que o lançamento, como já observado, é dever da Administração Pública, da espécie vinculada.

A suspensão, por sua vez, serve para impedir que a Fazenda promova outros atos tendenciosos à cobrança fiscal. Lançar o tributo, portanto, não pode ser impedido nem sequer pelo Judiciário, pois seria, a nosso ver, inconstitucional.

3. TEORIAS A RESPEITO DA ADMISSIBILIDADE DO DEPÓSITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO JUDICIAL

Que o depósito é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dúvidas não há. Mas como e quando se proceder ao depósito, especialmente judicial, é o cerne de toda a discussão.

Doutrina e jurisprudência ainda não têm um posicionamento pacífico a respeito do depósito tributário.

As teorias científicas, apesar de ser o Código Tributário Nacional uma norma relativamente antiga, eis que data de 25 de outubro de 1966, elevam o depósito a um grau desnecessário de complexidade.

A teoria que indicamos como mais importante é a que identifica o depósito como uma faculdade do contribuinte. E é, registre-se desde já, a que reproduz o nosso entendimento.

Ela encontra fundamento nos exatos termos do art. 151, II, que o define como uma das formas autônomas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Dela, extrai-se que o depósito pode ser feito a qualquer momento pelo contribuinte, desde que este deseje-o como modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. E sendo, então, uma faculdade do contribuinte, nem sequer haveria a possibilidade de análises meritórias por parte do Julgador do processo tributário, administrativo e/ou judicial.

Pode, segundo ela, o contribuinte promover o depósito independentemente de autorização administrativa e/ou judicial, pois a própria lei já prevê tal admissibilidade.

E, de fato, por que razões iria o contribuinte depositar o valor que pretende discutir a não ser para garantir a dívida? Ora, o próprio ordenamento já pacificou que o depósito, desde que feito integralmente e em dinheiro, suspende a exigibilidade do crédito fiscal.

O objetivo da suspensão em tela é justamente evitar os efeitos da mora, do não-pagamento da exigência tributária que é imposta pelo sujeito ativo.

Logo, o contribuinte, ao invés de pagar o tributo sob discussão, deposita-o. Portanto, se não pretender obter a suspensão da

exigibilidade do crédito contra si constituído, não haveria razões para o depósito.

Há, no entanto, diversos aspectos que dificultam a pacificação da teoria ora defendida, criando outras que, em dados aspectos, guardam com ela uma forte relação.

A crítica mais fundamentada à teoria do depósito como faculdade é a preocupação com o fato de que todos os contribuintes prefiram, ao invés de pagar o tributo, depositá-lo e discutir a sua exigibilidade. É indiscutível, admita-se, que as conseqüências disso podem ser catastróficas para as finanças públicas. Principalmente porque não é possível, reiterar-se, a incidência de multas e juros sobre o valor depositado, que corresponde justamente ao crédito.

Entretanto, não entendemos que tal problemática tenha o condão de restringir direito subjetivo garantido legalmente ao contribuinte. Há, por sua vez, formas que o Estado deve criar para melhor administrar as contas públicas. E tem sido este o problema principal da tributação em nosso país.

Utiliza-se o argumento da necessidade de aumento de receitas públicas. Todavia, aumenta-se a arrecadação pública e não se vêem, em sentido amplo, mudanças na política tributária estatal. Muito pelo contrário, quanto mais se aumenta, mais se pretende aumentar. E as conseqüências são evidentemente negativas. Chegam a se envolver com as ciências jurídicas, econômicas, e sociais.

Dessa forma, o Estado não deve criar mecanismos para impedir o uso do depósito pela razão já apontada. Deve, ao contrário, entender de forma diversa. É que, efetuado o depósito tributário, o contribuinte demonstra, a um só tempo, que não pretende sonegar, ou prejudicar as finanças estatais. Quer, antes de tudo, se proteger das duras

conseqüências de um Estado, que sequer costuma respeitar as ordens judiciais.

A esse propósito indagamos: quais não são os prejuízos pela falta de cumprimento dos pagamentos devidos aos contribuintes pela constatação judicial da cobrança indevida dos tributos?

