

Depósitos Judiciais em Matéria Tributária

Reis Friede

Mestre e Doutor em Direito Público pela Universidade Federal do Rio de Janeiro e Mestre em Direito do Estado pela Universidade Gama Filho. Professor Conferencista da EMERJ e Professor e Pesquisador do Programa de Mestrado em Desenvolvimento Local do Centro Universitário Augusto Motta (UNISUAM) e da Universidade Veiga de Almeida (UVA). Desembargador do Tribunal Federal da 2ª Região.

RESUMO:

O depósito em montante integral é uma das causas previstas no art. 151 do CTN como de suspensão do crédito tributário. Trata-se de tema debatido na doutrina e na jurisprudência, razão pela qual merece ser amplamente discutido. O presente estudo abordará os principais aspectos do depósito judicial em matéria tributária, bem como a sua natureza jurídica, enfocando, ainda, a discussão em torno do direito do contribuinte de depositar judicialmente o valor do quantum tributário. Analisar-se-á, outrossim, o disposto na Súmula nº 112 do STJ quanto à possibilidade de depósito judicial em matéria tributária independente de ação cautelar ou providência cautelar ínsita no mandado de segurança e, por fim, as questões inerentes à competência jurisdicional incidental para apreciação de medidas liminares e depósitos judiciais em matéria tributária.

ABSTRACT:

The full amount deposit is one of the possible ways written on article 151 of the Brazilian National Tributary Code (CTN - Código Tributário Nacional) used to suspend a tax credit. This subject is debated doctrinally and jurisprudentially, reason why it deserves to be deeply discussed. The current article will address the main aspects of the judicial deposit in what

regards tributary issues, as well as its legal nature, focusing, furthermore, on the discussion related to the right of the taxpayer to judicially deposit the tax amount. We will analyze, likewise, the Precedent No. 112 of the Superior Court of Justice (STJ - Superior Tribunal de Justiça), which mentions the possibility of making a judicial deposit in tax-related subjects independently of injunctions. Finally, we will see the issues related to the incidental jurisdictional competence to appreciate injunctions and legal deposits in tributary subjects.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Depósito judicial. Súmula 112 do STJ.

KEYWORDS: Tax Law. Judicial deposit. Precedent No. 112 of the STJ.

SUMÁRIO:

1. Introdução.
2. Principais aspectos dos depósitos judiciais em matéria tributária.
3. Do amplo direito do contribuinte de depositar judicialmente o valor do quantum tributário em discussão.
4. Natureza jurídica do depósito judicial tributário.
5. Efetividade, suficiência e forma do depósito judicial tributário – Súmula nº 112 do Superior Tribunal de Justiça.
6. Possibilidade de depósito judicial em matéria tributária independente de ação cautelar ou providência cautelar ínsita no mandado de segurança.
7. Competência jurisdicional incidental para apreciação de medidas liminares e depósitos judiciais em matéria tributária.
8. Vinculação de competência jurisdicional entre a ação cautelar preparatória e a ação principal.
9. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

A questão central concernente às medidas liminares em matéria tributária encontra-se irremediavelmente adstrita (quanto ao seu aspecto de conteúdo) aos princípios constitucionais tributários e, em especial, aos chamados limites constitucionais ao poder de tributar.

O núcleo do problema cinge-se, fundamentalmente, às diversas considerações possíveis quanto à eventual inconstitucionalidade (na verdade, ineficácia jurídica intrínseca, se considerarmos um maior rigor terminológico) de uma determinada norma jurídica, geradora ou modificadora de obrigações tributárias, à luz não somente das diversas leis de proteção ao contribuinte, mas também em relação aos princípios norteadores da atividade tributária e do próprio direito constitucional e infraconstitucional em vigor relativos ao tema. (Friede, 2011, p. 129)

As controvérsias básicas que procuraremos abordar nas presentes linhas resumem-se, sobretudo, às principais divergências verificadas no âmbito da doutrina e da jurisprudência atuais concernentes aos diversos aspectos dos depósitos judiciais em matéria tributária e que, de alguma forma, interessam mais de perto aos estudiosos do tema específico das cautelares e tutelas antecipatórias nas disciplinas fiscal e parafiscal.

2. PRINCIPAIS ASPECTOS DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A questão dos depósitos judiciais em matéria tributária é uma das mais importantes sobre o tema amplo das medidas liminares (e, por consequência, das providências cautelares, de modo geral) na atualidade.

