

Breves Apontamentos sobre a Questão do Depósito como Substitutivo do Lançamento

Vinicius Branco
Pedro Guilherme Modenese Casquet

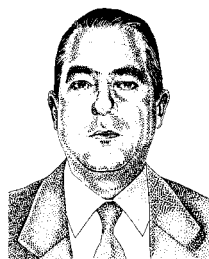
I. Introdução

O Superior Tribunal de Justiça vem consolidando o entendimento de que o lançamento torna-se desnecessário diante da realização de depósito nas ações que discutem a validade ou até mesmo a existência de crédito tributário.

Com efeito, o entendimento refletido nos Embargos de Divergência nº 671.773/RJ tem sido reiterado em inúmeros julgados, como se observa do recente pronunciamento nos autos do Agravo Regimental interposto contra decisão proferida em sede de Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 961.049/SP e no Recurso Especial nº 1.008.788/CE, reafirmando que “nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste, nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN”¹.

Ocorre, contudo, que esse entendimento não se compatibiliza com nosso ordenamento jurídico, sobretudo com as regras do Código Tributário Nacional (CTN) que regulam o lançamento. A uma, porque o ato de lançamento é privativo da Administração Tributária, nos exatos termos do art. 142 daquele diploma legal, e por essa razão, não pode ser delegado a terceiros. E a duas, porque o depósito é direito assegurado ao contribuinte, realizado em razão do seu inconformismo quanto à referida exigência, e nessas condições, o exercício desse direito não poderia subtrair-lhe outro, qual seja, o de ver o crédito tributário extinto por força de decadência.

A linha adotada pelo Superior Tribunal de Justiça para solução da controvérsia tem sofrido severas críticas da doutrina, pois prestigia a inércia dos entes públicos quanto à correta fiscalização e apuração dos tributos - dever constitucional que lhes é imputado -, ao declarar que o prazo deca-



Vinicius Branco
é Advogado em
São Paulo.



Pedro Guilherme
Modenese Casquet
é Advogado em
São Paulo.

¹ REsp nº 1.008.788/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7.10.2010, DJe de 25.10.2010.

dencial não flui se o depósito for realizado²; além de admitir a sua conversão em renda³, ainda que tais ações sejam declaradas extintas sem julgamento do mérito. Por fim, coloca o contribuinte que discute um tributo cujo lançamento esteja sujeito à sistemática da homologação em situação desvantajosa quando comparado àquele que tem garantido o direito à suspensão da exigibilidade por outras razões que não o depósito (liminar em mandando de segurança, antecipação de tutela, reclamação ou recursos, moratória e parcelamento do débito, nos exatos termos do art. 151 do CTN).

II. O Caráter Jurídico do Lançamento - Ausência no Depósito de Ato da Administração e Elemento Volitivo de Constituição da Obrigação Tributária

Como se disse, a natureza jurídica do lançamento - se declaratório do fato imponível ou constitutivo da obrigação tributária - tem sido objeto de intensa polêmica na doutrina⁴. No entanto, muito embora o CTN considere o lançamento como ato vinculado e obrigatório, inclusive sob pena de responsabilidade funcional, já se encontra assentada em nossos tribunais a tese de que este ato restaria configurado se houver simples declaração do contribuinte informando que determinado tributo está sendo objeto de exigência.

Nesses casos, segundo a jurisprudência dominante do STJ, inspirada no conceito de “autolancamento”, seria desnecessária a constituição do crédito fiscal pela autoridade lançadora, admitindo-se, inclusive, a imediata inscrição em dívida ativa, seguida da execução⁵.

