

TEXTO

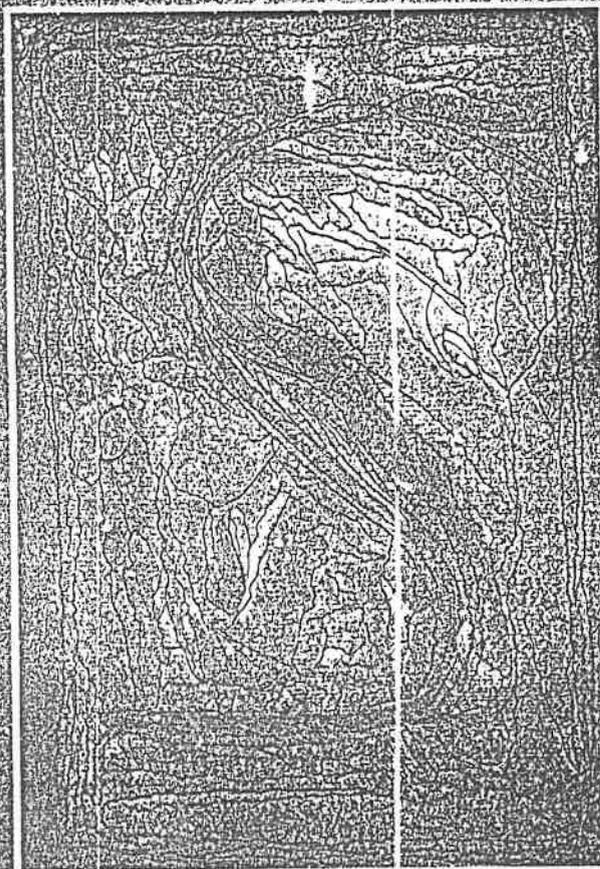
3

complementar

(12)

MARIA LEONOR LEITE VIEIRA

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO



DIALÉTICA

36.

71

8.2

1997

MARIA LEONOR LEITE VIEIRA

A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

02672
BARROS CARVALHO ADVOGADOS

DIALÉTICA

SÃO PAULO - 1997

O vínculo, substanciado no lançamento, perdura, vive, até encontrar seu término com uma das fórmulas estipuladas no art. 156 do CTN, enquanto isto não ocorre, na plena vigência do vínculo, algumas situações - se acontecidas - têm a função de *sustar a exigibilidade do crédito*, isto é, de suspender a possibilidade de ser o crédito exigido, cobrado judicialmente. É Roque Carrazza quem ensina:

“A exigibilidade do crédito tributário poderá ser suspensa, isto é, ter sua eficácia temporariamente paralisada, por atos ou fatos jurídicos previstos em lei”,

para concluir mais adiante que

“depois de exigível o tributo nada que surja, um ato ou fato novo, prestigiado pelo direito, que impede que a Fazenda Pública efetue a cobrança tributária, mas tão-somente a exigibilidade do crédito tributário”²⁹.

Exigido, neste contexto, deve ser entendido no sentido que a processualística lhe empresta: *acionável, ajuizável, executável*.

Incumbe, a partir desta parte, analisar, uma a uma, as formas de suspensão, de sustação, do direito de *exigir* que a Fazenda Pública detinha desde o nascimento da obrigação tributária. Para tanto, passemos ao tópico que ocupará a atenção e que é o núcleo deste trabalho.

29 “In” “Depósito do montante integral do crédito tributário” - Arts. 151, II, do CTN e 38 da Lei das Execuções Fiscais. Garantia em dinheiro. Possibilidade jurídica de sua substituição”. Revista de Processo - RT, vol. 66 - p. 48.

5. A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

O Código Tributário Nacional, nos arts. 151 a 155, cuidou das hipóteses de “suspensão do crédito tributário” sem atinar para a errônea cometida. Na verdade suspende, tão-somente e a rigor, a *possibilidade* de ser ele exigido e não o próprio crédito; ele, como vimos de ver, permanece intocável, ileso, retomando sua marcha regular após a sustação do impedimento e só se extinguindo por uma daquelas hipóteses arroladas no art. 156, do mesmo diploma legal.

Estabelece o art. 151, mencionado:

“Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - a moratória;

II - o depósito de seu montante integral;

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.

Parágrafo único - O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes”.

Como se vê, embora o título do Capítulo III pratique a errônea comentada, o “caput” do art. 151 revê a situação, adequando-o à realidade, e delimitando tratar-se de cláusula de suspensão da exigibilidade.

À evidência, a suspensão do crédito tributário consiste na sustação temporária dos atos atinentes: à obrigação “principal”, sem dispensar o sujeito passivo das chamadas “obrigações acessórias” (deveres instrumentais) que dependem ou sejam conseqüentes daquela cujo crédito esteja suspenso.

Em geral, a suspensão da exigibilidade do crédito opera-se por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, seja quando efetua o depósito do montante integral do tributo - para eximir-se da correção monetária (a) seja quando apresenta razões de defesa da exigência e/ou recorre para a instância superior (b) ou, ainda, quando bate às portas do Poder Judiciário para requerer Medida Liminar

em Mandado de Segurança contra decisão da autoridade administrativa que está a lhe exigir o pagamento de determinado crédito tributário (c), ou, mesmo, quando requer o favor da moratória (d).

De qualquer modo, enquanto não solucionada a pendenga, o crédito permanece incólume, ileso, pois que pendurado em uma das alças, em um dos obstáculos arrolados no art. 151 transcrito; somente após o rompimento daquele estorvo, daquele embaraço ou daquela barreira, estará o sujeito ativo livre para, de imediato, na forma designada pelo legislador, ajuizar o "quantum" a que tem direito.

