

O Problema do Depósito em Ações Tributárias: Dinheiro Depositado é Tributo Pago?

The Matter of Deposit in Tax Lawsuits: is Deposited Money Considered as Tax Payment?

Gabriel Santiago Gonçalves Silva

Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Especialista em Direito Tributário Brasileiro pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado em São Paulo. *E-mail:* gsantiago@pn.com.br.

Recebido em: 20-3-2022 – Aprovado em: 5-7-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.8.2023.2142>

Resumo

O artigo busca demonstrar, a partir do diálogo entre o Direito Tributário, o Direito Financeiro e o Direito Processual Tributário, que o dinheiro depositado judicialmente pelos contribuintes não pode ser considerado tributo pago. Inicialmente, será delimitado o que é o depósito realizado em ações tributárias. Em seguida, o artigo identificará as normas jurídicas que regem a utilização das verbas dos depósitos pelos entes federativos. Na sequência, será feita uma análise jurisprudencial crítica do conjunto de argumentos deduzidos em juízo pelo Fisco que fundamentam a negativa da substituição do depósito por outras garantias. Na análise, será feito um recorte temporal para identificar a reação judicial aos pedidos de substituição no contexto da crise sanitária acarretada pela covid-19.

Palavras-chave: depósitos, ações tributárias, direito tributário.

Abstract

This article aims to analyze, based on the dialogue between Tax Law, Financial Law and Tax Procedural Law, that the money deposited in court by taxpayers cannot be considered as tax payment. Initially, it will be delimited what is the deposit in tax actions. Next, the article will identify the legal norms that govern the use of the funds from the deposits by the federative entities. Next, a criticism will be made of the arguments presented in court by the Tax Authorities that justify the denial of the substitution of the deposit by other guarantees. In the analysis, a temporal cut covering the health crisis caused by covid-19 will be made to identify the judicial reaction in this context.

Keywords: deposit, tax lawsuits, tax law.

I. Introdução

O depósito realizado em juízo, apesar de sua aparente singeleza, pode apresentar aos operadores do Direito as mais variadas perplexidades. Em feliz passagem, Hugo de Brito Machado aponta: “com mais de quarenta anos lidando com o Direito, não conheço uma questão tão de tamanha simplicidade que tenha ensejado um número tão grande de problemas”¹.

No período de crise sanitária acarretada pela covid-19², a determinação da paralisação das atividades econômicas e o isolamento dos indivíduos em suas casas acarretou uma diminuição na circulação de riquezas em todo o mundo. Nesse cenário, observou-se uma redução do caixa das empresas, acumulando-se desafios à preservação de empregos e continuidade de geração de renda.

No Brasil, observou-se uma queda considerável na arrecadação como consequência direta das dificuldades vivenciadas pelos contribuintes em proceder ao recolhimento dos tributos devidos e às práticas de adequação tributária. Assim, se de um lado os contribuintes mostraram-se impossibilitados de recolher tributos, por outro o Fisco brasileiro mostrou-se impelido a alterar a política fiscal e adequar-se à situação de calamidade.

Paralelamente, os contribuintes formularam em juízo pedidos de levantamento de depósitos judiciais, outrora realizados em momentos de maior faturamento, como uma forma de auxiliar na manutenção dos negócios. Como contrapartida ao levantamento, foram oferecidas outras garantias como meio de substituição.

Contudo, ante a resistência do Fisco em todas as suas esferas em aceitar a substituição, os Tribunais vêm majoritariamente indeferindo os pedidos dos contribuintes. Nesse sentido, os entes federativos alegam que a ausência do montante depositado representaria um desfalque nas finanças públicas, agravando a situação de convulsão fiscal experienciada nesse momento de crise econômica.

Nas discussões judiciais acerca do deferimento ou não da substituição dos depósitos, invariavelmente também são suscitados outros argumentos que subsidiavam o posicionamento do Fisco na disputa por essas verbas e que são adotados nos pronunciamentos judiciais. Tomando esse ambiente de crise da saúde pública como ponto de partida, o presente artigo investiga a possibilidade de substituição dos depósitos por outras garantias em ações tributárias, de modo a identificar os seus limites e condições.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária (de acordo com a Lei n. 12.016/09)*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 169.

² Conforme o Ministério da Saúde, “a covid-19 é uma infecção respiratória aguda causada pelo coronavírus SARS-CoV-2, potencialmente grave, de elevada transmissibilidade e de distribuição global.” (BRASIL. Ministério da Saúde. Cartilha do Ministério da Saúde sobre a covid-19. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/coronavirus/o-que-e-o-coronavirus>)

Esse período de análise foi adotado porque este é um cenário-limite: se há uma tendência maior dos contribuintes pleitearem em juízo a substituição de depósitos judiciais, com base na enfraquecida atividade econômica e na necessidade de maior liquidez dos seus negócios, a Fazenda Pública contrapõe-se com base em argumentos pautados na viabilidade da manutenção das atividades de saúde pública. Portanto, é um cenário em que uma maior gama de argumentos (jurídicos e extrajurídicos) é suscitada por ambas as partes na disputa judicial.

Nesse contexto, é juridicamente aceitável considerar como tributo pago o dinheiro depositado em juízo pelos contribuintes? Ainda que a resposta seja negativa, a Fazenda Pública vem atuando como se assim fosse? Com o objetivo de responder a essas questões, será proposto um diálogo entre o Direito Tributário, o Direito Financeiro e o Direito Processual Tributário. Para tanto, inicialmente será delimitado o que é o depósito realizado em ações tributárias, analisando-se as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a natureza jurídica do depósito, além do contexto processual e do momento dentro do processo de positivação da obrigação tributária em que é realizado.

Em seguida, objetiva-se a identificação das normas jurídicas que regem a utilização das verbas dos depósitos pelos entes federativos. Ainda, a análise deter-se-á na utilização do depósito pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, em atenção à sua destinação específica para pagamento de precatórios, considerando-se os efeitos dessa destinação sobre a natureza do depósito e os aspectos econômicos e financeiros dos usos dessas verbas.

Por fim, será feita uma análise jurisprudencial do conjunto dos argumentos deduzidos em juízo que embasam a negativa da substituição do depósito por outras garantias. Desse modo, com base nas conclusões alcançadas será possível identificar se o pedido de substituição do depósito por outras garantias é cabível no bojo das ações tributárias.

II. O depósito em ações tributárias

Nas ações de iniciativa do contribuinte (ou ações antiexacionais), o depósito do montante integral tem como objetivo suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto de discussão, conforme o art. 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, ou garantir o juízo, viabilizando a oposição de embargos à execução fiscal com efeito suspensivo, de modo a afastar os efeitos constritivos sobre o patrimônio do executado, conforme interpretação do art. 32, § 2º, e do art. 19 da Lei de Execuções Fiscais.

Para fins de interpretação da expressão “depósito do seu montante integral”, deve-se enfatizar o contexto eminentemente processual dessa causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Afinal, fora de uma relação litigiosa, a transferência direta desses valores para o ente tributante corresponderia não

a depósito, mas a efetivo pagamento do tributo, extinguindo-se o referido crédito tributário, na forma do art. 156, inciso I, do CTN.

Mais ainda: a expressão, em análise mais pragmática, parece referir-se ao depósito judicial³. Isso porque o depósito administrativo ocorre, em regra, no bojo de um recurso administrativo, já estando realizada, nesse segundo cenário, a causa de suspensão de exigibilidade na modalidade do inciso III do referido dispositivo.

Ainda que o depósito na via administrativa seja uma possível estratégia para obstar a cumulação de consectários legais, este artigo adota a premissa de que o depósito disposto no art. 151, inciso II, do CTN, refere-se ao âmbito judicial, em atenção à sua prevalência. Desse modo, o “depósito do seu montante integral” será compreendido como o depósito realizado no seio das ações tributárias, onde o contribuinte busca assegurar a tutela de seus direitos e a Fazenda Pública busca a adimplência das dívidas fiscais, atraindo-se a aplicação da legislação processual pertinente.

II.1. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Como bem retratado na metáfora de Camila Campos Vergueiro⁴, a relação entre o Fisco e o sujeito passivo assemelha-se a um *ciclo da vida*, sempre pautado pelas interações humanas. Nessa aproximação, as regras que contemplam a gênese, o desenvolvimento e a extinção da obrigação tributária atravessam marcos temporais, tal como na experiência de qualquer pessoa: desde o nascimento com vida da relação tributária, que se dá mediante registro em assento competente, ao desaparecimento terreno, destino de todos, na forma de uma das modalidades extintivas fixadas pelo ordenamento jurídico, especificamente pelo art. 156 do CTN.

Portanto, o referido nascimento da obrigação tributária dá-se com a instauração do dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo e o direito subjetivo do sujeito ativo de recebê-lo, enquanto o adimplemento da obrigação implica no desfazimento do vínculo e no fim do “ciclo da vida”⁵. Entre esses dois momentos do curso da vida (da instauração do dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo ao desfazimento dessa relação jurídica, mediante ao pagamento do montante devido), pode advir uma intercorrência ou comorbidade que paralise esse ciclo da vida. Segundo a autora, em matéria de obrigação tributária, essa estagnação é o que o CTN denominou de *suspensão da exigibilidade do crédito tributário*.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 660.

⁴ VERGUEIRO, Camila Campos. A suspensão da exigibilidade como agente inibidor do “ciclo de vida” da obrigação tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro de 2016, p. 35-50.

⁵ VERGUEIRO, Camila Campos. A suspensão da exigibilidade como agente inibidor do “ciclo de vida” da obrigação tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro de 2016.

Essa mesma progressão de etapas é identificada por Paulo de Barros Carvalho⁶, mas por meio da denominação do processo de positivação da obrigação tributária, mediante o qual a sucessão de normas cada vez mais concretas, em direção às condutas humanas, desencadeia “uma continuidade de regras que progredem para atingir o caso especificado”.

Esse fluxo de positivação tem seu fundamento nas regras de repartição de competências tributárias insculpidas na Constituição Federal de 1988, percorrendo as fases da instituição da regra-matriz de incidência tributária, a ocorrência do fato gerador, o lançamento do crédito tributário, a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal. A partir desse raciocínio, a exigibilidade do crédito tributário aumentaria de forma gradativa na medida em que, avançando-se nas etapas, criam-se as condições para a invasão do patrimônio do sujeito passivo pelo Poder Judiciário, por meio do devido processo legal⁷.

Para Camila Campos Vergueiro, a perpetuação do ciclo da vida da obrigação tributária depende necessariamente da inércia ou omissão do sujeito passivo em pagar o tributo⁸, já que o cumprimento espontâneo do referido dever jurídico elimina a possibilidade do seu prosseguimento. Em outras palavras, a exigência do cumprimento da obrigação tributária coincide com a marcha para frente do ciclo da vida, por meio da aplicação de regras que objetivam a extinção do crédito tributário, inclusive mediante a sua cobrança forçada.

Assim, se o contribuinte discordar da norma que instituiu o tributo, do seu lançamento ou da penhora efetivada para satisfazer o respectivo crédito, realizando as hipóteses previstas em lei, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário, qual seja, o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação tributária⁹. Nesse sentido, Paulo Cesar Conrado¹⁰ aponta que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário “significa, no contexto do Código Tributário Nacional, paralisar o processo de positivação”.

Identificando as regras de suspensão da exigibilidade do crédito tributário como agentes inibidores do ciclo da vida da obrigação tributária, Camila Campos Vergueiro¹¹ aponta que as referidas interferências no processo de positivação podem, em síntese: (i) impedir a ativação da regra que autoriza a constituição da

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 60.