² Conforme decisão do REsp nº 1.008.788/CE: “Segundo a jurisprudência predominante neste STJ, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN, não havendo que se falar em decadência do direito do Fisco de lançar.” (Destaque acrescido ao original)

³ Neste sentido, decidiu-se no AgRg nos EREsp nº 1.106.765/SP: “2. Conforme consignado pela decisão agravada, a Primeira Seção, em 9/11/2005, por ocasião do julgamento do REsp 227.835/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, consolidou o entendimento de que os depósitos judiciais realizados com o escopo de suspender a exigibilidade do crédito tributário somente poderão ser levantados pelo contribuinte nos casos em que ele, na questão de mérito na qual se discute a exigibilidade das respectivas exações, se consagrar vencedor. *Nessa esteira, concluiu-se na mesma assentada que, nas hipóteses em que o processo vier a ser extinto sem julgamento de mérito, os depósitos judiciais deverão ser convertidos em renda da União.*” (AgRg nos EREsp nº 1.106.765/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe de 30.11.2009 - destaques acrescidos ao original)

⁴ Luís Eduardo Schoueri bem sintetiza a problemática: “É objeto de bastante polêmica a natureza do lançamento: seria ele uma condição para o surgimento da obrigação, ou esta seria prévia àquele? (...) O Código Tributário Nacional, afastando-se de seu modelo germânico, não firmou posicionamento acerca do tema.” (*Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2011, p. 519)

Também nesse sentido, Luciano Amaro aponta que a própria existência do lançamento por homologação mostra-se como figura anômala, destoante da sistemática do Código Tributário Nacional, para o qual a interpretação até o momento conferida pela jurisprudência se mostra incorreta, destacando que não se “evitou que a jurisprudência, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, enveredasse por um caminho totalmente avesso à sistemática do lançamento fixada no Código, nas situações em que o sujeito passivo cumpre obrigações acessórias de registrar os fatos sobre os quais o tributo incide, mas não efetua o pagamento antecipado a que se refere o art. 150 [do CTN]” (*Direito Tributário brasileiro*, 17ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 395).

⁵ “*Tributário. Declaração de Contribuições de Tributos Federais - DCTF.* (...)”

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário. Precedente: Recurso Especial representativo de controvérsia nº 962.379/RS.” (AgRg no REsp nº 1.228.660/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.9.2011, DJe de 27.9.2011)

Incompreensível, portanto, que a linha de raciocínio adotada pelo STJ para sustentar a exigibilidade dos débitos declarados e não pagos seja aplicada, indistintamente, aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, alcançando inclusive aqueles que tenham sido objeto de depósito judicial.

A propósito, vale recordar que, em muitos casos, o depósito é anterior à ocorrência do fato gerador, e, por conseguinte, à apresentação de qualquer tipo de declaração ao Fisco, instrumentalizado mediante ações preventivas. Esse fato, por si só, coloca por terra o argumento de que o exercício desse direito configuraria confissão de dívida, eis que sequer existente no momento em que é efetuado.

Neste caso, além da ausência de qualquer ato da Administração (o que impede o nascimento da obrigação tributária, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional), também não existiria o elemento de “confissão/declaração” do contribuinte, evidenciando o equívoco do emprego de simetria invocada nos julgados do STJ para atribuir ao depósito os mesmos efeitos do lançamento.

Advirta-se, ainda, que no depósito judicial sequer existe previsão da homologação dos valores depositados, muito embora seja bastante conhecido o expediente fazendário de exigir dos contribuintes a apresentação de documentos para fins de conferência da exatidão dos montantes a serem levantados ou convertidos em renda ao final da ação, e de efetuar o lançamento de ofício quando os considera insuficientes.

Veja-se que nestas hipóteses, não raro, a fiscalização/homologação ocorre apenas depois de encerrada a relação processual, anos após o exaurimento do prazo decadencial, indicando total descaso da Fazenda em relação à obrigação de homologar e ao prazo para fazê-lo.

Pois bem. A despeito de o depósito não poder ser considerado como lançamento pela sistemática do Código Tributário Nacional, seja porque ausente o ato da Administração (homologação expressa ou tácita), seja porque sua existência (lançamento) é pré-requisito para o nascimento da obrigação tributária, há ainda que se analisar o elemento da vontade manifestada pelo contribuinte quando da entrega da declaração, para evidenciar, também sob esse prisma, a ausência de identidade entre depósito e pagamento.

Nesse sentido, importa salientar que muito embora se trate de ato vinculado (e, portanto, desprovido de qualquer discricionariedade do sujeito ativo de realizá-lo e também do sujeito passivo de a ele submeter-se), o lançamento exige a verificação da subsunção do fato tido por impositivo à hipótese de incidência para que possa prosperar.