5.1. Da Moratória

O instituto da *moratória* - elencado no item I, do art. 151 - não provocou, até esta parte, grandes discussões da doutrina. Resume-se em ser a *dilação*, o *adiamento*, a *demora*, a *procrastinação* do prazo estipulado para o pagamento do crédito ou para o implemento da prestação, convencionado pelas partes que o podem fazer para o cumprimento de uma só vez ou de maneira parcelada. O termo significa, tão-só, *prorrogação do prazo* para pagamento ou, como no verbete constante do "Dicionário Escolar da Língua Portuguesa"

"moratória - dilação de prazo concedida pelo credor ao devedor para pagamento de uma dívida"³⁰.

No Direito Tributário, a moratória deve obediência aos primados da *legalidade* e ao da *indisponibilidade dos bens públicos* em razão de a matéria necessitar de autorização da lei, conforme deixa assente, em obediência ao Texto Supremo, o art. 152 do CTN que pede transcrição:

"152 - A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira", portanto, por ato do Poder Legislativo específico, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

"b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado".

A *moratória* é, pois, a concessão legal de um período de tolerância para o exercício da exigência da dívida. Nesse caso, o credor

30 "Dicionário Escolar da Língua Portuguesa" - Francisco da Silveira Bueno - Ministério da Educação e Cultura - 7ª edição - p. 831.

- sujeito ativo - não tem ação, no sentido genérico do termo, contra o devedor, não lhe podendo protestar o crédito. Como ensina Aliomar Baleeiro "a exigibilidade de seu crédito jaz em ponto morto, ainda que fluam, ou não, os juros".

Com efeito, a *moratória* decorre da necessidade de atender a razões de ordem geral ou individual ao verificarem-se fatos que, pelas conseqüências na vida social e econômica, impõem a dilação de prazos que normalmente estão previstos na legislação para cumprimento das obrigações assumidas, ensajadoras do crédito tributário.

5.1.1. Moratória - parcelamento, transação e novação

Autores há que enxergam na moratória, ou mesmo no parcelamento de dívidas tributárias ou, ainda, na transação (forma extintiva do crédito - art. 156 do CTN) a vestimenta da "*novação*" sem atentar, todavia, para as características básicas desta entidade do Direito Civil que não pode ser trazida para o âmbito do Direito Tributário pelas próprias qualidades individualizantes da obrigação tributária, bem assim de seu objeto - o crédito (que com ela nasce e se extingue; desaparecido o crédito decompõe-se estará a obrigação tributária) e ela, por razões já expostas, tem seu nascimento, sua vida e sua extinção determinadas pela lei de regência, de maneira precisa, clara, peremptória, exhaustiva e rígida. É, ali, onde estão arroladas as modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156) não há menção a tal figura; nem poderia haver, rejeita-se. Em verdade, a *novação* é simultaneamente causa extintiva e geradora de obrigações. Clóvis Bevilacqua é enfático ao dizer:

"A novação é a conversão de uma dívida por outra para extinguir a primeira"³¹

ou, ainda,

"a novação é a extinção de uma obrigação pela criação de uma obrigação nova, destinada a substituí-la"³².

Impende concluir, só por aí, que de "*novação*" não se cuida. E se há necessidade de bem sopesar o tema, socorramo-nos da lição da professora de Direito Civil da Universidade Católica de São Paulo, Maria Helena Diniz

"Contudo, será desnecessário, como nos ensina Washington de Barros Monteiro, a exteriorização da intenção de

31 "Comentários ao Código Civil" - Vol. 4 - Ed. Francisco Alves - 1955 - p. 157.

32 "Apud" Maria Helena Diniz - Curso de Direito Civil cit. - p. 236.

novar por meio de palavras sacramentais ou fórmulas pré-determinadas; apenas se requer que tal ânimo resulte de maneira clara, sem que haja possibilidade de impugnação. Se a intenção de novar não se revelar claramente, dever-se-á entender que as partes quiseram tão-somente confirmar o negócio anteriormente feito, sem alterá-lo. A doutrina não nos fornece nenhum critério seguro que possibilite a identificação do 'animus novandi', de forma que a intenção de novar terá de ser investigada em cada caso, atendendo-se às suas peculiaridades. Todavia, de um modo geral haverá alguma possibilidade de se afirmar que quando o ânimo de novar não estiver expresso, ele estará presente sempre que houver incompatibilidade entre a antiga e a nova obrigação. Assim, não se terá a intenção de novar quando: a) se adicionarem à obrigação novas garantias (RT, 479:57, 436:121), como, por exemplo, a pactuação de uma garantia hipotecária que não atinge, de modo algum, a essência da obrigação; b) se debate preço (RF 93:239); c) se *concedem maiores facilidades de pagamento* (RF 160:163, RT 382:174, 394:311, 496:168); *se dilata ou prorroga o prazo do vencimento* (RT 487:214, RF 22:163); e) se reduz o montante da dívida (RT 143:645, 485, 51)"³³ (grifo posterior).

Caio Mario da Silva Pereira, por outra parte, ensina que "nunca se presume a novação, pois o contrário dissonaria de sua natureza extintiva do vínculo, devendo resultar sempre da vontade das partes. O que se faculta é, tão-somente, na apuração desta vontade, aceitar-se, a par da declaração explícita, a claramente dedutível dos termos da nova"³⁴.

