

MARCO ANTONIO RODRIGUES

CURSO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO

3ª edição

Revista, atualizada
e ampliada

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

11.1. CABIMENTO

A consignação em pagamento é uma das formas de extinção do crédito tributário, conforme se extrai do art. 156 do Código Tributário Nacional. Como se sabe, não é somente o pagamento direito que extingue a dívida tributária, mas outras formas também.

A ação consignatória tem utilidade limitada por lei em matéria tributária, pois não se presta para a discussão da dívida tributária, restringindo-se às hipóteses arroladas no art. 164 do Código Tributário Nacional como ensejadoras da consignação em pagamento. Não se presta para que o contribuinte ofereça apenas o que entende devido. A consignação só pode versar sobre o crédito tributário que o consignante se propõe a pagar (art. 164, § 1º, do Código Tributário Nacional)¹.

A ação de consignação tem natureza declaratória². Seu objetivo é a declaração judicial de extinção do crédito por força do valor consignado, conforme autoriza o artigo 164, § 2º, do Código Tributário Nacional. Destaque-se que o procedimento da ação de consignação é especial, encontrando-se no Código de Processo Civil, a partir do artigo 539.

1 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit., p. 513.

2 FABRÍCIO, Adroaldo Furtado. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 39.

Para que se possa consignar em pagamento o crédito tributário, tem-se, portanto, a ação de consignação em pagamento. Seu cabimento no direito tributário é determinado pelo art. 164 do Código Tributário Nacional. São as seguintes hipóteses as previstas:

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória.

A primeira hipótese é a de recusa de recebimento do tributo, ou de subordinação de recebimento ao pagamento de outro tributo ou penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória. Pode-se exemplificar com o caso do contribuinte que deve o ISS relativo a todo o ano de 2019, mas o Município credor condiciona o recebimento do tributo relativo a dezembro ao pagamento de todo o período em débito. Outra hipótese é a de um Município se recusar a receber o pagamento de valores devidos a título de IPTU por determinada pessoa jurídica sem que haja o concomitante pagamento de taxas incidentes sobre o imóvel³.

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal.

A segunda hipótese de cabimento é a da subordinação do recebimento do tributo ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal. Se não há exigências fundadas em norma para a realização do pagamento do tributo, este é um direito subjetivo do contribuinte, que poderá consignar em pagamento. Pode-se exemplificar o caso em que o sujeito ativo subordina o recebimento do tributo à adesão, pelo contribuinte, a certa espécie de parcelamento, sem que a legislação exija tal conduta.

3 Neste sentido, entendendo cabível a consignação em pagamento, decidiu o Superior Tribunal de Justiça: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU E TAXAS MUNICIPAIS. COBRANÇA NO MESMO CARNÊ. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 164, I E II, DO Código Tributário Nacional. CABIMENTO.

1. Cabe ação de consignação quando a entidade tributante subordinar o pagamento do IPTU ao pagamento de taxas municipais (inciso I, do art. 164, do Código Tributário Nacional).

2. Igualmente, é cabível a ação consignatória quando houver subordinação do recebimento do IPTU - sem as taxas - ao cumprimento de exigência administrativa sem fundamento legal, qual seja, o pagamento em parcela única (inciso II, do art. 164, do Código Tributário Nacional).

3. Propriedade da ação proposta com o fito de consignar o valor relativo ao IPTU enquanto se discute, em demanda própria, a constitucionalidade das taxas municipais cobradas.

4. Recurso especial provido.

(Superior Tribunal de Justiça, REsp 197.922/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2005, DJ 16/05/2005, p. 276)

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

O sistema tributário brasileiro pode levar a situações que gerem por diferentes entes a cobrança de tributo diante de um mesmo fato gerador, em virtude da interpretação que realizam do sistema tributário. Para esses casos, não se pode exigir do contribuinte o pagamento de mais de um tributo diante do mesmo fato gerador. Assim, de modo a evitar que seja realizado o pagamento de forma errônea, tem-se o cabimento da ação de consignação em pagamento. Assim, por exemplo, tem-se a hipótese em que dois Estados ou dois Municípios cobram um mesmo tributo – ICMS ou ISS, respectivamente – em virtude de entenderem que possuem a capacidade tributária ativa para tanto. Seria, exemplificativamente, em virtude de divergirem se o tributo deve ser exigido pelo Estado ou Município de origem do produto ou serviço ou o de destino⁴. Outro exemplo importante é se determinado imóvel tem a incidência de imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), de competência dos Municípios, ou imposto sobre

4 A título de exemplo: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ISS. DÚVIDA QUANTO AO LOCAL DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. FATO GERADOR OCORRIDO NA VIGÊNCIA DA LC 116/03. COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO EM QUE OCORREU O FATO GERADOR.

