



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

O depósito para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a extinção do processo sem o julgamento do mérito.

Beatriz Lemgruber Faroni

Rio de Janeiro
2010

BEATRIZ LEMGRUBER FARONI

O depósito para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a extinção do processo sem o julgamento do mérito.

Artigo Científico apresentado à Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Dr. Nelson Tavares
Dra. Kátia Araujo

Rio de Janeiro
2010

O DEPÓSITO PARA A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM O JULGAMENTO DO MÉRITO.

Beatriz Lemgruber Faroni

Graduada pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: Este trabalho objetiva analisar o direito de o contribuinte discutir o crédito tributário por entendê-lo indevido, quando efetua depósito do montante integral do crédito para fins de suspender a sua exigibilidade. O entendimento jurisprudencial dominante atualmente é no sentido de que, se esse processo for julgado extinto sem análise do mérito, o valor depositado é convertido em renda da Fazenda Pública. Pretende-se demonstrar a irrazoabilidade e inconstitucionalidade de tal orientação, defendendo-se a possibilidade de levantamento pelo contribuinte do depósito efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário quando da extinção do processo sem exame do mérito.

Palavras-chave: Depósito, Crédito Tributário, Exigibilidade, Extinção do processo, Levantamento, Conversão em renda.

Sumário: Introdução. 1. O Depósito do montante integral do crédito tributário e sua função. 1.1. Conceito e requisitos. 1.2. Efeitos e natureza jurídica. 2. Destinação do depósito após o trânsito em julgado. 2.1. Do levantamento ou conversão em renda conforme o resultado do julgamento. 2.2. Previsão na legislação. 3. Tratamento dispensado ao depósito quando da extinção do processo sem exame do mérito. 3.1. Da extinção do processo sem resolução do mérito e seus efeitos. 3.2. Implicações quanto ao depósito. 4. Posicionamento da jurisprudência acerca do tema. 4.1. Evolução histórica. 4.2. Atual entendimento do STJ. 5. Interpretação à luz da Constituição Federal. 5.1. Da ausência de determinação legal que fundamente a conversão em renda. 5.2. Necessidade de mudança do entendimento. 5.3. Solução a partir da aplicação dos princípios da legalidade e da razoabilidade. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO.

O contribuinte, quando entende indevido o crédito tributário, pode, para discutir em juízo, efetuar o depósito do montante integral desse crédito a fim de suspender a sua exigibilidade. O atual entendimento jurisprudencial aplica a conversão em renda a favor da Fazenda Pública quando proferida decisão meramente terminativa. No entanto, o contribuinte não pretendia pagar, ao contrário, sua intenção era discutir o crédito. Ele tem o direito de efetuar esse depósito e, ao optar por fazê-lo, está exercendo esse direito. Em havendo a extinção do processo sem resolução do mérito, o Fisco volta a poder cobrar, não subsistindo a suspensão da exigibilidade daquele crédito. E o contribuinte poderá ajuizar novamente a demanda. Dessa forma, pretende-se demonstrar que o contribuinte tem o direito de levantar o depósito nesse caso, por meio de uma interpretação em consonância com os princípios constitucionais, atendendo à razoabilidade, à justiça e ao interesse social.

Busca-se expor a necessidade de mudança do atual entendimento jurisprudencial, bem como propor uma solução a partir de uma visão constitucional, em conformidade com a legislação pertinente.

Serão analisados os seguintes aspectos ao longo deste artigo: a função do depósito do montante integral do crédito tributário; a destinação do depósito após o trânsito em julgado; o tratamento dispensado ao depósito quando extinto o processo sem exame do mérito; o posicionamento da jurisprudência a respeito do tema; e a solução proposta à luz da Constituição Federal.

1. O DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA FUNÇÃO.

1.1. CONCEITO E REQUISITOS.

Quando o contribuinte não concorda com o tributo cobrado, ele se vale das vias administrativas ou judiciais para discutir a exigência que lhe é imposta.

Nesse ponto, o depósito judicial do montante integral se apresenta, então, como uma opção à sua disposição para suspender a exigibilidade do crédito tributário, enquanto discute a legalidade da exação fiscal.

Desse modo, constituído o crédito tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de efetuar o depósito do montante integral, sendo esse o meio previsto no ordenamento jurídico para que possa suspender a exigibilidade de tal crédito.

O depósito, de acordo com o artigo 151, II do Código Tributário Nacional, é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É necessário, contudo, que o contribuinte o realize de maneira integral e em dinheiro, conforme se depreende da súmula 112 do STJ.

Vale lembrar que, com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária, mas o crédito tributário somente é constituído com o lançamento, a partir de quando será possível exigir o pagamento do respectivo tributo.

Após a constituição do crédito tributário, passa a ser possível a suspensão da exigibilidade deste, conforme expressa previsão legal já vista anteriormente, por meio do

depósito do montante integral do valor cobrado, de modo que tal depósito traduz uma faculdade do contribuinte para obter a suspensão do crédito tributário.