Até mesmo a forma de incidência de juros e de correção monetária já foi modificada para beneficiar o Estado, o que, numa visão perfunctória, é completamente inadmissível, tanto por vícios de inconstitucionalidade, como pela incongruência pelo próprio sentido da organização estatal.

O fato é que não é difícil concordar com a teoria em epígrafe após analisá-la mais profundamente, especialmente depois de estudos científicos formulados por nomes de peso do Direito Tributário.

Ainda em face da crítica acima, poder-se-ia mencionar detalhadamente alguns dispositivos da legislação processual que impediriam o contribuinte de “*depositar por depositar*”. Dentre eles, são exemplos: multa por litigância de má-fé; condenação em honorários advocatícios e custas processuais; condenação em multa por desrespeito ao regular processamento da ação.

Não obstante, alguns ainda tentam criar barreiras para a correta interpretação legal. Citam, muitos, que o problema é também de natureza processual, daí a necessidade de se estabelecer um tipo de ação para albergar o depósito na via judicial.

Discordamos veementemente. O depósito, sendo faculdade, pode ser feito em qualquer tipo de ação. Trata-se de direito subjetivo, não havendo inadequação na sua utilização em ações principais, ou até em mandados de segurança.

Muitos elegeram a medida cautelar como procedimento judicial próprio para a obtenção do direito de depositar o tributo que se pretende discutir. Era, aliás, no passado próximo, a corrente dominante.

A interpretação restritiva do depósito como faculdade, como direito subjetivo da parte, porém, contraria idéias muito claras. Primeiro, porque não há uma vinculação do depósito a outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ora, como já visto, elas são autônomas, independentes. Desse modo, não se admite, numa interpretação lógica, a cumulação de duas modalidades distintas para a obtenção de um mesmo objetivo. Ou se tem uma medida para suspender a exigibilidade do crédito, ou se deposita o tributo. Ou um ou outro. Numa linguagem mais informal, uma *“coisa é uma coisa, e outra coisa é outra coisa”*. E isso parece-nos inegável.

No entanto, já houve manifestações equivocadas por parte de numerosos autores e até de Tribunais, inclusive do próprio STJ:

“Processual Civil e Tributário. Medida Cautelar para depósito em juízo de tributo a ser questionado na ação principal. Admissibilidade. *A jurisprudência tem repetidamente admitido a ação cautelar para depósito em juízo de tributo questionado pelo contribuinte, inclusive porque o permite o art. 151, 11, do Código Tributário Nacional.* ” (STJ - 1ª T. - REsp. 19.679-0/SP - Rei. Min. Demócrito Reinaldo - j. em 18.05.1992).

“Medida cautelar. Liminar. (...) *como tem decidido este Egrégio Tribunal, os depósitos devem ser efetuados na ação cautelar. Esta é a via adequada.* ” (TJSP - AI 251.034-2 - São

Paulo - Rei. Des. Debatin Cardoso - 9ª C.Cív. - j. em 03.11.1994 - v.u.).

O TRF - 3ª Região chegou até a editar as Súmulas 1 e 2, assim reproduzidas:

“Súmula 1 - Em matéria fiscal é cabível medida cautelar de depósito, inclusive quando a ação principal for declaratória de inexistência de obrigação tributária.”⁹⁹

“Súmula 2 - E direito do contribuinte, em ação cautelar, fazer o depósito integral da quantia em dinheiro para suspender a exigibilidade de crédito tributário.”⁹⁹

Veja que a tendência, no passado, era de que o depósito estava sujeito à ocorrência, como imposição da lei processual, dos requisitos necessários à concessão de liminares nos procedimentos cautelares, quais sejam, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

O primeiro deveria representar os elementos jurídicos que demonstravam a chamada *fumaça do bom direito*. O segundo, ao seu turno, correspondia aos perigos inerentes à mora do pagamento do tributo, indiscutíveis.

Assim, restava ao contribuinte, no passado, fundamentar os seus requerimentos de modo a tornar possível a obtenção do deferimento do pedido de depósito, dentro do procedimento cautelar, preparatório ou incidental aos autos principais.

Destaca-se que o procedimento cautelar tem a natureza de proteger o direito da parte, de acautelar, para evitar um prejuízo. Dessa forma, tratava-se, para alguns, da via própria para a promoção do depósito.