O enfoque básico da divergência está em saber com precisão, dentre outras considerações, se existe ou não um autêntico e permanente direito à caução em garantia por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, ou, em outras palavras, encerrar as inúmeras dúvidas – derivadas das frequentes controvérsias que existem a respeito do tema – mormente quanto à existência de efetivo direito, em favor do contribuinte, no sentido de permitir, de maneira ampla e irrestrita, o depósito judicial (e, portanto, não apenas o depósito de caráter simplesmente administrativo) dos valores relativos às mais diversas espécies de tributos que estes, por algum motivo, entendem por questionar (quanto à sua exigibilidade) junto ao Poder Judiciário.

3. DO AMPLO DIREITO DO CONTRIBUINTE DE DEPOSITAR JUDICIALMENTE O VALOR DO *QUANTUM* TRIBUTÁRIO EM DISCUSSÃO

Em princípio, como o próprio bom senso recomenda, o direito de se proceder ao depósito judicial do quantum tributário em discussão, intima-

mente associado à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, 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 dos tributos, através do simples procedimento do depósito judicial da integralidade do quantum em discussão, independentemente da indispensável presença dos requisitos e pressupostos autorizadores das medidas cautelares (e/ou de suas antecipações *in limine*) ínsitas ao procedimento cautelar autônomo (ação cautelar) ou ao próprio *writ* constitucional e, com maior razão, muito menos em sede de tutela antecipatória.

Todavia, não é o que ocorre no âmbito jurisprudencial e doutrinário, sendo pacífico o entendimento, inclusive no âmbito administrativo – fiscal, no sentido de que o disposto no art. 151, II, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)¹ constitui-se em um sinérgico direito subjetivo do contribuinte, cujo exercício corresponde a uma ampla e irrestrita faculdade pertencente a este de, a qualquer tempo, suspender a exigibilidade do crédito tributário, independente da presença de qualquer requisito vinculante, ou mesmo pressuposto genérico, como o denominado *fumus boni iuris lato sensu* (condição específica de viabilidade de qualquer ação judicial). (Friede; Nogueira Júnior, 2011, p. 123)

A respeito do art. 151, II, do CTN, leciona Rosa Júnior (1992, p. 370): “O segundo caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previsto no art. 151 do CTN corresponde ao depósito de seu montante integral efetuado pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal. Deve-se esclarecer que tal depósito não é obrigatório, mas consiste em uma faculdade do contribuinte para evitar a cobrança do tributo e o pagamento da correção monetária, bem como visa a impedir o ajuizamento do executivo fiscal.”

Por sua vez, afirma Carvalho (2007, p. 479) que o depósito da importância relativa ao crédito tributário pode ser realizado em dois momentos distintos, quais sejam, no curso do procedimento administrativo e

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

I - moratória;

II - o depósito do 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.

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

VI - o parcelamento.

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

no bojo do processo judicial, sendo que, no primeiro caso, possui apenas o efeito de evitar a atualização do valor monetário da dívida (correção monetária), ao passo que na segunda hipótese, além de o depósito impedir o ajuizamento (por parte da Fazenda Pública) da ação de execução, manifestando seu efeito suspensivo da exigibilidade, igualmente previne a incidência da correção monetária.

Oportuno consignar que o tema em questão recebe o seguinte tratamento por parte da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “[...] A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que ‘o depósito de que trata o art. 151, II, do CTN constitui direito subjetivo do contribuinte, que pode efetuar-lo tanto nos autos da ação principal quanto em Ação Cautelar, sendo desnecessária a autorização do Juízo. É facultado ao sujeito passivo da relação tributária efetivar o depósito do montante integral do valor da dívida, a fim de suspender a cobrança do tributo e evitar os efeitos decorrentes da mora, enquanto se discute na esfera administrativa ou judicial a exigibilidade da exação’ [...]. 2. Assim, no presente caso, apesar da parte ter efetuado o depósito integral do IPTU do exercício de 2005 nos autos da ação declaratória em que se discutia o tributo de 2004, mostrou-se inequívoca a manifestação de vontade de beneficiar-se da suspensão da exigibilidade. 3. Recurso especial não provido.” (STJ, 2011)

De certa maneira, a própria Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, ao alterar a disciplina normativa ínsita no art. 151 do CTN, acrescentando novas hipóteses para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tais como a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, V), indiretamente sugere que a hipótese prevista no art. 151, II, restringe-se ao depósito administrativo do valor do tributo supostamente devido, ainda que, reconhecidamente, diversos autores ostentem ponto de vista oposto, lecionando, ao reverso, que o próprio reconhecimento da possibilidade ampla de se suspender a exigibilidade de crédito tributário por via de antecipação de tutela cognitiva – que, por não ostentar natureza cautelar, inadmite o depósito a título de caução em garantia -, prevista na nova lei, encerra qualquer dúvida não só de que o depósito aludido no art. 151, II, do CTN é tanto de feição administrativa como judicial, como ainda invalida qualquer possibilidade de exigência de condicionamento ao prévio depósito judicial (de natureza contracautelar) para a concessão de medidas liminares em mandado de segurança (art. 151, IV, do CTN) ou em qual-

quer outra espécie de ação judicial, como por exemplo a ação cautelar preparatória ou incidental (possibilidade contemplada pelo art. 151, V, do CTN, a partir da edição da Lei Complementar nº 104/01 e, anteriormente, por analogia integrativa e construção jurisprudencial). (Friede; Nogueira Júnior, 2011, p. 125)