1. Verificada a ocorrência de dúvida quanto ao sujeito ativo para a exigência do ISS, se devido ao Município em que prestados os serviços, ou àquele em que localizado o estabelecimento do prestador, impõe-se a procedência da ação consignatória, com a declaração, na hipótese dos autos, da competência do Município em que se realizou o fato gerador do imposto.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.060.210/SC, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil), definiu que: o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo (DJe de 05/03/2013).

3. A nova orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS. Nesse sentido: AgRg no REsp nº 1.390.900/MG, Relator Ministro OG FERNANDES, DJe 20/05/2014.

4. Hipótese em que o fato gerador ocorreu no Município de Ipatinga, na vigência da LC 116/03, razão por que esse Município tem competência para exigir o ISS prestado naquela localidade, independentemente de ser outro o local da sede do estabelecimento prestador.

5. É inviável rever, no âmbito do recurso especial, a conclusão de que no local em que realizado o fato gerador se comprovou a existência de unidade econômica ou profissional da entidade prestadora, a teor do disposto no enunciado da Súmula 7/Superior Tribunal de Justiça.

(..)

8. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AREsp 466.825/MG, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2015, DJe 04/02/2016).

a propriedade rural (ITR), de competência da União, pois há situações em que União e Município divergem sobre se determinado imóvel é urbano ou rural, levando à cobrança de ambos os tributos, embora o contribuinte somente tenha como dever o pagamento de um deles.

Destaque-se que a ação de consignação será cabível, outrossim, mesmo que a cobrança do tributo diante do mesmo fato gerador se dê por entes de esferas diferentes. Assim, por exemplo, se um Estado da federação e um Município estão, sobre o mesmo fato gerador, cobrando simultânea e respectivamente o ICMS e o ISS supostamente incidentes na venda de produtos fabricados por uma farmácia de manipulação. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ISSQN OU ICMS. FORNECIMENTO DE SOLUÇÕES E EMULSÕES ENTERAIS E PARENTAIS. SERVIÇOS DE MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. INCIDÊNCIA. ISSQN. ATIVIDADE QUE CONSTA NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 118/03.

1. Recurso especial em que se discute o imposto cabível sobre o fornecimento a estabelecimentos hospitalares de soluções e emulsões enterais e parentais.
2. Hipótese em que o Tribunal de origem declarou que, embora irrefutável a finalidade alimentar das soluções e emulsões produzidas pela empresa autora da ação, prepondera-se o propósito medicamentoso no uso ou emprego desses produtos.
3. “A jurisprudência desta Corte orienta-se no sentido de que o fornecimento de medicamentos manipulados, operação mista que agrega mercadoria e serviço, está sujeito a ISSQN e, não, o ICMS, tendo em vista que é atividade equiparada aos “serviços farmacêuticos” (AgRg no REsp 1.447.225/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/02/2015, DJe 07/05/2015). Nesse sentido: AgRg no AREsp 445.591/MG, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2014, DJe 24/11/2014; AgRg no Ag 1.389.891/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 02/08/2012.
4. “O reconhecimento da repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, da matéria ora em apreciação, não acarreta o sobrestamento do exame do presente Recurso Especial, sobrestamento que se aplica, no Superior Tribunal de Justiça, somente aos Recursos Extraordinários interpostos contra acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, em consonância com o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil”

(AgRg no AREsp 66.854/GO, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 01/07/2015).

Agravo regimental improvido⁵.

