

SINCRETISMO PROCESSUAL NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

*Luis Claudio Ferreira Cantanhêde*¹

INTRODUÇÃO

Qualquer análise que se pretenda processual no âmbito da ciência do direito deve pautar-se por uma perspectiva instrumental. Falar em instrumento é falar em algo que serve a uma finalidade que lhe é exterior, cuja perquirição caracteriza-o essencialmente, sendo inerente ao Processo no âmbito jurídico a solução de conflitos de interesse entre sujeitos de uma relação jurídica de direito material.

É cediço que dentre os conflitos passíveis de surgimento no âmbito de ciclo de positivação da obrigação tributária está aquele inerente ao seu inadimplemento, impondo ao Estado-fisco que busque uma específica tutela jurisdicional que se diz executiva.

Assim é porque dentre os atributos da atuação administrativa inerente à atividade exacional não está a autoexecutoriedade,

1. *Doutor, Mestre e Especialista em Direito Tributário na PUC/SP. Especialista em Direito do Estado na Escola Superior da PGE/SP. Professor no IBET-SP e na ESP-GE. Pesquisador no Grupo de Estudos de Processo Tributário Analítico do IBET-SP. Procurador do Estado de São Paulo*

de modo que o mesmo fisco que pode constituir a obrigação tributária em face do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, independentemente de sua aquiescência e que também pode valer-se de meios coativos para induzi-lo a adimplir essa mesma obrigação, poderes inerentes, respectivamente, às prerrogativas da imperatividade e da coatividade, não dispõe do poder de expropriar o patrimônio do devedor tributário inadimplente.

Ordinariamente, é o processo de execução fiscal que instrumentaliza a solução do conflito decorrente da crise de inadimplimento, de modo que nele se realiza a relação jurídica processual disposta a superá-lo.

É por meio da prestação da tutela jurisdicional executiva que o Poder Judiciário vai solucionar este específico conflito decorrente da inadimplência pura e simples, que exige do Fisco o exercício do direito de ação, com a conseqüente instauração de uma relação jurídica processual especialmente regulada pela Lei de Execuções Fiscais, Lei Federal 6.830/80.

Por se voltar à efetivação de um direito subjetivo e não ao seu accertamento, a tutela jurisdicional executiva é prestada mediante a prática de atos jurisdicionais que visam a implementar, no plano material, o pagamento do crédito tributário com a expropriação forçada do patrimônio do devedor inadimplente.

Convém, entretanto, deixar claro que a prestação da tutela jurisdicional executiva (a prática de atos jurisdicionais voltados à expropriação do patrimônio do devedor) impescinde da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, pressupondo a realização de um controle de sua legalidade em ordem a atestar sua certeza, liquidez e exigibilidade, o que é certificado pela extração da Certidão da Dívida Ativa, título executivo extrajudicial que deve instruir a petição inicial de todo e qualquer processo executivo fiscal.

Todavia, será a execução fiscal o único instrumento de que dispõe o fisco para obtenção da tutela jurisdicional executiva? E será sempre necessário que o crédito tributário esteja inscrito em dívida ativa para que se viabilize o acesso a esta mesma tutela?

São essas as questões que movem o presente estudo e que serão respondidas a partir de uma peculiar abordagem da noção de sincretismo processual no âmbito do processo tributário.

1. O CICLO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A CRISE DE INADIMPLEMENTO.

O ciclo de positivação da obrigação tributária expressa a incidência do direito pela alusão metafórica a um caminho ou percurso seguido pelas normas jurídicas em ordem a transpor o estado de abstração e generalidade com vistas a tutelar condutas intersubjetivas de modo concreto e individualizado.

Tal alusão é importante na medida em que as normas gerais e abstratas representam comandos que não são idôneos a obrigar as pessoas determinadas, porque somente apresentam as notas que os fatos devem conter para serem aptos a produzir efeitos jurídicos, encontrando-se, por assim dizer, em estado potencial.

São as normas individuais e concretas que, quando relacionadas em linguagem competente, trazem enunciados denotativos de fatos ocorridos e de seus consequentes efeitos jurídicos, instaurando os liames abstratos que vinculam os sujeitos determinados, impondo-lhes direitos e deveres.