Apenas para ilustrar, tome-se como exemplo o contribuinte que se insurge contra determinada exigência tributária, e socorre-se do Judiciário para suspendê-la.

Ao adotar esse procedimento, poderá efetuar, voluntariamente ou por determinação judicial, o depósito do valor discutido com o fim exclusivo de *suspender* a exigência tributária, e não para extingui-la mediante pagamento, pois a insurgência - assim como o depósito - é direito conferido a todos pela Constituição Federal, pelo CTN e pela legislação ordinária⁶.

⁶ De longa data o STJ já firmou entendimento neste sentido, como se verifica da ementa:

Nesse caso, ao apresentar sua declaração, o contribuinte explicita seu inconformismo com a exigência por não concordar com a subsunção do fato jurídico à norma tributária. Não reconhece, de forma alguma, o dever de recolher o tributo aos cofres públicos; ao contrário, ele se insurge contra a validade daquela norma e se opõe ao nascimento da obrigação tributária, requerendo ao Poder Judiciário que declare a inexistência daquele dever.

A análise desse tema à luz da teoria da vontade, por si só, já é suficiente para concluir que o depósito, sob qualquer ângulo, jamais poderia ser visto como lançamento tributário. No entanto, há ainda outros exemplos que confirmam a improcedência dos argumentos adotados para defesa dessa equiparação.

Imagine-se que um determinado contribuinte proponha uma ação consignatória contra dois municípios destinada a definir a competência tributária para exigir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre uma determinada atividade, uma vez que as legislações desses dois municípios contemplam alíquotas diversas para tal prestação, uma delas a 2%, a outra a 5%.

Uma vez proposta a ação, o depósito que nela é realizado protege o contribuinte contra qualquer exigência feita a esse título, e permanecerá à disposição do juízo até que se decida qual o município competente para cobrar o imposto.

Fosse aplicável, de forma rigorosa, a interpretação do STJ, chegar-se-ia à equivocada conclusão de que o contribuinte teria promovido dois lançamentos sobre o mesmo fato gerador, o que é de todo repellido por nosso sistema, por implicar “bis in idem.” Pior ainda; caso sobrevenha decisão pela procedência da ação favorável ao município que exige o ISS calculado com base na menor alíquota, como justificar o levantamento, pelo contribuinte, dos valores excedentes, se, em tese, por este entendimento, teria havido um lançamento sobre o qual não há declaração de nulidade?

Estes são apenas alguns dos problemas para os quais o entendimento exarado pelo STJ não traz solução, contrariando toda a sistemática preconizada pelo CTN.

Deixando-se, por outro lado, a seara de análise dos elementos do lançamento, e apegando-se a argumentos de ordem eminentemente prática, tem-se que os efeitos do depósito não podem ser ampliados em relação àqueles previstos em lei,

“Processual Civil e Tributário - IPTU - Depósito para Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário - Art. 151, II, do CTN - Ausência de Pedido Expresso do Contribuinte.

1. 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.

2. Hipótese em que a autora procedeu ao depósito de que trata o art. 151, II, do CTN, sem, contudo, formular pedido expresso ao juízo.

3. Se a parte efetuou o depósito *sponte propria*, inequívoca a manifestação de vontade de beneficiar-se da suspensão da exigibilidade, de onde se conclui que houve pedido implícito.

4. Em se tratando de faculdade do contribuinte e não sendo possível ao indeferir o pedido, constitui-se excesso de rigor formal determinar a devolução dos valores tão-somente porque não houve pedido expresso.

5. Recurso especial provido.” (REsp nº 715.898/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21.6.2007, DJ de 29.6.2007, p. 531)

como bem salientado pelo Ministro Campbell Marques no Recurso Especial nº 671.773/RJ⁷.

