

Questões controvertidas acerca do cumprimento de sentença em ações antiexacionais

SARA OLIVEIRA DA SILVA*

Resumo: O presente trabalho analisa as questões controvertidas acerca do cumprimento de sentença em ações antiexacionais, abordando a intersecção entre direito material tributário, direito processual civil e direito processual tributário. A pesquisa examina os parâmetros da repetição de indébito tributário, especialmente após a Emenda Constitucional n. 113/2021 e os impactos dos Temas 810 e 1170 do Supremo Tribunal Federal. Discute-se o cumprimento adequado das obrigações de fazer pela Fazenda Pública, a prevenção de litígios em relações tributárias de trato sucessivo e a aplicação de multa diária por descumprimento. O estudo aborda as controvérsias na execução de honorários sucumbenciais em ações antiexacionais, incluindo questões sobre base de cálculo, critérios de atualização e compensação. Analisa-se também a regulamentação dos depósitos judiciais, suspensão da exigibilidade do crédito, conversão em renda e extinção do crédito tributário. Por fim, propõe-se a implementação de negócios jurídicos extraprocessuais para cumprimento de sentença na esfera administrativa, visando à consensualidade e à desjudicialização. A metodologia adotada privilegia a análise do plano pragmático, considerando a grande regulação jurisprudencial e a necessidade de abordagem empírica do tema. O trabalho tem como objetivo auxiliar advogados, procuradores e fiscais fazendários na

* Pós-Graduada em Direito Público e Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Atua como Procuradora do Município do Rio de Janeiro, tendo experiência prática nas questões controvertidas do cumprimento de sentença em ações antiexacionais. Sua atuação profissional e acadêmica concentra-se na intersecção entre direito material tributário, direito processual civil e direito processual tributário, com especial interesse nas questões de consensualidade e desjudicialização no âmbito tributário.

localização de fundamentos teóricos e práticos para o cumprimento efetivo das decisões judiciais, garantindo segurança jurídica e eficiência processual.

Palavras-chave: Cumprimento de sentença. Ações antiexacionais. Repetição de indébito tributário. Emenda Constitucional n. 113/2021. Honorários sucumbenciais. Depósitos judiciais. Fazenda Pública. Direito processual tributário. Consensualidade. Desjudicialização.

Abstract: This work analyzes controversial issues regarding sentence enforcement in tax collection actions, addressing the intersection between substantive tax law, civil procedural law, and tax procedural law. The research examines parameters for tax overpayment refunds, especially after Constitutional Amendment 113/2021 and the impacts of Supreme Court Themes 810 and 1170. It discusses adequate compliance with obligations to act by the Public Treasury, prevention of litigation in successive tax relations, and application of daily fines for non-compliance. The study addresses controversies in the execution of attorney fees in tax collection actions, including issues about calculation basis, updating criteria, and compensation. It also analyzes judicial deposit regulation, credit enforceability suspension, conversion to income, and tax credit extinction. Finally, it proposes implementing extrajudicial legal transactions for sentence compliance in the administrative sphere, aiming for consensuality and dejudicialization. The adopted methodology privileges pragmatic analysis, considering extensive jurisprudential regulation and the need for empirical approach to the theme. The work aims to assist lawyers, prosecutors, and tax officials in locating theoretical and practical foundations for effective judicial decision compliance, ensuring legal certainty and procedural efficiency.

Keywords: Sentence enforcement. Tax collection actions. Tax overpayment refunds; Constitutional Amendment 113/2021. Attorney fees; Judicial deposits. Public Treasury. Tax procedural law. Consensuality. Dejudicialization.

Enviado em 29 de outubro de 2024 e aceito em 14 de julho de 2025.



1. Tratamento metodológico adequado à questão

O objeto de estudo proposto neste trabalho tangencia o direito material tributário, o direito processual civil, o direito processual tributário e aspectos de procedimentos administrativos inerentes a quaisquer das administrações tributárias dos entes federativos. A abordagem é justificada pela complexidade de normas interconectadas e ausência de produção acadêmica específica sobre o tema, que o abarque de maneira conglobante e assertiva a intersecção apontada.

Como aduz o professor paulista Paulo de Barros Carvalho,¹ que valoriza sobremaneira a análise linguística do Direito positivo, as normas jurídicas devem ser investigadas sempre a partir de três planos: o sintático, o semântico e o pragmático.