É imprescindível, neste caminhar, a atuação humana consistente na tradução dos eventos sociais em fatos jurídicos e no consequente estabelecimento dos efeitos daí decorrentes, a saber, as relações jurídicas surgidas.

Como a realidade do direito positivo constitui-se exclusivamente por meio de linguagem, resta evidente que sem a intervenção humana não há falar em ciclo de positivação do direito e, conseqüentemente, de incidência normativa.

Neste sentido, vejamos a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, citando Gaston Jèze:

No mesmo estilo de concepção do fenômeno jurídico da incidência, Gaston Jèze já tecera o seguinte comentário: *um fato*

*material não é nunca, desde o ponto de vista da técnica jurídica, mais que a condição de aplicação a um indivíduo de um “status” legal, ou a condição para o exercício de um poder legal. Mas, jamais um fato, um ato material, cria uma situação jurídica qualquer. A situação jurídica geral não pode ser criada mais que por uma manifestação de vontade denominada lei ou regulamento; a situação jurídica individual não pode ser criada mais que por uma manifestação unilateral ou bilateral de vontade. Em outros termos, requer-se sempre um ato jurídico, uma manifestação de vontade no exercício de um poder jurídico.*²

Este ciclo de incidência jurídica, no que concerne às normas tributárias, respeitadas as regras de competência estabelecidas na Constituição Federal, parte da regra matriz de incidência tributária, passa, necessariamente, pela norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária para, finalmente, chegar à norma individual e concreta que põe no ordenamento jurídico o fato extintivo da obrigação, sendo este o encadeamento lógico que compreende a incidência das normas tributárias impositivas.

Esse caminhar pode ocorrer sem qualquer conflituosidade e não demandará intervenção de cunho processual. De outro lado, surgindo conflito, desde que traduzido em linguagem competente, surgirá o ensejo para o desenvolvimento da atividade processual que terá por escopo sua solução.

Será a atitude do contribuinte que determinará o aparecimento de processualidade no ciclo de positivação do direito tributário. No contexto da processualidade exacional, aquela que tem como autor o Fisco, é a atitude omissiva do contribuinte de furtrar-se à prática de qualquer ato que importe na suspensão ou na extinção da obrigação tributária que dará ensejo à conflituosidade no ciclo de positivação, abrindo portas à instauração da execução fiscal, cuja petição inicial, de exclusiva iniciativa do fisco, traduzirá para a linguagem jurídica o aludido comportamento omissivo que deu ensejo ao descumprimento do seu

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 179.

direito subjetivo, dando vazão a uma pretensão resistida, qual seja: receber o valor devido, objeto da obrigação tributária devidamente constituída, exigível e executável.

Como se viu, um dos conflitos possíveis no âmbito da relação jurídica tributária é o inadimplemento, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, do dever jurídico que lhe cabe e, conquanto a atitude do contribuinte inadimplente desencadeie a conflituosidade, impende observar que é o titular da sujeição ativa quem constitui em linguagem competente o fato conflito provocando o Estado-Juiz a fim de que este, substituindo-o, faça valer o seu direito de crédito³.

A constituição em linguagem competente do fato inadimplemento se dá na fase administrativa da cobrança, quando a autoridade fiscal determina que se inscreva o crédito tributário vencido e não pago na dívida ativa e se extraia a respectiva certidão.

É importante frisar que antes da inscrição do crédito em dívida ativa e da extração da referida certidão, falta ao sujeito ativo da relação jurídica tributária o direito de execução. Pode-se afirmar que o tributo definitivamente lançado e com prazo para pagamento vencido torna-se exigível, mas para ser executável, depende de sua inscrição em dívida ativa e da extração da correspondente certidão.