11.1.1. Discussão da exigibilidade ou extensão do crédito tributário

Destaque-se que as hipóteses de consignação são aquelas constantes do art. 164 do Código Tributário Nacional e acima enumeradas, **não se prestando tal ação para rever qual é o montante devido, ou se é caso de suspender a exigibilidade do crédito**. Importante destacar que o § 1º do artigo 164 estabelece que a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar, o que significa dizer que a cognição na ação de consignação tributária é parcial, ou seja, não é possível ao contribuinte discutir outras matérias que não as previstas na lei. Caso pretenda, portanto, discutir a exigibilidade do débito ou sua extensão, deverá propor ação própria para tanto, e se precisar suspender a exigibilidade do débito tributário, efetuar o depósito integral do valor entendido como devido pelo Fisco⁶.

Nesse sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. DISCUSSÃO ACERCA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO E POSSIBILIDADE DE PARCELAMENTO. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É pacífico o entendimento desta Corte Superior no sentido de que a ação de consignação em pagamento é via inadequada para forçar a concessão de parcelamento e discutir a exigibilidade e a extensão do crédito tributário (precedentes citados: AgRg no Ag 1.285.916/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 15.10.2010; AgRg no REsp 996.890/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 13.3.2009; REsp 1.020.982/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 3.2.2009; AgRg no Ag 811.147/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 29.3.2007).

2. Agravo regimental a que se nega provimento.⁷

5 Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1538357/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 14/09/2015.

6 Na mesma linha, PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit., p. 513.

7 Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1270034/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2012, DJe 06/11/2012

11.1.2. Parcelamento do débito?

Registre-se que a ação consignatória não se presta a buscar o parcelamento do débito tributário, não estando essa finalidade no rol do art. 164 do Código Tributário Nacional. Esta ação, como visto, é de natureza meramente declaratória, e tem por objetivo apenas liberar o devedor de sua obrigação com a quitação de seu débito, por meio de depósito judicial, quando o credor injustificadamente se recusa a fazê-lo.

Assim sendo, descabido usar a consignação para obter parcelamento, já que este não é causa de extinção do crédito tributário, não constando do rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional. Ao contrário, o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional. Além disso, cabe salientar que, ao obter o parcelamento, o contribuinte não realiza depósito integral do débito, mas apenas terá de depositar o valor da parcela. Diante disso, vê-se que falta interesse de agir no uso da ação de consignação para a obtenção de parcelamento tributário, por inadequação da via eleita⁸.

8 Assim já decidiu o Superior Tribunal de Justiça: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. VIA INADEQUADA. SÚMULA 83/Superior Tribunal de Justiça. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. SÚMULA 7/Superior Tribunal de Justiça. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO Código de Processo Civil. INOVAÇÃO RECURSAL. ARGUMENTO RECURSAL DISSOCIADO DA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 284/Supremo Tribunal Federal.

1. A ação consignatória, que é de natureza meramente declaratória, tem por objetivo apenas liberar o devedor de sua obrigação com a quitação de seu débito, por meio de depósito judicial, quando o credor injustificadamente se recusa a fazê-lo.

2. Recolher parceladamente o valor do débito fiscal na seara da ação consignatória é desviar-se da finalidade por ela pretendida.

3. De acordo com o Min. Luiz Fux, a referida ação não pode ser servil à obtenção de parcelamento do débito tributário, sob pena de fazer da legislação, que prevê o referido benefício, letra morta.

Súmula 83/Superior Tribunal de Justiça.

4. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a revisão das premissas fática que embasaram a aplicação da multa por litigância de má-fé importa no reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula 7/Superior Tribunal de Justiça.

5. A alegada violação do art. 535 do Código de Processo Civil apenas em agravo regimental caracteriza-se inovação recursal cuja análise é incabível no presente recurso em razão da preclusão consumativa.

6. Indevida a alegação de inaplicabilidade da Súmula 211/Superior Tribunal de Justiça aos autos, visto que tal enunciado não foi sequer utilizado como óbice processual na decisão agravada, o que demonstra a dissociação entre os fundamentos do regimental e a decisão impugnada, a atrair a Súmula 284/Supremo Tribunal Federal à espécie.

Agravo regimental improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1397419/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/2014, DJe 10/02/2014)

11.1.3. Consignação extrajudicial?

O artigo 539, § 1º, do Código de Processo Civil, prevê que, tratando-se de obrigação em dinheiro, poderá o valor ser depositado em estabelecimento bancário, oficial onde houver, situado no lugar do pagamento, cientificando-se o credor por carta com aviso de recebimento, assinado o prazo de 10 (dez) dias para a manifestação de recusa.