Tendo em conta que esse assunto possui grande regulação jurisprudencial e relativamente pouca literatura [o que demonstra em certa medida a necessidade de uma abordagem empírica], entendemos que o recorte metodológico mais adequado ao seu estudo é a análise do plano pragmático, respeitando, contudo, o pluralismo metodológico interpretativo adotado por tantos juristas de peso.²

Este trabalho tem como objetivo auxiliar advogados, procuradores e fiscais fazendários na localização de fundamentos teóricos e práticos que possibilitem o cumprimento efetivo das obrigações de fazer, a segurança jurídica na definição de critérios de

atualização dos indébitos a restituir e dos honorários a serem pagos, a delimitação das responsabilidades das partes no processo e a eficiência e economicidade na condução dessa fase processual, tanto para os cofres públicos quanto para os contribuintes, em um país no qual o contencioso tributário corresponde a 75% do PIB.³

2. Parâmetros da repetição de indébito: breve retrospectiva acerca dos Temas 810 e 1170 do Supremo e análise prospectiva da Emenda Constitucional n. 113/2019

Entendemos ser necessária a delimitação das diferenças entre correção monetária, juros moratórios e os diversos índices passíveis de aplicação a tais institutos.

A atualização (ou correção) monetária é um mecanismo econômico que busca preservar o valor real do dinheiro ao longo do tempo, considerando os efeitos da inflação. Sua utilização permite a manutenção do poder aquisitivo original, mantendo a correlação entre determinado bem da vida e o dinheiro necessário à sua aquisição. Quanto custava um veículo em 2010 e o mesmo tipo de veículo em 2024? Se um comprador se comprometeu a pagar o preço de um veículo em 2010, porém adimplir a dívida apenas em 2024 (suponhamos que não tenha ocorrido prescrição), o credor deve ter a capacidade econômica de custear o mesmo tipo de bem. Não se trata de punição ao devedor de determinada obrigação, mas apenas uma forma de garantir que o pagamento seja adimplido em sua completude, apesar do

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

² O professor Ricardo Lobo Torres advoga pelo pluralismo metodológico em seu livro *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*.

³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSPER. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Brasília: CNJ, 2022, p. 29. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 25 out. 2024.

efeito “corrosivo” do tempo em relação à moeda.

Existem diversos índices de atualização possíveis e aplicáveis ainda nos dias atuais, dentre eles elencam-se o IPCA,⁴ IPCA-E, IGM-M, INCC, TR, entre outros.

A Lei n. 14.905/2024, que incluiu o parágrafo único no bojo do artigo 389 do Código Civil, determinou que o padrão de atualização seja a variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), apurado pelo IBGE, salvo pactuação em contrário. Ocorre que o dispositivo somente se aplica às relações de direito privado, não abrangendo as relações tributárias.

Dos mais diversos índices utilizados, o mais polêmico é a TR (Taxa Referencial), índice de correção monetária utilizado tanto para a atualização da caderneta de poupança quanto para correção monetária de depósitos judiciais de tributos estaduais e federais.⁵ A “polêmica” que envolve o índice se dá pela sua forma de cálculo, tendo o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconhecido a *incapacidade* da TR de refletir a atualização da moeda.⁶

A título exemplificativo, o acumulado de doze meses da TR, em outubro de 2024,

equivale a 0,81%,⁷ enquanto que a inflação acumulada corresponde a 4,24%.⁸ Evidentemente, a aplicação do índice gera situação deficitária, vez que não mantém o poder de compra do dinheiro aplicado.

Quanto aos juros moratórios, os mesmos correspondem a uma penalidade aplicada ao devedor pelo *atraso* no pagamento. Antes da Lei n. 14.905, de 2024, o Código Civil, em seu art. 406, determinava a aplicação de 1% ao mês. Com a alteração legal, passou-se a convencionar nas relações privadas a incidência da Taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) “menos” o IPCA.

Em matéria tributária, o Código Tributário Nacional nunca especificou o critério de atualização, porém estabeleceu que na repetição de indébito seria aplicável juros não capitalizáveis de 1% ao mês, a contar do trânsito em julgado da decisão que reconheceu o direito do contribuinte (art. 161, § 1º cumulado com artigo 167, parágrafo único). A lógica do Código é assertiva: o atraso no pagamento somente existe a partir do trânsito em julgado da decisão que reconhece a obrigação de restituir.

Ocorre que a Lei n. 9.494 de 1997, em seu artigo 1º-F incluído pela Lei nº 11.960 de 2009, estabeleceu que o critério de correção monetária, para as condenações impostas à Fazenda Pública de quaisquer natureza, seria o mesmo da remuneração básica da caderneta de poupança. Na prática, foi adotada a TR como critério de atualização que, como se demonstrou matematicamente, é incapaz de repor as perdas inflacionárias.