⁷ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária – o processo de positivação e as causas suspensivas da exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 75.

⁸ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária – o processo de positivação e as causas suspensivas da exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 75.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 506.

¹⁰ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 118.

¹¹ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária – o processo de positivação e as causas suspensivas da exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

obrigação tributária; (ii) bloquear o Fisco de inscrever o débito em dívida ativa, pela ausência de obrigatoriedade da obrigação tributária; ou (iii) obstar os atos de ajuizamento da execução fiscal e constrição patrimonial, a depender da fase de cobrança.

Conforme o art. 156, inciso III, da CF/1988, coube à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário, e o CTN (recepcionado materialmente como lei complementar¹²) arrogou-se a prever os meios para que se suspenda a exigibilidade do crédito, na forma de seu art. 151. São eles: a moratória; o depósito do montante integral; as reclamações e os recursos administrativos; a concessão de medida liminar em mandado de segurança e concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e o parcelamento.

Como preleciona Hugo de Brito Machado¹³, as justificativas das causas de suspensão da exigibilidade tributária pautam-se em razões de política fiscal (a exemplo da hipótese do parcelamento, que claramente estimula a regularidade fiscal dos contribuintes) ou visam assegurar a efetividade das garantias constitucionais, como a ampla defesa (por essa razão, se ainda pendente o julgamento do recurso administrativo não caberia a cobrança do tributo).

Para Luís Eduardo Schoueri¹⁴, a suspensão é da exigibilidade, e não do crédito, acarretando eficácia suspensiva sobre a obrigação tributária em si. Tanto assim é que, nos casos em que o recolhimento antecipado do tributo for legalmente determinado (no caso do lançamento por homologação, conforme o art. 150 do CTN), os efeitos suspensivos do depósito imobilizam o próprio dever jurídico de pagar¹⁵.

II.2. A natureza jurídica do depósito

O depósito judicial é uma garantia oferecida ao juízo. Hugo de Brito Machado aponta que depósito é “medida preparatória, preventiva ou de segurança, que consiste na entrega de coisa apreendida à guarda ou vigilância de terceiro”¹⁶, não configurando, portanto, pagamento. Ainda que a ausência de sua realização possa acarretar o ajuizamento de uma execução fiscal, o depósito é sempre um ato de vontade.

Todo depósito envolve um depositante (aquele que entrega o bem a outrem para que seja restituído quando exigido) e um depositário (o terceiro que guarda

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 89.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Garantia da execução e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito tributário* n. 234. São Paulo: Dialética, 2015, p. 67-72.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 654.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 193.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária (de acordo com a Lei n. 12.016/09)*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 185.

o bem até o momento que sua restituição for exigida)¹⁷. Ademais, apesar de o sujeito passivo não ser forçado a realizá-lo, obterá, se assim proceder, imediatamente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, permanecendo esses valores nas mãos do depositário a título precário¹⁸.

Nesse sentido, acresça-se que a realização de depósito integral com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário é indiscutível direito do contribuinte, prescindindo de autorização judicial para que se reconheçam seus efeitos¹⁹. Ademais, como preceitua a Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça²⁰, o depósito deve ser integral e em dinheiro para que a exigibilidade do crédito seja suspensa.

Assim, diferentemente do pagamento (feito perante o ente tributante), o depósito (entregue aos cuidados do Judiciário) não é um modo de extinção da obrigação tributária, mas somente uma garantia que suspende a exigibilidade de um crédito que se questiona e cujo adimplemento é considerado indevido pelo depositante²¹. Sagrando-se o Fisco vencedor, com decisão transitada em julgado, o depósito será convertido em renda em benefício dos cofres públicos, na forma do art. 156, inciso VI, do CTN. Se o contribuinte sagrar-se vitorioso, haverá a extinção do crédito tributário ante o trânsito em julgado, nos termos do art. 156, inciso X, do CTN.

II.3. O contexto litigioso do depósito

II.3.1. As classificações das ações tributárias

No bojo das ações tributárias, cujo mérito possui referibilidade com a obrigação tributária, há a produção de uma norma individual que determina o alcance das obrigações relativas às normas gerais de direito tributário substantivo no caso concreto, como preceitua James Marins²². Como forma de categorizar as ações tributárias e identificar os seus regimes jurídicos, o autor propõe duas perspectivas para a construção classificatória de suas espécies.

A primeira categorização parte da posição ativa ou passiva do Fisco e do contribuinte (ações exacionais *versus* ações antiexacionais), enquanto o segundo

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária (de acordo com a Lei n. 12.016/09)*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 185.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 667.

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 976.148/SP. Recorrente: Votorantim Celulose e Papel S/A. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 24 de agosto de 2010. *DJe* 09 de novembro de 2010.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 112: "O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro." Brasília, DF, *DJ* 3 de novembro de 1994.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 668. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 194.

²² MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 494.

segrega as ações tributárias a partir da existência ou não de regramento autônomo para determinada espécie de ação (ações próprias *versus* ações impróprias). Quanto à primeira classificação, as ações exacionais, em que o Fisco figura no polo ativo, visam obter judicial e coativamente do contribuinte o cumprimento de determinada obrigação tributária (execução fiscal); assegurar cautelarmente ao Fisco a reserva de bens do contribuinte descumpridor de suas obrigações tributárias (ação cautelar fiscal); dirimir definitiva e coletivamente, buscando pronunciamento judicial com eficácia *erga omnes*, as controvérsias sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma tributária²³.

Em relação às ações antiexacionais, estas são manejadas pelo contribuinte, com o objetivo de obter o controle judicial sobre a atividade fiscal da Fazenda Pública, nas esferas da União, dos Estados, do Municípios, do Distrito Federal ou sobre atividades parafiscais exercidas pela administração indireta²⁴. As ações antiexacionais visam:

- i) Proteger o contribuinte da possibilidade de dano iminente decorrente da atividade tributária do Fisco, como nas hipóteses de: (a) mandado de segurança e (b) ação cautelar.
- ii) Obstar a execução forçada dos bens do contribuinte, desconstituir ou impedir a formalização de relação jurídica tributária, como: (a) embargos à execução fiscal; (b) ação anulatória de débito fiscal; e (c) ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária.
- iii) Obter do Fisco a devolução de tributo indevidamente recolhido aos cofres públicos, como no caso da ação de repetição de indébito.
- iv) Dirimir definitivamente e coletivamente, buscando pronunciamento judicial com eficácia *erga omnes*, as controvérsias sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma tributária, com a finalidade de retirar a eficácia de norma que veicule exação inconstitucional ou garantir a eficácia de norma veiculadora de benefício fiscal, nas hipóteses de: (a) ação direta de inconstitucionalidade; (b) ação declaratória de constitucionalidade; e (c) ação direta de inconstitucionalidade por omissão.
- v) Solicitar ao Poder Judiciário a emissão de norma individual que, suprindo omissão legislativa, possibilite ao cidadão o exercício de direitos, liberdades ou prerrogativas constitucionais de ordem tributária, por meio do: (a) mandado de injunção²⁵.

A segunda proposta classificatória leva em consideração a existência ou não de normatização própria das espécies de ações tributárias, dividindo-as em ações

²³ MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 493.

²⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 501.

²⁵ MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 495.

tributárias próprias e ações tributárias impróprias. Por decorrência do trato legal da matéria, quase todas as ações exacionais são próprias (à exceção das ações de controle concentrado de constitucionalidade, de eficácia *erga omnes*), enquanto que quase todas as antiexacionais são impróprias (à exceção dos embargos à execução fiscal), demonstrando-se o zelo do legislador em equipar o Fisco de instrumentos processuais especiais²⁶.

Assim, a execução fiscal, a medida cautelar fiscal e os embargos à execução fiscal têm respaldo em sistemática processual relacionada à cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública – os dois primeiros viabilizam a constrição de bens do devedor, enquanto os embargos à execução fiscal permitem a resistência por parte do contribuinte ao executivo fiscal. A execução fiscal e os embargos à execução fiscal fundam-se na LEF e a cautelar fiscal encontra amparo na Lei n. 8.397/1992. De modo diverso, as demais espécies decorrem da legislação processual civil (razão pela qual são chamadas de ações ordinárias) e também das leis que disciplinam as ações de controle concentrado de constitucionalidade.

Acresça-se que os depósitos judiciais apenas ocorrem no bojo de algumas das ações tributárias elencadas até o momento, excluindo-se desse as ações de controle concentrado de constitucionalidade. Isso porque essas ações tributárias buscam efeitos *erga omnes* (generalizados para todos os potenciais contribuintes) acerca de controvérsias sobre constitucionalidades e inconstitucionalidades ou buscam a emissão de norma individual que, suprindo omissão legislativa, trate sobre direitos, liberdades ou prerrogativas constitucionais.

Para analisar o comportamento dos depósitos nas ações tributárias, é importante identificar as ações antiexacionais que podem ser manejadas em cada uma das fases do processo de positivação da obrigação tributária, tomando-se as lições de Rodrigo Dalla Pria²⁷. Para o autor, são oito fases, pressupondo tutelas jurisdicionais e ações tributárias específicas a depender do momento de surgimento de interesse processual do contribuinte.

Por razões metodológicas, entendeu-se por unificar as fases do processo de positivação da obrigação tributária desenvolvidas, determinando um marco lógico-temporal que diferencie os efeitos do depósito em atenção ao momento em que é realizado. Assim, sendo o ajuizamento da execução fiscal este marco, foram identificados dois momentos para a realização do depósito: antes do ajuizamento da execução fiscal e depois do ajuizamento da execução fiscal.

²⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 497.

²⁷ PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e Fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015. vol. I.

II.3.2. O momento do depósito no processo de positivação da obrigação tributária

Impõe-se analisar os efeitos do depósito no bojo da execução fiscal. Nesse contexto, o objetivo imediato da realização do depósito é garantir o juízo, viabilizando a oposição de embargos à execução fiscal com efeito suspensivo, de modo a afastar os efeitos constritivos sobre o patrimônio do executado.

Essa fase avançada do processo de positivação da obrigação tributária presuppõe a regularidade do ato de inscrição do débito em dívida ativa, materializada na certidão de dívida ativa, a qual goza de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade²⁸. Pela perspectiva do contribuinte, a tutela antiexacional cabível para esta fase demanda eficácia desconstitutiva específica para afastar as referidas presunções, sendo a única ação antiexacional prescrita pelo sistema processual como apta a produzir essa norma individual e concreta: os embargos à execução fiscal.

A LEF, em seus arts. 16 a 20, dá a feição aos embargos à execução. Essa ação assume a forma de uma demanda própria, ensejando a formação de uma ação de conhecimento, cuja petição inicial deve atender às formalidades dos arts. 319 e 320 do CPC. Em síntese, essa defesa visa impugnar o título executivo, a dívida exequenda ou o procedimento executivo²⁹ ou, ainda, desconstituir a exigibilidade da obrigação exequenda³⁰.

Apesar da possibilidade da utilização pelo contribuinte da exceção de pré-executividade para apresentação de matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória³¹, a única forma para se exercitar a ampla defesa, superando-se os limites da exceção de pré-executividade, é por meio dos embargos à execução fiscal³².

Nessa ação, recaí sobre o executado o ônus de alegar toda matéria útil à sua defesa, não se admitindo, no entanto, a reconvenção e a compensação, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 16 da LEF. Após a realização de depósito em dinheiro (mas também da juntada da prova da fiança bancária, do seguro garantia e da intimação da penhora nos autos da execução fiscal), o executado tem trinta dias, contados em dias úteis para o ajuizamento dos embargos, conforme o *caput* do art. 16 da LEF.

²⁸ PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e Fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015. vol. I, p. 85.