3. Isso porque, no ordenamento jurídico nacional, a obrigação tributária não dispõe do atributo da autoexecutoriedade, o que impede ao Estado-fisco exigir compulsoriamente o seu adimplemento, impondo que se socorra do Judiciário. Neste sentido, merece destaque a lição de Lúcia Valle Figueiredo:

“Exigibilidade

É a possibilidade de a administração determinar a terceiros o cumprimento de obrigação veiculada pelo ato. É necessário, para que o ato seja exigível, já ser dotado de eficácia. Dá-se como exemplo o ato de lançamento. No dia em que deve ser implementado o pagamento, o cumprimento da obrigação é exigível. A exigibilidade distingue-se da auto-executoriedade; enquanto que, por força da exigibilidade, pode ser cobrada atuação do particular (como, v.g., acrescentando-se multas e sanções administrativas ao inadimplemento), na auto-executoriedade a prestação pode ser compulsoriamente exigida”. (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9ª edição. São Paulo: Malheiros. Pag. 191)

Neste sentido, merece destaque a lição de Paulo Cesar Conrado:

Ainda pelo que se consignou em 9.3.1.1, toda execução, por opção firmada no art. 583 do Código de Processo Civil, embasar-se-ia em título executivo, assim entendido o documento que espelha, por presunção, a existência de uma obrigação.

Mais: o papel de título executivo no caso das execuções fiscais em matéria tributária não seria desempenhado pelo lançamento ou “autolancamento”, senão pela denominada *Certidão de Dívida Ativa*, documento ao qual o sistema conferiu, por estipulação, foros de executabilidade – vale reiterar: a obrigação tributária, exigível desde quando posta pelo lançamento ou “autolancamento”, avança para o plano da exequibilidade(executabilidade), se e quando construído o documento(Certidão de Dívida Ativa) que, consoante o sistema, encarnaria aqueloutra força (executabilidade, repita-se).⁴

Constituído em linguagem competente o fato inadimplimento e aperfeiçoado o título executivo específico denominado Certidão de Dívida Ativa, resta ao Estado-fisco ajuizar a execução fiscal, constituindo, agora em linguagem jurídico-processual, o fato conflituoso por meio da petição inicial e pedindo ao Estado-juiz que ingresse no patrimônio do sujeito passivo e, substituindo-o, separe parte de seus bens para o pagamento do crédito, ou seja, em termos dogmáticos, que lhe preste a tutela jurisdicional executiva.

Mas não é incomum que o contribuinte não permaneça inerte, que busque tutela jurisdicional voltada à anulação total ou parcial da obrigação tributária, ou à declaração de inexistência da respectiva relação ainda não constituída, mas em via de sê-lo, de modo que o percurso normativo pode sofrer alterações e a cobrança do crédito tributário pode se dar de modo especial, em ambiente processual que não o da execução fiscal.

Como essa especial forma de cobrança concretiza-se é o que se buscará demonstrar à frente, com a análise de um

4. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quatier Latin, 2012. p. 261.

sincretismo que se pode afirmar peculiar porque diverso daquele ordinariamente visto nas relações de cunho processual.

2. SINCRETISMO PROCESSUAL – NOÇÕES GERAIS.

O sincretismo processual é expressão que representa a instrumentalização de diversas espécies de tutelas jurisdicionais no âmbito de uma única relação processual. É a tônica atual do processo civil brasileiro em que as tutelas jurisdicionais voltadas à garantia, ao acertamento e à realização do direito são veiculadas em um único processo.

No processo civil geral, não é equivocado afirmar que se consolidou com a vigência da Lei Federal 11.232/2005, que alterou o Código de Processo Civil à época vigente (CPC/73), acrescentando-lhes os artigos 475-A a 475-R, prevendo o cumprimento da sentença decorrente da obrigação de pagar quantia certa no âmbito da mesma relação processual em que proferida a tutela jurisdicional cognitiva.

A partir de então, também para as tutelas jurisdicionais estabelecidas de obrigações de pagar quantia certa deixou de ser necessária a instauração de nova relação processual para a efetivação do crédito reconhecido na decisão de mérito proferida na fase cognitiva⁵.

Considerando, ainda, a previsão do §7º do art. 273 do Código Processual revogado⁶, incluído pela Lei Federal 10.444/2002, que a pretexto de prever a fungibilidade entre as

5. A Lei Federal 8.952/1994 alterou o artigo. 461 do CPC/73 para estabelecer o sincretismo no cumprimento das obrigações de fazer e não fazer e a Lei Federal 10.444/2002 introduziu o art. 461-A estabelecendo-a para as obrigações de entregar coisa.

6. Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

(...)

§ 7º Se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, deferir a medida cautelar em caráter incidental do processo ajuizado.

tutelas provisória e cautelar, passou a permitir a concessão destas últimas no bojo do processo de conhecimento, dispensando, portanto, o ajuizamento de processo cautelar autônomo, pode-se afirmar que todas as tutelas, de accertamento, de asseguramento e de efetivação, passaram a ser veiculadas em uma mesma e única relação processual, implementando o sincretismo, que se volta a garantir a efetividade processual, pois um único processo instrumentaliza a solução do conflito de interesses que desencadeou a provocação da jurisdição.

Mas ainda subsistia uma hipótese em que o sincretismo não se aplicava, decorrente da expressa previsão do art. 730 do CPC, que passara incólume por todas essas alterações, a despeito da efetividade e da instrumentalidade que encarnavam, e ainda exigia, na hipótese específica em que a condenação de pagar quantia certa tinha como devedora a Fazenda Pública, o ajuizamento de processo executivo para a implementação, no plano material, do respectivo crédito.

Art. 730. Na execução por quantia certa contra a Fazenda Pública, citar-se-á a devedora para opor embargos em 10 (dez) dias; se esta não os opuser, no prazo legal, observar-se-ão as seguintes regras: (Vide Lei nº 8.213, de 1991) (Vide Lei nº 9.469, de 1997) (Vide Lei nº 9.494, de 1997)

I - o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do tribunal competente;

II - far-se-á o pagamento na ordem de apresentação do precatório e à conta do respectivo crédito.

Então, até o advento do Código de Processo Civil de 2015⁷, nas demandas em face da Fazenda Pública voltadas a impor-lhe obrigações de pagar quantia certa, o sincretismo era parcial porque abrangia apenas as tutelas de accertamento e acautelamento. A execução voltada à expedição de precatório ou requisição de pequeno valor exigia a instauração de

7. Lei Federal nº 13.105/2015.

nova relação processual com citação do devedor público para oposição de embargos à execução.

O Código de Processo Civil de 2015 “corrigiu” esta situação ao prever, nos artigos 534/535⁸, o cumprimento de sentença

8. CAPÍTULO V

DO CUMPRIMENTO DE SENTENÇA QUE RECONHEÇA A EXIGIBILIDADE DE OBRIGAÇÃO DE PAGAR QUANTIA CERTA PELA FAZENDA PÚBLICA

Art. 534. No cumprimento de sentença que impuser à Fazenda Pública o dever de pagar quantia certa, o exequente apresentará demonstrativo discriminado e atualizado do crédito contendo:

I - o nome completo e o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do exequente;

II - o índice de correção monetária adotado;

III - os juros aplicados e as respectivas taxas;

IV - o termo inicial e o termo final dos juros e da correção monetária utilizados;

V - a periodicidade da capitalização dos juros, se for o caso;

VI - a especificação dos eventuais descontos obrigatórios realizados.

§ 1º Havendo pluralidade de exequentes, cada um deverá apresentar o seu próprio demonstrativo, aplicando-se à hipótese, se for o caso, o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 113 .

§ 2º A multa prevista no § 1º do art. 523 não se aplica à Fazenda Pública.

Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

I - falta ou nulidade da citação se, na fase de conhecimento, o processo correu à revelia;

II - ilegitimidade de parte;

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

IV - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;

V - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução;

VI - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes ao trânsito em julgado da sentença.

§ 1º A alegação de impedimento ou suspeição observará o disposto nos arts. 146 e 148 .

§ 2º Quando se alegar que o exequente, em excesso de execução, pleiteia quantia superior à resultante do título, cumprirá à executada declarar de imediato o valor que entende correto, sob pena de não conhecimento da arguição.