⁴ “IPCA-E: é o acumulado trimestral do IPCA-15” e funciona como uma prévia do IPCA.

“IGP-M: o Índice Geral de Preços do Mercado, calculado pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, é formado por três índices diversos que medem os preços por atacado (IPA-M), ao consumidor (IPC-M), e de construção (INCC). O IGP-M é comumente usado para contratos de aluguel, seguros de saúde e reajustes de tarifas públicas.” Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>. Acesso em: 08 out. 2024.

⁵ Disponível em: <https://www.bb.com.br/site/setor-publico/judiciario/depositos-judiciais/>. Acesso em: 08 out. 2024.

⁶ Recurso Extraordinário 870.947/SE, com repercussão geral reconhecida. Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento em 20/09/2017. Tema 810 do Supremo.

⁷ Disponível em: <https://www.debit.com.br/tabelas/tr-bacen>. Acesso em: 08 out. 2024.

⁸ Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>. Acesso em: 08 out. 2024.

Diante deste cenário, o Supremo Tribunal Federal declarou em 2017 a inconstitucionalidade do artigo 1º-F da Lei n. 9.494/1997 ao Recurso Extraordinário n. 870.947, com repercussão geral (Tema 810). A decisão foi reiterada no julgamento da ADI 5.348 do DF, em 2019:

DIREITO CONSTITUCIONAL. REGIME DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS MORATÓRIOS INCIDENTE SOBRE CONDENAÇÕES JUDICIAIS DA FAZENDA PÚBLICA. ART. 1º-F DA LEI Nº 9.494/97 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.960/09. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA UTILIZAÇÃO DO ÍNDICE DE REMUNERAÇÃO DA CADERNETA DE POUPANÇA COMO CRITÉRIO DE CORREÇÃO MONETÁRIA. VIOLAÇÃO AO DIREITO FUNDAMENTAL DE PROPRIEDADE (CRFB, ART. 5º, XXII). INADEQUAÇÃO MANIFESTA ENTRE MEIOS E FINS.

INCONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DO RENDIMENTO DA CADERNETA DE POUPANÇA COMO ÍNDICE DEFINIDOR DOS JUROS MORATÓRIOS DE CONDENAÇÕES IMPOSTAS À FAZENDA PÚBLICA, QUANDO ORIUNDAS DE RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS. DISCRIMINAÇÃO ARBITRÁRIA E VIOLAÇÃO À ISONOMIA ENTRE DEVEDOR PÚBLICO E DEVEDOR PRIVADO (CRFB, ART. 5º, CAPUT). RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. O princípio constitucional da isonomia (CRFB, art. 5º, caput), no seu núcleo essencial, revela que o art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, na parte em que disciplina os juros moratórios aplicáveis a condenações da Fazenda Pública, é inconstitucional ao incidir sobre débitos oriundos de relação jurídico-tributária, os quais devem observar os mesmos juros de mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito; *nas hipóteses de relação jurídica diversa da tributária, a fixação dos juros moratórios segundo o índice de remuneração da caderneta de poupança é constitucional,*

permanecendo hígido, nesta extensão, o disposto legal supramencionado.

2. O direito fundamental de propriedade (CRFB, art. 5º, XXII) repugna o disposto no art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, porquanto *a atualização monetária das condenações impostas à Fazenda Pública segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança não se qualifica como medida adequada a capturar a variação de preços da economia, sendo inidônea a promover os fins a que se destina.*

3. A correção monetária tem como escopo preservar o poder aquisitivo da moeda diante da sua desvalorização nominal provocada pela inflação. *É que a moeda fiduciária, enquanto instrumento de troca, só tem valor na medida em que capaz de ser transformada em bens e serviços. A inflação, por representar o aumento persistente e generalizado do nível de preços, distorce, no tempo, a correspondência entre valores real e nominal (...).*

4. A correção monetária e a inflação, posto fenômenos econômicos conexos, exigem, por imperativo de adequação lógica, que os instrumentos destinados a realizar a primeira sejam capazes de capturar a segunda, razão pela qual os índices de correção monetária devem consubstanciar autênticos índices de preços.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido

Recurso Extraordinário 870.947/SE, com repercussão geral reconhecida. Relatoria Ministro Luiz Fux, Julgamento em 20/09/2017.