Com absoluta certeza, o maior responsável pela vinculação do depósito às ações cautelares era a inexistência do inc. V do art. 151 do Código Tributário Nacional, incluído por força da Lei Complementar 104/2001, que incorporou ao texto o seguinte teor:

“Art. 151. (...)

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (AC)

VI - o parcelamento.”

Como não era prevista legalmente como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, muitos não admitiam a concessão de liminares em ações cautelares sem o depósito. Este, portanto, deveria ser precedido da citada ação.

Tal interpretação se lastreava na idéia de que a norma tributária deve ser aplicada restritivamente.

No entanto, muitos criticavam a corrente acima, no passado majoritária, em face de outros institutos e garantias postos em nosso ordenamento, como, por exemplo, a garantia constitucional da jurisdição.

Rodrigo Caramori Petry¹⁹ muito bem explica tal realidade, aduzindo que, à época da edição do Código Tributário Nacional, a ação cautelar não apresentava o desenvolvimento de hoje, com tanto modernismo no Direito Processual Civil, que, de fato, têm uma grande importância para a eficácia do processo.

Com a atual previsão do inc. V do art. 151, muitas das divergências diminuíram, ou se extinguíram.

19. PETRY, Rodrigo Caramori. A medida cautelar em matéria tributária. In: Tributação & Processo. Livro 5. Tomo 1. Curitiba: Juruá Editora, 2003. p. 109-115.

A par disso, toma-se importante enumerar alguns elementos que deveriam (ou devem, conforme o caso prático) ser considerados para a utilização, em qualquer fase, de ações cautelares com o objetivo do depósito tributário.

Primeiro, para se tornar possível a utilização do procedimento cautelar, seja ele preparatório ou incidental, a parte deve analisar as regras básicas de Direito Processual Civil. Assim, se o sujeito ativo do tributo não discute o depósito, admitindo-o, ele poderá ser feito nos autos da ação principal, independentemente de seu procedimento, e da aceitação do Juízo competente.

Para isso, são incensuráveis os argumentos já explicitados pela Procuradoria da Fazenda Nacional, através de Parecer da lavra da Procuradora Maria Walkiria Rodrigues de Sousa²⁰, que muito bem indica a necessidade de haver, para utilização da ação cautelar, resistência da parte adversa, sob pena de ser o contribuinte carecedor de ação, por falta de interesse processual.

Veja que interesse processual, ou interesse de agir, *in casu*, efetivamente inexistiria, já que não haveria a necessidade de ir a Juízo pleitear algo que se pode obter sem a intervenção provocada, conforme prelecionam Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery:

*“Existe interesse processual quando a parte tem necessidade de ir a juízo para alcançar a tutela pretendida e, ainda, quando essa tutela jurisdicional pode trazer-lhe alguma utilidade do ponto de vista prático.”*²¹

20. Parecer PGFN/CRJ/Nº 2070/97. Disponível em: <<http://Zwww.fazenda.gov.br>>. Acessado em 15.04.2003.

21. NERY JÚNIOR, Nelson & ANDRADE NERY, Rosa Maria. Código de Processo Civil Comentado. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 711.

Na visão de Enrico Tullio Liebman²²,

“O interesse de agir tem por objeto o provimento que se pede ao juiz como meio para obter a satisfação de um interesse primário lesado pelo comportamento da parte contrária ou, mais genericamente, pela situação de fato objetivamente existente.”

A cautelar, não havendo resistência da Fazenda, não apontaria para um resultado útil ao contribuinte-demandante, conforme o entendimento de Cândido Rangel Dinamarco²³.

Caso contrário, isto é, havendo resistência do ente tributante ao depósito, aí sim, o fato ensejaria a possibilidade de ajuizamento de ação cautelar, desde que não se faça o mesmo na ação principal, que é a tese que defendemos.

Reis Friede²⁴, analisando as diferentes teorias a respeito do depósito tributário, comenta que o direito de se proceder ao depósito judicial do tributo em discussão não poderia e nem deveria ser entendido de forma abrangente, a sugerir, em última análise, uma permissão ampla de questionamento quanto à exigibilidade do efetivo pagamento do tributo, através do simples procedimento de depósito judicial da integralidade do *quantum* em discussão.