²⁹ DIDIER JR., Fredie *et al.* *Curso de direito processual civil: execução*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 789.

³⁰ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 249.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.” Brasília, DF, DJ 7 de outubro de 2009.

³² MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 863.

Como aponta Pria³³, a facticidade jurídica que faz nascer o direito à propositura dos embargos à execução fiscal clama, para além do prévio ajuizamento do executivo fiscal, a garantia que assegure o crédito exequendo. Nesse sentido, o STJ assentou entendimento em repetitivo no Recurso Especial n. 1.272.827/PE de modo diverso, no sentido de que o art. 16 da LEF mantém-se em vigor, invocando-se a regra da especialidade, de modo que a garantia é requisito de admissibilidade do incidente processual³⁴.

Além disso, em regra os embargos à execução fiscal opostos não apresentam efeito suspensivo após a garantia do feito, salvo na hipótese de realização de depósito em dinheiro. Nessa hipótese, os embargos à execução têm efeito suspensivo automático. Isso porque a adjudicação e o levantamento da quantia depositada só podem ocorrer após o trânsito em julgado da sentença dos embargos, ou seja, na fase satisfativa da execução³⁵, conforme interpretação do art. 32, § 2º, e do art. 19 da LEF.

Acresça-se que, por razões lógicas, se o depósito de dinheiro não implicar efeito suspensivo ao executivo fiscal, o natural levantamento do valor do depósito pelo Fisco implicaria na extinção do crédito exequendo, esvaziando a própria razão de ser dos embargos à execução fiscal³⁶. Nesse cenário, a efetiva apropriação do dinheiro por parte do Fisco transformaria os embargos à execução praticamente em uma ação de repetição de indébito.

Ainda, mencione-se que não só o depósito voluntário enseja a admissão dos embargos com efeito suspensivo automático, mas também a constrição forçosa de dinheiro mediante a penhora (a exemplo da penhora *online* ou penhora do faturamento). Em atenção ao previsto no art. 9º, § 3º, e no art. 11, § 2º, da LEF, o dinheiro voluntariamente depositado e o dinheiro forçosamente penhorado têm os mesmos efeitos.

Ademais, diferentemente do que ocorre nas ações antiexacionais, os efeitos da suspensão da penhora na Execução Fiscal experimentam uma limitação temporal vinculada ao estado de pendência dos embargos: se opostos e sob a sua pendência, a suspensão será mantida; quando não opostos ou definitivamente rejeitados, desaparece. Nas execuções fiscais, a eficácia suspensiva do depósito fica subordinada à sobrevida de outra demanda (embargos à execução fiscal).

³³ PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e Fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015. vol. I, p. 84-85.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.272.827/PE. Recorrente: União. Recorrido: Dropel – Drogaria Pernambucana Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 22 de maio 2013. *Dje* 31 de maio de 2013.

³⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 495.

³⁶ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 259.

De forma diversa, nas ações de iniciativa do contribuinte, o depósito implica força suspensiva vinculada ao próprio processo em que realizado, impedindo a atuação constritiva do fisco fora dos autos. Por essa razão, se realizado o depósito no bojo de uma ação tributária ordinária que tramita normalmente (ou qualquer outra hipótese do art. 151 do CTN), eventual execução fiscal ajuizada merece sua extinção sem resolução do mérito, na forma do art. 485 do CPC. Isso porque a certidão de dívida ativa que ensejou o se ajuizamento não está revestida de exigibilidade para o regular processamento do executivo fiscal, em desalinho com o previsto no art. 3º da LEF.

Na hipótese de realização de depósito em dinheiro nos autos da execução fiscal, os embargos à execução têm efeito suspensivo automático, conforme interpretação do art. 32, § 2º, e do art. 19 da LEF. Assim, pode-se perceber interessantes aproximações com as consequências decorrentes da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nesse sentido, alguns autores³⁷ defendem que a suspensão do feito executivo pelas hipóteses previstas em lei, por força da interpretação sistemática da legislação, implica indiretamente na suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Contanto, essa análise dar-se-á mais detidamente na seção IV.3.1.

Assim, no âmbito da execução fiscal, em que pese o depósito por si mesmo não infirme a presunção de exigibilidade que reveste a certidão de dívida ativa, o processo de positivação da obrigação tributária não avança, de modo que a extinção do crédito tributário prescinde da resolução dos embargos à execução. Se os embargos forem julgados improcedentes, haverá a extinção do crédito tributário por força da conversão do depósito em renda, na forma do art. 156, inciso VI, do CTN. Por outro lado, se os embargos forem julgados procedentes, haverá a extinção do crédito tributário ante o trânsito em julgado, nos termos do art. 156, inciso X, do CTN.

III. A utilização do depósito pelos entes federativos

III.1. A utilização do depósito pela União

No âmbito da União, desde o advento da Lei n. 9.703/1998 os valores referentes a tributos federais depositados judicial ou administrativamente são creditados diretamente à Conta Única da Fazenda Nacional. Com esse marco legislativo, possibilitou-se ao Executivo Federal a utilização dos valores referentes aos

³⁷ Nesse sentido: ROSA, Íris Vânia Santos. Garantia, penhora e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. vol. III. CONRADO, Paulo Cesar. O “novo” art. 151, II, do Código Tributário Nacional: impacto do art. 835, § 2º, do Novo Código de Processo Civil em relação à suspensão, via depósito, da exigibilidade do crédito tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro de 2016, p. 168-172. MACHADO, Hugo de Brito. Garantia da execução e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 234. São Paulo: Dialética, 2015, p. 67-72.

depósitos judiciais, antes consignados ao Judiciário e cujos juros do *spread* bancário³⁸ era usufruído pelas instituições financeiras. Por outro lado, a permissão encartada no art. 1º, § 2º, da Lei n. 9.703/1998, deu ares legais de pagamento provisório ou antecipado ao depósito³⁹.

Conforme o art. 1º, § 3º, da Lei n. 9.703/1998, foram indicados dois destinos ao montante: o depósito é convertido em “pagamento definitivo”, no caso de sucumbência do depositante reconhecida em sede de sentença ou decisão favorável ao Fisco Federal; ou será devolvido ao contribuinte em até vinte e quatro horas, corrigido pela Selic, se advier decisão ou sentença que reconhecer o êxito do depositante.

Apesar de argumentos acerca da inconstitucionalidade da utilização dos depósitos da Lei n. 9.703/1998, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade do diploma ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.933⁴⁰, sob a justificativa da medida não corresponder a confisco, em atenção à restituição pronta e integral do montante após a sucumbência da União. Além disso, entendeu-se inexistir ofensa à separação dos poderes, já que a administração dos depósitos não é atividade jurisdicional, restando legítima a atribuição dessa função ao Executivo. Ademais, como aponta Igor Mauler Santiago⁴¹, a função de depositário é de mero auxiliar do juízo, conforme o previsto no art. 149 do CPC.

Além disso, a medida não corresponderia à instituição de empréstimo compulsório, já que a realização de depósito não é dever do contribuinte, mas sim uma faculdade. Acresça-se que pesou em favor da constitucionalidade da medida a previsão de que a própria Caixa Econômica Federal procedesse à devolução dos valores, mediante débito direto na Conta Única do Tesouro Nacional, reduzindo-se as chances de “calote” por parte da União.

Em que pese a Lei n. 9.703/1998 tenha autorizado, a título de anômalo pagamento provisório, o creditamento à Conta Única do Tesouro Nacional dos valores depositados em demandas tributárias federais, a transferência de recursos não desnatura a natureza do depósito, que, como já desenvolvido, é uma garantia, que não extingue a obrigação tributária, mas apenas suspende a exigibilidade do

³⁸ Segundo a cartilha Juros e *spread* bancário – série perguntas mais frequentes do Banco Central do Brasil, “o *spread* bancário é a diferença, em pontos percentuais (p.p.), entre a taxa de juros pactuada nos empréstimos e financiamentos (taxa de aplicação) e a taxa de captação” (BRASIL. Banco Central do Brasil, 2016, p. 11).

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária (de acordo com a Lei n. 12.016/09)*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 186.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.933/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator Ministro: Eros Grau. Julgado em 14 de abril de 2010. *DJe* 3 de setembro de 2010.

⁴¹ SANTIAGO, Igor Mauler. LC 151 e leis estaduais sobre depósitos em juízo violam a Constituição. *Conjur*, 4 de novembro de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-nov-04/consultor-tributario-lc-151-leis-estaduais-depositos-juizo-violam-constituicao>.

crédito tributário ou o feito executivo. Portanto, a regra do art. 1º, § 2º, da Lei n. 9.703/1998 deve ser interpretada como uma regra autorizativa da utilização por parte da União das verbas relacionadas a depósitos, realizados judicial ou administrativamente, que tratem sobre discussões de tributos federais.

Alguns anos mais tarde, sob a justificativa remediar a grave crise fiscal, alguns Estados promulgaram novas leis destinando os depósitos ao fim específico de quitar débitos de precatórios, a exemplo das leis da Bahia (Lei Complementar Estadual n. 42), de Minas Gerais (Lei Estadual n. 21.720), da Paraíba (Lei Complementar Estadual n. 131), de Sergipe (Lei Complementar Estadual n. 264), do Piauí (Lei Estadual n. 6.704/2015), do Paraná (Lei Complementar Estadual n. 159/2013) e do estado do Rio de Janeiro (Lei Complementar Estadual n. 148/2013). Em atenção ao vulto de discussões judiciais acerca da constitucionalidade dessas leis⁴², e como forma de se antecipar a eventual desfecho desfavorável, a União editou a LC n. 151, estabelecendo parâmetros nacionais acerca da possibilidade de transferência legal dos depósitos à Conta Única dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

III.2. A utilização do depósito pelos Estados, Municípios e Distrito Federal

III.2.1. O regime jurídico dos precatórios

Diferentemente das dívidas dos particulares (garantidas, em última análise, pelo seu patrimônio) e ainda dos débitos públicos ordinários (a exemplo das despesas administrativas, folha de pagamento de pessoal), as dívidas públicas que decorram de decisão judicial com trânsito em julgado reclamam tratamento jurídico específico, por força do art. 100 da CF/1988. Assim, por escolha do constituinte, o sistema jurídico elegeu um procedimento para cobrança desses créditos em face da Fazenda Pública (em seu sentido amplo⁴³), com balizas determinadas constitucionalmente⁴⁴.

Isso porque o Estado, por incorporar o ideário da supremacia do interesse público sobre o privado⁴⁵, faz jus a certas prerrogativas, entre as quais a impenhorabilidade de seu patrimônio (expresso no art. 100 do CC/2002, e nos arts. 534 e 535 do CPC), diferenciando-o dos devedores particulares.

Uma outra importante razão para a existência de um regime jurídico próprio de pagamento das dívidas públicas decorrentes de débito reconhecidos em

⁴² A exemplo, atualmente pendem de julgamento definitivo a ADI n. 5.397, ADI n. 5.072 e ADI n. 5.375.

⁴³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 3.

⁴⁴ MOREIRA, Egon Bockmann *et al.* *Precatórios – o seu novo regime jurídico: a visão do direito financeiro, integrada ao direito tributário e ao direito econômico*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

⁴⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 26.

juízo é a imposição de que, quando da elaboração da proposta da Lei Orçamentária Anual, as dívidas públicas estejam devidamente fixadas em dotações orçamentárias.

Conforme o procedimento constitucional, após o trânsito em julgado da sentença que reconheceu a obrigação do ente público de pagar, e realizada a apresentação formal da requisição de pagamento até 1º de julho de certo exercício financeiro, o referido pagamento será realizado até o fim do exercício financeiro seguinte, na forma do § 5º do art. 100 da CF/1988. Desse modo, o tempo que o credor leva para receber o montante devido pode variar de dezoito a trinta meses.