Com efeito, em nenhum momento o CTN teria conferido ao simples depósito o efeito de extinguir a obrigação tributária. A equiparação ao pagamento expressamente contemplada no art. 156, VI, do CTN é *da conversão do depósito em renda*, e não do *depósito* propriamente dito. Nessas condições, é juridicamente impossível a interrupção do prazo decadencial por força de depósito, pois, repita-se, sua finalidade não é outra senão a de suspender a exigência do crédito tributário, admitindo-se, nesses casos, o lançamento de ofício com exigibilidade suspensa, expediente que vinha sendo adotado pela fiscalização até que se consolidasse o entendimento do STJ sobre sua desnecessidade.

Por fim, não se afigura razoável discriminar o contribuinte que, de boa-fé, obtém a suspensão da exigência fiscal mediante depósito, pois sua situação já é agravada pela impossibilidade de deduzir como despesa para fins de imposto de renda o valor empregado a esse título antes do trânsito em julgado de decisão que lhe favoreça⁸, e de levantá-lo ao longo do processo antes da ocorrência desse evento⁹. Esses efeitos adversos provocados pelo depósito, somados à imposição de reconhecer como tributáveis os rendimentos por ele produzidos antes mesmo do desfecho processual¹⁰, só escancaram a situação anti-isonômica dos contribuintes que optam

⁷ "Tributário - Ação Cautelar - Depósito - Levantamento - Demonstrações Financeiras Relativas ao Ano-base de 1990 - Constituição do Crédito Tributário - Decadência - Liminar impedindo a Constituição do Crédito Tributário não Impugnada.

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 do CTN).

2. Dispõe a Fazenda do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito tributário.

3. O prazo para lançar é decadencial e, portanto, não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem mesmo por ordem judicial, ou por depósito do provavelmente devido.

4. Recurso especial provido." (REsp nº 671.773/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 3.11.2005, DJ de 14.11.2005, p. 259)

⁸ "Processual Civil. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ. Lei n. 8.541/92, Artigos 7º e 8º. Depósito Judiciais em Ações Tributárias. Dedutibilidade do Montante do Lucro Real. Impossibilidade. Jurisprudência Pacífica do STJ. Súmula n. 83 do STJ. Agravo de Instrumento não Provido. (...) 3. O entendimento explicitado pela decisão agravada é o entendimento pacificamente adotado pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, no sentido de que 'os artigos 7º e 8º da Lei 8.541/92 não contrariam as disposições do Código Tributário Nacional' (REsp 636.093/MG, Rel. Ministra Denise Arruda), por isso que 'os depósitos judiciais, enquanto depósitos, não podem ser considerados como despesas dedutíveis do lucro real apurado para fins de imposto de renda' (REsp 177.734/PR, Rel. Ministro José Delgado)." (AgRg no Ag nº 1.195.640 SP 2009/0084094-0, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 15.12.2009, DJe de 2.2.2010)

⁹ "(...) Depósito Judicial do Valor do Tributo. Efeitos. Levantamento antes do Trânsito em julgado da Ação Principal. Impossibilidade. Precedentes. (...)

4. Esta Egrégia Corte tem jurisprudência de que o deferimento de levantamento de depósito judicial só é possível depois do trânsito em julgado da ação principal.

5. Agravo regimental não provido." (AgRg no Ag nº 1.133.535/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 15.10.2009, DJe de 21.10.2009)

¹⁰ "Processual Civil e Tributário. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. Depósito Judicial. Imposto de Renda. Incidência. Acórdão Recorrido em Conformidade com a Jurisprudência Dominante desta Corte.

1. Os valores correspondentes a depósitos judiciais destinados à suspensão de crédito tributário integram a esfera patrimonial do contribuinte, que detém sua disponibilidade jurídica; inclusive, no que diz respeito ao acréscimo obtido com correção monetária e juros, constituindo-se assim em fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Precedentes: AgRg no REsp 769.483/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma,

pelo simples exercício do legítimo direito de suspender a exigência do crédito tributário.

III. Conclusão

São inúmeros os argumentos para infirmar as conclusões obtidas pelo STJ ao equiparar o depósito ao lançamento, conclusões estas que, em nosso entender, merecem uma profunda revisão por aquela Corte, assegurando-se o respeito às regras do CTN que disciplinam o lançamento, o depósito, e fixam prazo decadencial dos tributos, sem distinção daqueles cuja exigência seja contestada no Poder Judiciário.