A função essencial, pode-se dizer, da *novação* é extinguir, de maneira automática, a obrigação antiga, libertando o devedor daquele vínculo, e, nesse sentido, é bilateral, embora não chegue a se revestir das características de um contrato, em seu sentido técnico.

É bem verdade que o Direito Tributário, na ausência de disposição expressa, permite que os princípios gerais de direito privado sejam utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas; é verdade, também, que ele não

33 "Curso de Direito Civil Brasileiro" cit. - pp. 236/237.

34 "Instituições de Direito Civil" - 2ª edição - Forense - vol. II - 1993 - p. 161.

autoriza, por outro lado, que sejam eles utilizados para definição dos efeitos tributários e pretender explicar pelo instituto da novação - e pelas conseqüências dali advindas - as figuras jurídicas antes mencionadas (moratória e transação) seria extrapolar o campo de atuação, provocando, quiçá, entendimento enganoso, com sérias conseqüências para a exigibilidade do crédito.

A *erronia* talvez tenha sido cometida pelos doutrinadores brasileiros embasados nas lições de Hector Villegas, da escola argentina de Direito Tributário, que, analisando as formas extintivas do crédito tributário naquele país, esclareceu que, no caso de dívidas tributárias não pagas em seu devido tempo, podem elas ser extintas mediante o submetimento do devedor ao regime de "regularização patrimonial".

"Quando se produz o fenômeno", diz ele, "os devedores declaram seus gravames omitidos e sobre tais montantes se aplica uma *alíquota reduzida*, da qual surge uma dívida tributária inferior à originária, se tivesse sido cumprida no tempo e na forma devidos. Surge, então, uma nova dívida para com o fisco, cujo montante dependerá da alíquota que vier a ser fixada sobre os montantes impositivos omitidos. Produz-se, então, o que para o direito civil é a causa extintiva denominada *novação*, e que consiste na transformação de uma obrigação em outra, o que vem a significar a substituição de uma obrigação por outra diferente, ao mesmo tempo em que fica extinta a primeira. Não há dúvida quanto à extinção da originária obrigação substancial tributária, porquanto, em seu lugar, aparece outra obrigação claramente diferenciável, nada menos que por seu objeto, que passa a ser um tributo de menor monta"³⁵.

Não é possível conceber-se, portanto, a utilização do instituto da *novação* no rol das cláusulas que definem a existência ou a extinção de crédito de índole tributária, sopesados que estão nos limites constitucionais, sobretudo no princípio da *supremacia do interesse público*, que exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, e é um valioso instrumento para coordenar as atividades sociais; postulado essencial para a compreensão do regime jurídico-administrativo, bem assim, no princípio da *indisponibilidade dos interesses públicos* que, segundo a ilustre Professora

35 "Curso de Direito Tributário" - Ed. RT - São Paulo - Trad. de Roque A. Carrazza - 1980.

da Universidade Católica de São Paulo, Lucia Valle Figueiredo, traduz-se

“n'aquele interesse que deve ser curado com prevalência e, para tanto, com a outorga de titularidade de poder à Administração, e cujo conteúdo reflete prerrogativas especiais”

e que

“somente a análise exaustiva do ordenamento fará aflorar quais os interesses públicos que devem ser perseguidos pela Administração, bem como seus graus, este ou aquele regime jurídico”³⁶.

O titular do órgão administrativo incumbido de representar os interesses públicos não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade do que preceitua a lei.

Paulo de Barros Carvalho assinala, a propósito:

“A disponibilidade dos interesses públicos está permanentemente retida no âmbito do Estado, que a manipula de modo soberano, exercitando sua função legislativa. Corolário desse princípio, no terreno dos tributos, é a premência absoluta de lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário”³⁷.

Tudo isto porque o Direito Tributário está intimamente atrelado ao *princípio da vinculabilidade da tributação*, já que a atuação administrativa, neste setor, está pautada por uma estrita vinculabilidade aos termos da lei e liberar o sujeito passivo do cumprimento de suas obrigações, anteriormente assumidas, para, em seu proveito, fazer nascer nova obrigação, ou novas obrigações e novo crédito, foge às fronteiras do Administrador, a não ser em situações especificamente determinadas pela lei (remissão e anistia).

Transpondo estes ensinamentos, que encontram assento no Direito Civil e que até podem ser trazidos aos lindes do Direito Tributário, nos moldes dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, podemos concluir, com Paulo de Barros Carvalho que

“qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que possamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos. Carece de possibilidade lógica

36 “Curso de Direito Administrativo” cit. - p. 35.

37 “Curso de Direito Tributário” cit. - p. 97.

imaginar uma sexta solução, precisamente porque esta é a fisionomia básica da existência de um vínculo de tal natureza”³⁸.

Antes, houvera o ilustre professor paulista decomposto a extinção da figura obrigacional dentre das seguintes possibilidades:

- a) pelo desaparecimento de sujeito ativo;
- b) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) pelo desaparecimento do objeto;
- d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desaparecimento do crédito;
- e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desaparecimento do débito”³⁹.

Ora, se estas são as maneiras de se extinguir a relação obrigacional a que adstritos os sujeitos ativo e passivo, fácil é concluir, também por este caminho, que os princípios que norteiam o Direito Tributário não deixam espaço para a figura da *novação*. Aqui, na trilha do Direito Tributário, não há que se falar em crédito e obrigação, senão naquelas nascidas com a ocorrência do fato imponible (fato jurídico tributário), suspensos nas condições elencadas e extintos por uma das modalidades estipuladas na lei de regência. Em qualquer uma das hipóteses arroladas no art. 151, o crédito permanece pendente de solução, subsiste incólume e esse obstáculo rompido dará, de imediato, ensejo à exigibilidade por parte do sujeito pretensor, o sujeito ativo.