1.2. EFEITOS E NATUREZA JURÍDICA.

Suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o Fisco fica impedido de executar quaisquer atos de cobrança, apenas podendo efetuar o lançamento para fins de obstar a decadência.

Ressalte-se que o depósito não é pagamento. Este último constitui modalidade de extinção do crédito tributário, diferentemente daquele. E não se confunde, tampouco, com a consignação em pagamento, quando o consignante quer pagar o tributo, ao passo que o depositante quer discutir o débito. Na ação consignatória, o contribuinte deposita o valor que entende devido e não há suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ainda que haja a extinção deste se procedente ao final.

A lei exige o depósito do montante integral do crédito tributário, o que corresponde ao valor cobrado pela Fazenda Pública, independentemente de o sujeito passivo concordar ou não com esse valor. Tal depósito se traduz em um direito subjetivo do contribuinte, não podendo ser indeferido pelo juiz, e é também uma garantia do processo. Uma vez efetuado esse depósito, “o contribuinte deve estar ciente da indisponibilidade dos recursos depositados, não podendo levantá-los antes do trânsito em julgado, pois, se assim fosse permitido, haveria uma ruptura desta relação de garantia” CAVALCANTE (2001, p. 2/3).

O STJ já decidiu que esse depósito é um direito do contribuinte, só dependente de sua vontade e de seus meios. Não pode o juiz ordenar ou indeferir o depósito. E, como visto, o depósito do montante integral estabelece uma relação de garantia entre as partes, sendo que, ao final da lide, o Judiciário autorizará o seu destino para quem de direito.

O depósito quando realizado de modo a constituir uma garantia, fica vinculado a uma discussão, seja administrativa ou judicial, de modo que será levantado por aquele que tiver razão na discussão.

A esse respeito diz AMARO (2000) que o depósito não é o pagamento, mas é garantia que se dá ao credor da obrigação tributária, de modo que, uma vez decidido o feito, se o depositando sucumbe, o valor depositado é levantado pelo credor, extinguindo-se, então, a referida obrigação.

MACHADO (1999, p. 53) reforça essa natureza de garantia do depósito quando leciona, em sua obra, que o depósito é ato do contribuinte que, “por haver ingressado em juízo para impugnar a cobrança do tributo, coloca o valor correspondente à disposição do juízo, para garantir a efetividade da decisão que porventura a final venha a ser proferida a favor da Fazenda Pública na ação correspondente”

Assim, não há dúvidas quanto ao fato de que o depósito judicial se constitui em uma garantia, não se confundindo com pagamento ou com consignação do valor devido.

O depósito judicial com a finalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não deixa de ser um pagamento provisório, ou seja, se traduz em pagamento antecipado da dívida tributária sob condição resolutória, na medida em que, sendo considerado indevido o tributo, o valor é devolvido ao depositante e, sendo considerada legítima a exação, há a transformação em pagamento com a conversão em renda para o Fisco, conforme o art. 1º, § 3º, da Lei 9.703/98.

O depósito do montante integral do tributo não se confunde com o depósito efetuado nas ações de consignação em pagamento. Este último traduz modalidade de extinção da obrigação, com força de pagamento, tendo a ação consignatória o fim de liberar o devedor da obrigação, obtendo a quitação. Busca-se obter a declaração de que o depósito efetuado liberou o autor da obrigação correspondente.

Se a ação consignatória for extinta sem apreciação do mérito, a parte incontroversa do valor consignado pode ser levantada pelo credor. Nesse caso, isso é possível, pois o devedor confessa o débito exatamente no limite por ele depositado. Assim, ocorre a liberação parcial do devedor que, em razão disso, não poderá levantar o valor depositado em juízo e confessado como devido.

O art. 899, § 1º do CPC prevê o direito de o réu levantar, na ação de consignação, desde logo, a quantia depositada pelo autor, por se tratar de valor incontroverso. A quantia depositada é a que o autor reconhece como devida e o réu admite ser credor quando aceita receber tal valor. Não faria sentido devolver ao devedor quantia que ele próprio ofereceu em pagamento, forçando o credor a empreender esforço no sentido de cobrar, quando isso não era necessário, diante da inexistência de controvérsia, até mesmo em razão da instrumentalidade do processo, conforme entendimento pacífico na jurisprudência do STJ.

O réu pode levantar a quantia oferecida no depósito em consignação em caso de insuficiência do valor depositado, prosseguindo o processo pelas diferenças controvertidas (CPC, art. 899, §1º), podendo também obter título executivo em seu favor pelo valor dessas diferenças que vierem a ser reconhecidas na sentença (art. 899, § 2º).