O dispositivo em tela, previsto de forma genérica para consignações em dinheiro no Código de Processo Civil, busca trazer uma alternativa para a consignação que evite a necessidade de ingresso no Poder Judiciário, o que condiz com a ideia que se defendeu ao longo deste livro de que o direito de acesso à justiça é o direito de obtenção de uma solução justa para o conflito de interesses. No entanto, surge a dúvida sobre a possibilidade da aplicação do artigo 539, § 1º, do Código de Processo Civil, para o crédito tributário.

Considerando que o artigo 164 do Código Tributário Nacional estabelece que importância de crédito tributário pode ser consignada *judicialmente* pelo sujeito passivo, nos casos, entende-se somente ser possível a liberação da obrigação por meio de consignação junto ao Poder Judiciário, sendo o Código Tributário Nacional, nesse ponto, regra especial de procedimento em relação à geral do Código de Processo Civil quanto à realização da consignação por meio de estabelecimento bancário.

11.2. DEPÓSITO

Para obter a extinção do crédito tributário pela consignação, é requisito da ação de consignação que o contribuinte deposite judicialmente o montante que entende ser o integral. Isso é uma decorrência do próprio artigo 164, parágrafo 1º, que dispõe que a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar. Por força do artigo 542, inciso I, do Código de Processo Civil, deverá o contribuinte efetuar o depósito no prazo de 5 dias, a contar do seu deferimento.

Note-se que o depósito integral tem o importante papel de evitar a incidência de juros moratórios e de multa sobre a obrigação tributária, já que o depósito se encontra à disposição do Judiciário, que decidirá acerca da extinção ou não da obrigação. No que se refere à incidência de atualização monetária, cabe recordar que sobre o depósito judicial incidirão os índices de atualização aplicados sobre depósitos judiciais, evitando prejuízos ao Fisco.

Dispõe o artigo 545, § 1º, do Código de Processo Civil que, na hipótese de insuficiência do depósito, poderá o réu levantar, desde logo, a quantia

ou a coisa depositada, com a consequente liberação parcial do autor, prosseguindo o processo quanto à parcela controvertida.

A complementação do depósito na consignação em pagamento de débito tributário, contudo, é questão polêmica. De um lado, há julgados no sentido de que, reconhecida a insuficiência do depósito, deve ser julgado improcedente o pedido da ação de consignação em pagamento, sendo descabido o reconhecimento de efeito liberatório oriundo do depósito⁹. Por outro lado, alguns julgados reconhecem que o depósito a menor extingue o crédito tributário até o montante depositado¹⁰.

Esse segundo entendimento, ao nosso sentir, se coaduna com a sistemática da ação de consignação em pagamento, e permite que haja harmonia com o posicionamento doutrinário¹¹ e jurisprudencial no que tange à consignação relativa a outros débitos que não aqueles de natureza tributária, em que o depósito parcial extingue a obrigação até o limite do valor depositado¹².

9 TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO - PARCELAMENTO DISSIMULADO - IMPROPRIEDADE DA VIA. 1 - Em outro feito conexo (AC nº 2000.34.00.023928-0/DF), concluiu-se absolutamente sem amparo legal (e jurisprudencial) a pretensão de empresa privada parcelar débitos tributários em 240 meses (Lei nº 8.620/93) e sem SELIC e, por suposta denúncia espontânea, sem a multa moratória. 2 - Não existe a figura jurídica da "ação de consignação de tributos" quando, sob sua roupagem formal (de declarar-se extinta a obrigação pelo depósito-pagamento), oculta-se a intenção material de obter ordem judicial que, na verdade, institua parcelamento tributário "contra legem" (do valor que se entende devido, consoante o perfil econômico que a criatividade casuística e a conveniência da empresa concebam): ausente a possibilidade jurídica do pedido, pois a situação contextual não retrata o permissivo do art. 164 do Código Tributário Nacional. 3 - O Código de Processo Civil (art. 899 e ss.) sequer estabelece a obrigatoriedade de o julgador, ante a eventual insuficiência do depósito, oportunizar sua complementação, sendo-lhe legítimo, apenas, julgar improcedente o pedido ou, de outro modo entendendo, procedente, em parte, reputando parcialmente liquidada a dívida, fixando, se possível, o remanescente devido. 4 - Superior Tribunal de Justiça (REsp 472.389/MG): depósitos convertidos em renda. 5 - Apelação não provida. 6 - Peças liberadas pelo Relator, em 04/11/2008, para publicação do acórdão. (AC 0023854-43.2000.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 14/11/2008 PAG 223).