A *moratória* pode, também, ser concedida em caráter “individual”, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições estipuladas para aquela concedida em caráter geral, quais sejam: a) lei editada pela pessoa de direito público competente para instituir o tributo a que se refira; b) pela União quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida a tributos federais e às obrigações de caráter privado. Com efeito, mesmo se consentida em caráter individual, ou seja, para aquele contribuinte que a houver requerido, haverá que obedecer a previsão contida na lei que tiver autorizado sua concessão.

A lei que consentir a moratória, todavia, pode delimitar, expressamente, a sua aplicabilidade a determinada região do território

38 “Curso de Direito Tributário” cit. - p. 298.

39 “Curso de Direito Tributário” cit. - p. 298.

da pessoa jurídica de direito público competente que a expedir, a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

Diversos são os requisitos estipulados ao legislador ordinário para a concessão do benefício. Estão eles arrolados no art. 153, quais sejam:

- o prazo de duração do benefício;
- os tributos a que se aplica;
- o número de prestações e seus vencimentos;
- as condições necessárias para seu gozo e as garantias que devem ser fornecidas pelo particular interessado na utilização.

Prescreve, ainda, o CTN, que *amortória*, a não ser em caso de disposição em contrário da lei específica que a instituir, somente abrange os créditos definitivamente "constituídos" (formalizados, lançados) à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado, naquela data, por ato regularmente noticiado ao sujeito passivo, ou, no caso de "lançamento por homologação" - nos termos do art. 150, do mesmo diploma legal - que tenha sido, de alguma maneira, oferecido à tributação. Só assim se pode entender, em sua inteireza, aquele dispositivo, pois que, em tal hipótese, o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e esta, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, dentro daquele interregno estipulado no parágrafo 4º, do mesmo artigo.

Todavia, aquele sujeito passivo que tiver agido com dolo, fraude ou simulação, em proveito próprio ou de terceiro, não poderá utilizar-se do favor fiscal. Como se vê, a lei complementar - que tem por incumbência "dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, além de estabelecer normas gerais em matéria tributária" (art. 146 da CF) - traçou todas as características da *moratória*, descendo a pormenores, pouco deixando ao legislador ordinário no uso de sua competência específica, o que, se de certa maneira limita o legislador ordinário, por outro prisma, acentua o caráter de exaustividade e rigidez do sistema tributário, delineando todas as regras para limitar o campo de atuação do legislador federal, estadual ou municipal, até mesmo em obediência ao *princípio da igualdade*, insculpido no art. 5º, inciso I, do Texto maior.

De outra parte, o CTN estabelece, ainda, que a concessão da *moratória* em cunho individual não gera direito adquirido, e poderá

ser revogada de ofício toda vez que se apurar que o beneficiado não mais satisfaz ou deixou de satisfazer as condições estipuladas, ou não cumpriu ou deixou de cumprir os requisitos pelos quais o benefício foi concedido, podendo a autoridade competente passar a cobrar a totalidade: o crédito remanescente acrescido de juros de mora e de penalidade, se o sujeito passivo tiver agido com dolo ou simulação ou de terceiro em benefício seu e, aí, portanto, haverá *solução de continuidade da suspensão da exigibilidade do crédito*. Tais casos podem ocorrer, por exemplo, se o sujeito passivo deixar de pagar pontualmente suas obrigações ou se o fiador do devedor tornar-se insolvente, sem que seja substituído por iniciativa do devedor.

Como se vê, a revogação da *moratória* - mesmo aquela concedida em caráter individual - exige motivação como, aliás, qualquer ato administrativo, já que está ela condicionada à apuração da inadimplência por parte do devedor nas condições mencionadas. Não fosse assim e estar-se-ia atentando contra o direito do administrado. A expressão "sempre que se apure", por óbvio, de *peremptória*, exige tal motivação. O procedimento do contribuinte, contrário ao pactuado, deverá ser comprovado.

A lei tributária também estabelece que não poderão ser computados, para efeito de prescrição do direito de cobrar o crédito, o tempo decorrido entre a data da concessão da *moratória* e a de sua revogação, se esta tiver por causa qualquer dos motivos justificados de penalidade (nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele). Ao contrário, se o ato revogatório estiver assentado em qualquer outra razão a revogação somente poderá ser baixada antes de prescrito o referido direito.

Por tudo quanto se expôs é de concluir que, no Brasil, o *parcelamento* concedido para pagamento da maioria dos tributos, reveste-se das características de *moratória*. E, realmente, outra figura não é, já que, durante sua vigência, suspensa estará a exigibilidade do crédito, é conferido por lei que autoriza a autoridade administrativa competente a concedê-lo; é dilação de prazo; é concedido por prazo certo.

5.2. Do Depósito do Montante Integral

No inciso II, do art. 151, do CTN encontra-se arrolada outra modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, qual seja, o *depósito do seu montante integral*, que há de ser efetuado acrescido dos encargos *moratórios* (pela mora, demora) e da correção monetária devidos até a data de sua efetivação.

A questão parece simples, o que tem inibido a doutrina de cuidar com maior esmero; todavia, hoje os inúmeros desdobramentos que se têm apresentado estão a exigir mais e maior reflexão.

Há que ponderar-se, de início, que o depósito de que fala o CTN é voluntário, pois que, de outro modo, estar-se-ia ferindo o Texto Constitucional, especialmente aquele princípio que garante a *universalidade de jurisdição*, que está gravado no art. 5º, XXXV, do Texto Constitucional:

“A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”,

já que, somente ao Poder Judiciário incumbe decidir qualquer matéria em caráter de definitividade, além de fazer “coisa julgada”.