Por outro lado, nunca é por demais lembrar que o sistema hermenêutico recomenda obrigatoriamente o máximo de bom senso do intérprete em descartar sempre, e de forma imediata, a interpretação que possa, de alguma maneira, conduzir a uma situação absurda, virtualmente contrária à lógica implícita do chamado “bom direito.”

No caso, é por demais evidente que, se de fato existisse, como orienta-se a jurisprudência dominante atual, um amplo e irrestrito direito do contribuinte de, em qualquer situação, efetivamente poder depositar em juízo o montante do débito tributário em discussão, tal faculdade não só esvaziaria, como já afirmamos, as demais hipóteses do mesmo dispositivo (não teria sentido, portanto, a concessão de medida liminar condicionada ao depósito integral do quantum em discussão, tanto em mandado de segurança como na qualidade de antecipação *in limine* na ação cautelar) como ainda permitiria que toda e qualquer pessoa, na qualidade de contribuinte, depositasse judicialmente, mesmo que desprovido de qualquer razão jurídica, minimamente sustentável, todo e qualquer tributo devido ao Estado, em virtual e absoluto prejuízo deste, forjando, em última análise, uma situação que, levada aos extremos, colocaria em dúvida a própria capacidade de sobrevivência econômico-financeira da sociedade política e juridicamente organizada, além de inverter o princípio basilar de legitimidade dos atos administrativos e da eficácia (*rectius*, validade material) das normas jurídicas legislativas e constitucionais. De mais a mais, os magistrados, agentes públicos que caracteristicamente agem, no seu mister, com elevada margem de discricionariedade decisória, conseqüentemente ver-se-iam reduzidos a uma simplória condição de meros agentes coletores de valores para depósitos – estritamente vinculados à exclusiva vontade dos contribuintes -, em evidente descompasso com a noção mais primária da atividade judicante.

Nesse diapasão analítico, Nogueira Júnior (1999, p. 82-83) assenta que a prática dos Tribunais sempre se mostrou infensa à aplicação plena da gama de possibilidades daquele poder (refere-se ao poder geral de cautela), não tendo deixado muita margem a que este fosse idôneo a se

manifestar senão em certas hipóteses de sustação de protesto de título cambial, mesmo assim, porém, em várias oportunidades, rejeitando-a, ainda que existindo risco de dano de difícil ou de incerta reparação, motivo pelo qual o aludido autor estranha a ideia de que o art. 151, II, do CTN tenha instituído hipótese de suspensão de exigibilidade de tributos, mediante o depósito cautelar em juízo das quantias impugnadas, aduzindo, ainda, que, sob a égide do CPC de 1939, “as normas legais que dispunham a respeito desse depósito jamais estabeleceram que fosse ele realizado em medida cautelar inominada, preventiva, preparatória ou incidental (esta a terminologia empregada à época), muito menos como forma de preservar-se o direito do contribuinte à discussão da legalidade da cobrança, tanto que, com fundamento no Decreto – lei n. 3.336, de 10.6.41, pode Rubens Gomes de Souza afirmar que, ‘para poder propor a ação anulatória, o contribuinte deve primeiro depositar a importância discutida’, ainda que já tivesse prestado fiança em sede administrativa.”

E prossegue Nogueira Júnior recordando que o mais “estranho ainda é que, com o advento do CPC de 1973 e a revogação daquelas disposições legais relativas ao depósito para garantia de créditos fiscais, dada a redação do art. 585, parágrafo 1º. daquele Código, bem como do art. 38 da Lei nº 6.830/80, tenha-se podido interpretar o art. 151, II do CTN, diploma este publicado em 1966, ‘em um momento em que o Código de Processo Civil não admitia a suspensão da exigibilidade do crédito, por força da propositura de ação anulatória do ato declaratório da dívida’, como fundamento daquele direito subjetivo, isso quando, até 1980, lamentava ainda Galeno Lacerda que ‘mínima tem sido a aplicação da cautela inominada na jurisprudência nacional’”.