10 AÇÃO CONSIGNATÓRIA Depósito do valor que o consignante entende devido Extinção do crédito tributário até o valor consignado Insuficiência Acréscimos por conta do consignante: Tratando-se de ação de consignação em pagamento, o autor deposita o montante que entende correto, extinguindo o crédito tributário até esse valor, e respondendo pelos acréscimos, caso o montante seja insuficiente. Controvérsia, em sede judicial, acerca dos limites territoriais dos Municípios que tributam, simultaneamente, imóvel de propriedade da autora de ação consignatória Registro imobiliário que possui eficácia erga omnes Competência tributária do Município em que se encontra registrado o imóvel: É competente para a tributação de imóvel cuja localização seja controversa o Município apontado na matrícula do bem. AGRADO RETIDO NÃO PROVIDO E APELAÇÃO PROVIDA. (TJSP; Apelação Cível 9111692-41.2006.8.26.0000; Relator (a): Osvaldo Palotti Junior; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; F.D. ARUJÁ/SANTA ISABEL - 1. VARA DISTRITAL; Data do Julgamento: 22/09/2011; Data de Registro: 28/09/2011).

11 MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 528-529.

12 AGRADO INTERNO NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ANÁLISE DO CONTEÚDO DO DISPOSITIVO IMPUGNADO. MENÇÃO EXPRESSA. DESNECESSIDADE. DEPÓSITOS INSUFICIENTES. QUITAÇÃO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. AGRADO NÃO PROVIDO.

Nessa linha, o artigo 545, § 2º, do Código de Processo Civil prevê que a sentença que concluir pela insuficiência do depósito determinará, sempre que possível, o montante devido e valerá como título executivo, facultado ao credor promover-lhe o cumprimento nos mesmos autos, após liquidação, se necessária. Esse dispositivo, de acordo com James Marins¹³, não se aplica à consignação em pagamento na qual o Fisco ocupe o polo passivo. Isso porque o cumprimento da obrigação tributária deveria ser feito através da propositura de execução fiscal, cujo título executivo que a embasa deve ser a Certidão de Dívida Ativa (CDA), elaborada nos termos da Lei nº 6.830/1980.

Ao nosso ver, porém, pode o Fisco optar por promover o cumprimento da sentença que reconheceu a insuficiência do depósito. Em primeiro lugar, de acordo com o artigo 785 do Código de Processo Civil, o titular de um título executivo extrajudicial pode optar por ajuizar ação de conhecimento para obter o reconhecimento de seu direito e a formação de título judicial. Em segundo lugar, deve-se salientar que, reconhecida pela sentença da consignatória a insuficiência do depósito, o Fisco já possui em seu favor um título judicial, o que permite que já promova o cumprimento de sentença, em que a cognição para eventual defesa do executado será limitada em relação à execução fiscal. Ou seja, em termos de estratégia processual, o Fisco já se encontra inclusive em posição jurídica mais vantajosa, diante da existência de um título judicial, cujo cumprimento somente pode ser impugnado com base nas limitadas hipóteses do artigo 525 do Código de Processo Civil, diferentemente da execução fiscal, em que o contribuinte poderá alegar qualquer matéria para sua defesa, na forma do artigo 16, § 2º, da Lei de Execução Fiscal.

No caso da improcedência do pedido consignatório, a interpretação literal do artigo 164, § 2º, do Código Tributário Nacional sugere que, julgada improcedente o pedido da consignação, o contribuinte, além de suportar a conversão do depósito em renda, deveria arcar com juros moratórios adicionais, além de multas de ofício. Com efeito, os juros e multa somente podem

[...]