O “depósito” aqui discutido pode ser promovido pelo sujeito passivo, quer antecedendo (preparatório) a procedimento administrativo ou processo judicial, quer no decorrer de seu andamento (incidental). No primeiro caso tem por escopo barrar o fluxo da correção monetária, tendo em vista a desvalorização da moeda, em regime econômico onde atua o problema inflacionário, tão comum e avassalador nos dias que correm. No segundo, além de prevenir a corrosão inflacionária, ainda impede o ajuizamento da ação de execução fiscal por parte da Fazenda Pública.

A doutrina ou a legislação ordinária dele não cuidou, o que tem levado juízes e advogados a discutir o assunto, a cada momento em que surge, dentro das circunstâncias de cada caso; sem que se possa considerar como questão pacífica, que não enseja desdobres constitucionais. Ao contrário, esbarra neles a cada instante.

Muito já se discutiu acerca da inconstitucionalidade da exigência do depósito para que o sujeito passivo pudesse exercer o seu direito de recorrer às esferas administrativas ou judiciárias, contra decisões que entendia lesivas a seus interesses e direitos.

O depósito, perante a esfera administrativa, hoje tem sido regulado por normas internas provocadas pelos sujeitos passivos que pretendiam discutir os lançamentos efetuados, porém sem os riscos de ver sua dívida avolumar-se a cada dia, corroída pela desvalorização e assim a providência continua incomum já que não é de interesse do administrado comprometer ou reduzir o capital de giro, a não ser em casos excepcionais quando requer à autoridade administrativa a autorização para fazê-lo ou a informa, tornando o depósito vinculado ao processo administrativo em curso.

5.2.1. Depósito incidental ou preparatório

Como *preparatório* ou *incidenta* em processo judicial, as dificuldades têm surgido e sido sanadas mal logicamente a outros comandos do Código de Processo Civil, pois que, para alguns, exige a propositura de ação cautelar e, mesmo a autorização judicial; para outros - se é faculdade do sujeito passivo - o juiz não pode interferir na sua realização, tem a incumbência, apenas, de vincular aos autos e noticiar a Fazenda Pública acerca da suspensão da exigibilidade, seja sucessivo ou não (quando uma só ação for proposta mas diversas forem as parcelas devidas e cujo vencimento seja mensal ou fracionado) e, ainda, em que momento se deve executar a decisão que determina a conversão do depósito em renda da Fazenda Pública.

Sensível a toda esta problemática, o Poder Judiciário vem tomando providências que, a par de assegurar o livre acesso do sujeito passivo que se sente lesado, ou na iminência de sê-lo, facilita - e acelera - o andamento de processos, como é o caso da Resolução nº 58, da Justiça Federal em São Paulo, que determina:

“Os depósitos voluntários facultativos destinados à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e assemelhados previstos pelo art. 151, II, do CTN, combinado com o art. 1º, III, do Decreto-lei nº 1.737 de 30 de dezembro de 1979, bem como aqueles de que trata o art. 38 da Lei nº 6.830/80, serão feitos independentemente de autorização judicial, diretamente na Caixa Econômica Federal que fornecerá aos interessados guias específicas para este fim, em conta à ordem do Juízo por onde tramitar o respectivo processo. Parágrafo único - Efetuado o depósito a Caixa Econômica Federal encaminhará cópias da guia respectiva ao órgão responsável pela arrecadação do crédito e ao Juízo à disposição do qual foi realizado.

Art. 2º - Os depósitos sucessivos relativos a um mesmo processo serão feitos na mesma conta do primeiro depósito e os comprovantes ...

(...)

Art. 4º - Após transitar em julgado a sentença que aprecie a questão à qual se relaciona o depósito, o Juiz autorizará a Caixa Econômica Federal o seu levantamento em favor da parte ou determinará a sua conversão em renda da parte contrária, conforme o caso.

(...)”.

Por aí se vê que a questão tem provocado providências à margem da legislação e à margem, também, da doutrina e, por isto, despertado problemas processuais de gravidade vitanda, como, por exemplo, nos casos de compensação de créditos, autorizados pela Lei nº 8.383/91.

5.2.2. Depósito parcial (possibilidade e efeitos)

O depósito, segundo a redação constante do inciso II, do art. 151 do CTN, haverá de ser integral, e esta totalidade - segundo a doutrina - refere-se ao valor que a Fazenda Pública entende devido e não aquele valor que o sujeito passivo entende ser seu débito. Melhor dizendo, se o contribuinte - sujeito passivo - está sendo cobrado em "X" e entende lesiva a exigência, mas concorda com a cobrança de "X-1" e deposita tal valor perante o Poder Judiciário para discutir, em exemplo armado ao propósito, a inconstitucionalidade ou a legalidade da pretensão, é de se perguntar: pode a Fazenda Pública não reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito e propor execução fiscal pela totalidade, já que o sujeito passivo depositou apenas parte dela? (Caso do Finsocial e de Contribuições Sociais)

Entendo que não pode a Fazenda Pública, no caso proposto, propor execução fiscal para exigir o pagamento da totalidade que compreende devida (no Finsocial - alíquota de 2%, quando o STF já entendeu, em alguns casos, que a alíquota a ser aplicada é de 0,5%). O que pode é ela propor a ação para cobrar a diferença entre "X" e "X-1", pois que, se a ação proposta pelo sujeito passivo, no caso o autor, for julgada improcedente, aquele depósito será convertido em renda e satisfeito o crédito em sua totalidade, somando-se os dois valores - de um e outro processo. Não sendo assim, e que efeito produz o depósito a não ser a suspensão da exigibilidade se, ao depois, ele não será convertido em renda, já que na outra ação (na execução fiscal), teve bens penhorados que cobriam todo o débito?