O contribuinte pode se valer da ação consignatória para ver satisfeito o seu direito de pagar corretamente o tributo quando entende que a Fazenda está exigindo prestação maior do que o que ele realmente deve, ou seja, o contribuinte se propõe a pagar valor inferior ao que está

sendo exigido. O art. 164 do Código Tributário Nacional assegura isso na medida em que exigir valor maior equivale a recusar o recebimento do tributo por valor menor.

Por outro lado, o depósito que suspende a exigibilidade da obrigação, constitui pagamento provisório apenas, que poderá se tornar pagamento definitivo se houver o adimplemento da condição resolutória, qual seja a improcedência da ação. Diferentemente do que se dá na hipótese da consignatória, aqui, o devedor entende ser indevida a obrigação tributária, de modo que não há qualquer confissão de dívida da sua parte. O depósito, nesse caso, objetiva a suspensão da exigência da obrigação por meio de uma garantia.

Admitir, então, que haja a conversão em renda quando o Judiciário não se manifestou sobre o mérito da causa por questões processuais, não havendo qualquer decisão sobre a legitimidade da exação, acabaria por desvirtuar a natureza jurídica do depósito objeto do presente estudo. Isso porque indevidamente está sendo conferido ao depósito do montante integral tratamento idêntico aos valores ofertados na ação consignatória, sendo que são institutos com finalidades e efeitos diversos.

O principal efeito do depósito é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que, vale dizer, decorre do próprio depósito em si, e não em razão de determinado provimento judicial MACHADO (1995). Além disso, impede a mora e as respectivas sanções dela decorrentes. Assim, ao depositar integralmente, o contribuinte impede a cobrança do crédito pela execução fiscal até que haja o trânsito em julgado, bem como a incidência de juros, multa e mora.

O depósito é uma faculdade do contribuinte que quer suspender a exigibilidade do crédito tributário para discutir em juízo. Não se trata de condição ao exercício do direito de ação, uma vez que o art. 38 da Lei 6830/80, que prevê a realização do depósito do montante integral no âmbito da ação anulatória, deve ser interpretado conforme a Constituição. Desse modo, não se

pode admitir que o depósito constitua óbice a obter a prestação jurisdicional, o que violaria o acesso à Justiça e a igualdade, em entendimento claramente inconstitucional.

Diante do princípio do acesso à justiça, previsto na Constituição Federal de 1988, não foi recepcionado o artigo 38 da Lei 6830/80, de maneira que o contribuinte não está obrigado a realizar o depósito para discutir no Judiciário. A Constituição assegura que nenhuma lesão ou ameaça de lesão será excluída de apreciação do Judiciário.

O depósito judicial não pode ser exigido do contribuinte, pois é uma faculdade, um direito seu, não sendo jamais condição para o conhecimento da ação proposta, sob pena de violação ao disposto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. Assim, o depósito não é pressuposto para a discussão do crédito tributário. No entanto, o mero ajuizamento de ação para discutir o tributo, não suspende a sua exigibilidade.

Como já dito, o depósito é um direito do contribuinte, logo, é facultativo. O contribuinte pode ou não fazê-lo. No entanto, se realizado, esse valor fica indisponível para o depositante e serve como garantia, assegurando a efetividade da prestação jurisdicional.

2. DESTINAÇÃO DO DEPÓSITO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO.

2.1. DO LEVANTAMENTO OU CONVERSÃO EM RENDA CONFORME O RESULTADO DO JULGAMENTO.

O levantamento ou a conversão em renda do depósito judicial se dará de acordo com o resultado do julgado. Tanto um como o outro somente poderá ser efetivado após o trânsito em julgado da decisão judicial. Se o pedido é julgado procedente, caberá o levantamento. Se é julgado improcedente, haverá conversão em renda.

Então, se o contribuinte é vencedor da lide, após o trânsito em julgado da ação, poderá levantar o que pagou. Porém, se a Fazenda vencer, o depósito será convertido em renda e será extinto o crédito tributário, em conformidade com o que dispõe o artigo 156, VI do CTN.

O depósito do montante integral do crédito tributário é uma faculdade do contribuinte para suspender a exigibilidade desse crédito, conforme art. 151, II, do CTN. Uma vez realizado este depósito, ele passa a ter também a função de garantia do pagamento do tributo objeto da discussão, ficando indisponível até o trânsito em julgado da sentença e com destino vinculado ao resultado da demanda. Essa indisponibilidade das quantias até o trânsito em julgado da sentença encontra previsão na Lei 9.703/98.

Até que haja decisão declarando a legalidade ou ilegalidade da cobrança, o depósito judicial dos valores controvertidos tem uma dupla finalidade, na medida em que, simultaneamente, inibe a propositura da execução fiscal com todos os seus consectários e acautela os interesses da Fazenda na satisfação do crédito tributário.

Sendo assim, a garantia prevista no art. 151, II, do CTN tem natureza dúplice: impede a propositura da execução fiscal, a fluência dos juros e a imposição de multa, mas também acautela os interesses do Fisco em receber o crédito tributário com maior brevidade, uma vez que a conversão em renda do depósito judicial equivale ao pagamento previsto no art. 156, do CTN constituindo modalidade de extinção do crédito tributário.