§ 3º Não impugnada a execução ou rejeitadas as arguições da executada:

I - expedir-se-á, por intermédio do presidente do tribunal competente, precatório em favor do exequente, observando-se o disposto na Constituição Federal ;

II - por ordem do juiz, dirigida à autoridade na pessoa de quem o ente público foi citado para o processo, o pagamento de obrigação de pequeno valor será realizado no prazo de 2 (dois) meses contado da entrega da requisição, mediante depósito na agência de banco oficial mais próxima da residência do exequente. (Vide ADI 5534)

§ 4º Tratando-se de impugnação parcial, a parte não questionada pela executada será, desde logo, objeto de cumprimento. (Vide ADI 5534)

em face da Fazenda Pública, tornando, assim, o sincretismo processual a regra no processo civil, de modo que hoje, exercido o direito de ação e instaurada a relação processual, inclusive quando estiver no polo passivo a Fazenda Pública, esta abrangerá todos os procedimentos necessários à solução do conflito de interesses, estando apta à concessão das tutelas cautelar, de accertamento e executiva.

E dentro desse contexto, no âmbito do processo tributário, o sincretismo, que já grassava nas demandas antiexacionais preventivas e repressivas, em que a tutela provisória de natureza cautelar era concedida no mesmo processo em que o direito era acertado, alcançou as demandas de natureza reparatória (ação de repetição do indébito tributário), em que a mesma relação processual abrange ainda a realização do direito mediante a propositura do cumprimento de sentença para a restituição do indébito tributário.

Após esse panorama geral e retrospectivo acerca do sincretismo em sua perspectiva ordinária, pode-se então ingressar naquilo que estamos nomeando sincretismo peculiar no processo tributário, em que a tutela executiva, ou seja, a expropriação forçada para satisfação do crédito tributário, é prestada no bojo de um processo antiexacional preventivo ou repressivo.

§ 5º Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 6º No caso do § 5º, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.

§ 7º A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

3. O PECULIAR SINCRETISMO PROCESSUAL NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Apesar do qualificativo peculiar do sincretismo aqui abordado, não pode haver dúvidas de que se está a tratar de um fenômeno até certo ponto recorrente no âmbito do processo tributário, que é o da prestação de tutela jurisdicional executiva, aquela voltada a implementar o pagamento do crédito tributário com a expropriação forçada do patrimônio do devedor, no âmbito de um processo antiexacional, que, naturalmente, não tem por objeto sua realização, senão a sua extinção ou a declaração de sua inexistência.

Falar em sincretismo na cobrança como situação recorrente pode soar estranho a quem não seja afeito à pragmática do processo tributário, uma vez que a prestação da tutela jurisdicional executiva está intimamente relacionada ao processo de execução fiscal, que pressupõe a confecção do título executivo extrajudicial denominado certidão da dívida ativa. Como, então, é viável falar em sincretismo se há previsão de relação processual exclusivamente voltada à realização do crédito tributário?

Ora, é justamente a resposta a essa pergunta que justifica o atributo da peculiaridade que qualifica o sincretismo que informa este estudo, pois a expropriação forçada, no caso, independe da formação de um título executivo judicial ou extrajudicial cujo comando será objeto de realização no contexto de uma execução fiscal.

Pelo contrário, o crédito será realizado pela expropriação forçada do patrimônio do devedor no âmbito de um processo antiexacional julgado improcedente, independentemente de título executivo. E é nisso que assoma a peculiaridade distintiva do sincretismo na cobrança do crédito tributário: ele se dá no âmbito processual de uma demanda antiexacional improcedente, à míngua de qualquer condenação a favor do requerido (o Fisco).

Esse sincretismo que denominamos peculiar, como é de se imaginar, não ocorre em qualquer situação. Ao contrário,

somente em um contexto especial far-se-á presente: sendo próprio dos processos antiexacionais preventivos ou repressivos, exige que o autor da demanda (sujeito passivo da obrigação tributária) deposite o montante integral da obrigação tributária, uma vez que nestes casos os valores em questão deixam de estar à sua disposição (sujeito passivo da obrigação tributária) e passam a ter destinação atrelada ao desfecho da demanda⁹.

Impõe-se, ainda, como segundo requisito, a improcedência do pedido, pois nessa hipótese o montante depositado será convertido em renda do ente tributante e a obrigação tributária extinta, de modo que em uma única relação processual serão exercidas as atividades de cognição e de execução. Satisfeitos esses pressupostos, exsurge a especial hipótese de sincretismo na cobrança do crédito tributário.