Tema 810 do Supremo. Tese Fixada:

1) O art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, na parte em que disciplina os juros moratórios aplicáveis a condenações da Fazenda Pública, é inconstitucional ao incidir sobre débitos oriundos de relação jurídico-tributária, aos quais devem ser aplicados os mesmos juros de mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito tributário, em respeito ao princípio

constitucional da isonomia (CRFB, art. 5º, caput); quanto às condenações oriundas de relação jurídica não-tributária, a fixação dos juros moratórios segundo o índice de remuneração da caderneta de poupança é constitucional, permanecendo hígido, nesta extensão, o disposto no art. 1º-F da Lei nº 9.494/97 com a redação dada pela Lei nº 11.960/09; e

2) O art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, na parte em que *disciplina a atualização monetária das condenações impostas à Fazenda Pública segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança, revela-se inconstitucional ao impor restrição desproporcional ao direito de propriedade (CRFB, art. 5º, XXII), uma vez que não se qualifica como medida adequada a capturar a variação de preços da economia, sendo inidônea a promover os fins a que se destina.* Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 20.9.2017.

A corte utilizou dois fundamentos principais para declaração de inconstitucionalidade do artigo 1º-F. Quanto ao critério de correção, fundamentou que o dispositivo violara o direito de propriedade (visto que o índice é incapaz de recompor a perda inflacionária). Em relação aos juros da caderneta de poupança em relações jurídico-tributárias, formou-se o entendimento de violação à isonomia, uma vez que a taxa de juros determinada pelo CTN (1% ao mês) é muito superior aos juros praticados pela caderneta de poupança. Assim, a violação à isonomia entre particulares e a Fazenda Pública decorreria do fato de a cobrança dos tributos pelos entes da federação ser feita com índices de correção monetária e juros moratórios muito superiores àqueles determinados por lei para a repetição de indébito tributário.

O julgamento gerou uma série de execuções complementares em ações originárias de repetição de indébito. Essas execuções foram feitas nos mesmos autos das ações originárias, com fundamento no deságio do cálculo original, oriundo do critério de repetição do artigo 1º-F da Lei n. 9.494 e do critério de cobrança dos créditos tributários da respectiva Fazenda Pública. Tribunais de todo o país passaram a permitir o cálculo das ações de repetição com base no critério de correção monetária adotado pelo Ente, havendo utilização em larga escala do IPCA ou UFIR para atualização monetária, acrescidos de juros de mora de 1% ao mês.

Observa-se que tais *execuções complementares prescindiram do ajuizamento de ação rescisória, ainda que no título constasse outra forma de atualização.*

A justificativa fundamental para tal permissividade decorre dos efeitos *ex tunc* e *erga omnes* existentes na declaração de inconstitucionalidade da lei pelo Supremo em sede de repercussão geral, o que garantiria aos contribuintes o direito material à repetição nos índices do julgamento do Tema 810.

Ocorre que a declaração de inconstitucionalidade, após o trânsito em julgado desfavorável, acarreta apenas a possibilidade de impugnação ao cumprimento de sentença (artigo 535, § 8º, do CPC). A princípio, *não* haveria garantia legal de execução complementar.

Vejamos. Os artigos 525, §§ 12 a 15, e 535, §§ 5º a 8º, todos do CPC, tratam de meios de impugnação ao cumprimento de sentença. Se a decisão a ser rescindida, ainda que parcialmente (no que tange a juros e correções), é *favorável* ao exequente, em tese, não caberia ação rescisória por ausência de disposição legal.

É controvertida na literatura processualista⁹ a possibilidade de ajuizamento de rescisória em decorrência de julgamento de tema com repercussão geral. A ação rescisória é situação excepcionalíssima que deve ser cabível apenas nas hipóteses legais, principalmente pelo teor da Súmula 343 do Supremo e do Tema 136 da Repercussão Geral.¹⁰

Qual seria o fundamento processual para apresentação de execuções complementares, no mesmo processo, sem ajuizamento de rescisória e em violação ao critério que constava na sentença transitada em julgado? O tribunal fluminense, por exemplo, acolheu a tese de que critérios de correção monetária e juros de mora, por serem normas de ordem pública, não fariam coisa julgada e poderiam ser posteriormente alterados, para adequação à tese do Supremo, em sede de cumprimento de sentença.¹¹ O próprio Supremo reconheceu a constitucionalidade da modificação do critério de correção:

⁹ Didier, em seu *Curso de Direito Processual Civil*, volume 3, p. 490, entende que é possível o ajuizamento de rescisória por violação a precedente obrigatório. A doutrina debate incessantemente sobre quais incisos do artigo 927 seriam obrigatórios, havendo opiniões absolutamente divergentes e que não são objeto deste debate.

¹⁰ Súmula n. 343 do STF. Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

Tema 136 da Repercussão Geral (RE 590.809). Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente.