4. NATUREZA JURÍDICA DO DEPÓSITO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Se, de fato, a hipótese prevista no art. 151, II, do CTN não se restringe aos casos de depósito realizado perante a autoridade administrativa², constituindo, ao contrário, efetivo direito do contribuinte de, a seu exclusivo arbítrio, depositar o valor do tributo questionado judicialmente, restaria esvaziada qualquer possibilidade de se interpretar a natureza ju-

² A propósito, afirma Baleeiro (1981, p. 525): “a) O depósito do montante (art. 151, I) é feito perante a autoridade administrativa, como base para impugnação, reclamação ou recurso, conforme dispuser a legislação tributária. Não se confunde com a consignação em pagamento do art. 164 do CTN.”

rídica intrínseca do mencionado depósito judicial como efetiva garantia contracautelar, importando, dessa forma, não só a conclusão de que se trata a hipótese de verdadeira e *sui generis* forma transversa de tutela inibitória, como ainda na conseqüente constatação de que não é lícito ao juiz, ao arrepio de toda a vigente sistemática da tutela cautelar, condicionar a concessão da medida liminar em mandado de segurança (art. 151, IV, do CTN), ou em qualquer outra ação com o mesmo propósito, ao depósito do *quantum* em discussão³.

Ainda assim, há que se registrar a existência de corrente doutrinária e jurisprudencial que defende tese flagrantemente oposta, não só no sentido de que o depósito judicial em questão possui incontestemente natureza acauteladora – e que, nesse aspecto, somente pode ser procedido diante da necessária demonstração quanto à efetiva presunção de plausibilidade quanto à alegação autoral de indevida cobrança de tributo – mas, particularmente, de que ele pode ser deferido mediante ação cautelar ou em sede de ação mandamental⁴.

Com efeito, na doutrina, leciona Crepaldi (2009, p. 289): “Depósito integral do montante tributário – trata-se de um depósito cautelar feito quando o contribuinte pretende litigar contra o Fisco. Para acautelar-se dos efeitos de uma decisão contrária, o contribuinte pode colocar à disposição da Fazenda Pública a quantia que ele entende indevida [...].”

Cumprе salientar, outrossim, que já se defendeu o entendimento de que deveria ser afastada a tese recorrente de que o mandado de se-

3 Segundo leciona Xavier (1997, p. 442-443), no sistema vigente, o contribuinte possui três rotas alternativas para alcançar a obtenção da suspensão da exigibilidade do crédito, a saber: a interposição de recurso administrativo (dotado de efeito suspensivo, de modo automático, até o julgamento do mesmo); o depósito do montante integral do crédito exigido (também revestido de efeito suspensivo, de modo automático, até o julgamento da ação judicial em cujo bojo o depósito se insere); e a obtenção de medida liminar em mandado de segurança, que, ao contrário das medidas anteriores, não opera, automaticamente, até o julgamento da ação judicial em cujo bojo o depósito se insere.

4 Nesse sentido, conferir: RESP 466362, STJ, 1ª. Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 29.3.2007: “[...] 1. O *fumus boni iuris* ensejador da concessão da cautelar incidental de depósito previsto no artigo 151, II, do CTN, causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, não reside na relevância da pretensão contida na ação principal, mas, sim, na possibilidade jurídica da medida assecuratória pleiteada. 2. O depósito, em dinheiro, do montante integral do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, constitui direito subjetivo do contribuinte, prescindindo de autorização judicial e podendo ser efetuado nos autos da ação principal (declaratória ou anulatória) ou via processo cautelar, nada obstante o paradoxo defluente da ausência de interesse processual no que pertine ao pleito acessório [...]. 3. Deveras, a aludida medida assecuratória da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, além de prevenir a incidência da correção monetária sobre a dívida tributária em debate, impede o Fisco de postular, efetivamente, o objeto da obrigação tributária, inibindo-lhe a prática de quaisquer atos posteriores à constituição do crédito tributário. 4. Entrementes, o depósito judicial configura ainda garantia da satisfação da pretensão executiva do sujeito ativo, a favor de quem os valores depositados serão convertidos em renda com a obtenção de decisão favorável definitiva legitimadora do crédito tributário discutido (artigo 156, VI, do CTN). 5. Ademais, como é de sabença, a sucumbência do depositante na ação principal, por decisão trãnsita em julgado, estende-se à ação instrumental, razão pela qual não se infere prejuízo na autorização cautelar do depósito ainda que em sede de *mandamus* com sentença denegatória. 6. Recurso especial provido.”

gurança, em qualquer hipótese, inadmite a concessão de seu provimento liminar condicionado à prévia exigência de caução contracautelar, como assevera, por exemplo, Xavier (1997, p. 442-443): “[...] na pureza dos seus contornos constitucionais, a figura do mandado de segurança é incompatível com a imposição de condições ou ônus, não sendo legítimo ao legislador infraconstitucional ou aos órgãos de aplicação do direito restringirem o alcance de instituto previsto em norma constitucional de eficácia absoluta plena.”