2.2. PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO.

A Lei 6.830/80 prevê, em seu art. 32, §2º, que, após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do juízo competente.

A Lei 9.703/98, no seu artigo 1º, § 3º, dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, por sua vez, dispõe acerca da matéria. De acordo com este diploma legal, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, poderá ter duas destinações, por meio de ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente. Pode ser devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores. Ou pode ser transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

Via de regra, portanto, quando o contribuinte realiza o depósito e sai vencedor da demanda, deverá levantar o valor depositado mediante alvará judicial. Se, porém, sair vencido, o depósito será convertido em renda da Fazenda Pública, proporcionalmente à exigência, inclusive acessórios ÁVILA (2007).

Sendo assim, de acordo com a lei, verifica-se o seguinte: sendo a decisão favorável ao contribuinte, este poderá levantar o depósito; sendo a decisão favorável à Fazenda Pública, o

depósito será convertido em renda desta. Em ambos os casos, isso se dará após o trânsito em julgado da decisão.

3. TRATAMENTO DISPENSADO AO DEPÓSITO QUANDO DA EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM EXAME DO MÉRITO.

3.1. DA EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO E SEUS EFEITOS.

A parte ingressa em juízo, instaurando relação processual, na busca de obter uma decisão judicial que solucione o conflito, a lide. Porém, pode acontecer de não ser possível o julgamento do mérito em razão da falta de um pressuposto processual ou de uma condição da ação. Nessa hipótese, haverá a extinção do processo sem o julgamento do mérito.

Antes de adentrar o mérito da causa, o juiz deve proceder a um exame quanto aos requisitos de admissibilidade e, se verificar a presença de uma das causas do art. 267 do CPC, deverá extinguir o processo sem julgar o mérito.

Quando há extinção do processo sem julgamento do mérito, é possível a propositura novamente da mesma demanda, com o mesmo objeto e as mesmas partes, salvo em caso de reconhecimento de coisa julgada, litispendência ou preempção. Assim, via de regra, sendo o processo extinto sem resolução do mérito, nova ação poderá ser ajuizada para discutir aquela mesma exação.

Isso porque a decisão terminativa “não obsta, como regra, a que o autor intente de novo a demanda, desde que seja possível sanar a falha que ensejou o juízo de inadmissibilidade e que se comprove o pagamento das custas processuais e dos honorários de advogado (art. 268 do CPC)”. DIDIER (2008, p. 524). Ou seja, a decisão não fica imutável pela coisa julgada material, visto que não adentrou o mérito da causa

3.2. IMPLICAÇÕES QUANTO AO DEPÓSITO.

Nos casos de extinção do processo sem apreciação do mérito, verifica-se que não houve manifestação quanto à exigibilidade do crédito tributário, pois o magistrado sequer chegou a analisar o mérito da causa. Aquele tributo que estava sendo discutido em juízo continuou sem solução. Não se sabe se ele é devido ou não.

Sendo assim, percebe-se que a decisão terminativa não se relaciona com o conflito em si, mas se baseia apenas em questões de admissibilidade da demanda. Inclusive é perfeitamente cabível ajuizar novamente a ação para que se possa discutir o mérito, que não foi ainda apreciado.

A conversão do depósito em renda da Fazenda Pública não pode ser admitida aqui, visto que não há coisa julgada material e decisão de mérito favorável à Fazenda. A única solução razoável é que o valor depositado retorne a quem o depositou, em nada alterando a situação jurídica das partes, o que se coaduna com a decisão terminativa que foi proferida e que não poderia ter o condão de modificar a situação do contribuinte de forma tão drástica.

Quando há apreciação do mérito, não há dúvidas. Como visto, se há decisão final de mérito a favor do contribuinte, ele pode levantar o depósito, mas, se há decisão final de mérito a

favor da Fazenda, o depósito será convertido em renda desta. Quando há extinção do processo sem julgamento do mérito, todavia, a solução não é tão simples.

Havendo depósito judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário e extinto o processo sem o julgamento do mérito, o depósito deve ser devolvido ao contribuinte que o efetuou. Isso porque, não tendo havido exame do mérito, não há certeza quanto à existência da relação jurídica que obriga ao recolhimento da exação ou quanto à validade da exigência do crédito tributário.

MACHADO (2005, p. 210/211) já se manifestou no mesmo sentido: “Ocorrendo a extinção do processo sem julgamento de mérito o valor depositado deve ser devolvido ao depositante. Não cabe a conversão do depósito em renda, como erroneamente alguns juízes têm decidido.” Diz ele que o valor depositado deverá, nesses casos, ser devolvido ao depositante. Argumenta que a sentença de mérito, ao afirmar a validade da constituição do crédito tributário, serve de fundamento para a conversão do depósito em renda da Fazenda Pública, com a conseqüente extinção do crédito tributário. Porém, se não há julgamento de mérito, conclui ele que a sentença nada afirma sobre o crédito tributário. Não haverá fundamento para a conversão do depósito em renda da Fazenda Pública e tampouco haverá título jurídico a justificar a transferência da propriedade do valor depositado.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça, desde 2005, vem se posicionando em sentido contrário. Havendo extinção do processo sem exame de mérito, tem decidido essa Corte que o depósito judicial deve ser convertido em renda da Fazenda Pública.

4. POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DO TEMA.

4.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA.

O STJ entendia anteriormente que o depósito, em havendo extinção do processo sem julgamento do mérito, devia ser devolvido ao contribuinte. No entanto, mais recentemente mudou seu posicionamento acerca da questão, decidindo que, se o processo é extinto sem exame de mérito, a decisão é desfavorável, e deve ser recolhido o tributo, após o trânsito em julgado.

O entendimento anterior desta Corte era no sentido de que, efetuado o depósito judicial do art. 151, II, do CTN, esse poderia ser levantado pelo contribuinte quando da extinção do processo sem exame do mérito.

Inicialmente, a jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos foi absorvida pelo STJ, que pacificou, então, entendimento segundo o qual pertencia ao contribuinte o depósito cautelar quando o processo era extinto por sentença terminativa, na medida em que o caráter acautelatório do depósito não poderia se transformar em punição para aquele que não viu prosperar, por razões procedimentais, a sua pretensão.

Tal entendimento tinha como fundamento as seguintes assertivas:

O depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário somente pode ser convertido em renda da União ou devolvido ao contribuinte após o trânsito em julgado da sentença. Diferentemente, quando a sentença extingue o processo sem julgamento do mérito, pode o depósito ser imediatamente devolvido ao contribuinte, que fica assim privado da suspensividade, inexistindo a possibilidade de haver, em favor da Fazenda, a conversão do depósito em renda.

A partir de 2005, contudo, o STJ alterou esse posicionamento e passou a defender que o valor depositado deveria ser convertido em renda da Fazenda Pública em tais casos. Assim, era permitido levantar o valor do depósito na hipótese de extinção do feito sem resolução do mérito. Houve, portanto, mudança de entendimento da Primeira Seção, que passou a decidir pela conversão em renda da União.

4.2. ATUAL ENTENDIMENTO DO STJ.

O entendimento do STJ é no sentido de que, havendo depósito judicial do valor do tributo, o levantamento pelo contribuinte fica condicionado ao trânsito em julgado de sentença de mérito em seu favor. Sustenta que o depósito do montante integral, na forma do art. 151, II, do CTN, constitui modo, posto à disposição do contribuinte, para suspender a exigibilidade do crédito tributário. No entanto, uma vez realizado, o depósito opera imediatamente o efeito a que se destina, inibindo qualquer ato do Fisco tendente a haver o pagamento.

Argumenta ainda que o direito ou faculdade, atribuído ao contribuinte, de efetuar o depósito judicial do valor do tributo questionado não importa o direito e nem a faculdade de, a seu critério, retirar a garantia dada. Isso porque, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, ela operou, contra o réu, os efeitos próprios de impedi-lo de tomar qualquer providência no sentido de cobrar o tributo ou mesmo de, por outra forma, garanti-lo.

De acordo com o STJ, as causas de extinção do processo sem julgamento do mérito são invariavelmente imputáveis ao autor da ação, nunca ao réu. Desse modo, admitir que, em tais casos, o autor é que deve levantar o depósito judicial, significaria dar-lhe o comando sobre o

destino da garantia que ofereceu, o que importaria retirar do depósito a substância fiduciária que lhe é própria.

Aduz, então, a referida Corte que o depósito judicial apenas poderá ser levantado pelo contribuinte que se consagrar vencedor no mérito. Nos outros casos, extinto o processo sem julgamento de mérito, o depósito é convertido em renda. (Resp 227.835- SP, Teori Albino Zavascki, DJ 05.12.2005).

Tal entendimento baseia-se nas seguintes premissas:

O depósito judicial com intuito de suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda, ensejando a possibilidade de levantamento pelo depositante apenas após a sentença final transitada em julgado;

Conforme o art. 32 da Lei 6.830/80, somente é cabível o levantamento pelo depositante quando a sentença lhe for favorável;

Estando o contribuinte obrigado a recolher o tributo, somente por força de lei, é possível falar em exclusão da obrigação tributária. Deve, então, ser restritiva a interpretação do art. 32 da LEF, para permitir o levantamento do depósito apenas quando a sentença for favorável ao depositante;

E, sendo o depósito meio impeditivo de cobrança judicial, uma vez extinto o processo sem julgamento do mérito, tem-se uma decisão desfavorável.

O depósito efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda, apenas podendo ser levantado após sentença final transitada em julgado se favorável ao contribuinte.