2. Na ação de consignação em pagamento, a insuficiência do depósito não conduz à improcedência do pedido, mas sim à extinção parcial da obrigação, até o montante da importância consignada. Ademais, na hipótese de procedência parcial dos pedidos, os ônus de sucumbência devem ser suportados por ambas as partes.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 609.219/RS, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 11/10/2016, DJe 04/11/2016)

13 MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 529.

incidir, por uma questão de boa-fé, sobre a diferença não depositada. Nesse sentido, inclusive, cabe lembrar que, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, há julgados reconhecendo a possibilidade de conversão do depósito em renda mesmo na hipótese de improcedência do pleito consignatório, o que demonstra a eficácia parcial do depósito. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO JULGADA IMPROCEDENTE. DEPÓSITO. CONVERSÃO EM RENDA. POSSIBILIDADE.

Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, julgada improcedente a ação de consignação em pagamento, impõe-se a conversão em renda do valor do depósito. Agravo regimental improvido.¹⁴

Na hipótese de a consignação ser fundamentada no artigo 164, III, do Código Tributário Nacional – dúvida subjetiva quanto ao credor –, considerando que o depósito, para ter o efeito de liberar da obrigação e evitar as penalidades e juros, deve ser integral, **o contribuinte deverá depositar o maior valor que está sendo exigido pelos entes tributantes**. Por exemplo, se o Município A aplica a alíquota de 5% relativamente a ISS sobre o fato gerador e o Estado B aplica a alíquota de 18% relativamente a ICMS, o contribuinte deverá depositar com base na maior alíquota, evitando que, caso reconhecido que o tributo devido é o ICMS, haja a incidência de juros e penalidades diante do depósito meramente parcial.

Nessa linha, cabe recordar o artigo 164, § 2º, do Código Tributário Nacional, que dispõe que, julgado procedente o pedido de consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgado improcedente o pedido de consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

O levantamento do valor depositado é feito por meio de transferência à Conta Única do Tesouro do ente tributante que figure no polo passivo, na forma do artigo 8º da Lei Complementar 151/2015. Contudo, o levantamento não é possível na hipótese de ação de consignação proposta por dúvida subjetiva quanto ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, prevista no inciso I do artigo 164 do Código Tributário Nacional, justamente por não haver certeza quando ao ente que faz jus ao crédito.

14 Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1348040/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/08/2013, DJe 06/09/2013

11.3. PROCEDIMENTO

Quanto aos requisitos da petição inicial, pelo artigo 542 do Código de Processo Civil, cabe ao autor da ação de consignação requerer o depósito da quantia ou da coisa devida, a ser efetivado no prazo de 5 cinco dias contados do deferimento, e a citação do réu para levantar o depósito ou oferecer contestação. Conforme o parágrafo único do artigo 542, não realizado o depósito no prazo do inciso I, o processo será extinto sem resolução do mérito.

Dispõe o artigo 546 do Código de Processo Civil que, julgado procedente o pedido na ação de consignação em pagamento, o juiz declarará extinta a obrigação e condenará o réu ao pagamento de custas e honorários advocatícios. Ademais, pelo parágrafo único do artigo 546, proceder-se-á do mesmo modo se o credor receber e der quitação.

11.3.1. Procedimento quando da exigibilidade do tributo por mais de um ente

Quando mais de um ente exige tributo em função de um mesmo fato gerador, tem-se a possibilidade de liberação da obrigação tributária por meio de consignação dirigida em face dos dois entes que desejam efetuar a cobrança. No caso de dúvida subjetiva (artigo 164, III, Código Tributário Nacional), cabe ao autor, portanto, requerer o depósito e a citação dos possíveis titulares do crédito para provarem o seu direito (artigo 547 do Código de Processo Civil). Nessa hipótese, tem-se um litisconsórcio passivo necessário por força de previsão legal, já que o artigo 547 do Código de Processo Civil estabelece a necessidade de o autor requerer a citação dos pretensos credores. A falta de indicação de um dos supostos credores no polo passivo levará à nulidade da sentença, por força do artigo 115, inciso I, do Código de Processo Civil, já que a decisão final de mérito terá de ser igual para todos os litisconsortes – trata-se de litisconsórcio unitário.