Notoriamente vantajoso para o Fisco, à medida que várias etapas do procedimento de cobrança do crédito tributário são suplantadas¹⁰, não deixa de ser uma opção assaz interessante para o contribuinte, que disporá do efeito suspensivo da

9. “A 1ª Seção desta Corte tem entendimento consolidado segundo o qual a movimentação de valores judicialmente depositados, em atendimento ao disposto no art. 151, II, do CTN, fica condicionada ao trânsito em julgado da demanda à qual vinculados.” (AgInt no TP 178/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2017, DJe 21/06/2017).

Ressaltamos que até na hipótese de extinção do processo sem apreciação do mérito, havendo depósito, esse valor deve ser convertido em renda para o Fisco, posição que, por exemplo, encontra guarida em julgamentos do Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do quanto decidido nos Embargos de Divergência nº 479.725/BA: “o depósito judicial efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado pelo depositante após sentença final transitada em julgado em seu favor”; No mesmo sentido tem-se ainda os Embargos de Divergência nº 813.554/PE, que textualmente expõe a posição da 1ª Seção do STJ: “2. A Primeira Seção firmou entendimento de que, mesmo sendo extinto o feito sem julgamento do mérito, os depósitos para suspensão da exigibilidade do crédito tributário devem ser convertidos em renda da Fazenda Pública e não levantados pelo contribuinte.” (EREsp 813.554/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 10/11/2008)

10. A expropriação forçada ocorrerá logo em seguida ao trânsito em julgado da decisão de improcedência da demanda, quando o valor depositado será convertido em renda no caso de improcedência, sem que se cogite da propositura de execução fiscal ou mesmo de cumprimento de sentença.

exigibilidade do crédito tributário¹¹ com todos os seus efeitos, *exempli gratia*: certidão de regularidade fiscal, suspensão de medidas coativas de cobrança (Protesto, Inscrição em Cadastrados de Inadimplência). Em contrapartida, não disporá mais do montante depositado, cuja sorte dependerá do que vier a ser decidido no processo.

Uma vez que o depósito integral e em dinheiro consiste em causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, o Fisco, a rigor, sequer poderá cogitar do ajuizamento de execução fiscal ou mesmo da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, caso aquele anteceda estes, pelo que não é equivocado asseverar que a prestação da tutela jurisdicional executiva (expropriação forçada) na hipótese independe não só do ajuizamento da execução fiscal, mas da existência mesmo de um título executivo.

E aqui se escancara mais uma peculiaridade desse sincretismo: a cobrança judicial do crédito tributário no âmago do processo antiexacional preventivo ou repressivo com depósito integral independe da existência de título executivo, seja judicial, seja extrajudicial.

Como o sincretismo depende do interesse do autor em realizar o depósito do montante integral do crédito tributário, cabe asseverar mais um benefício dele decorrente, a cessação da responsabilidade pelos juros de mora e pela atualização monetária incidentes sobre o crédito tributário¹².

4. COGITANDO NOVAS HIPÓTESES DE APLICAÇÃO DO SINCRETISMO PROCESSUAL NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Viu-se que são várias as vantagens decorrentes do sincretismo que se estabelece nos processos antiexacionais

11. CTN – Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) II – o depósito do seu montante integral;

12. Lei 6.830/80 – Art. 9º, §4.º Somente o depósito em dinheiro, na forma do art. 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

preventivos ou repressivos em que o autor, sujeito passivo da obrigação tributária, exerce a potestade de realizar o depósito integral do crédito tributário.

A efetividade na cobrança é notória, pois o Fisco, no caso de improcedência da demanda, tem garantido o recebimento do crédito tributário objeto da obrigação cuja anulação ou declaração de inexistência figura como objeto do processo judicial, isso sem a necessidade de inscrição do crédito tributário em dívida ativa e o ajuizamento de execução fiscal.

O contribuinte, de outro lado, além de gozar, desde logo e independentemente de qualquer decisão judicial concessiva de tutela provisória, do efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, também se vê a salvo dos efeitos da mora, deixando de responder, desde o momento do depósito, pelos juros e pela correção monetária.