¹¹ Fundamentou-se esta tese na Súmula 161 do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no AgInt no AREsp 1.367.742/SP, Agravo de instrumento 0076385-18.2022.8.19.0000 do TJRJ.

AMENT, Thiago Henrique. Índice de correção monetária transita em julgado? *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região*, n. 57, 2020.

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. CRITÉRIO DEFINIDO EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. REFORMA DO ENTENDIMENTO DE ORIGEM PARA ADEQUAR-SE AO TEMA N. 810/RG. INEXISTÊNCIA DE LESÃO À COISA JULGADA. 1. A modificação de critério de correção monetária com vista à adequação ao que decidido no Tema n. 810 não fere a coisa julgada. Precedentes. 2. Agravo interno desprovido.

(...) Trecho do voto do relator:

Ressalto, por relevante, que mesmo ocorrendo o trânsito em julgado do ato condenatório no qual se definiu o índice de correção, *não há impedimento para incidência da jurisprudência desta Corte, uma vez que, em contexto assemelhado de aplicação de precedente que modificou critério de incidência de consectário legal, o Supremo já “assentou que a condenação ao pagamento de juros moratórios firmada na sentença com trânsito em julgado não impede a incidência da jurisprudência deste Tribunal, que afastou a caracterização da mora no prazo constitucional para pagamento de precatórios”* (ARE 1.194.774 ED-AgR, ministro Roberto Barroso).

Nessa linha, destaco as decisões monocráticas formalizadas nos atos do RE 1.314.953, ministro Alexandre de Moraes; do RE 1.314.956, ministra Cármen Lúcia; e do RE 1.315.451, de minha relatoria. AG.REG. no Recurso Extraordinário 1.335.130, RN. Relatoria do Ministro Nunes Marques, julgamento em 14/12/2021.

Tema 1170. Validade dos juros moratórios aplicáveis nas condenações da Fazenda Pública, em virtude da tese firmada no RE 870.947 (Tema 810), na execução de título judicial que tenha fixado expressamente índice diverso.

Tese: É aplicável às condenações da Fazenda Pública envolvendo relações jurídicas não tributárias o índice de juros moratórios estabelecido no art. 1º-F da Lei n. 9.494/1997, na redação dada pela Lei n. 11.960/2009, a partir da vigência da

referida legislação, *mesmo havendo previsão diversa em título executivo judicial transitado em julgado.*

Em outras palavras: o Supremo admite expressamente que se utilize o índice de correção monetária e de juros que tenha sido estabelecido em sede de julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida (vide o Tema 810), mesmo que a decisão transitada em julgado disponha de maneira diferente.

Quando a questão parecia pacificada, exsurgiu a Emenda Constitucional n. 113 de 2021 com o seguinte dispositivo:

Art. 3º Nas discussões e nas condenações que envolvam a Fazenda Pública, independentemente de sua natureza e para fins de atualização monetária, de remuneração do capital e de compensação da mora, inclusive do precatório, haverá a incidência, uma única vez, até o efetivo pagamento, do índice da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), acumulado mensalmente.

Vejamos: em razão da alteração do bloco de constitucionalidade e do novo paradigma instituído pelo artigo 3º da Emenda, tanto o artigo 161, § 1º quanto o artigo 167, parágrafo único, do CTN, deixaram de ser recepcionados. O primeiro, em razão do índice utilizado, e o segundo, em razão do termo inicial da incidência da SELIC. Assim, os critérios do CTN somente incidirão, em conjunto com os critérios do Tema 810, até 9 de dezembro de 2021, data da entrada em vigor da emenda. Na prática, a repetição de indébito tributário terá uma forma de cálculo até 09/12/2021 e outra forma de cálculo após essa data.

Embora a aplicação da SELIC possa parecer uma solução prática para a atualização de

valores a serem restituídos aos contribuintes, uma análise mais detida revela problemas significativos que merecem atenção.

De antemão, o índice não é critério idôneo para correção monetária e incidência de juros na repetição de indébito tributário. Ele é definido pelo Comitê de Política Monetária (COPOM) do Banco Central do Brasil a cada 45 dias, visando, essencialmente, regular os preços da venda de títulos públicos e controlar a inflação.

Essencialmente uma taxa de juros, a SELIC não reflete diretamente a inflação ou a perda do poder aquisitivo da moeda. Sua variação está mais atrelada a decisões de política monetária do que à desvalorização da moeda. *Inexiste relação diretamente proporcional entre a Taxa SELIC e a inflação*, o que, por si só, desnatura sua utilização. Consequentemente, em períodos de SELIC alta, pode haver uma correção excessiva dos valores a serem restituídos (gerando prejuízo ao erário), enquanto em momentos de SELIC baixa a correção pode ser insuficiente para manter o poder aquisitivo original do montante pago indevidamente (violando o direito de propriedade do contribuinte).