Inicialmente, o Juízo da Execução expede uma ordem de pagamento para o Presidente do respectivo Tribunal. Em seguida, este faz o envio do requisitório (ou ofício-precatório) para o ente devedor, que incluirá a dotação orçamentária no projeto de Lei Orçamentária Anual (o qual deve ser enviado pelo Executivo ao Legislativo até 31 de agosto do respectivo ano, conforme o art. 35 do ADCT⁴⁶). Em seguida, o montante a ser recebido fica consignado ao Judiciário, que determina a realização dos pagamentos na ordem cronológica de sua apresentação.

Como todo título executivo representa uma obrigação certa, líquida e exigível⁴⁷, o título executivo judicial no qual se reconheceu a dívida da Fazenda Pública estampa esses mesmos atributos. Afinal, respeitados os limites previstos na Constituição para a satisfação do crédito titularizado pelo particular em face do poder público, a referida obrigação denota incontestável certeza e liquidez. Além disso, com o trânsito em julgado de sentença (constatado no título judicial) e sua liquidação, aliado ao envio pelo Presidente do Tribunal de Justiça do ofício-requisitório ao ente devedor, o montante a ser pago já foi traduzido, com precisão algébrica, em despesa pública a ser quitada.

Por essa razão, apesar dos meses de espera pelo pagamento desarmarem o particular de meios para ver satisfeita a obrigação que subjaz o pronunciamento judicial (cuja natureza pode ser previdenciária, cível etc.), a exigibilidade do crédito segue igualmente respeitada, apesar de constrangida pelo procedimento constitucional. Nesse cenário, a passagem do crédito do particular pelo desfila-deiro da sistemática dos precatórios, por mais árduos que sejam os dilemas orçamentários experienciados pelos entes devedores, não desnatura a exigibilidade de quitar as dívidas a que se submete o poder público.

Ainda assim, em que pese o delineamento dos limites objetivos de ordem temporal para pagamento dos precatórios vise dar estabilidade às contas públicas, prorrogando brevemente o pagamento das dívidas dos entes públicos reco-

⁴⁶ LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 472.

⁴⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 433.

nhecidas judicialmente, as previsões constitucionais mostram-se em descompasso com o mundo real⁴⁸.

Com ressalva à situação da União, que em regra quita os as suas dívidas sem maiores dificuldades, a reiterada inadimplência dos demais entes federativos perturba a eficácia original do prazo constitucional, razão pela qual a CF/1988 vem sendo alterada por uma sequência de emendas cujo objetivo é viabilizar o pagamento por parte desses entes em mora crônica⁴⁹.

III.2.2. As regras autorizativas de utilização dos depósitos para pagamento de precatórios

Após emendas constitucionais que concederam moratórias ao pagamento dos precatórios, como a Emenda Constitucional n. 30/2000 e a EC n. 37/2002, a n. EC/2009 permitiu aos entes federativos em mora no pagamento de precatórios até a data da sua publicação que aderissem a um recém-criado regime especial de pagamento de precatórios, diferindo a quitação dessas dívidas em até quinze anos, mediante a introdução do art. 97 do ADCT. Esse foi mais um recurso para viabilizar o pagamento dos precatórios da ordem de bilhões de reais sob sua conta, o qual era muito difícil (se não impossível) de ser realizado à vista⁵⁰.

Provocado a manifestar-se sobre esse regime no julgamento da ADI n. 4.357⁵¹ e da ADI n. 4.425⁵², o STF reputou como inconstitucionais algumas das regras inauguradas pela EC n. 62/2009, modulando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de forma prospectiva a partir de 25 de março de 2015. Além disso, foi dada sobrevida ao regime especial de pagamento de precatórios até 31 de dezembro de 2020.

Por força de alguns dos aspectos da EC n. 62/2009 terem sido reputados como constitucionais pelo STF, a EC n. 94/2016 introduziu um regime especial substitutivo de pagamento de precatórios por meio dos arts. 101 a 105 do ADCT, em adaptação ao resultado do referido julgamento⁵³. No art. 101 do ADCT, reite-

⁴⁸ LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 473.

⁴⁹ MOREIRA, Egon Bockmann *et al.* *Precatórios – o seu novo regime jurídico: a visão do direito financeiro, integrada ao direito tributário e ao direito econômico*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 20.

⁵⁰ MOREIRA, Egon Bockmann *et al.* *Precatórios – o seu novo regime jurídico: a visão do direito financeiro, integrada ao direito tributário e ao direito econômico*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 32.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.357/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Redator: Ministro Luis Fux. Relator: Ministro Ayres Britto. Julgado em 14 de março de 2013. *DJe* 26 de setembro de 2014.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.425/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Redator: Ministro Luis Fux. Relator: Ministro Ayres Britto. Julgado em 14 de março de 2013. *DJe* 19 de dezembro de 2013.

⁵³ MOREIRA, Egon Bockmann *et al.* *Precatórios – o seu novo regime jurídico: a visão do direito fi-*

rou-se a prorrogação para 31 de dezembro de 2020⁵⁴ da quitação dos débitos atrasados até 25 de março de 2015, de modo a replicar, também nesse ponto, o entendimento da Corte.

No atual contexto normativo, os Estados, Municípios ou Distrito Federal que não estiverem enquadrados no regime especial de pagamento de precatórios podem fazer uso de até 70% das verbas de depósitos judiciais e administrativos, realizados em ações tributárias ou não tributárias, quando figurem como parte (art. 3º da LC n. 151/2015).

Além disso, os Estados, Municípios ou Distrito Federal que estiverem enquadrados no regime especial de pagamento de precatórios podem fazer uso de até 75% das verbas de depósitos judiciais e administrativos, realizados em ações tributárias ou não tributárias, quando figurem como parte (art. 101, § 2º, inciso I, do ADCT); e (ii) de até 30% dos depósitos judiciais realizados em ações em que apenas os particulares figurem como partes (art. 101, § 2º, inciso II, do ADCT).

Ao fim, observa-se que foram introduzidas duas regras autorizativas da utilização por parte dos Estados, Municípios e Distrito Federal das verbas relacionadas a depósitos, realizados em ações tributárias, para a quitação das dívidas dos entes via precatórios. Dessa forma, tal como da introdução da regra autorizativa do art. 1º, § 22, da Lei n. 9.703/1998, não se subverteu a natureza de garantia do depósito realizado pelo contribuinte em ações tributárias.

III.3. Aspectos econômico-financeiros do depósito

Entendido que os valores relacionados aos depósitos não compõem receita tributária dos entes, impõe-se investigar como eles são identificados contabilmente. Inicialmente, aponta-se que, pela perspectiva do contribuinte, nem sempre foi desvantajoso que o estado fizesse uso dos depósitos⁵⁵.

Segundo o art. 1º, § 3º, da Lei n. 9.703/1998, após o desfecho da ação tributária, o dinheiro depositado é restituído ao contribuinte com a devida remuneração à taxa Selic. À época da edição da norma e por certo período posterior, os níveis altos da inflação impactaram no alto grau de rentabilidade dos investimentos corrigidos à Selic⁵⁶. A LC n. 151/2015 replicou a estratégia em seu art. 3º, § 5º, enquanto o mesmo também foi adotado pelo art. 101, § 2º, incisos I e II, do ADCT.

nanceiro, integrada ao direito tributário e ao direito econômico. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 150.

⁵⁴ Atualmente, nos termos da alteração trazida ao texto constitucional pela EC n. 109/2021, o prazo para quitação é 31 de dezembro de 2029.

⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A covid mostrou a verdadeira natureza dos depósitos judiciais. *Conjur.* São Paulo, 2 de setembro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-02/consultor-tributario-covid-mostrou-verdadeira-natureza-depositos-judiciais>.

⁵⁶ BANCO CENTRAL DO BRASIL. Tabela do histórico dos índices da Selic. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/historicotaxasjuros>.

Essa foi uma estratégia utilizada pelo legislador como meio de assegurar a continuidade da utilização dessas verbas. Contudo, um óbice a essa utilização reside no fato de que o estado claramente utiliza-se desse capital de terceiros como se estivesse incorporado ao seu próprio orçamento. Observa-se que há certa confusão em relação à natureza contábil dessas verbas, impondo-se a sua identificação com o sistema jurídico financeiro-orçamentário.

Harrison Leite⁵⁷ aponta que os valores depositados judicial e administrativamente não podem ser considerados receitas disponíveis aos entes, porquanto os depósitos correspondem a um mero ingresso, sendo escriturados no orçamento como passivo exigível, e não como ativo.

Também chamados de receitas extraorçamentárias, esses ingressos serão resgatados quando da realização da correspondente despesa extraorçamentária⁵⁸. Isso porque, advinda a condição legal (sucumbência da Fazenda Pública em litígios em que esteja envolvida ou o levantamento dos depósitos no bojo de demais processos sob jurisdição do respectivo Tribunal de Justiça), os valores são devolvidos ao depositante.

Ademais, Aliomar Baleeiro⁵⁹ assinala que, técnica e juridicamente, não se pode tomar um ingresso como sinônimo de receita pública. Em verdade, a receita (apesar de ser espécie de ingresso em seu sentido amplo) corresponde ao ingresso definitivo de recursos que incrementem o patrimônio estatal, enquanto o ingresso extraorçamentário não é considerado receita pública, pois é apenas um “movimento de caixa”, não se agregando patrimonialmente ao Erário⁶⁰.

Na doutrina tributária, o conceito de receita apresenta os mesmos contornos. Segundo Geraldo Ataliba⁶¹, os ingressos que não compõem a receita, por não pertencerem à entidade que as recebe, apresentam caráter eminentemente transitório, pois em breve lapso de tempo saem, com destinação certa, devendo inclusive ser escrituradas separadamente da receita.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira aponta que “as receitas são sempre novos elementos que se agregam ao conjunto patrimonial, ou melhor, são acréscimos de direitos ao patrimônio”⁶², configurando um “*plus* jurídico”. Ademais, José Antonio Minatel⁶³ assevera que o ingresso é recebido de forma condicionada,

⁵⁷ LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 496.

⁵⁸ LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 323.

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 152.

⁶⁰ FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. *Receitas Públicas*. In: OLIVEIRA, Regis Fernandes de et al (coord.). *Lições de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2016, p. 19 a 35.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. vol. 1/88.

⁶² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020. vol. I, p. 83.

⁶³ MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para a sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 100-101.

de forma que “ainda que dê momentânea disponibilidade, não [...] outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza”. Assim, observa-se que a obrigação de restituição do montante ingressado ao seu efetivo proprietário neutraliza a constituição de qualquer tipo de *plus* ao patrimônio desse que o recebe, pois o faz a título provisório.

Assim, em que pese desde a Lei n. 9.703/1998 e a LC n. 151/2015 o depositário legal no plano judicial seja o ente federativo respectivo – o que já ocorria no âmbito administrativo –, o creditamento desse montante à conta única do tesouro não implica na transferência da titularidade jurídica do depósito. Por essa razão, Leite⁶⁴ aponta que a permissão veiculada na LC n. 151/2015 e reafirmada no § 2º do art. 101 do ADCT seria um contrassenso legal, pois viabiliza a obtenção de empréstimo (utilização de capital de terceiros) para fazer frente aos custos dos precatórios – a despeito de ser prática vedada pela “regra de ouro” do art. 167, III, da CF/1988.

Isso porque o referido dispositivo impede a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, com ressalva às autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. Assim, não seria permitida a realização de empréstimos para fazer frente a despesas correntes, como é o caso das despesas com precatórios, como também defende Fernando Facury Scaff⁶⁵.