Diante de tantos ganhos de efetividade, servindo uma mesma e única relação processual como firme instrumento da solução de conflitos de interesse, seja o decorrente da alegação da ilegitimidade do tributo, seja aquele atinente à inadimplência de obrigação tributária exigível, deve-se perguntar se não é possível que essa mesma hipótese de sincretismo aplique-se a outras situações que não aquela atinente ao depósito integral do crédito tributário.

A resposta ao questionamento deve, necessariamente, passar pela verificação de situações em que os benefícios experimentados pelo contribuinte assemelhem-se àqueles decorrentes do depósito integral e que a garantia apresentada fique atrelada ao desfecho do processo, saindo disponibilizada do sujeito passivo do crédito tributário, autor da demanda antiexacional, bem como se apresente de rápida e fácil liquidação, com o que restariam acautelados os interesses do fisco, outro polo da relação jurídico-tributária.

No contexto atual, mormente após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, as garantias que assomam aptas à satisfação desses requisitos são a fiança bancária e o seguro

garantia. Assim é porque o artigo 835, §2º do Código de Processo Civil¹³ é expresso ao assertar que a fiança bancária e o seguro garantia judicial equiparam-se a dinheiro.

Posto que o faça expressamente para fins de substituição da penhora, considerando a grande liquidez destas modalidades de garantia do crédito tributário, não soaria despropositado pensar que estas também poderiam equivaler a dinheiro para outras finalidades como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

É cediço que o Superior Tribunal de Justiça já afastou qualquer interpretação do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional que permita equiparar a fiança bancária e o seguro garantia a depósito em dinheiro para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário¹⁴, postura judicial

13. Art. 835. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:

- I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;
- II - títulos da dívida pública da União, dos Estados e do Distrito Federal com cotação em mercado;
- III - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;
- IV - veículos de via terrestre;
- V - bens imóveis;
- VI - bens móveis em geral;
- VII - semoventes;
- VIII - navios e aeronaves;
- IX - ações e quotas de sociedades simples e empresárias;
- X - percentual do faturamento de empresa devedora;
- XI - pedras e metais preciosos;
- XII - direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia;
- XIII - outros direitos.

§ 1º É prioritária a penhora em dinheiro, podendo o juiz, nas demais hipóteses, alterar a ordem prevista no caput de acordo com as circunstâncias do caso concreto.

§ 2º Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.

§ 3º Na execução de crédito com garantia real, a penhora recairá sobre a coisa dada em garantia, e, se a coisa pertencer a terceiro garantidor, este também será intimado da penhora.

14. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTRO-VÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA

AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.

1. 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 o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO CAUTELAR DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO. DEPOSITO EM TDAS OU FIANÇA BANCARIA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. CONSOANTE PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS DESTA CORTE, A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO, SO E ADMISSIVEL, MEDIANTE DEPOSITO INTEGRAL EM DINHEIRO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 151, DO CTN, E PAR. 4. DA LEI N. 6.830/70. RECURSO DESPROVIDO, POR UNANIMIDADE. (RMS 1269/AM, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/1993, DJ 08/11/1993) TRIBUTARIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CREDITO. FIANÇA BANCARIA COMO GARANTIA ACOLHIDA EM LIMINAR. ART. 151, CTN. LEI 6830/80 (ARTS. 9. E 38). ARTIGOS 796, 798 E 804, CPC). SUMULAS 247-TFR E 1 E 2 DO TRF / 3A. REGIÃO. 1. A PROVISORIEDADE, COM ESPECIFICOS CONTORNOS, DA CAUTELAR CALCADA EM FIANÇA BANCARIA (ARTIGOS 796, 798 E 804, CPC), NÃO SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO FISCAL (ART. 151, CTN), MONITORADO POR ESPECIALISSIMA LEGISLAÇÃO DE HIERARQUIA SUPERIOR, NÃO SUBMISSA AS COMUNS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEI 6830/80 (ARTS. 9. 38). 2. SO O DEPOSITO JUDICIAL EM DINHEIRO, AUTORIZADO NOS PROPRIOS AUTOS DA AÇÃO PRINCIPAL OU DA CAUTELAR, SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO. 3. RECURSO PROVIDO.(REsp 30610/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/1993, DJ 15/03/1993) **2. O art. 151 do CTN dispõe que, in verbis: 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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) VI ? o parcelamento.” 3. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se taxativamente prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípua de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos.** (Precedentes: AgRg no REsp 1157794/MT, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 24/03/2010; AgRg na MC 15.089/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2009, DJe 06/05/2009; AgRg no REsp 1046930/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 25/03/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe

até agora festejada pelo Fisco e que vem sendo mantida mesmo com a edição do Código de Processo Civil de 2015.