O Direito - especialmente o Tributário - com a rigidez de seus princípios, não dá guarida a interpretações ampliativas ou restritivas de direitos individuais; quando o faz já determina, de logo, todas as suas balizas; bem por isso, a Fazenda somente pode propor Execução Fiscal da diferença entre o depósito e o valor do crédito tributário que entende devido. Pequenos comentários, aqui e acolá na doutrina, permitem entrever que, nestes casos, poder-se-ia aceitar, também, que o sujeito passivo fosse intimado a depositar a diferença para não sofrer a execução fiscal.

Interessante é abrir espaço para analisar, com maior detença, o caso do Finsocial citado (ações ainda não definitivamente julgadas em que díspares são as situações em que se encontram os sujeitos passivos):

a) contribuintes que recolheram com 2% de alíquota e, agora, pedem, no Judiciário, o reconhecimento de inconstitucionalidade da exigência e a restituição de 1,5%, uma vez que a alíquota foi modificada sem atinência a seus pressupostos;

b) contribuintes que propuseram ações (declaratórias, mandados de segurança) e, em antecedência à ação principal - ou no curso dela - efetuaram o depósito de 2% e, ao depois de decisões no STF que reconheceu a ilegitimidade da exigência naquela base, acatando a alíquota de 0,5% (para os casos específicos) e pediram o levantamento (ou, mesmo, a compensação de que fala a Lei nº 8.383/91) e continuam a discussão pelo depósito de 0,5%;

c) contribuintes que nada recolheram e esperam a ação do Fisco para as providências cabíveis (discussão administrativa ou Execução Fiscal (penhora e embargos), cor forme a etapa em que o crédito se encontra.

É de se repetir, aqui, portanto, a pergunta: no caso do item b acima, se já lançado o débito, pode o Fisco propor a Execução Fiscal - uma vez que entende devido o Finsocial com a alíquota de 2%, pela totalidade do crédito, se o que está depositado corresponde a 0,5% de alíquota e, por consequência, constrianger o sujeito passivo a ter penhorados os bens que bastem à execução quando parte desse débito está depositado sob a guarda do Poder Judiciário e transformar-se-á em renda (nos termos do art. 156) se decidida favoravelmente à Fazenda? Entendo que não, pois que, assim, estar-se-ia cobrando crédito maior que o devido, pois que ele surgiu no momento em que ocorreu o fato impositivo do tributo, dentro dos parâmetros ali estatuídos e com a alíquota vigente à época e a Fazenda Pública já terá o crédito inteiramente satisfeito quando vencedora em ambas as causas. De duas, uma: ou o crédito tributário será nulo, se ganha a causa pelo sujeito passivo que terá o direito, imediato, de levantar o valor depositado ou o crédito será satisfeito com a conversão do depósito em renda - se o depositante com isto concordar -, nos termos do art. 156 do CTN e que será, mais adiante, examinado com maior detença.

Como se vê, o sujeito passivo - contribuinte - devedor do tributo - tem direito ao depósito, isto é, a medida independe de qualquer

providência administrativa ou judiciária; é de seu exclusivo interesse a suspensão da exigibilidade, por esta forma, e, por conseguinte, não pode ficar à mercê de decisões a tal respeito. Se assim fosse, poderia o juiz negar o depósito ou o efeito conseqüente: a suspensão da exigibilidade? Não, responderia, categoricamente, a doutrina e maciça jurisprudência, uma vez que o comando irradiado da lei *permitiu* que ele (o sujeito passivo) o fizesse para resguardar-se da cobrança executiva, enquanto pendente de julgamento.

Ao fim da discussão, nos autos do processo onde foi efetuado o depósito, como preparatório ou incidental, o crédito retoma sua forma coercitiva podendo ser transformado em renda para a Fazenda Pública, pessoa de direito público interno que estava sendo demandada, ou colocado à disposição do sujeito passivo, no caso, o depositante.

Com efeito, o crédito permaneceu incólume até o trânsito em julgado da ação proposta. Não sofreu nenhuma modificação, apenas foi atualizado pela incidência da correção monetária e dos juros moratórios, que nada mais são do que mera acomodação do valor ao momento da extinção daquele crédito, o que difere, frontalmente, da *garantia* - quando se faz a penhora para garantir o credor - que consiste, ao lado da obrigação, no estabelecimento de uma *nova relação jurídica*, com condições próprias de existência, mas a ela unida pelo valor patrimonial da prestação que contém, que alarga o objeto sobre o qual há de exercer-se o direito do credor, ou dar-lhe estabilidade, dar-lhe proteção, segurança.

A suspensão da exigibilidade decorre, automaticamente, portanto, da efetivação do depósito e não de decisão judicial que o autorize; é conseqüência do simples depósito, da conduta única do sujeito passivo, do "animus" demonstrado por ele, tudo na conformidade do que dispõe o inciso II, do art. 151 do Código Tributário Nacional.