O artigo 32 da Lei 6830/80 traz como requisito para o levantamento do depósito judicial o trânsito em julgado da decisão. Para o STJ, o aguardo do trânsito em julgado da decisão para

possibilitar o levantamento do depósito judicial se dá em razão da possibilidade de conversão em renda em favor da Fazenda Nacional.

Diz essa Corte que o cumprimento da obrigação tributária só pode ser excluído por força de lei ou suspensão de acordo com o que determina o art. 151 do CTN, de forma que, fora desse contexto, o contribuinte está obrigado a recolher o tributo. Pretendendo o devedor discutir a obrigação tributária em juízo, a lei autoriza que ele faça o depósito integral do valor devido para suspender a exigibilidade.

Assim, entende o STJ que, se a ação intentada, por qualquer motivo, resultar sem êxito, deve o depósito ser convertido em renda da Fazenda Pública. Isso porque partem da seguinte premissa: extinto o processo sem exame do mérito contra, têm-se uma decisão desfavorável ao contribuinte, pelo que, após o trânsito em julgado, deveria haver o recolhimento do tributo.

Porém, essa interpretação não merece prevalecer, pois não se coaduna com os institutos legais e viola os princípios constitucionais, resultando em entendimento prejudicial ao contribuinte e claramente atentatório ao acesso à justiça, à igualdade e à razoabilidade, na medida em que não há decisão desfavorável ou favorável a qualquer das partes.

Ocorre que, como salientou a Ministra Eliana Calmon em voto vencido no EREsp 548224 / CE, houve uma grande confusão, quando passou a não mais ser feita a distinção entre o depósito cautelar (art. 151, II, CTN) e o depósito obrigatório para concessão de liminar em mandado de segurança, com o objetivo de liberar mercadorias estrangeiras (Lei 2.770/56).

Dentre os precedentes que embasaram o atual posicionamento do STJ, alguns não se referiam especificamente ao depósito do art. 151, II do CTN, mas a julgados que tratavam do depósito relativo ao AFRMM, exigido pela lei para a liberação de mercadoria estrangeira. Tais precedentes não tratam do depósito facultativo com o fim do art. 151, II, do CTN, mas de depósito exigido por lei para liberação de mercadoria estrangeira.

O depósito para a liberação de mercadoria estrangeira não é uma faculdade, mas sim uma excepcionalidade. A lei proíbe a liberação antes que se complete o despacho aduaneiro, apenas admitindo em se tratando de mercadoria perecível, sendo imprescindível a imediata liberação, quando poderá o juiz, por cautela, exigir o depósito do valor cobrado pelo Fisco para liberar a mercadoria. Se o processo é extinto sem exame do mérito, não poderão retornar as partes à situação de origem, na medida em que a mercadoria já foi internalizada e, provavelmente, consumida ou dilapidada. Por esse motivo, esse depósito é transformado em renda, diante da impossibilidade de retorno ao *status quo ante*.

Já o depósito que suspende a exigibilidade encerra situação totalmente diversa, visto que, extinto o processo sem julgamento do mérito, podem as partes voltar à situação anterior, não havendo que se falar em conversão em renda a favor do fisco nesse caso.

5. INTERPRETAÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

5.1. DA AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO LEGAL QUE FUNDAMENTE A CONVERSÃO EM RENDA.

Não existe nenhuma previsão legal que sustente a conversão em renda da Fazenda quando há a extinção do processo sem julgamento do mérito. A Lei 6.830/80, no art. 32, § 2º diz apenas que, após o trânsito em julgado da decisão, o depósito será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública.

Não há dispositivo legal que autorize que o depósito seja convertido em renda a favor da fazenda se extinto o processo sem exame do mérito. Apenas se autoriza tal conversão em renda quando há a certeza da obrigação em favor do Fisco perante o Judiciário, o que não se verifica quando se dá a extinção do processo por decisão terminativa.

A Lei 9.703/98 nada dispõe acerca da destinação do depósito judicial quando o processo é extinto sem julgamento do mérito. Tal omissão legislativa não é de se estranhar, visto que trata-se de sentença terminativa, que não faz coisa julgada material, não tendo relevância significativa quanto ao direito das partes.

Sendo assim, não existe previsão legal ou construção doutrinária que dê suporte à interpretação que aplica a conversão em renda do depósito em favor do Fisco em havendo sentença extintiva do feito sem exame do mérito. Como visto, apenas pode se dar a transformação do depósito em pagamento definitivo quando houver sentença de mérito decidindo a favor do Fisco.

5.2. NECESSIDADE DE MUDANÇA DO ENTENDIMENTO.

Em se tratando o depósito referido no art. 151, II do CTN de uma faculdade do contribuinte, não deixa de ser, em outras palavras, o exercício de um direito potestativo do particular.