Todavia o Fisco pode passar a ver a questão com outros olhos quando perceber que a equiparação trar-lhe-ia a possibilidade de execução da garantia nos autos do processo antiexacional, bastando para tanto que o feito seja julgado improcedente. Seria um relevante ganho de efetividade na cobrança do crédito tributário.

O contribuinte, por outro lado, teria a seu favor a obtenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário sem a necessidade da concessão de tutela provisória, tão só por contratar fiança bancária ou seguro garantia judicial e apresentar nos autos da demanda antiexacional, quando deixariam de figurar como contracautela utilizada para persuadir o juiz a deferir a tutela provisória suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, guindadas que seriam à condição de causas autônomas de suspensão da exigibilidade.

Como são menos custosas que o depósito em dinheiro, justifica-se que elas, como as demais causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário com exceção do depósito, não excluam a responsabilidade pelos juros e pela correção monetária, que continuariam a incidir no período de suspensão.

Ou seja, se estas modalidades de garantia apresentam elevado grau de liquidez, não ficam à disposição do devedor, autor da ação antiexacional, de modo que a destinação do

11/02/2009; MC 12.431/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 12/04/2007; AgRg no Ag 853.912/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 29/11/2007 ; REsp 980.247/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2007, DJ 31/10/2007; REsp 587.297/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/10/2006, DJ 05/12/2006; AgRg no REsp 841.934/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCAO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/09/2006, DJ 05/10/2006).

(...)

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1156668/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 10/12/2010)

valor a ser pago pela instituição financeira ou de seguro esteja sempre atrelada ao desfecho da demanda, exsurge passível de alteração o entendimento acima aludido acerca de suas equiparações com o depósito para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, postura que, oxalá, contará com a adesão da Fazenda Pública, que verá a possibilidade da cobrança do crédito tributário no processo antiexacional sincrético, no modelo que já ocorre há muito nos casos em que o contribuinte promove o depósito em dinheiro.

CONCLUSÃO

As perguntas que motivaram o presente estudo foram as seguintes: será a execução fiscal o único instrumento de que dispõe o fisco para obtenção da tutela jurisdicional executiva? E será sempre necessário que o crédito tributário esteja inscrito em dívida ativa para que se viabilize o acesso a esta mesma tutela?

Demonstrou-se ao longo do artigo que a execução fiscal não é o único meio do fisco obter a tutela jurisdicional executiva, que há um sincretismo peculiar no processo tributário em que esta tutela é obtida no bojo de um processo antiexacional, bastando apenas que o autor da demanda, sujeito passivo da exação tributária, opte por exercer o direito potestativo de depositar o montante integral do crédito.

Demonstrou-se, ainda, que o fato do depósito suspender a exigibilidade do crédito tributário impede o prosseguimento do ciclo de positivação da obrigação tributária e, a depender da etapa em que se encontre, proíbe a inscrição do crédito em dívida ativa, o que, de outro lado, não impede a conversão do depósito em renda caso a ação antiexacional reste improcedente, concretizando a expropriação forçada sem título.

Por fim, exorta-se a comunidade jurídica a refletir sobre a possibilidade de ampliar as hipóteses de aplicação desse sincretismo peculiar para outras situações, trazendo à reflexão

casos em que, no lugar do depósito integral, o autor da demanda antiexacional opta por apresentar como garantia fiança bancária ou seguro garantia, concluindo que se as vantagens principais para fisco e contribuinte observáveis no caso do depósito repetirem-se, é possível que se admita a ampliação, que depende, todavia, da alteração de jurisprudência firmada em sede representativa de controvérsia pelo Superior Tribunal de Justiça.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quatier Latin, 2012.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9ª edição. São Paulo: Malheiros.