Como já desenvolvido, no seio de uma ação tributária o depósito visa impedir o avanço do Fisco em face do patrimônio do contribuinte ou, se ocorrido mais tardiamente no processo de positivação da obrigação tributária, como condição de oposição de defesa judicial mais qualificada à execução fiscal, suspendendo o feito. Portanto, a razão de ser do depósito é pôr em xeque o crédito tributário, obstando, ao menos por ora, a quitação do débito. Desse modo, questiona-se: pode o Fisco, a título de quitar suas dívidas perante terceiros, utilizar-se de uma garantia em pecúnia cujo objetivo é neutralizar a exigibilidade decorrente do ato administrativo ou título extrajudicial que embasam a cobrança do crédito tributário em face do particular depositante?

Se a resposta fosse afirmativa, haveria a equiparação de um crédito titularizado pelo terceiro particular em face do Estado (em seu ápice de certeza, liquidez e exigibilidade) a um crédito tributário, titularizado pelo Estado em face do particular depositante, que, apesar de certo e líquido, apresenta-se neutralizado em seu atributo de exigibilidade. Em outras palavras, esse raciocínio igualaria o mero ingresso de valores depositados à receita advinda do pagamento de um tributo.

⁶⁴ LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 496.

⁶⁵ SCAFF, Fernando Facury. Depósitos judiciais, litigância tributária e a “regra de ouro” financeira. *Conjur*, 8 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-08/contas-visualiza-depositos-judiciais-litigancia-tributaria-regra-ouro-financiera>.

No contexto das regras autorizativas do art. 3º da LC n. 151/2015, e do art. 101, § 1º, inciso I, do ADCT, a permissão de utilização das verbas dos depósitos para pagamento de precatórios indiretamente cria uma correspondência artificial entre os valores dos depósitos e a receita pública dos entes, pois equipara um crédito titularizado pelo terceiro particular em face do Estado (em seu ápice de certeza, liquidez e exigibilidade) a um crédito tributário, titularizado pelo Estado em face do particular depositante, que, apesar de certo e líquido, apresenta-se neutralizado em seu atributo de exigibilidade.

IV. Os argumentos contrários à substituição do depósito por outras garantias

IV.1. A faculdade de substituição de garantias do art. 835, § 2º, do CPC

A partir do entendimento de que a substituição de depósito por seguro garantia e seguro fiança é assegurado no âmbito do processo civil pelo art. 835, § 2º, do CPC, cujas regras regem as ações tributárias ordinárias, impõe-se analisar se essa faculdade do contribuinte é assegurada no subsistema das execuções fiscais, subordinada, por sua vez, à LEF.

Após o ajuizamento da execução fiscal e efetivada a citação do devedor, se não houver o pagamento da dívida em cinco dias, e nem a garantia do crédito por depósito, fiança ou seguro garantia, a constrição patrimonial almejada manifesta-se em um ato preparatório, qual seja, a penhora. Essa é a cronologia que decorre do art. 7º, inciso II, e do *caput* do art. 8º da LEF.

Com base nessas considerações, Paulo Cesar Conrado⁶⁶ aponta que a penhora de bens próprios ou de terceiros é uma das espécies do gênero garantia, encontrando-se, com arrimo no art. 9º, incisos III e IV, da LEF, ao lado das três outras já mencionadas: o depósito (art. 9º, inciso I), a fiança bancária e o seguro garantia (art. 9º, ambas no inciso II). Na forma do § 3º do art. 9º da LEF, as quatro espécies de garantia mostram-se instrumentos hábeis a assegurar o cumprimento da obrigação exequenda, por produzirem todas os mesmos efeitos. Nesse sentido, o referido autor identifica esse sistema de garantias como quadrivalente⁶⁷.

Em relação à fiança bancária, essa subordina-se às condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, conforme o art. 9º, § 5º, da LEF. Além disso, a Portaria PGFN n. 644/2009⁶⁸ estabeleceu os critérios e condições para aceitação de carta de fiança bancária no âmbito das execuções fiscais propostas pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

⁶⁶ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 203.

⁶⁷ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 221.

⁶⁸ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 644, de 1º de abril de 2009. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/legislacao/portaria-pgfn-n-644_2009.pdf/view.

Quanto ao seguro garantia, apesar do seu oferecimento e aceitação já estarem regulados pela Portaria PGFN n. 164/2014⁶⁹, foi introduzido à LEF pela Lei n. 13.043/2014, mediante a sua menção em uma série de dispositivos. Íris Vânia Santos Rosa⁷⁰ anota que o seguro garantia, afora ser avalizado pelo Instituto de Resseguros do Brasil, detém apólice que não perde eficácia e nem pode ser cancelada, mesmo que o segurado não pague pelo prêmio, correspondendo a confiável alternativa ao depósito.

Frise-se que, apesar das garantias apresentarem, a nível econômico, diferentes níveis de liquidez (o dinheiro é claramente mais líquido que a fiança bancária, o seguro garantia e qualquer outro bem), na primeira fase procedimental da execução fiscal o executado poderá fazer jus ao seu direito subjetivo das garantias serem juridicamente equiparadas, com fulcro nos arts. 8º e 9º da LEF⁷¹.

Caso diverso será se o executado for inerte no oferecimento de garantia: na segunda fase do procedimento, deixa-se escapar a regra de equiparação, penhorando-se preferencialmente a garantia que se mostrar mais líquida (o dinheiro), na ordem decrescente prevista no art. 11 da LEF.

Com mais uma inovação legislativa, dessa vez por meio da edição do novo CPC, o seu art. 835, § 2º, dispõe que, para fins de substituição da penhora, equiparam-se o dinheiro, a fiança bancária e o seguro garantia judicial, contanto que em valor não inferior ao constante na inicial acrescido de trinta por cento. Com o intuito de aplicar esse dispositivo às execuções fiscais, Paulo Cesar Conrado⁷² aponta o aparente confronto, a nível procedimental, entre a literalidade do referido dispositivo (originário do subsistema geral) em face do subsistema das execuções fiscais. Isso porque, no § 2º, fala-se de *substituição de penhora*, e não de *substituição de garantias*.

No subsistema geral do CPC, diferentemente do subsistema especial da LEF, inexistente fase procedimental anterior à penhora. Segundo o autor⁷³, o fato de o

⁶⁹ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 163, de 27 de fevereiro de 2014. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/legislacao/portaria-pgfn-n-164_2014.pdf/view.

⁷⁰ ROSA, Íris Vânia Santos. Garantia, penhora e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. vol. III, p. 242.

⁷¹ CONRADO, Paulo Cesar. O “novo” art. 151, II, do Código Tributário Nacional: impacto do art. 835, § 2º, do Novo Código de Processo Civil em relação à suspensão, via depósito, da exigibilidade do crédito tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro de 2016, p. 168-172.

⁷² CONRADO, Paulo Cesar. O “novo” art. 151, II, do Código Tributário Nacional: impacto do art. 835, § 2º, do Novo Código de Processo Civil em relação à suspensão, via depósito, da exigibilidade do crédito tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro de 2016.

⁷³ CONRADO, Paulo Cesar. O “novo” art. 151, II, do Código Tributário Nacional: impacto do art. 835, § 2º, do Novo Código de Processo Civil em relação à suspensão, via depósito, da exigibilidade

devedor poder no executivo fiscal, antes mesmo da penhora, extinguir a obrigação exequenda ou, alternativamente, garantir seu cumprimento por meio do depósito em dinheiro, do oferecimento de fiança bancária ou seguro garantia, ou ainda da nomeação de bens à penhora, próprios ou de terceiros, impõe a transposição adequada do art. 835, § 2º, do CPC.

Isso porque, se resguardada a substituição apenas para aquele executado cujos bens foram penhorados, sanciona-se quem prestou espontaneamente a garantia na forma de depósito, privilegiando, ao revés, aquele que não colabora com a execução. Como no plano executivo-fiscal há o direito subjetivo do devedor de garantir a execução por algum dos quatro meios, deve-se abandonar a absoluta literalidade, de modo que o termo *penhora* (espécie) constante do art. 835, § 2º, do CPC, seja lido como *garantia* (gênero).

Assim, o depósito – quer tenha sido realizado voluntariamente no prazo de cinco dias da citação ou, por inércia do executado, tenha sido penhorado em conta ou aplicação financeira do executado (art. 854 do CPC) –, é equiparado, no âmbito das execuções fiscais, à fiança bancária e ao seguro garantia. Por essa razão, além da regra do art. 835, § 2º, do CPC, viabilizar a substituição do depósito por fiança bancária e seguro garantia, acrescido de trinta por cento, no âmbito das ações reguladas pelas regras do processo civil, conclui-se que essa faculdade também pode ser exercida pelo contribuinte nas execuções fiscais.

IV.2. Os argumentos consequencialistas do fisco

IV.2.1. O consequencialismo judicial no direito brasileiro

Como aponta Luis Fernando Schwartz⁷⁴, o consequencialismo caracteriza-se pela rejeição de decisões que apliquem regras de direito positivo, sendo a sua forma mais sofisticada adotada no Brasil o chamado “consequencialismo malandro”. Essa estratégia argumentativa implementa-se mediante a utilização do direito positivo para criar um caminho argumentativo a partir da construção de conceitos e distinções na dogmática jurídica que, apesar de terem sido construídos para aquele caso concreto, pareçam ser sempre juridicamente admissíveis e adequados.

A despeito de importantes vozes⁷⁵ terem indicado que o consequencialismo judicial foi inaugurado no ordenamento brasileiro com o acréscimo do art. 20 ao

de do crédito tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro de 2016.

⁷⁴ SCHWARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. *Direito e interpretação – racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 383-418.

⁷⁵ LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org.). *Transformações do direito administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). *Segurança jurídica e qualidade das decisões políticas: desafios de uma sociedade democrática*. Brasília: Senado Federal, 2015.

Decreto-lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) por meio da edição da Lei n. 13.655/2018, Daniela Gueiros Dias⁷⁶ defende que o referido dispositivo não foi responsável pela introdução de um dever ou sequer de uma permissão para que o Judiciário leve em conta as consequências externas às normas nas suas decisões.

Prova disso é que não há previsão de quaisquer efeitos jurídicos decorrentes do descumprimento da norma, nem mesmo a nulidade do ato processual que lhe desrespeite. Por essa razão, o art. 20 da LINDB seria um texto sem norma⁷⁷. Caso se entenda que o art. 20 da LINDB introduziu nova norma interpretativa de caráter consequencialista ao sistema jurídico, estaria claramente imbuída de inconstitucionalidade. Primeiro, porque a CF/1988 não permite que o julgador recorra a consequências extrajurídicas para alterar (ou até afastar) as consequências jurídicas internas das normas, ante o necessário respeito aos princípios da segurança jurídica, legalidade e igualdade.

Em segundo lugar, a imposição da consideração pelas esferas administrativa, controladora e judicial das consequências práticas das decisões com base em valores jurídicos abstratos desrespeita a separação dos poderes, respaldada no art. 2º e no art. 60, § 4º, III, ambos da CF/1988. Se um Poder não pode se submeter aos demais, o Poder Legislativo não pode impor um método interpretativo ao Judiciário quando este é incompatível com as normas fixadas na própria CF/1988.

Frise-se que um problema grave desse tipo de argumentação é que, ao obrigar o juízo a se fundamentar com base nos próprios efeitos dela decorrentes, de modo a ignorar as regras aplicáveis ao caso concreto, “faltarão à decisão judicial um elemento necessário para a sua validade: o fundamento jurídico, isto é, a vinculação ao direito”⁷⁸.