De acordo com uma perspectiva processual, verifica-se que a sentença terminativa somente produz efeitos no processo, tanto que não faz coisa julgada material, tendo natureza

declaratória negativa. Sendo assim, a sentença que extingue o processo sem julgar o mérito põe fim ao feito sem que haja vencedor ou vencido, voltando as partes ao *status quo ante*.

Não é possível admitir a conversão em renda de depósito judicial cuja ação, ao ser extinta sem apreciação do mérito, não formou coisa julgada material. Nesse caso, portanto, havendo a extinção do processo sem julgamento do mérito, o valor depositado deve ser devolvido ao depositante. Isso porque, se não houve julgamento de mérito, o depósito deve ser devolvido a quem o efetuou, pois a sentença nada afirma sobre o crédito tributário, não havendo fundamento para a conversão do depósito em renda da Fazenda. Não há, nessa hipótese, título jurídico que embase e justifique a transferência da propriedade do valor depositado.

O depósito somente poderá ser convertido em renda da Fazenda depois de decorrido o trânsito em julgado de sentença de mérito pela improcedência da ação. Não há decisão judicial que justifique a conversão em renda quando extinto o processo sem exame do mérito. Apenas pode se dar a conversão do depósito em renda para o Fisco se houver decisão sobre o mérito, o que não ocorre quando da extinção do processo sem julgamento do mérito, hipótese em que restaurar-se-á, contudo, a exigibilidade do crédito.

Desse modo, extinto o processo sem julgamento do mérito é cabível o levantamento do depósito para suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo contribuinte, não podendo ser convertido em renda da Fazenda. Isso porque a extinção do processo sem julgamento do mérito torna sem efeito a suspensão da exigibilidade do crédito e constitui faculdade do sujeito passivo da obrigação tributária a possibilidade de depositar o montante integral do tributo para suspender a exigibilidade do crédito. O depósito garante o recebimento do tributo pela Fazenda caso esta saia vitoriosa da demanda, assim como garante o levantamento se o sujeito passivo tiver êxito na demanda.

Se há extinção do processo sem apreciação do mérito, não há vencidos ou vencedores no mérito, de maneira que pode haver o levantamento do depósito pelo contribuinte. Com a extinção do processo sem julgamento do mérito, fica, então, sem efeito a suspensão da exigibilidade do crédito.

Assim, extinto o processo sem julgamento do mérito, é cabível o levantamento pelo contribuinte do valor depositado para suspender a exigibilidade do crédito tributário a fim de se retornar ao *status quo ante*.

5.3. SOLUÇÃO A PARTIR DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

Os depósitos judiciais realizados com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, na forma do artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, não podem ser convertidos em renda da União se não houve vencedor na extinção do processo sem apreciação do mérito. O artigo 32 da Lei 6830/80 estabelece como requisito para levantamento do depósito judicial o trânsito em julgado da decisão, indicando a necessidade de decisão definitiva favorável ao depositante. O aguardo do trânsito em julgado da decisão para possibilitar o levantamento do depósito judicial se justifica diante da possibilidade de conversão em renda em favor da Fazenda Nacional.

Contudo, extinto o processo sem julgamento do mérito, não há que se falar em sentença desfavorável ao depositante, e tampouco em conversão em renda da União do valor depositado. Se o depositante for impedido de levantar o valor depositado, terá cerceado o seu direito de

interpor a ação adequada, depositando o valor do crédito para suspender sua exigibilidade, conforme lhe é garantido pela lei. Ele acabaria obrigado a se submeter a uma repetição do indébito para reaver o que lhe é de direito, o que evidentemente não se mostra nem um pouco razoável, ainda mais porque é muito mais fácil a Fazenda obter os valores não pagos que entende devidos por meio da execução forçada do que o contribuinte reaver tais valores em havendo ilegalidade da exação cobrada.

Nesse ponto, fica evidente a violação ao acesso à justiça e ao devido processo legal, pois a lei garante a possibilidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário pelo depósito até que se obtenha decisão acerca da legalidade da exação. A decisão terminativa não determina se procede ou não a cobrança daquele tributo, se ele é exigível, de modo que permanece desconhecido a quem pertence o valor depositado. Assim, a conversão em renda geraria situações absurdas como nas hipóteses de extinção do processo por ilegitimidade passiva ou por falta de interesse de agir quando há ausência de cobrança pelo Fisco, por exemplo.

Tal entendimento vai de encontro a premissas básicas de raciocínio jurídico. Seria admitir que necessariamente existiria obrigação tributária quando o contribuinte ingressasse com uma ação e houvesse extinção do processo sem exame do mérito. Seria ainda admitir que o mero ajuizamento da ação e a realização do depósito constituiriam o crédito tributário, violando o devido processo legal, bem como o art. 142, do CTN.

Com a extinção do processo sem o julgamento do mérito, deveria ser admitido o levantamento do depósito judicial pelo contribuinte, pois, assim, a situação jurídica de todos retornaria ao estado anterior, uma vez que não houve decisão favorável a nenhuma das partes, em conformidade com o princípio da isonomia e respeitando o que dispõe a lei. Essa é a interpretação que se impõe ainda diante da necessária observância ao princípio da razoabilidade.