5.2.3. Depósito e mandado de segurança

No âmbito do Mandado de Segurança, todavia, tem sido freqüente a exigência de depósito como condição para a concessão de Medida Liminar, o que representa erronia sobremodo alarmante, flagrante, já que fere, de morte, o princípio da *universalidade de jurisdição*, insculpido no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, já transcrito páginas atrás. A necessidade - e obrigatoriedade - de se promover o depósito é um empeco que tolhe o sujeito passivo interessado,

desencorajando-o de predicar a defesa dos seus legítimos direitos. Além do mais, não ofende em nada, nem prejudica a Fazenda Pública, porquanto, se não há cláusula de suspensão da exigibilidade sendo exercida, nada a impede de ingressar com ação de execução fiscal, agora garantida pela penhora de bens do devedor.

5.2.4. Depósito e execução fiscal

Por outra parte: se *suspensa a exigibilidade* e, mesmo assim, a Fazenda Pública promove a propositura de Execução Fiscal - ignorando o depósito - para constranger o sujeito passivo a saldar o crédito, a providência a ser tomada circunscreve-se à determinação do arquivamento do processo; se tiver conhecimento do depósito, o Juiz deverá determiná-lo no primeiro momento indeferindo a petição inicial, fundamentando-se no próprio depósito. Se tomar conhecimento do depósito posteriormente à citação, deve, neste caso, em juízo de admissibilidade, reconsiderar o despacho de citação e determinar o arquivamento do feito, já que, se aquele crédito está com a exigibilidade suspensa, não pode, por conseguinte, ser exigido, ser acionado.

Por obediência ao princípio da *prevenção*, se for a execução fiscal proposta em vara diversa daquela por onde tramita a ação primeiramente proposta, deverá o juiz, que a tiver recebido, determinar a remessa para aquela outra.

5.2.5. Levantamento do valor depositado

De outro lado, se o depósito foi efetuado voluntariamente (há hipóteses em que o juiz o determina) ele pode ser liberado a qualquer tempo. Basta o pedido do depositante e. Sua negação equivaleria a desobedecer o princípio da *igualdade*.

Erroneamente tem sido decidido pelo Poder Judiciário que o levantamento somente pode ser efetuado após o trânsito em julgado, em decisão favorável ao contribuinte (depositante), fundamentada no entendimento de que a Fazenda Pública, que ficou impedida de promover a execução fiscal, restaria prejudicada. Ora, liberado o depósito, que suspendera a exigibilidade, a Fazenda recupera a possibilidade de promover a execução fiscal, sem que nenhum prejuízo lhe seja acarretado.

O Tribunal Regional Federal da Terceira Região (São Paulo/Mato Grosso do Sul) já editou súmu a respeito do depósito, ora examinado, na tentativa de solucionar as controvérsias existentes.

Assim:

“Súmula 01 - Em matéria fiscal é cabível medida cautelar de depósito, inclusive quando a ação principal for declaratória de inexistência de obrigação tributária.”

“Súmula 02 - É direito do contribuinte, ainda que em ação cautelar, fazer o depósito integral de quantia em dinheiro para suspender a exigibilidade de crédito tributário.”

Ainda: se o depósito for efetuado tendo em vista decisão judicial que condicionou a concessão de liminar a depósito - situação muito comum - o levantamento será possível em Mandado de Segurança contra o ato judicial (por ofensa aos primados da *isonomia* e da *universalidade da jurisdição*) ou, se com ele concordar, com o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte depositante (autor ou impetrante).

Como contracautela - se imprescindível na hipótese - o juiz pode autorizar a substituição da penhora ou outra contracautela, como fiança bancária, em exemplo armado ao propósito.

5.2.6. Depósitos sucessivos

Nada impede que, em uma única ação, sejam feitos depósitos sucessivos. Efetuado o depósito, o depositante deverá encaminhar petição ao juiz da causa requerendo que seja dada ciência à Fazenda Pública, para os efeitos do art. 151, II, do CTN, já que tal suspensão da exigibilidade é consequência do depósito do valor colocado em discussão perante o Poder Judiciário.

Desta maneira, antes de apreciar o pedido, o Juiz mandará oficiar ao depositário determinando o seu bloqueio. O depositário, ao confirmar o depósito, fará a anotação de sua indisponibilidade e a sua colocação à disposição do Juízo, após o que o Juiz determinará que se comunique a existência de depósito à Fazenda Pública interessada, para surtir os efeitos pretendidos pelo depositante (sujeito passivo na relação tributária).

Os comprovantes de tal depósito devem ser autuados - em separado - na vara de origem, mesmo que os autos sejam encaminhados à instância superior por recursos suspensivos ou devolutivos, para garantia de uma e outra parte e, mesmo, em caso de depósitos sucessivos, para controle da suspensão da exigibilidade por parte da Fazenda Pública credora e do próprio sujeito passivo depositante, proprietário do valor depositado.

5.2.7. O depósito e o problema da conversão em renda (forma de extinção do crédito tributário)

Como se procurou demonstrar, o depósito é faculdade do sujeito passivo no caso de pretender que a exigibilidade do crédito tributário fique suspensa (seja por que razão for). O valor retido, e à disposição do juízo da causa, permanece sendo propriedade do depositante. A lei tributária estabeleceu que, no caso de ser reconhecido o direito do sujeito ativo (na relação jurídica tributária e réu, na relação jurídica processual formalizada, já que ela - a Fazenda Pública - somente é autora na Execução Fiscal) “converter-se-á em renda o valor depositado”, com o que se extingue o crédito (art. 156, VI, do CTN).

A interpretação sistemática das regras, princípios e normas tributárias, não permite acatar tal entendimento simplista que, até este tempo, não sofreu, por parte da doutrina, investigação mais profunda e nem poderá recebê-la agora, serão em rápidas pinceladas para ser, mais tarde - em trabalho apropriado - desenvolvida; mas a curiosidade científica, bem assim o amor à argumentação, não permite saltar o tópico relativo à consequência, legitimidade e condições, da conversão do depósito em renda.