Ainda, se o art. 20 da LINDB fosse interpretado conforme a CF/1988, a norma decorrente não permitiria ou obrigaria a consideração das consequências externas às normas, mas seria apenas expletiva, por explicitar o dever de fundamentação já imposto aos tribunais. Isso porque há apenas um reforço ao postulado da proporcionalidade, no sentido de que se identifique se a decisão é hábil a realizar os fins previstos pelo princípio ou princípios aplicados ao caso concreto⁷⁹, que já é técnica adotada no sopesamento de princípios.

⁷⁶ DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 80.

⁷⁷ DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 88.

⁷⁸ DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 97.

⁷⁹ DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2020, p. 99.

Nesse sentido, ainda que o estudo de Daniela Gueiros Dias concentre-se nas regras constitucionais de repartição de competência tributária, pode-se concluir que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a utilização do consequencialismo jurídico quando da interpretação das demais regras jurídicas.

Contudo, lançando mão de argumentos da ordem de direito financeiro, os entes federativos invocam drásticas consequências no plano extrajurídico que decorreriam da substituição dos valores depositados, os quais, acolhidos pelo Judiciário, impedem que “sejam adotadas medidas que prestigiem o interesse individual [...] sobre o interesse coletivo de toda a sociedade (interesse público)”⁸⁰ e para que se mantenha “em pleno funcionamento, com os custos adicionais decorrentes da pandemia, o Sistema Único de Saúde – SUS”⁸¹.

IV.2.2. Os argumentos consequencialistas da urgência da utilização dos depósitos judiciais

IV.2.2.1. O argumento consequencialista com base no art. 1º, § 2º, da Lei n. 9.703/1998

O próprio STF chegou a se pronunciar sobre o tema fundamentando-se na regra autorizativa da Lei n. 9.703/1998. Na decisão monocrática, o Min. Luiz Fux indeferiu o pedido de tutela de urgência no AREsp n. 1.239.911/SP⁸², que visava substituir os depósitos em dinheiro, outrora efetivados para a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, por apólice de seguro garantia do valor discutido, sob a justificativa dos efeitos econômicos da pandemia de covid-19.

Segundo o Ministro, os depósitos realizados comporiam “receita pública disponível para utilização do Tesouro desde o momento de sua efetivação (art. 1º, § 2º)”⁸³, não sendo substituível por garantia que não opere de “maneira fungível”⁸⁴,

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tutela Provisória no Agravo em Recurso Especial n. 1.525.342/SP. Requerente: Uol Diveo Tecnologia Ltda. e Filial(is). Requerido: Município de Barueri. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão monocrática. Julgado em 29 de maio de 2020. *DJe* 2 de junho de 2020.

⁸¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 5013501-13.2020.4.03.0000. Agravante: Banco Santander (Brasil) S.A. Agravado: União. Relator: Desembargador Federal Antônio Cedenho. Terceira Turma. Julgado em 07 de novembro de 2020. *DJe* 12 de novembro de 2020.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tutela Provisória Incidental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.239.911/SP. Requerente: Banco Volkswagen S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão Monocrática. Julgado em 13 de maio de 2020. *DJe* 15 de maio de 2020.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tutela Provisória Incidental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.239.911/SP. Requerente: Banco Volkswagen S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão Monocrática. Julgado em 13 de maio de 2020. *DJe* 15 de maio de 2020, p. 3.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tutela Provisória Incidental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.239.911/SP. Requerente: Banco Volkswagen S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão Monocrática. Julgado em 13 de maio de 2020. *DJe* 15 de maio de 2020, p. 3.

tal qual dinheiro. Assim, na análise do perigo de dano, coube o sopesamento das consequências da adoção dessa medida em desfavor do depositante.

Ainda, ante a reiterada improcedência do pleito de mérito do contribuinte nas instâncias inferiores, concluiu-se por inexistir a probabilidade do direito, o que pareceu ser o fundamento conclusivo para o indeferimento do pedido. Contudo, nas instâncias inferiores, em particular nos TRFs, foi crônica a desatenção a aspectos fáticos convincentes, que poderiam levar ao acolhimento da substituição, havendo, em seu lugar, a menção à Lei n. 9.703/1998 de forma genérica como fundamento para indeferir os pedidos de levantamento.

Nesse contexto, o STJ pronunciou-se algumas vezes sobre a matéria. Nos autos do REsp n. 1.706.203⁸⁵, de relatoria do Min. Mauro Campbel Marques, ao interpretar o art. 1º, § 3º, I, da Lei n. 9.703/1998, afirmou-se que a devolução do valor ao depositante somente poderia ocorrer após o encerramento da lide com decisão que lhe fosse favorável.

Isso se justificaria porque, como os depósitos ingressam automaticamente na Conta Única da Fazenda Nacional, são de “livre disponibilidade do ente político (obedecendo a vinculação constitucional de receitas tributárias)”⁸⁶, havendo a sua eventual devolução mediante débito nessa mesma conta, na forma art. 1º, §§ 2º e 4º, do diploma federal. Ademais, o referido relator adotou o mesmo posicionamento em pedido similar nos autos do REsp n. 1.674.821/PR⁸⁷.

Em outra oportunidade, na apreciação de pedido de substituição do depósito judicial por seguro garantia no REsp n. 1.717.330/PR⁸⁸, a relatora Min. Assusete Magalhães asseverou que a União depende “[d]os valores na gestão de seus fluxos de caixa”, principalmente para a “implantação de políticas sociais e na implementação de medidas econômicas anticíclicas”⁸⁹. Em seu voto, um argumento inusitado foi suscitado para aplicar a supremacia do interesse público sobre o interesse do depositante: se a requerente possui recursos para a contratação

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.706.203/SP. Requerente: Klabin S/A. Requerido: União. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão Monocrática. Julgado em 18 de maio de 2020. *DJe* 19 de maio de 2020.

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.706.203/SP. Requerente: Klabin S/A. Requerido: União. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão Monocrática. Julgado em 18 de maio de 2020. *DJe* 19 de maio de 2020, p. 6.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n.1.674.821/PR. Requerente: Gazin Indústria e Comércio de Móveis e Eletrodomésticos Ltda. Requerido: União. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão Monocrática. Julgado em 8 de maio de 2020. *DJe* 12 de maio de 2020.

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.717.330/PR. Requerente: Positivo Tecnologia S.A. Requerido: União. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Decisão Monocrática. Julgado em 27 de abril de 2020. *DJe* 4 de maio de 2020.

⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.717.330/PR. Requerente: Positivo Tecnologia S.A. Requerido: União. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Decisão Monocrática. Julgado em 27 de abril de 2020. *DJe* 4 de maio de 2020, p. 17.

de seguro garantia, o indeferimento do pleito não lhe acarretaria prejuízos irreparáveis⁹⁰. No seu entendimento, a contratação do seguro garantia comprovaria o “êxito financeiro” do contribuinte.

Apesar do posicionamento de tamanha desconfiança em relação ao pedido de levantamento do depósito ser isolado no âmbito do STJ, esse tipo de manifestação judicial revela um posicionamento que subjaz a tomada de decisão com viés consequencialista na apreciação do tema. O consequencialismo, nos contornos dos casos analisados, sugere o afastamento da subsunção de regras processuais aplicáveis ao caso concreto em prol da aplicação de uma regra autorizativa de direito financeiro relacionada ao uso das verbas, cuja interpretação, contudo, curva-se aos possíveis efeitos deletérios sociais do levantamento. Além disso, esse vem sendo o entendimento adotado pelos tribunais inferiores, a exemplo do TRF-1, do TRF-3 e do TRF-4⁹¹.

IV.2.2.2. O argumento consequencialista com base no art. 101, § 2º, inciso I, do ADCT e do art. 3º da LC n. 151/2015

Do mesmo teor é a regra do art. 101 do ADCT, que alçou a nível constitucional o já previsto na LC n. 151/2015. Os Tribunais de Justiça vêm se posicionando de forma majoritária a partir de uma perspectiva consequencialista acerca da substituição do depósito por fiança bancária e seguro garantia.

Se a tentativa de apontar a regra autorizativa de utilização das verbas em benefício da União, introduzida pela Lei n. 9.703/1998, mostra-se frágil ao obstar a substituição dos depósitos, a autorização concedida pelo art. 101 do ADCT revela mais uma camada à discussão. Afinal, em relação aos entes federativos no regime especial de precatórios, a utilização do dinheiro depositado visa especificamente a quitação dos débitos inscritos em precatórios.

Assim, impõe-se questionar: como um depósito, dado em garantia para suspender a exigibilidade do crédito tributário, pode ser, de forma incondicionada, utilizado para pagar dívidas do credor perante terceiros? A jurisprudência apa-

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.717.330/PR. Requerente: Positivo Tecnologia S.A. Requerido: União. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Decisão Monocrática. Julgado em 27 de abril de 2020. *Dje* 4 de maio de 2020, p. 17.

⁹¹ A exemplo: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Agravo Interno na Petição n. 1011919-03.2020.4.01.0000. Requerente: HNK BN Indústria de Bebidas Ltda. Requerido: União. Relator: Francisco de Assis Betti. Corte Especial. Julgado em 16 de setembro de 2020. *Dje* 19 de setembro de 2020; Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo Interno na Apelação n. 0022437-24.2015.4.03.6100. Agravante: Banco Rodobens S.A. Agravado: União. Relator: Desembargador Federal Marcelo Saraiva. Quarta Turma. Julgado em 18 de fevereiro de 2021. *Dje* 24 de fevereiro de 2021; Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5053473-60.2020.4.04.0000. Agravante: PBG S.A. Agravado: União. Relator: Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère. Segunda Turma. Julgado em 6 de abril de 2021. *Dje* 7 de abril de 2021.

rentemente não endereçou esse ponto em particular, replicando, no mais das vezes, a mesma fundamentação jurídica alicerçada na lógica do “mero pagamento provisório” da Lei n. 9.703/1998.

O TJSP vem proferindo decisões conflitantes sobre o tema, no sentido do indeferimento⁹² e do deferimento⁹³ dos pedidos de substituição. Além disso, restou esclarecido no Agravo de Instrumento n. 3002116-30.2020.8.26.0000 que a Fazenda confunde-se ao identificar a natureza das verbas relacionadas aos depósitos, “não havendo como afirmar que o levantamento desse valor pela empresa implicará no imediato depósito de igual valor na conta-garantia dos depósitos judiciais.”⁹⁴

Isso porque mostra-se um equívoco a tentativa de estabelecer uma oponibilidade entre um crédito tributário – líquido, certo, porém inexigível – e um crédito titularizado pelo terceiro particular em face do estado, cujo pagamento percorre o desfiladeiro da sistemática dos precatórios – pois, além de ser líquido e certo, também é exigível nos precisos termos do procedimento constitucional.

Acresça-se que, nos autos de uma Ação Civil Pública ajuizada pelo Ministério Público do Estado de São Paulo em face do Município de São Paulo, o TJSP proferiu recente acórdão⁹⁵ em que se reconheceu que a capital paulista não destinou os valores dos depósitos judiciais levantados entre 2015 e 2018 (em montante de 150 milhões de reais) ao pagamento de precatórios, descumprindo sua própria lei orçamentária. Em um cenário como este, qual garantia possuiria o contribuinte de que a negativa da substituição de garantias de fato atenderia à destinação dos valores prevista constitucionalmente?