De modo a evitar uma futura nulidade da sentença, o artigo 115, parágrafo único, do Código de Processo Civil prevê que o juiz determinará que o autor promova a citação dos litisconsortes necessários. Note-se que, em razão da regra da demanda, é o autor que define os elementos da ação¹⁵. Por isso, o órgão julgador pode apenas determinar que o autor providencie

15 RODRIGUES, Marco Antonio. *A modificação do pedido e da causa de pedir no processo civil*. Op. cit., p. 5.

a inclusão, mas não propriamente incluir um réu, pois isso se insere na esfera de autonomia de vontade do contribuinte demandante. Caso este não requeira a citação do outro ente, será caso de extinção do processo sem resolução de mérito¹⁶.

Uma vez citados os possíveis credores, diferentes condutas podem ser adotadas por estes. Caso os credores reconheçam que o valor depositado cobre o possível débito, o artigo 548 do Código de Processo Civil prevê a exclusão do autor do processo, prosseguindo este apenas entre os pretensos credores, de modo a decidir quem será o ente com competência tributária para o caso. Nesta hipótese, o juiz declarará efetuado o depósito e extinta a obrigação tributária, continuando o processo a correr unicamente entre os presuntivos credores, observado o procedimento comum (artigo 548, III, do Código de Processo Civil, com as devidas adaptações ao processo tributário).

Não há óbice que, nesse processo instaurado entre os entes tributantes, o contribuinte possa intervir como assistente litisconsorcial, caso demonstre interesse jurídico para permanecer na lide. Por exemplo, caso o regime de tributação de um ente lhe seja mais benéfico quando comparado com o outro ente tributante¹⁷.

16 DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. Vol. II. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 360-361.

17 Nesse sentido, MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 534

AÇÃO DECLARATÓRIA

12.1. CABIMENTO

A ação declaratória possui base legal nos artigos 19 e 20 do Código de Processo Civil. Isso porque o interesse de agir, que se traduz na necessidade e adequação da demanda¹, pode se limitar à declaração da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica ou da autenticidade ou falsidade de um documento, ainda que já tenha ocorrido violação a direito. O acesso à justiça não fica limitado à ocorrência de um ilícito, mas pode buscar a certificação de um direito ou a prevenção ao próprio ilícito, que seria a tutela inibitória. No processo tributário, sua finalidade principal é o reconhecimento da existência ou inexistência de uma relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco. Em matéria tributária, é reiterada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de sua admissibilidade com efeitos prospectivos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. EFEITOS PROSPECTIVOS. CABIMENTO.

1 “O interesse de agir, que é instrumental e secundário, surge da *necessidade* de obter por meio do processo a proteção ao interesse substancial. [...] Localiza-se o interesse processual não apenas na *utilidade*, mas especificamente na *necessidade* do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem uma *necessidade*. [...] O interesse processual, a um só tempo, haverá de traduzir-se numa relação de necessidade e também numa relação de *adequação* do provimento postulado, diante do conflito de direito material trazido à solução judicial.” (THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Op. cit., p. 190).

1. Embargos de divergência em recurso especial nos quais se discute o cabimento, ou não, de ação declaratória para obter o reconhecimento de inexistência de relação jurídica-tributária que iniba a Administração Tributária de promover a autuação fiscal relativa a operações futuras concernentes à atividade profissional da contribuinte.
2. Cabe ação declaratória para obter o reconhecimento de inexistência de relação jurídica-tributária para fins prospectivos, quando o contribuinte demonstra que o fato jurídico suscitado diz respeito ao cotidiano de suas atividades e que há conduta rotineira do fisco infirmando o direito alegado já manifestada em outros casos análogos, seja por meio de indeferimento de pedido administrativo ou de lavratura de auto de infração.
3. No caso dos autos, a empresa contribuinte logrou demonstrar que a sua pretensão declaratória não é meramente abstrata, mas, ao contrário disso, que seu justo receio é concreto e iminente, uma vez que já foi autuada pela administração municipal para recolher o ISS sobre as operações de leasing de veículos comercializadas com os consumidores lá residentes.
4. Embargos de divergência providos.²

No caso da existência, seu uso comumente está ligado à necessidade de certeza quanto a algum dos elementos da relação jurídica tributária. Por exemplo, existe dúvida acerca de qual é a base de cálculo a ser adotada para o tributo ou de qual é a alíquota a aplicar, servindo a ação declaratória para obter certeza quanto a esses elementos. Outro exemplo diz respeito à ação declaratória para reconhecer qual o valor devido a título do tributo, especialmente em situações em que o Fisco pretende valor superior ao que o contribuinte reputa correto.