É, destaque-se, o entendimento exposto em muitos julgados, como os abaixo reproduzidos:

22. LIEBMAN, Enrico Tullio. In: Manual de direito processual civil. Tratado. Citado por DINAMARCO, Cândido Rangel. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. v. 1.

23. Para ele, “(...) é preciso que o processo aponte para um resultado capaz de ser útil ao demandante (...)”. DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

24. Op. cit.

“Tributário. Medida cautelar. Crédito tributário. Suspensão da exigibilidade. Deferimento liminar. Impossibilidade. CTN, art. 151, II. Precedentes. 1. Inadmissível a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante liminar, em medida cautelar, por ser indispensável o depósito integral do valor correspondente ao débito. Entendimento consagrado no STJ. 2. Recurso especial conhecido e provido.” (STJ - 2ª Turma - REsp. 231.565-CE - Rei. Min. Francisco Peçanha Martins - j. em 05.10.2000 - DJU 06.11.2000).

“Tributário. Crédito tributário. Suspensão. Medida liminar em ação cautelar. Impossibilidade. Descabida interpretação extensiva ao art. 151, inc. IV, do Código Tributário Nacional. E entendimento assente nesta Corte, o de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só é admissível mediante o depósito integral e em dinheiro da quantia correspondente ao depósito (art. 151, II, do CTN), insubstituível por mera concessão de liminar em ação cautelar. O permissivo legal inserido no art. 151, IV, do CTN, não comporta interpretação extensiva, ainda que sob a justificativa de compensação de créditos tributários, tendo em vista o exercício do poder cautelar geral do juiz. Recurso provido, sem discrepância.” (STJ - REsp. 94.513-SC - Rei. Min. Demócrito Reinaldo - DJU - I - 11.11.1996 - p. 43.662).

Registra-se que tais entendimentos se baseavam na inexistência da liminar em ação cautelar como hipótese autônoma

de obtenção dos efeitos do art. 151 do CTN, o que, na forma anteriormente exposta, não mais ocorre.

Hoje, a tendência é de se autorizar o depósito nos autos da própria ação principal, o que já era admitido por parte da doutrina e da jurisprudência pátrias, conforme se observa a seguinte decisão:

“EMENTA: Processo Tributário.

1 - Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Depósito dos tributos controvertidos. Destinação. CTN, art. 151,11. O depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário até acórdão irrecorrível contra o contribuinte, isto é, até o trânsito em julgado, e sua destinação se dá secundum eventum litis; mal sucedida a ação, o depósito dos tributos nela controvertidos deve ser convertido em renda da Fazenda Pública (CTN, art. 156, VI); bem sucedida, será liberado a favor do autor. 2 - Desnecessidade da ação cautelar. Honorários de advogado indevidos. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante o depósito judicial do respectivo montante independe de ação cautelar; o depósito pode ser feito nos próprios autos da ação ordinária, a requerimento do autor. Se a ação cautelar for processada, sua procedência não implicará a condenação da Fazenda Pública ao pagamento de honorários de advogado, porque o depósito previsto no art. 151,11, do Código Tributário Nacional constitui direito que a parte pode exercer sem ação. Recurso Especial conhecido e provido. ” (REsp. 0052379-RJ - Rei. Min. Ari Pargendler - DJ de 11.12.1995 - p. 43.200).

O fato que deve ser analisado é que o CPC sofreu recentemente duas reformas, que introduziram sérias modificações na natureza das liminares, admitindo-as, de forma expressa, nos próprios autos das ações principais, especialmente pela Lei 10.444, de 2002. Assim, com o que já se chamou de reforma da reforma do CPC, hoje é expressamente admitida a concessão de liminares nos autos da ação principal.

Tivemos, portanto, duas importantes inovações na legislação. Uma no próprio CTN, incluindo o inc. V do art. 151, e outra no CPC, que passou a admitir o deferimento de tutelas nos autos da própria ação principal, especialmente as de natureza cautelar.

Isto, todavia, não extinguiu o procedimento cautelar da prática forense. Muito ao contrário, desenvolveu-o. Há casos em que eles constituem o remédio jurídico próprio.