Essa característica da SELIC introduz um elemento de imprevisibilidade e insegurança jurídica no processo de repetição de indébito. Os contribuintes e até mesmo os entes públicos ficam à mercê de flutuações que não necessariamente refletem a realidade econômica ou a justiça da restituição.

Outro ponto crítico diz respeito ao princípio constitucional da autonomia federativa (art. 18, caput, da Constituição). Cada ente deve realizar sua política fiscal de acordo com as necessidades e peculiaridades locais e regionais. A edição da Emenda mais uma vez centralizou decisões, deixando cada vez

menos margem para o exercício de auto-administração por estados e municípios.

Noutro giro, a adoção da taxa SELIC para a repetição de indébito, sem uma correspondente obrigatoriedade de seu uso na cobrança de créditos tributários por todos os entes federativos, cria uma assimetria no sistema tributário nacional. Enquanto a União utiliza a SELIC tanto para cobranças quanto para restituições, estados e municípios têm (e devem manter) a liberdade de adotar índices diferentes para suas cobranças. Tal disparidade resulta em um tratamento desigual entre contribuintes e entes federativos, ferindo o princípio da isonomia e potencialmente criando distorções no sistema tributário como um todo. Percebe-se a violação direta justamente a um dos fundamentos apontados para declaração de inconstitucionalidade da Lei n. 9.494/1997, que gerou o Tema 810 do Supremo.

Por fim, há uma desnaturação de institutos de Direito Civil (correção, juros de mora) que se prestaram a estruturar toda a forma de atualização do crédito tributário. A SELIC possui natureza híbrida, que combina correção monetária e juros em um único índice.

Ao aplicar a taxa SELIC desde a data do pagamento indevido, ocorre uma distorção significativa: juros são computados a partir de um momento em que, legalmente, ainda não existe mora. Essa prática contraria frontalmente o disposto no artigo 167, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece claramente que os juros de mora na repetição de indébito devem incidir “a partir do trânsito em julgado da decisão” que determina a restituição.

A lógica por trás desse dispositivo legal é clara e coerente: a mora do Estado, no caso de repetição de indébito, não se inicia no

momento do pagamento indevido pelo contribuinte, mas sim quando se constitui o título judicial que determina a devolução do valor e o ente público não cumpre tempestivamente esta obrigação. Antes deste momento, não há que se falar em atraso ou inadimplemento por parte do Estado que justifique a incidência de juros moratórios.

Ao utilizar a SELIC, que embute juros desde o início, cria-se uma situação paradoxal na qual o Estado é penalizado com juros de mora por um período em que, juridicamente, não estava em mora. Esta aplicação indiscriminada resulta em um enriquecimento sem causa por parte do contribuinte, que recebe uma compensação (juros) por um “atraso” que, a rigor, não existiu. *Ainda que o índice de 1% ao mês não esteja mais recepcionado na presente ordem constitucional, o termo inicial de juros a partir do trânsito não foi expressamente revogado.* Entretanto, a própria natureza e composição da SELIC nos levam à conclusão pela não incidência da norma quanto ao termo inicial de juros.

Impende destacar que apesar das críticas tecidas, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a incidência da SELIC na repetição de indébito tributário, quando do julgamento da ADI 7.064/DF. Percebemos que o Supremo pode ter olvidado as diferentes realidades regionais, em uma visão de túnel no que tange à cobrança dos tributos federais.¹² Em razão dos múltiplos temas tratados

¹² Justificamos a assertiva porque quando do julgamento, o Supremo entendeu que “A taxa SELIC, desde 1995, é o índice utilizado para a atualização de valores devidos tanto pela Fazenda quanto pelo contribuinte nas relações jurídico-tributárias”. Ocorre que este é o índice utilizado pela União, não necessariamente utilizado por estados e municípios. No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, utilizava-se a UFIR acrescida de juros de 1% ao mês. No Município

naquele julgamento, destacamos apenas aqueles adstritos ao presente trabalho:

(...) 31. O tema 810 de Repercussão Geral, bem como a questão de ordem, julgada na ADI 4425, em conjunto com o tema 905 de recursos repetitivos fixado pelo Superior Tribunal de Justiça demonstram os diversos momentos e índices a serem aplicados para atualização, remuneração do capital e cálculo da mora nos débitos decorrentes de precatórios.