Já no caso da ação declaratória negativa, seu objetivo fundamental é reconhecer que o contribuinte não possui relação jurídica tributária com o Fisco, afastando eventual incerteza ou risco de ofensa a direito. Exemplificativamente, pode-se pensar numa ação declaratória negativa proposta pelo contribuinte em face de determinado Estado, pois quer ver reconhecido que sua atividade econômica não se enquadra no fato gerador do ICMS. Considerando que já há indícios de atividade fiscalizatória nesse sentido, o contribuinte resolve propor a ação, para evitar eventual futura cobrança indevida.

2 Superior Tribunal de Justiça, EREsp 1135878/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/06/2013, DJe 02/08/2013.

12.2. PROCEDIMENTO

A ação declaratória tributária não possui previsão como procedimento especial. Assim, aplica-se para ela o procedimento comum, regulado a partir do artigo 318 do Código de Processo Civil, assim como as peculiaridades narradas ao longo deste livro para as ações tributárias, a que se remete o leitor.

12.2.1. Eficácia da sentença declaratória e seu cumprimento

A sentença na ação declaratória pode ser de procedência ou de improcedência. Na improcedência, fica reconhecido o estado oposto àquele que foi objeto do pedido. Ou seja, se pleiteada a declaração de inexistência de relação tributária (ação declaratória negativa), a sentença possui natureza declaratória positiva, reconhecendo a existência da relação tributária.

De outro lado, caso seja julgado procedente o pedido na ação declaratória negativa, a sentença tem, em primeiro lugar, eficácia declaratória negativa, reconhecendo a inexistência da relação jurídica. Dessa forma, verifica-se que tanto na procedência como na improcedência do pedido declaratório a sentença possui natureza predominantemente declaratória³.

Ocorre que, por consequência, como efeito natural dessa decisão, ser reconhecido como indevido o pagamento do tributo no período alegado na causa de pedir e comprovado no processo. Conforme se verifica no artigo 515, inciso I, do Código de Processo Civil, é título executivo judicial a decisão proferida no processo civil que reconheça a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa. Portanto, não se limita a eficácia executiva às decisões condenatórias⁴, mas a todas aquelas de que se possa extrair todos os elementos da obrigação, a fim de exigí-la.

3 SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. Vol. III. 21. ed. atual. por Aricê Moacyr Amaral Santos. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 29.

4 ZAVASCKI, Teori Albino. Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados. In: *Revista de Processo*, vol. 109, p. 45–56, jan./mar. 2003. Em sede jurisprudencial: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE FINSOCIAL. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO.

1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º, parágrafo único, do Código de Processo Civil considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva.

Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta.

Trata-se, pois, da **eficácia executiva da sentença declaratória**, que pode ser buscada pelo credor do título executivo. Neste caso, nos termos da Súmula n. 461 do Superior Tribunal de Justiça, o contribuinte pode optar por receber, por meio de cumprimento forçado de sentença ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. Confira-se a súmula em questão:

O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Destaque-se que passa a ser uma opção do contribuinte escolher como buscar a repetição do indébito decorrente da sentença declaratória que lhe foi favorável, podendo buscar uma efetivação forçada da obrigação, que estará sujeita ao precatório ou à requisição de pequeno valor, a depender do montante envolvido; ou requerer a compensação tributária. A título de exemplo, foi julgado procedente o pedido de ação declaratória negativa, reconhecendo que determinado “contribuinte” possui imunidade tributária. O autor pode optar por receber o indébito tributário por meio de precatório ou requisição de pequeno valor, ou realizar a compensação com eventuais débitos tributários que possua em face da Fazenda Pública ré.

Importante salientar que a compensação tributária exige lei fixando condições e garantias para poder ser realizada, como prevê o artigo 170 do Código Tributário Nacional. Inexistindo a lei, o contribuinte somente pode receber o indébito tributário por meio de precatório, não sendo aplicável a Súmula 461 do Superior Tribunal de Justiça na hipótese. Por isso, exemplificativamente, se o contribuinte se sagrar vencedor em ação

2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.

3. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido. Precedente da 1ª Seção: ERESP 502.618/RS, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 01.07.2005.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento.

(ERESP 609.266/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/08/2006, DJ 11/09/2006, p. 223)