Cabe destacar que, enquanto em litígio, o crédito tributário que está sendo discutido não pode ser cobrado, de modo que não pode haver prescrição contra a Fazenda Pública. Ademais, “o ajuizamento de uma ação inepta, ou com o nítido propósito de futura desistência, pretendendo apenas retardar a cobrança do tributo, é ato que ofende a dignidade da justiça, importando em litigância de má-fé, que deve ser severamente reprimida pelo juiz”. PERLINGEIRO (1997, p. 121/122).

Dessa forma, não se pode falar em prejuízo para a Fazenda Pública por ela ter ficado impedida de cobrar o tributo nesse período de tempo, visto que, tendo havido a extinção do processo, ela novamente poderá cobrar o tributo e, se o contribuinte ingressou com a ação meramente com o objetivo de postergar a cobrança do tributo, já há penalidade expressamente prevista na lei para tanto, que deverá ser aplicada pelo juiz.

O depósito previsto no art. 151, II, do CTN é ato voluntário do contribuinte que está de forma espontânea exercendo um direito seu. Pretende se precaver de modo que não venha a ser onerado com juros e correção monetária na eventualidade de uma derrota.

Não é possível que o depósito seja transformado em obrigação de pagamento definitivo se a sua finalidade é impedir a exigibilidade da dívida pela Fazenda. Esta, por sua vez não sofre qualquer prejuízo, uma vez que o depósito suspende o prazo prescricional e funciona como uma garantia.

Vale dizer que, ainda que as causas de extinção do processo sem exame do mérito sejam atribuídas ao autor, isso não justifica que seja imposta uma sanção ao contribuinte de modo que este venha a perder o depósito que efetuou voluntariamente. Ainda mais considerando que, se não se formou coisa julgada material, o autor pode ajuizar novamente a demanda.

CONCLUSÃO.

A conversão do depósito em renda extingue o crédito tributário, mas isso só pode ocorrer quando decidido o mérito da questão, visto que, apenas quando ficar vencido o sujeito passivo no litígio, a sentença determinará a conversão do depósito em renda. Quando o processo é extinto sem apreciação do mérito, não há vencedores ou vencidos, de forma que os valores depositados devem retornar a quem os ofereceu, facultado ao contribuinte o seu levantamento.

A sentença que examina o mérito da ação dá razão a uma das partes, e, assim, leva à conversão do depósito em renda ou à devolução deste ao contribuinte, devendo-se aguardar o trânsito em julgado. Quando a sentença extingue o processo sem julgar o mérito, não é possível a conversão em renda, uma vez que as partes retornam ao *status quo ante*, deve o contribuinte receber de volta o depósito e não mais subsiste a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O entendimento jurisprudencial dominante atualmente é no sentido de que, sendo o processo extinto sem análise do mérito por algum motivo, esse depósito deve ser convertido em renda da Fazenda Pública. Todavia, o objetivo do contribuinte não era pagar, mas sim discutir o crédito, o que acaba por inviabilizar a efetividade da garantia do depósito para ele. Desse modo, evidente a irrazoabilidade, e mais, a inconstitucionalidade de tal orientação, na medida em que há violação da legalidade, do devido processo legal, do acesso à justiça, da razoabilidade e da isonomia. Ademais, não há necessidade de subsistir tal garantia para o Fisco se a exigibilidade não está mais suspensa, pois poderá ser cobrado o tributo. Portanto, o contribuinte tem o direito de levantar o depósito nesses casos. Esta é a solução mais justa e condizente com os valores constitucionais e as necessidades da sociedade, respeitando os direitos do contribuinte.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Curso de Direito Tributário*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 3 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. O Depósito judicial como garantia do crédito tributário: análise do art. 151, II, do CTN, *Revista Virtual da AGU*, ano II, n. 16, nov. 2001.
- DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 10. ed. v.1. Salvador: Juspodivm, 2008.
- LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário – execução fiscal e ações tributárias*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005.
- _____. Depósito Judicial e Lançamento por Homologação, *Revista Dialética*, n 49, outubro/99.
- _____. *Mandado de segurança em Matéria Tributária*. 2 ed. rev e ampl. São Paulo : RT, 1995.
- PEREIRA, Thiago Campos. *O depósito em montante integral e seus novos delineamentos*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1730, mar. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11095>>.
- PERLINGEIRO, Ricardo. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral. Aspectos processuais. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 34, n. 135, jul./set. 1997.
- VIEIRA, Maxwell Ladir. *Depósito em Matéria Tributária e Aproveitamento em Nova Ação*. Publicado pela FISCOsoft em 09/10/2003. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fjt/deposito-em-materia-tributaria-e-aproveitamento-em-nova-acao-maxwell-ladir-vieira>>.