Se já não bastasse a norma do art. 151, V, do CTN (com a redação dada pela Lei Complementar nº 104/01), que prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ações judiciais, pelo que inteiramente cabível o exercício do poder geral de cautela pelo juiz, na forma do art. 798 do CPC, com o advento do art. 7º, III, da Lei nº 12.016, de 7.8.2009, que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo, a controvérsia restou definitivamente superada pela explícita atribuição de competência discricionária ao juiz, no sentido de ser-lhe facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Cumprir registrar, por oportuno, que a Lei Complementar nº 104/01 poderia ter qualificado o depósito previsto no art. 151, II, do CTN como administrativo ou, ao contrário, judicial e administrativo, ostentando, assim, natureza dúplice. Mas, de todo modo, se é do ato do depósito em si que decorre o efeito jurídico da suspensão da exigibilidade do respectivo crédito, esse efeito dar-se-á tanto na esfera administrativa, como na judicial, em toda a sua extensão, e terá que ser reconhecido por uma ou outra como um elemento de fato vinculativo das suas respectivas atividades e órbitas de competências.

Por conseguinte, é lícito determinar-se a suspensão da exigibilidade de crédito tributário em ação de mandado de segurança, ou em outras espécies de ações judiciais, mediante caução, fiança ou depósito, devendo ser entendida, não obstante as vozes discordantes, como de natureza discricionária a decisão do juiz acerca da escolha de qual medida de contracautela deverá ser prestada pelo sujeito passivo tributário.

Quanto aos contornos da liminar concedida em medida cautelar, Cais (2009, p. 514) afirma o seguinte: “Na primeira e na segunda edições desta obra, sustentamos que a liminar concedida em medida cautelar não

seria dotada do poder de suspender a exigibilidade do crédito tributário independentemente de garantia, porquanto o inc. IV do art. 151 do CTN admitiria hipótese restrita de suspensão de exigibilidade do crédito, motivada, exclusivamente, por força da liminar concedida em mandado de segurança. Todavia, no curso do tempo, meditando sobre o tema, reconsideramos essa posição, entendendo que a liminar concedida em medida cautelar tem o poder de suspender a exigibilidade do crédito tributário, independentemente da constituição de garantia para tanto, a fim de ensejar efetividade à garantia constitucional de amplo acesso ao Poder Judiciário, assegurada pelo inc. XXV do art. 5º. da Constituição. Ademais, presentemente, a matéria está sedimentada mediante a Lei Complementar 104, de 10.01.2001, que acrescentou o inc. V ao art. 151 do CTN, determinando que a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, suspende a exigibilidade do crédito tributário [...].”

5. EFETIVIDADE, SUFICIÊNCIA E FORMA DO DEPÓSITO JUDICIAL TRIBUTÁRIO – SÚMULA Nº 112 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Não obstante a já mencionada existência de doutrina e entendimentos judiciais contrários à tese, bem como a repetida insistência, por parte de determinados contribuintes, de buscar firmar entendimento no sentido da possibilidade ampla e irrestrita de se obter a suspensão da exigibilidade de crédito tributário através de formas alternativas e paralelas ao depósito judicial (nesse sentido, em sua vertente contracautelar), é cediço concluir que expressiva parte da jurisprudência tem visivelmente se inclinado na firme direção de que somente o depósito integral e em dinheiro é capaz de cumprir a função precípua do instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que é precisamente a de impedir temporariamente (ou seja, até a decisão meritória final) o exercício, pelo poder público, de seu poder de promover a execução forçada de um pretense crédito que está sendo (em função da insuperável presença do *fumus boni iuris* que milita, *in casu*, em favor do contribuinte) objeto de questionamento junto ao Poder Judiciário, evitando-se, desta feita, nas palavras de Xavier (1997, p. 424), que a denominada consumação do fato, decorrente da execução, preceda a sua própria cognição.

Neste sentido, consoante a Súmula nº 112 do STJ, o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em

dinheiro (STJ, 1994). Ainda assim, com amparo no art. 15, I, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, segundo o qual, em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz, ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária, os contribuintes tentaram argumentar no sentido da idoneidade da fiança bancária como garantia de crédito tributário impugnado, passível de ser oferecida em ação cautelar inominada.