Destarte, o que defendemos é que as ações cautelares, em regra, são hoje necessárias para a promoção do depósito tributário. Além de entendermos que o depósito independe de análises meritórias, por ser independente, ele pode ser feito nos autos da ação principal, por qualquer procedimento adotado adequadamente pelo contribuinte, inclusive o mandado de segurança.

Assim, parece-nos que os problemas supostamente encontrados na legislação processual já são coisa do passado. A discussão, portanto, não pode mais ter como base distinções entre os procedimentos das ações judiciais.

Há, entre outras, a crítica exposta por Reis Friede²⁵, que se refere à possível consequência de esvaziamento das demais hipóteses

25. Op. cit., p. 20.

de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que, na sua visão, “*contraria a lógica do chamado bom direito.*”

Registrada a devida *venia* ao insigne processualista, discordamos do argumento por ele utilizado. É que nos parece fácil conceber que o CTN elege diferentes modalidades de obtenção dos efeitos de seu art. 151, todas colocadas, como autônomas e independentes, à disposição do contribuinte.

E apesar de se poder admitir, em linhas gerais, que nem sempre o legislador brasileiro seja eficaz, no caso em análise, todas as críticas ao art. 151, e seus incisos, são descabidas, pois o depósito, como forma autônoma, não extingue ou exclui o liame obrigacional. Ele apenas objetiva garantir o *quantum*.

Assim, resta ao contribuinte eleger, dentro de suas circunstâncias, a medida que melhor lhe assiste. Talvez a crítica fosse procedente nas hipóteses de extinção ou exclusão dos créditos tributários, pois a classificação legal é efetivamente imprópria, complicando institutos que se resumem, por exemplo, ao pagamento. Mas não no caso da suspensão, cujos efeitos são, como visto acima, meramente transitórios, dependentes da decisão do processo tributário, seja ele administrativo ou judicial.

Passadas as críticas à teoria que ora defendemos, vejamos os seus maiores defensores.

É das considerações de Hugo de Brito Machado que se obtém a maior exaltação na defesa desta corrente; *verbis*’.

“5. *O depósito judicial do valor do tributo a respeito do assunto muito já escrevemos (10). Diremos aqui, em síntese, que o depósito: b) é cabível, em princípio, qualquer que seja o tipo de procedimento, é um direito*

do contribuinte que independe de autorização judicial, e qualquer vedação a seu exercício constitui arbítrio inadmissível em face de nosso ordenamento jurídico; c) suspende a exigibilidade do crédito tributário, independentemente de liminar; d) impede a cobrança de juros e correção monetária; e) só pode ser convertido em renda depois que transita em julgado sentença de mérito favorável à Fazenda Pública; f) à mingua de título jurídico que o justifique, não pode ser convertido em renda em face de sentença que extingue o processo sem exame de mérito; g) pode ser liberado para o depositante, a menos que exista sentença de mérito a favor da Fazenda, ainda que pendente de recurso.”²⁶

O eminente tributarista, à época de sua atividade como Juiz Federal, quando Corregedor da Justiça Federal da 5ª Região, chegou a expedir a Instrução Normativa 01-CR, de 25.04.1990, regulando o procedimento do depósito tributário nas lides federais. Afirma ele, com quem concordamos por razões mais do que lógicas, que:

“O depósito é, simplesmente, um ato do interessado em suspender a exigibilidade do crédito tributário. Sua prática independe de autorização judicial. Aliás, se o depósito dependesse de autorização judicial, teríamos de concluir que o juiz poderia negar tal autorização, o que não é verdadeiro.”²⁷

26. MACHADO, Hugo de Brito. Cautelar como direito do contribuinte. In: Jornal Síntese n. 15. São Paulo: Síntese, 1998.

27. Op. cit., p. 147-148.

Posicionando-se em linha simétrica, manifesta-se o eminente e estudioso Magistrado Federal Leandro Paulsen. Confira:

“Direito Subjetivo. *Constitui direito subjetivo do contribuinte efetuar o depósito do montante integral que lhe está sendo exigido e, assim, obter a suspensão da exigibilidade do tributo enquanto o discute administrativa ou judicialmente.*”²⁸