A doutrina e jurisprudência são unânimes em fazer tal afirmativa (“o depósito converte-se em renda”) sem deter a atenção em particularidades de suma relevância: se o juiz simplesmente converte em renda o valor depositado - ao fim da ação - estará ele imiscuindo-se em seara a que não está permitido, ou a que está impedido, pois que, além de adentrar na propriedade do sujeito passivo (autor) estará, em muitos casos (quicá em todos), lançando tributo cuja competência é exclusiva da Administração Pública. De outro modo, se aquele crédito já fora lançado, antes ou no curso da ação - não vem ao caso - estará ele executando um crédito e, portanto, aparelhando um título não previsto na lei processual.

A Fazenda Pública tem os meios adequados para satisfazer os créditos de que é titular e deles deve utilizar-se dentro da alternativa que lhe cabe: inscrever a dívida e promover execução fiscal, penhorando bens que bastem; o que não é permitido é que esta incumbência - exclusiva - seja ignorada para apenar o contribuinte (sujeito passivo).

E veja que nesta conversão singela, muitas vezes, estar-se-ia transferindo para os cofres públicos valores não lançados na época apropriada, demarcada no art. 173 do Código Tributário Nacional, a

que o sujeito ativo já nem teria direito por ocorrência da caducidade.

Forçoso é convir que, se o valor depositado *pertence* ao contribuinte, o juiz da causa *poderá* convertê-lo em renda se o depositando der sua anuência e, com isto, *pagar* (forma extintiva do crédito - art. 156, I) a quantia de que é devedor. Se, ao contrário, não concordar, deverá requerer o levantamento. À Fazenda Pública incumbe, portanto, tomar as providências cabíveis para haver o valor que lhe é devido, requerendo, por exemplo, a penhora do valor depositado para, posteriormente, e de imediato, promover a execução fiscal. Aquele depósito, já se disse, servia, apenas, de meio assecuratório da correção monetária e juros.

Por óbvio que, com o levantamento, efetuado pelo sujeito passivo (autor), o depositante passa a estar em mora perante a Fazenda Pública e deverá responder por isto com o acréscimo na importância devida; mas esta consequência não pode servir de fundamento para a transferência de um valor que lhe pertencia e, portanto, dele pode "usar, gozar e dispor" (art. 524 do Código Civil) como bem lhe aprouver. Pode ele, então, aguardar a propositura de execução fiscal e a consequente penhora de bens, tantos quantos bastem para cobrir a dívida e que não necessariamente recairá sobre dinheiro.

Somente com o fito de deixar patente o raciocínio convém perquirir: se o sujeito passivo (na relação jurídica tributária e autor, na relação processual) interpõe ação declaratória onde seu "interesse limita-se à declaração da existência ou da inexistência de relação jurídica" (art. 4º do Código de Processo Civil) e, pretendendo preservar sua propriedade dos efeitos da inflação, deposita o valor que seria devido, está correta a sentença que declara a relação jurídica existente e transforma o valor depositado em renda da Fazenda Pública, sem que esta tenha tomado qualquer providência administrativa que lhe incumbia?

Mais: se o depósito for convertido em renda sem que o contribuinte tenha apresentado sua concordância com a medida e, aí, não se puder mais falar em levantamento da importância, a solução plausível seria a impetração de mandado de segurança contra a sentença que feriu o seu *direito líquido e certo*.

6. Da Reclamação e Recurso Administrativos

No que concerne à "reclamação" e ao "recurso administrativo" cabe ponderar, de logo, que tal forma de suspensão da exigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 em exame, esteve vinculada a depósito. Posteriormente, reconhecida a inconstitucionalidade dele, nos moldes do demonstrado linhas atrás, foi abandonada a exigência, tanto na esfera federal, como na estadual e municipal, embora ainda se localize, em um ou outro município, tal condicionante, o que, sem dúvida, tem sido objeto de discussão perante o Poder Judiciário (se não deveria ser, sob pena de, ferindo o princípio constitucional da *universalidade da jurisdição*, bem assim, o da *isonomia*, desmorrar o arcabouço jurídico tributário).

Com efeito, a apresentação de defesa e recurso administrativo suspendem a exigibilidade do crédito em debate já que, em sua pendência, o crédito não é revestido de definitividade exigida para propositura de Execução Fiscal, somente a alcançando com a edição de decisão que não mais possa ser reformada na órbita da Administração. Assim, tal é, pois que tem por escopo deliberar a respeito de atos administrativos, controlar a legalidade de tais atos e esse o último reduto do procedimento administrativo.

"Administrar é aplicar a lei de ofício" no tão difundido - por preciso - esclarecimento. E o procedimento persegue a aplicação da lei, ao controlar a legalidade dos atos emanados da Administração a ela adstritos.

Efetuada o lançamento, as normas que regulam o processo tributário (procedimento) assinam um prazo dentro do qual o sujeito passivo poderá apresentar sua defesa à própria autoridade responsável pela escrituração (administrativa) do crédito do Fisco, uma vez que pode ele ser lavrado por agente competente (nos termos do art. 142 do CTN), sob a responsabilidade de uma autoridade superior que decide a questão em controvérsia, podendo julgar procedente ou improcedente a peça impugnatória proposta pelo contribuinte - sujeito passivo. Em caso de procedência da defesa, improcedente, portanto, o lançamento. Se, ao contrário, a decisão for favorável à Fazenda Pública, com a manutenção do lançamento, caberá à autoridade notifi-