Sobre o tema, deve ser analisada a jurisprudência do STJ (AgRg no REsp nº 402800, 1ª. Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 4.4.2014): este Tribunal “[...] no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.156.668/DF (Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/12/2010), firmou posicionamento no viés de que a fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e do enunciado da Súmula 112/STJ. 2. Este Tribunal Superior, no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.272.827/PE (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 31/05/2013), asseitou entendimento na linha de que, para atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, não basta a apresentação de garantia, é imperiosa a verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e do perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). 3. Logo, a carta de fiança bancária oferecida no bojo de ação anulatória de crédito tributário, por si só, não é capaz de suspender a exigibilidade do crédito, tampouco, da execução fiscal (§ 1º do art. 585 do CPC). 4. Agravo regimental não provido.” (STJ, 2014)

Todavia, deve ser registrado, com a necessária ênfase, que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 2.096, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 23.4.2009, entendeu, em sentido diametralmente oposto, que a carta de fiança bancária configura, em sua plenitude, elemento hábil à formação do juízo de reversibilidade da medida concedida, nos termos da seguinte ementa do julgado: “PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. COMPETÊNCIA ORIGINÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTESTAÇÃO. A atribuição de efeito suspensivo ou outro tipo de tutela recursal ao recurso extraordinário é medida que se exaure em si mesma, não demandando citação e tampouco contestação. Possibilidade de revisão de medida precária e efêmera se houver modificação do qua-

dro fático-jurídico que serviu de amparo a sua concessão. Contestação conhecida como pedido para revisão da medida cautelar concedida. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. ICMS. DIFERENÇA DE PREÇOS ENTRE A OPERAÇÃO DE ENTRADA E A OPERAÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS. PREÇO DE SAÍDA MENOR DO QUE O PREÇO DE ENTRADA. ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES COM ÁLCOOL COMBUSTÍVEL. POLÍTICA DE SUBSÍDIOS. Sem prejuízo de outro exame por ocasião do julgamento de mérito da questão, persistem as condições que autorizam o deferimento da medida liminar pleiteada. Em especial, robustece o afastamento do risco de irreversibilidade da medida a existência de garantia do crédito tributário controvertido (carta de fiança bancária). Questão de Ordem que se encaminha pela rejeição do pedido para cassação da medida liminar outrora referendada.” (STF, 2009)

É forçoso reconhecer que, independente de outras considerações, esta é a posição mais coerente com a nossa história, posto que, de fato, sempre se estabeleceu, na legislação, a possibilidade de o contribuinte depositar os valores questionados em juízo, daí decorrendo a suspensão da exigibilidade dos respectivos créditos tributários, sendo exemplo de norma legal nesse sentido o Decreto-Lei nº 9.360/38.

Ocorre que tais depósitos, tidos como preparatórios ou preventivos, na terminologia empregada ao tempo em que vigente o Código de Processo Civil de 1939, e que deveriam ser efetuados integralmente e perante a repartição fazendária respectiva, não foram previstos pelo CPC de 1973, sendo certo, ainda, que a única hipótese de concessão de medida liminar prevista no Código Tributário Nacional, como suspensiva da exigibilidade dos créditos tributários, era a deferida em mandado de segurança (art. 151, IV, do CTN).

Enfim, o depósito, como garantia do crédito tributário, e para possibilitar ao contribuinte discutir a dívida fiscal, ou era realizado em âmbito administrativo – o princípio *solve et repete* – ou judicialmente, quando impetrada ação executiva fiscal, sendo inimaginável, por consequência, a hipótese de depósito em ação cautelar inominada para o fim de suspender-se a exigibilidade de crédito tributário.

Se a ação de execução fiscal visa à satisfação do crédito fiscal que dela é objeto, e se nessa ação é admitida a carta de fiança bancária como um dos direitos considerados idôneos à garantia do crédito fiscal exequen-

do, não haveria, pelo menos nesta linha argumentativa, razão para não se admitir esse mesmo instrumento contratual como bastante à garantia daquele mesmo crédito, inscrito em dívida ativa mas ainda não executado judicialmente, quando derivada de medida liminar em ação cautelar inominada ou em ação de mandado de segurança.

Consoante assevera Cais (2009, p. 514), “[...] a fiança bancária pode ser admitida para tanto, com isso assegurando o amplo acesso ao Poder Judiciário ao contribuinte que não dispõe de numerário para constituir o depósito em garantia da discussão, optando por assumir os encargos bancários com a constituição da fiança bancária.”

Destarte, se, como visto, o art. 7º, III, da Lei nº 12.016/09 atribuiu ao juiz o poder discricionário para exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica, motivo pelo qual, e diante da previsão contida no art. 97, VI, do CTN, não haveria por que, sob esta ótica analítica, não se admitir a idoneidade de carta de fiança bancária como garantia de crédito tributário já exigível (logo, inscrito em dívida ativa), muito embora ainda possa não ter sido objeto de ação de execução fiscal ajuizada.