Manifestando-se no mesmo sentido, Rodrigo Caramori Petri conclui que:

as manifestações em favor do depósito puro e simples, voltadas para a economia processual, estão se avolumando atualmente, revelando um reencontro da consciência de que é preciso instrumentalizar as garantias dos contribuintes, e não embará-las. A conclusão é simples: não havendo outra exigência para a suspensão da exigibilidade a não ser o depósito, não há por conseguinte motivo para condicioná-lo a outra formalidade ou requisito.”²⁹

Desse modo, tem sido cada vez mais admitida a tese de ser o depósito tributário uma hipótese autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, o que não é demais repetir, uma faculdade do contribuinte. Confira:

“Processo Civil. Depósito do Juízo. *É direito líquido e certo do contribuinte o de depositar a quantia correspondente ao crédito tributário que pretende discutir, ou está discutindo judicialmente. (...).*” (MS 956-PE - 89.05.09964-5 - Rei. Juiz Nereu Santos - Justiça Federal - 7ª Vara - Estado de Pernambuco).

28. Op. cit., p. 728.

29. Op. cit., p. 107.

“Tributário. Processual Civil. Crédito Tributário. Depósito Judicial. Faculdade Legal. A lei faculta ao contribuinte efetuar o depósito do crédito tributário para suspender a sua exigibilidade, nos termos do art. 151 do Código Tributário. (Ag. 89.01.156946 - MG - TRF - 3ª R. - Rei. Juiz Vicente Leal).

“Ação cautelar. Depósito judicial. CTN, art. 151, II. 7. Nos termos do art. 151, II, do CTN o depósito judicial no montante integral do crédito tributário é uma faculdade conferida ao contribuinte que, por si só, gera a suspensão da exigibilidade da exação, sendo desnecessário para tal fim o ajuizamento de ação cautelar, uma vez que não fica ao arbítrio do Juiz ou da Fazenda concedê-lo ou não. Remessa oficial improvida.” (TRF 4ª R. - REO-AC 97.04.72269-9 - RS - 2ª T. - Rei. Juiz Márcio Antônio Rocha - DJU 30.05.2001 - p. 194).

O próprio STJ³⁰, conforme visto acima, já tem manifestações no sentido ora acolhido, dentre as quais:

“O certo, portanto, é que o “contribuinte tem todo o direito de proceder ao depósito da importância devida para suspender a exigibilidade do crédito tributário, seja em ação cautelar ou em ação principal.” (STJ - 1ª T. - REsp. 11.328-0-SP - Rei. Min. Garcia Vieira - Ac. 26.05.93 - DJU 02.08.1993 - p. 14.216).

30. Nos autos do REsp. 91.0010084 - SP - Rei. Min. Ilimar Galvão - DJU 05.91.

“(...) ao contribuinte é assegurada a faculdade legal de efetivar o depósito judicial do montante do crédito tributário que considera indevido, para fim de discussão. parte poderá fazê-lo nos autos da ação declaratória, anulatória, ou por via do processo cautelar.” (STJ - 2ª T. - RMS 3.030/1-ES - Rei. Min. Américo Luz - Ac. 15.09.1993 - DJU 18.10.1993).

“Tributário. Medida cautelar. Iptu. Depósito. Suspensão da exigibilidade. Direito do contribuinte. CTN, art. 151, II. Precedentes. Consoante iterativa jurisprudência desta Corte, a parte tem o direito de efetuar o depósito judicial do crédito tributário, seja nos autos de ação declaratória, anulatória ou medida cautelar, a fim de suspender a sua exigibilidade. Recurso conhecido e provido.” (STJ - REsp. 196235 - RJ - 2ª T. - Rei. Min. Francisco Peçanha Martins - DJU 04.06.2001 - p. 00090).

Ademais, a Justiça Federal, em regra, tem se pautado pela idéia de que o depósito é faculdade do contribuinte. Tanto que as decisões em matéria tributária comportam, em sua grande maioria, comentários a respeito do direito subjetivo da parte, admitindo-o desde que seja esta a pretensão da parte-contribuinte.