32. A unificação dos índices de correção em um único fator mostra-se desejável por questões de praticabilidade. No sentido técnico da expressão consagrada pela Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa, “a praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”. Cuida-se de um princípio difuso no sistema jurídico, imposto a partir de primados maiores como a segurança jurídica e a isonomia que impõem ao Estado o dever de tornar exequível o conjunto de regras estabelecido para a convivência em sociedade.

33. A Taxa Referencial e a taxa SELIC não são índices idênticos; sequer assemelhados, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a utilização da taxa SELIC para a correção de débitos judiciais na Justiça do Trabalho em substituição à Taxa Referencial é plenamente legítima. (ADC 58, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2020, DJe 07/04/2021)

34. O precedente formado nas ADIs 4425 e 4357, que julgou inconstitucional a aplicação da Taxa Referencial para a atualização dos valores dos precatórios, não ostenta plena aderência ao caso presente, em que o índice em debate é a taxa SELIC.

35. *A taxa SELIC, desde 1995, é o índice utilizado para a atualização de valores devidos tanto pela Fazenda quanto pelo contribuinte nas relações jurídico-tributárias e sua legitimidade é reconhecida pela uníssona jurisprudência dos tribunais pátrios, estando sua aplicação pontificada na já vetusta Súmula 199 do Superior Tribunal de Justiça.*

36. A alegada dissonância entre os índices de inflação e o valor percentual da taxa SELIC não corresponde exatamente à realidade. A SELIC é efetivamente fixada pelo Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil, entretanto, suas bases estão diretamente relacionadas aos pilares econômicos do país. A partir da Lei Complementar 179/2021, a autonomia técnica do Banco Central do Brasil é um fator que afasta o argumento de que o índice seria estabelecido de maneira totalmente potestativa pela Fazenda. A lei impõe como objetivo fundamental à autoridade monetária assegurar a estabilidade de preços (art. 1º da LC 179/21). Conseqüentemente, há elementos outros que não a mera vontade política para a fixação dos patamares da SELIC¹³.

37. *A correlação entre a taxa de juros da economia e a inflação é extremamente próxima na medida em que um dos*

¹³ Outra assertiva problemática da corte. Segundo o próprio Banco Central, “A elevação da taxa real de juros, por sua vez, pode levar à diminuição de investimentos pelas empresas e à diminuição de consumo por parte das famílias – o que, por sua vez, tende a reduzir a demanda por bens e serviços da economia, contribuindo para a redução da inflação”. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/transmissao politicamonetaria>. Acesso em: 18 out. 2024. A alegada autonomia do Banco Central não dispensa análise dos próprios responsáveis pela indicação aos quadros de direção do COMPOM e o fato de que as decisões do órgão sempre terão, para mais ou para menos, uma dimensão política em si. Tampouco dispensa críticas de diversos economistas sobre a elevação ou redução de juros e o quanto esta política não necessariamente é acertada. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2024/06/25/alta-da-selic-nao-e-unica-forma-de-controlar-inflacao-dizem-economistas.htm>. Acesso: 18 out. 2024.

do Rio de Janeiro, o IPCA-E acrescido de juros de 1% ao mês.

indicadores para que o índice se mova para mais ou para menos é justamente a projeção da inflação para os períodos subsequentes. Não há desproporcionalidade entre uma grandeza e outra, mas sim, relação direta e imediata.

3. Cumprimento adequado das obrigações de fazer, prevenção de litígios em relações tributárias de trato sucessivo, aplicação de multa diária por descumprimento e Tema 881 do Supremo Tribunal Federal

O cumprimento adequado das obrigações de fazer estabelecidas em ações antiexacionais transitadas em julgado apresenta complexidades pouco trabalhadas pela doutrina pátria.

Registre-se que aparecem problemas até mesmo da identificação do crédito e/ou dos contribuintes que serão atingidos pela decisão. Isso porque as matérias tributárias tratam de questões que, em muitos casos, sequer necessitam de dilação probatória. Por vezes, em decorrência da inexperiência de alguns escritórios de advocacia não especializados na área tributária, o crédito sequer é identificado corretamente na petição inicial. Há casos também de instrução insuficiente da petição inicial, que, por vezes, somente será identificada *a posteriori*, quando o Procurador titular do feito passará ao cumprimento da obrigação. Nesses casos, a cautela exige o peticionamento em juízo para que o autor, em exercício de cooperação (6º do CPC), oferte a documentação adequada ao cumprimento da sentença.