6. POSSIBILIDADE DE DEPÓSITO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA INDEPENDENTE DE AÇÃO CAUTELAR OU PROVIDÊNCIA CAUTELAR ÍNSITA NO MANDADO DE SEGURANÇA

Sobre o específico tema vertente, é importante registrar que, dentre os que defendem a tese segundo a qual existe uma ampla faculdade de o contribuinte depositar o valor integral do *quantum* tributário em discussão (como efeito direito amparado pelo art. 151, II, do CTN), uma expressiva parcela desses estudiosos tem reiteradamente defendido o ponto de vista de que é perfeitamente legal a efetivação do aludido depósito nos próprios autos da ação principal para o fim de suspender a exigibilidade do crédito fiscal em discussão, independente do ajuizamento (preparatório ou incidental) da ação cautelar ou de qualquer outro meio análogo com essa finalidade precípua, conforme, inclusive, restou decidido pelo STJ (AgRg no REsp nº 835067, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJE 12.6.2008): “[...] 2. Segundo a jurisprudência do STJ, o depósito judicial, no montante integral, suspende a exigibilidade do

crédito tributário (art. 151, II, do CTN) e constitui faculdade do contribuinte, sendo desnecessário o ajuizamento de ação cautelar específica para a providência, porque pode ser requerida na ação ordinária ou em mandado de segurança, mediante simples petição. 3. Se a autora procede ao levantamento do depósito-garantia de que trata o art. 151, III, do CTN, ainda que mediante autorização judicial, desfaz-se por completo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, perdendo a parte o direito ao fornecimento da certidão positiva de débito com efeito de negativa de que trata o art. 206 do CTN. Apesar de se tratar de uma faculdade do contribuinte, a opção pelo depósito judicial vincula os valores depositados ao crédito tributário discutido judicialmente, cujo levantamento por alguma das partes, Fisco ou contribuinte, fica dependente do desfecho da lide, a teor do art. 32, § 2º, da LEF. 5. Recurso especial provido.” (STJ, 2008)

7. COMPETÊNCIA JURISDICIONAL INCIDENTAL PARA APRECIÇÃO DE MEDIDAS LIMINARES E DEPÓSITOS JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A competência jurisdicional para apreciar pedidos de providências cautelares (na forma, ou não, de antecipação *in limine*) e de depósitos judiciais, em matéria tributária, nos períodos intermediários de tramitação processual é (e deve ser sempre) do juízo de primeiro grau.

Uma vez proferida a sentença, a competência (funcional, logo, absoluta) será do Relator do recurso, na forma do art. 800 do CPC, conforme já decidiu o STJ (Medida Cautelar nº 12431, STJ, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Zavascki): “[...] 1. A medida cautelar na qual se postula a prestação de caução para garantir o juízo de forma antecipada deve ser proposta perante o juízo competente para a futura ação (principal) de execução fiscal, com a qual guarda relação de acessoriedade e de dependência (CPC, art. 800). O STJ não tem, portanto, competência originária para tal demanda. 2. A suspensão da exigibilidade do débito tributário somente é admissível mediante o depósito integral e em dinheiro do valor do tributo questionado, nos termos do art. 151, II, do CTN. Reforça tal conclusão o art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, que exige, para efeito de discussão de débito inscrito em dívida ativa nos autos de ação anulatória, o ‘depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos’. No mesmo sentido também

o enunciado da Súmula 112/STJ, de seguinte teor: ‘O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro’. 3. Medida cautelar liminarmente indeferida. Agravo regimental de fls. 196/233 prejudicado.” (STJ, 2007)

Já em curso no Tribunal de origem, a formulação de pedido de medida cautelar inominada, ou de depósito para o fim de suspender-se a exigibilidade do crédito tributário impugnado, no Tribunal Superior competente para conhecer do recurso que puder ainda vir a ser interposto, ou que já o foi, dependerá de exame da admissibilidade deste, *ex vi* as Súmulas nº 634 (“não compete ao Supremo Tribunal Federal conceder medida cautelar para dar efeito suspensivo a recurso extraordinário que ainda não foi objeto de juízo de admissibilidade na origem”) e nº 635 (“cabe ao presidente do Tribunal de origem decidir o pedido de medida cautelar em recurso extraordinário ainda pendente do seu juízo de admissibilidade”), ambas do STF, entendimento que também era perfilhado pelo STJ, conforme decidido no Pedido de Reconsideração na Medida Cautelar nº 15.362, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 11.5.2009): “[...] 1. Pedido de reconsideração aforado contra decisão monocrática que indeferiu a liminar e extinguiu, sem resolução do mérito, medida cautelar incidente a recurso especial não apreciado na origem. 2. Conversão do pedido de reconsideração em agravo regimental, dada a fungibilidade. 3. Impugnação que não trouxe novos elementos e reforça a convicção de que não cabe, salvo excepcionais hipóteses, a outorga de liminar em cautelar, quando o recurso especial não foi admitido ou apreciado na origem. Na presente situação, o recurso não mereceu análise do Tribunal de origem. Caberia ao agravante ajuizar a medida na presidência da Corte de segundo grau. Pedido de reconsideração convertido em agravo regimental, e improvido.” (STJ, 2009)