A Justiça Federal sediada no Estado de Pernambuco, preconizada pelos abalizados argumentos do então Juiz Hugo de Brito Machado, manteve mencionado entendimento em muitos julgados, como o abaixo reproduzido:

“Processo Civil. Depósito do juízo. É direito líquido e certo do contribuinte o de depositar a quantia

correspondente ao crédito tributário que pretende discutir, ou está discutindo judicialmente. Para o fim de suspender sua exigibilidade nos termos do art. 151, II do CTN. É lesivo desse direito o ato da autoridade administrativa ou judicial, que impede o exercício deste direito. Tal suspensão só se dará, no entanto, com o depósito integral da quantia exigida pelo Fisco, independentemente de qualquer disputa.” (MS 956-PE 89.05.09964-5 - Rei. Juiz Nereu Santos - Rei. designado para lavrar acórdão: Juiz Hugo de Brito Machado - advogado: Elmir Reis Boturão e outro - Impdo: Juízo Federal da 7ª Vara de Pernambuco).

A tendência atual é no sentido de ser adotada a teoria aqui proposta, que era, no passado, defendida por uma corrente minoritária da doutrina e jurisprudência.

Hoje não se faz mais necessária, até pelo desenvolvimento do Direito Processual Civil, a proposição de ação cautelar autônoma, exceto se for impreterível, pois a legislação processual, nada obstante as mudanças, não extinguiu o referido procedimento.

Entendemos, portanto, que o depósito, como faculdade legal do contribuinte, pode e deve ser feito em todos os tipos de ação judicial que se prestem a discutir a relação obrigacional que se institui com a imposição tributária.

Dessa forma, o contribuinte pode se utilizar das ações declaratória, anulatória, ordinária, em casos específicos, desde que necessário e quando houver resistência do Fisco, para evitar a carência de ação por falta de interesse processual e, ainda, o mandado de segurança.

Importante lembrar que a distinção que há entre as ações declaratória e anulatória são os efeitos de cada uma. Enquanto a primeira visa uma declaração, muitas vezes no sentido de certeza de inexistência de relação jurídico-tributária, a segunda tem como objeto nulificar um crédito já constituído.

Por sua vez, a ação ordinária pode ser usada em ambos os casos, cumulando-se outros pedidos, como, por exemplo, a repetição de indébito fiscal. Trata-se, a nosso ver, da ação que oferece para o contribuinte o maior grau de segurança, pois são muitos os óbices de natureza processual suscitados, por vezes inutilmente, pelas Fazendas Públicas.

Assim, tendo em vista que o que pretende o contribuinte é a tutela de seus direitos, e não discussões processuais inócuas, deve-se atentar para tais preocupações.

O mandado de segurança é por muitos considerado como sendo a ação tributária cabível sempre que forem incontroversos os fatos e desnecessária dilação probatória³¹, que é inadmissível em face do seu rito procedimental.

No entanto, os cuidados devem ser frequentes. Deve-se analisar, com cautelas, o ato impugnado, a competência para julgá-lo e a autoridade legítima para respondê-lo, sob pena de se tomar, na prática, um remédio jurídico inútil por força de questões processuais.

Na prática, entretanto, entendemos plenamente aceitável o depósito tributário nos autos da ação mandamental, não como hipótese de concessão de medida liminar própria para os efeitos do art. 151 do CTN, mas como uma autorização para vincular à discussão

31. É o entendimento, entre outros, de Hugo de Brito Machado. Ver: Mandado de segurança em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2000.

jurídica os valores depositados, suspendendo-se, por consequência, a exigibilidade do crédito.

No sentido de sua admissibilidade, tem-se vários julgados, inclusive da Corte Especial³².

4. CONCLUSÃO

Pelo exposto, tem-se a clara conclusão de que o depósito tributário é faculdade do contribuinte, tratando-se de hipótese autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, desvinculada das outras delineadas no art. 151 do Código Tributário Nacional, podendo ser procedido em qualquer processo, administrativo e/ou judicial e independentemente do procedimento adotado, inclusive no mandado de segurança.

32. São exemplos os seguintes julgados: (STJ - REsp. 120105 - SP - 1* T. - Rei. Min. Milton Luiz Pereira - DJU 28.05.2001, p. 00151) e (STJ - REsp. 249627 - SP - 1* T. - Rei. Min. Humberto Gomes de Barros - DJU 19.03.2001, p. 00075).