Contudo, cabe uma advertência sobre essa discussão: não se pode, a pretexto de apresentar as críticas acima, defender uma argumentação consequentialista em prol do contribuinte quando da interpretação das referidas normas. Em que pese

⁹² A exemplo: BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 3003057-77.2020.8.26.0000. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Marilan Alimentos S/A. Relator: Desembargador Antonio Carlos Villen. Décima Câmara de Direito Público. Julgado em 27 de agosto de 2020. *DJe* 25 de setembro de 2020.

⁹³ A exemplo: BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 2206704-16.2020.8.26.0000. Agravante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Desembargador Edson Ferreira. Décima Segunda Câmara de Direito Público. Julgado em 10 de fevereiro de 2021. *DJe* 18 de fevereiro de 2021.

⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 3002116-30.2020.8.26.0000. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Localiza Fleet S A. Relator: Desembargador Torres de Carvalho. Décima Câmara de Direito Público. Julgado em 6 de julho de 2020. *DJe* 13 de julho de 2020, p. 6.

⁹⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação n. 1027750-34.2019.8.26.0053. Apelante: Município de São Paulo. Apelado: Ministério Público do Estado de São Paulo. Relator: Desembargador José Maria Câmara Junior. Oitava Câmara de Direito Público. Julgado em 9 de fevereiro de 2022. *DJe* 16 de fevereiro de 2022.

a clara dificuldade financeira vivenciada pelas empresas em momentos de crise financeira, a utilização do pedido de substituição do depósito para promover uma “adaptação tanto da aplicação das leis quanto da sociedade”⁹⁶ mostra-se nociva.

Por essa razão, impõe-se a análise dos argumentos do fisco a partir da interpretação dogmática⁹⁷ da legislação, de modo que se conclua, nesse segundo momento, pela viabilidade ou não da substituição dos depósitos nas ações tributárias.

IV.3. Os argumentos dogmáticos do fisco

IV.3.1. O argumento da interpretação restritiva do art. 151 do CTN

Em sede de recursos repetitivos no julgamento do REsp n. 1.156.668/DF⁹⁸, no qual se pleiteava a equiparação da fiança bancária ao depósito de montante integral, a Primeira Seção do STJ reputou o rol previsto no art. 151 do CTN como taxativo, impedindo a extensão dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário a outras hipóteses e com menção à Súmula 112 do STJ.

Em sentido contrário, a Corte garante a possibilidade de substituição das garantias no âmbito das Execuções Fiscais, por conta da faculdade conferida ao executado pelo art. 15, inciso I, da LEF. Nas ações ordinárias, o seguro garantia e a fiança bancária serviriam para “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”⁹⁹, e não suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Dessa forma, ao interpretar o art. 151, inciso II, do CTN, a jurisprudência do STJ conclui pela impossibilidade da substituição de depósito judicial por seguro garantia no âmbito de ações declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária, anulatórias de débito fiscal e mandado de segurança em discussões acerca dos créditos tributários.

⁹⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 2086096-86.2020.8.26.0000. Agravante: Localiza Rent A Car S/A. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Desembargador J. M. Ribeiro de Paula. Décima Segunda Câmara de Direito Público. Julgado em 24 de junho de 2020. *DJe* 2 de julho de 2020, p. 6.

⁹⁷ Quanto ao uso do termo “dogmática”, não se desconhecem o plano de fundo histórico em que ganha proeminência e a sua correlação a conceitos religiosos como fé e revelação. No entanto, esse artigo utiliza-o em seu sentido mais corrente: com o significado de direito positivo. Como crítica ao uso do termo, conferir: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *O direito e sua ciência: uma introdução à epistemologia jurídica*. 2. ed. Indaiatuba: Foco, 2021, p. 50.

⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.156.668/DF. Recorrente: União. Recorrido: Telemar Norte Leste S/A. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 24 de novembro de 2010. *DJe* 10 de dezembro de 2010.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.854.357. Agravante: Aliança Navegação e Logística Ltda. Agravado: União. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Julgado em 7 de dezembro 2020. *DJe* 11 de dezembro 2020.

Na doutrina, Hugo de Brito Machado¹⁰⁰ aponta o “excessivo literalismo”¹⁰¹ de uma interpretação do art. 151 do CTN que exclui do rol de hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a penhora de bens na execução fiscal, suficientes para garantir o pagamento da totalidade do débito em cobrança. Além dessa interpretação desprezar elementos finalísticos e teleológicos do exercício hermenêutico, paradoxalmente os efeitos econômicos da penhora seriam mais favoráveis ao Fisco do que os decorrentes de muitas causas previstas expressamente no mesmo artigo. Nesse mesmo sentido, é o entendimento de Camila Campos Vergueiro¹⁰², Paulo Cesar Conrado¹⁰³ e Íris Vânia Santos Rosa¹⁰⁴.

Contudo, tal posicionamento encontra empecilhos. Como dispõe o art. 146, inciso III, da CF, coube à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, e foi o CTN que, como veículo normativo adequado, elencou o rol de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Além disso, o art. 111 do CTN, que estabeleceu as balizas interpretativas do referido diploma, aponta, em seu inciso I, que as normas que tratam sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente.

Assim, em atenção às premissas até aqui adotadas, por conta do dispositivo do art. 835, § 2º, do CPC, ter sido introduzido ao sistema por lei ordinária, o dispositivo sequer se inscreve em linguagem competente para propiciar uma releitura do art. 151, inciso II, do CTN.

Desse modo, os depósitos que forem realizados antes do ajuizamento da execução fiscal não permitem a sua substituição, salvo se contemporâneos a outra causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, a exemplo da concessão de tutela antecipada. Em relação ao depósito realizado após o ajuizamento da execução fiscal, a não realização de outra causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede a substituição, pois já garantido o feito executivo pelo depósito, nos termos da LEF.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Garantia da execução e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 234. São Paulo: Dialética, 2015, p. 71.

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. Garantia da execução e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 234. São Paulo: Dialética, 2015, 71.

¹⁰² VERGUEIRO, Camila Campos. A suspensão da exigibilidade como agente inibidor do “ciclo de vida” da obrigação tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro 2016, p. 10.

¹⁰³ CONRADO, Paulo Cesar. O “novo” art. 151, II, do Código Tributário Nacional: impacto do art. 835, § 2º, do Novo Código de Processo Civil em relação à suspensão, via depósito, da exigibilidade do crédito tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro 2016, p. 168-172.

¹⁰⁴ ROSA, Íris Vânia Santos. Garantia, penhora e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. vol. III, p. 240.

IV.3.2. O argumento da ordem de preferência do art. 11 da LEF e da necessária anuência do fisco

A LEF, em seu art. 9º, faculta ao devedor nomear, a título de penhora, quaisquer bens seus ou de terceiros como meio de garantir a execução fiscal. Se não o fizer, franqueia-se ao Fisco a possibilidade de realizar a penhora sobre qualquer elemento de seu patrimônio, com exceção do que for definido por lei como absolutamente impenhorável, conforme o art. 10 da LEF. Em ambas as situações, quando a nomeação de bens à penhora for de iniciativa do devedor ou do Fisco, deve-se observar a ordem prevista no art. 11 da LEF, denominada por Paulo Cesar Conrado como ordem de incidência da penhora¹⁰⁵.

Em momento posterior na execução fiscal, o Fisco pode formular pedido de substituição dos bens sob penhora, independentemente da ordem de incidência constante no art. 11 da LEF, como preleciona o art. 15, inciso II, da LEF, quando os bens alcançados atualmente penhorados forem de difícil alienação. Contudo, como alerta Hugo de Brito Machado Segundo¹⁰⁶, o requisito para exercício dessa faculdade depende da demonstração de entraves à alienação do bem, além da indicação de bem ou bens a serem substituídos, em petição devidamente fundamentada, não podendo, portanto, ser realizado arbitrariamente pelo Fisco.

Desse modo, a faculdade de indicação pelo Fisco dos bens à penhora conforme a ordem de incidência do art. 11 da LEF, ou até a sua desconsideração, decorre da ausência de indicação dos bens pelo próprio executado ou, em situação mais ofensiva ao interesse fazendário, da indicação de bens não hábeis a satisfazer a execução (quando existem outros elementos patrimoniais hábeis a tanto). Em momento posterior, quando o depósito tiver sido realizado (voluntariamente ou sob penhora) de forma suficiente, pode o executado utilizar a faculdade encartada no art. 835, § 2º, do CPC.

Nesse ponto, é importante apontar que a concordância ou aval do Fisco não condiciona a realização da substituição das garantias. Sob a sistemática do CPC/1973 e da LEF anteriormente à inclusão do seguro garantia no seu sistema de garantias, o STJ já decidira, em sede do julgamento do REsp n. 1.090.898/SP¹⁰⁷, que é autorizada ao executado a substituição dos bens penhorados em qualquer fase do processo e independentemente da aquiescência da Fazenda Pública, contanto que por depósito em dinheiro ou fiança bancária (únicas garantias dispostas à época no art. 15, inciso I, da LEF). Sob esse pretexto, na conclusão do

¹⁰⁵ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 226.

¹⁰⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 308.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.090.898/SP. Requerente: Macrotec Indústria e Comércio de Equipamentos Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Castro Meira. Primeira Seção. Julgado em 12 de agosto de 2009. *Dje* 31 de agosto de 2009.

juízo recusou-se a substituição de bens penhorados por créditos de precatórios, sob a justificativa de ofensa à ordem de incidência do art. 11 da LEF.

Contudo, o entendimento mais recente da Corte é no sentido de impedir essa substituição com base no art. 11 da LEF, ainda na hipótese de substituição de dinheiro por seguro garantia¹⁰⁸, a despeito da previsão expressa no art. 15, inciso I, da LEF, e no art. 835, § 2º, do CPC. Contudo, consignou-se possível a realização da substituição das garantias se demonstrado, “de maneira cabal, a necessidade de aplicação do princípio da menor onerosidade ao devedor”¹⁰⁹.

Como aponta Hugo de Brito Machado Segundo, esse princípio da menor onerosidade do devedor decorre do próprio princípio da proporcionalidade, “na medida em que impõe a escolha, entre meios igualmente adequados à satisfação do crédito exequendo, daquele que for menos gravoso ao devedor”¹¹⁰. Esse princípio assegura a defesa do patrimônio do executado de boa-fé, possibilitando a satisfação do débito de forma menos gravosa, com respaldo no art. 805 do CPC.

Em verdade, observa-se que os Tribunais fazem certo mau uso do referido princípio. Se é verdade que a aplicação do princípio da menor onerosidade do devedor ao caso concreto dependente da demonstração suficiente de que a penhora de um bem em vez do outro (dinheiro e não um carro, por exemplo) implicará na inviabilidade da realização das atividades econômicas do executado – ocasionando ônus excessivo e desarrazoado –, a hipotética ausência de qualquer indício dessa natureza não impede necessariamente o exercício da substituição do depósito por fiança bancária ou seguro garantia, com o seu devido acréscimo.

Essa linha argumentativa não questiona o lugar prioritário ocupado pelo dinheiro na ordem de penhora, o qual decorre do art. 11 da LEF, e do art. 835, § 1º, do CPC. Isso porque a referida ordem de incidência baseia-se na liquidez efetiva (econômica) dos bens a serem penhorados. Ao contrário, como já desenvolvido, o art. 835, § 2º, do CPC, introduziu uma liquidez presumida para fins de substitutibilidade, equiparando o depósito à fiança bancária e ao seguro garantia, quando acrescido de trinta por cento.

Por essa razão, a viabilidade da substituição de garantias preconizada pelo art. 835, § 2º, do CPC, não prescinde a aplicação do princípio da menor onerosidade do devedor para que seja deferido o pedido, apesar do seu indiscutível valor

¹⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo no Recurso Especial n. 1.507.185/RS. Agravante: Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A. Agravado: Município de Bento Gonçalves. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 24 de setembro de 2019. *DJe* 26 de setembro de 2019.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo no Recurso Especial n. 1.507.185/RS. Agravante: Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A. Agravado: Município de Bento Gonçalves. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 24 de setembro de 2019. *DJe* 26 de setembro de 2019, p. 3.