Porém, em recente decisão proferida no RESP nº 22.986, o Superior Tribunal de Justiça, todavia, entendeu ser possível a concessão de cautelar por aquele Tribunal, apesar de não ter sido firmado o juízo de admissibilidade na origem, diante da configuração de *periculum in mora*, afastando, por conseguinte, a incidências das Súmulas nº 634 e nº 635, ambas do STF: “[...] Em hipóteses excepcionais, é cabível o deferimento da medida cautelar por esta Corte antes de firmado o juízo de admissibilidade na origem, especialmente quando, na origem, foi indeferido pedido idêntico ao argumento de usurpação da competência dos Tribunais Superiores sobre

o tema de mérito: recusa do credor ao oferecimento de fiança bancária em favor do bloqueio de ativos financeiros [...]” (STJ, 2014)

8. VINCULAÇÃO DE COMPETÊNCIA JURISDICIONAL ENTRE A AÇÃO CAUTELAR PREPARATÓRIA E A AÇÃO PRINCIPAL

O ajuizamento da ação cautelar preparatória (antecedente), independente do eventual pedido de antecipação *in limine*, é importante consignar, necessariamente vincula o julgador quanto ao estabelecimento efetivo de sua competência jurisdicional para a apreciação da futura ação principal de conhecimento, notadamente em matéria tributária.

Com mais razão de ser, o Juízo que estiver a conhecer de ação cautelar inominada, ou de ação de mandado de segurança, vier a praticar ato decisório que demande cumprimento, será o competente (competência absoluta) para adotar as medidas necessárias à efetivação de sua decisão, não sendo admissível que a parte interessada formalize pedido de intervenção ao Tribunal de revisão ou Superior, antes de exercida aquela competência executiva do juízo de primeiro grau. ❖

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº **5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Congresso Nacional. Lei nº **6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Congresso Nacional. Lei Complementar nº **104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Congresso Nacional. Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em: 23 set. 2014.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito tributário – teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FRIEDE, Reis. **Ciência do Direito, Norma, Interpretação e Hermenêutica Jurídica**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

FRIEDE, Reis; NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. **Tutelas de Urgência em Matéria Tributária**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. **Medidas Cautelares Inominadas Satisfativas ou Justiça Cautelar**. São Paulo: LTr, 1999.

ROSA JÚNIOR, Luz Emygdio F. da. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário à luz da nova Constituição**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo Regimental na Medida Cautelar nº 22986. STJ, Segunda Turma. Relator: Ministro Og Fernandes. DJe 10.9.2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=38003840&num_registro=201401742232&data=20140910&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 26 set. 2014.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 402800. STJ, Primeira Turma. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. DJe 4.4.2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1309688&num_registro=201303301819&data=20140407&formato=PDF>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Recurso Especial nº 1289977. STJ, Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 13.12.2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1111888&sReg=201101457683&sData=20111213&formato=PDF>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Pedido de Reconsideração na Medida Cautelar nº 15362. STJ, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Marins. DJe 11.5.2009.

Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=877012&num_registro=200900448192&data=20090511&formato=PDF>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 835067. STJ, Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon. DJ 12.6.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=783220&sReg=200600710120&sData=20080612&formato=PDF>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Medida Cautelar nº 12431. STJ, Primeira Turma. Relator: Ministro Teori Albi Zavascki. DJ 12.4.2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=681342&sReg=200700141531&sData=20070412&formato=PDF>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Súmula nº 112. Aprovada em 25.10.1994. DJ 3.11.1994. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0112.htm>. Acesso em: 23 set. 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 2.096. STF, Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJe 23.4.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=589287>>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Súmula nº 635. Aprovada na Sessão Plenária de 24.9.2003. DJ 9.10.2003; DJ 10.10.2003; DJ 13.10.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=635.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 23 set. 2014.

_____. Súmula nº 634. Aprovada na Sessão Plenária de 24.9.2003. DJ 9.10.2003; DJ 10.10.2003; DJ 13.10.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=635.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 23 set. 2014.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento - **Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.