¹¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 309.

argumentativo, inclusive para fins de simultâneo pleito de concessão de tutela provisória.

V. Considerações finais

Como exposto, pela perspectiva do Direito Tributário, do Direito Financeiro e do Direito Processual Tributário, o depósito realizado pelo contribuinte em ações tributárias não pode ser considerado tributo pago. Afinal: o depósito não extingue a obrigação tributária; os valores são escriturados no orçamento como meros ingressos; e as regras que autorizam aos entes tributantes que utilizem essas verbas não subvertem a sua natureza processual de garantia.

No entanto, nem sempre o pedido de substituição do depósito por alguma outra garantia deverá ser acolhido pelo Judiciário.

Em relação às ações antiexacionais anteriores à execução fiscal, o art. 151 do CTN configura um óbice material ao deferimento da substituição, salvo se contemporânea a outra causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Em sentido contrário, no que se refere ao depósito realizado nos autos de uma execução fiscal, a substituição da garantia segue desimpedida, com fundamento no art. 835, § 2º, do CPC.

Sumarizadas as conclusões, cabem ainda breves ponderações.

Em que pese impedida a releitura do art. 151 do CTN, para viabilizar a substituição em ações de iniciativa do contribuinte, a interação entre o plano do direito tributário material e o plano do direito tributário processual pode proporcionar aproximações mais adequadas para esse fim. Se realizada uma outra causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário com timbre processual, não haveria obstáculo de direito material à substituição das garantias.

Assim, há alguns expedientes processuais que podem ser adotados: em ação mandamental, o pedido de concessão de medida liminar em sede da própria sentença, efetivando a causa de suspensão do art. 151, inciso VI, do CTN; e, no âmbito de uma ação ordinária, o pedido de concessão de tutela antecipada incidente, tanto nos autos originários quanto a nível recursal, de modo que se realize a hipótese do art. 151, inciso V, do CTN.

Quanto a esta questão, note-se que a maior parte dos precedentes do STJ analisados foram decisões monocráticas que julgaram pedidos de concessão de tutela. Apesar da fundamentação dos precedentes ter se ancorado substancialmente no viés consequencialista já criticado para indeferir os pedidos, os relatores também não vislumbraram os requisitos processuais autorizadores da antecipação de tutela, o que contribuiu para a negativa da substituição.

Observa-se, portanto, que possíveis especificidades do caso concreto podem impedir o deferimento do levantamento dos valores, a exemplo da derrota reiterada da tese do requerente nas instâncias inferiores ou da análise de elementos sociais intangíveis, como a constatação do curioso e paradoxal “êxito financeiro”

do requerente por conta da facilidade de contratação de seguro garantia, como já analisado.

Apesar dos requisitos para a concessão de tutela antecipada estarem previstos em lei (na forma do art. 294 ao art. 311 do CPC), não se pode fugir da constatação de que há certo déficit normativo relacionado ao sistema de garantias no processo tributário. Nesse sentido, esse déficit normativo leva ao acolhimento de argumentos consequencialistas apresentados pela Fazenda Pública e pelos contribuintes, como se observou na época da crise sanitária global acarretada pela covid-19.

Em interessante crítica a esse cenário, Paulo Cesar Conrado¹¹¹ apontou as incontáveis variáveis que influenciam a tomada de decisão relacionada ao deferimento ou não dos pedidos formulados pelos contribuintes em um momento de crise como o causado pela covid-19. Nesse sentido, o sistema de garantias clama por atualização e uma maior racionalização, de forma que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário alcancem outras garantias para além do depósito do montante integral do débito.

Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. vol. 1/88.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Tabela do histórico dos índices da Selic. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/historicotaxasjuros>.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 644, de 1º de abril de 2009. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/legislacao/portaria-pgfn-n-644_2009.pdf/view.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 163, de 27 de fevereiro de 2014. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/legislacao/portaria-pgfn-n-164_2014.pdf/view.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo no Recurso Especial n. 1.507.185/RS. Agravante: Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A. Agravado: Município de Bento Gonçalves. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 24 de setembro de 2019. *DJe* 26 de setembro de 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.854.357. Agravante: Aliança Navegação e Logística Ltda. Agravado: União. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Julgado em 7 dezembro 2020. *DJe* 11 de dezembro 2020.

¹¹¹ CONRADO, Paulo Cesar. A substituição de garantias em tempos de covid-19. *Jota*. São Paulo, 23 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-substituicao-de-garantias-em-tempos-de-covid-19-23042020>.

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.706.203/SP. Requerente: Klabin S/A. Requerido: União. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão Monocrática. Julgado em 18 de maio de 2020. *DJe* 19 de maio de 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.674.821/PR. Requerente: Gazin Indústria e Comércio de Móveis e Eletrodomésticos Ltda. Requerido: União. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques Decisão Monocrática. Julgado em 8 de maio de 2020. *DJe* 12 de maio de 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PET no Recurso Especial n. 1.717.330/PR. Requerente: Positivo Tecnologia S.A. Requerido: União. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Decisão Monocrática. Julgado em 27 de abril de 2020. *DJe* 4 de maio de 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n. 1.272.827/PE. Recorrente: União. Recorrido: Dropel – Drogaria Pernambucana Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 22 de maio 2013. *DJe* 31 de maio de 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 976.148/SP. Recorrente: Votorantim Celulose e Papel S/A. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 24 de agosto de 2010. *DJe* 9 de novembro de 2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.090.898/SP. Requerente: Macrotec Indústria e Comércio de Equipamentos Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relatora: Ministro Castro Meira. Primeira Seção. Julgado em 12 de agosto de 2009. *DJe* 31 de agosto de 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.156.668/DF. Recorrente: União. Recorrido: Telemar Norte Leste S/A. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 24 de novembro de 2010. *DJe* 10 de dezembro de 2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 112: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.” Brasília, DF, *DJ* 3 de novembro de 1994.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.” Brasília, DF, *DJ* 7 de outubro de 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tutela Provisória no Agravo em Recurso Especial n. 1.525.342/SP. Requerente: Uol Diveo Tecnologia Ltda. e Filial(is). Requerido: Município de Barueri. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão monocrática. Julgado em 29 de maio de 2020. *DJe* 2 de junho de 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.933/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Adv-

- gados do Brasil. Rel. Min. Eros Grau. Julgado em 14 de abril de 2010. *DJe* 3 setembro de 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.357/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Redator: Ministro Luis Fux Relator: Ministro Ayres Britto. Julgado em 14 de março de 2013. *DJe* 26 de setembro de 2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.425/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Redator: Ministro Luis Fux Relator: Ministro Ayres Britto. Julgado em 14 de março de 2013. *DJe* 19 de dezembro de 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tutela Provisória Incidental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.239.911/SP. Requerente: Banco Volkswagen S.A. Requerido: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão Monocrática. Julgado em 13 de maio de 2020. *DJe* 15 de maio de 2020.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 3003057-77.2020.8.26.0000. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Marian Alimentos S/A. Relator: Desembargador Antonio Carlos Villen. Décima Câmara de Direito Público. Julgado em 27 de agosto de 2020. *DJe* 25 de setembro de 2020.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 2206704-16.2020.8.26.0000. Agravante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Desembargador Edson Ferreira. Décima Segunda Câmara de Direito Público. Julgado em 10 de fevereiro de 2021. *DJe* 18 de fevereiro de 2021.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 2086096-86.2020.8.26.0000. Agravante: Localiza Rent A Car S/A. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Desembargador J. M. Ribeiro de Paula. Décima Segunda Câmara de Direito Público. Julgado em 24 de junho de 2020. *DJe* 2 de julho de 2020.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 3002116-30.2020.8.26.0000. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Localiza Fleet S A. Relator: Desembargador Torres de Carvalho. Décima Câmara de Direito Público. Julgado em 6 de julho de 2020. *DJe* 13 de julho de 2020.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação n. 1027750-34.2019.8.26.0053. Apelante: Município de São Paulo. Apelado: Ministério Público do Estado de São Paulo. Relator: Desembargador José Maria Câmara Junior. Oitava Câmara de Direito Público. Julgado em 9 de fevereiro de 2022. *DJe* 16 de fevereiro de 2022.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Agravo Interno na Petição n. 1011919-03.2020.4.01.0000. Requerente: HNK BN Indústria de Bebidas Ltda. Requerido: União. Relator: Francisco de Assis Betti. Corte Especial. Julgado em 16 de setembro de 2020. *DJe* 19 de setembro de 2020.

- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo Interno na Apelação n. 0022437-24.2015.4.03.6100. Agravante: Banco Rodobens S.A. Agravado: União. Relator: Desembargador Federal Marcelo Saraiva. Quarta Turma. Julgado em 18 de fevereiro de 2021. *DJe* 24 de fevereiro de 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5053473-60.2020.4.04.0000. Agravante: PBG S.A. Agravado: União. Relator: Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère. Segunda Turma. Julgado em 6 de abril de 2021. *DJe* 7 de abril de 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 5013501-13.2020.4.03.0000. Agravante: Banco Santander (Brasil) S.A. Agravado: União. Relator: Desembargador Federal Antônio Cedenho. Terceira Turma. Julgado em 7 de novembro de 2020. *DJe* 12 de novembro de 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CONRADO, Paulo Cesar. A substituição de garantias em tempos de covid-19. *Jota*. São Paulo, 23 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-substituicao-de-garantias-em-tempos-de-covid-19-23042020>.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- CONRADO, Paulo Cesar. O “novo” art. 151, II, do Código Tributário Nacional: impacto do art. 835, § 2º, do Novo Código de Processo Civil em relação à suspensão, via depósito, da exigibilidade do crédito tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro, 2016.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2020.
- DIDIER JR., Fredie *et al.* *Curso de direito processual civil: execução*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2020.
- FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Receitas Públicas. In: OLIVEIRA, Regis Fernandes de *et al* (coord.). *Lições de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2016.
- LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2021.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A covid mostrou a verdadeira natureza dos depósitos judiciais. *Conjur*. São Paulo, 2 de setembro de 2020. Disponível

- em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-02/consultor-tributario-covid-mostrou-verdadeira-natureza-depositos-judiciais>.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. Garantia da execução e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 234. São Paulo: Dialética, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária (de acordo com a Lei n. 12.016/09)*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014.
- MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para a sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- MOREIRA, Egon Bockmann *et al.* *Precatórios – o seu novo regime jurídico: a visão do direito financeiro, integrada ao direito tributário e ao direito econômico*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2020. vol. I.
- PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e Fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015. vol. I.
- SANTIAGO, Igor Mauler. LC 151 e leis estaduais sobre depósitos em juízo violam a Constituição. *Conjur*, 4 de novembro de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-nov-04/consultor-tributario-lc-151-leis-estaduais-depositos-juizo-violam-constituicao>.
- SCAFF, Fernando Facury. Depósitos judiciais, litigância tributária e a “regra de ouro” financeira. *Conjur*, 8 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-08/contas-vista-depositos-judiciais-litigancia-tributaria-regra-ouro-financeira>.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHWARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. *Direito e interpretação – racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- VERGUEIRO, Camila Campos. A suspensão da exigibilidade como agente inibidor do “ciclo de vida” da obrigação tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* vol. 1, n. 2. São Paulo: RT, agosto-setembro 2016.
- VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária – o processo de positivação e as causas suspensivas da exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.