Pontua-se que Leonardo Carneiro da Cunha¹⁴ entende que se aplica à Fazenda Pública as disposições contidas no artigo 536

do CPC. Para o autor, “o agente público responsável pelo cumprimento da ordem judicial deve responder tanto pelas astreintes (CPC, art. 536, § 1º como por aquela prevista no § 2º do art. 77 do CPC”¹⁵, desde que observados a ampla defesa e o contraditório.

Data *maxima venia*, o autor olvida a realidade da maior parte dos Entes da Federação. Diferentemente da União, que possui um órgão especializado na defesa e atuação judicial em matéria tributária (PGFN), Estados e Municípios travam lutas inglórias para atendimento da alta judicialização em matéria tributária. Com mão de obra cada vez mais escassa, apoiada em um discurso para “enxugar” a máquina pública, não são raros os casos de Procuradores com milhares de ações tributárias sob sua responsabilidade, com centenas de intimações por dia. Realidade totalmente diferente dos escritórios de advocacia especializados na área. Ademais, os Fiscos estaduais e municipais estão sempre dependendo de poucos auditores para uma demanda absolutamente inglória. Exemplifique-se o caso do Município do Rio de Janeiro, que contém nada menos que *um milhão de imóveis cadastrados*.¹⁶

Se uma decisão judicial não é cumprida em “tempo razoável” (seja lá o que isso signifique, diante da multiplicação das teses tributárias), quem será o agente a responder e pagar a multa? O procurador responsável? O estagiário que não fez a carga do processo? O auditor que não respondeu o ofício? Imaginar que um funcionário público deva ser responsabilizado (salvo em casos de dolo) pelo pagamento da multa do § 1º do artigo

¹⁴ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 447.

¹⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 554.

¹⁶ Dados extraídos do Sistema de Administração Tributária, SIAM, em 13 de outubro de 2024.

536, diante do cenário caótico das administrações tributárias pelo país, chega a ser pueril.

O cenário não afasta o dever de cumprimento das obrigações em “tempo razoável”, mas exige criatividade dos agentes públicos. É recomendável que administrações tributárias tenham um canal exclusivo e prioritário, tal como é feito no Município do Rio,¹⁷ para atendimento das decisões judiciais.

Recomenda-se ainda que as decisões judiciais sejam comunicadas tão logo tenham transitado em julgado, independentemente do despacho de “cumpra-se”. É cediço que o trânsito em julgado é *automático*¹⁸ e, portanto, a adoção de procedimentos internos que antecipem à comunicação aos órgãos fazendários ou ao cancelamento de certidões inscritas em dívida ativa se tornam justificados, especialmente diante da inerente demora da máquina administrativa justificada pelas questões já aventadas.

A comprovação da comunicação entre os órgãos, cumulada com a suspensão dos créditos em discussão, deve ser suficiente

para afastar qualquer incidência de multa diária ao sujeito passivo da obrigação de fazer, vez que demonstra que as medidas cabíveis foram adotadas e que os procedimentos estão em andamento. A suspensão da exigibilidade afasta qualquer prejuízo que justifique a imposição da multa. Noutra giro, o cancelamento dos créditos e alteração de cadastros são procedimentos delongados por demandarem análises mais detidas e que, por isso mesmo, não devem conduzir o juízo à fixação de astreintes se demonstrada a boa-fé objetiva do ente, ou seja, o cumprimento de deveres instrumentais que afastem uma hipotética inércia da Administração.

Por fim, a fixação de astreintes deve ser razoável, ainda que a Administração Pública tenha violado o dever instrumental de cooperação. Há entendimento de que a “decisão que comina astreintes não preclui, não fazendo tampouco coisa julgada”.¹⁹ Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EAREsp 1.766.665/RS, em 03/04/2024, definiu que não cabe modificação da multa vencida, por ter ocorrido preclusão consumativa. Para o tribunal, com inovação do artigo 537, § 1º, do CPC, a alteração somente se aplica à multa vincenda.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER. MULTA PERIÓDICA (ASTREINTES). VALOR ACUMULADO DA MULTA VENCIDA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. REGRA ESPECÍFICA NO CPC/2015. DESESTÍMULO À RECALCITRÂNCIA. REDUÇÕES SUCESSIVAS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO PRO JUDICATO CONSUMATIVA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sedimentou-se, sob a égide do CPC/1973, no sentido da possibilidade de revisão do valor acumulado da multa

¹⁷ Implementou-se o sistema de FIN (Ficha de Informações) no bojo do Processo.Rio, que serve para que os procuradores possam informar aos Fiscais da Fazenda Municipal acerca do teor das decisões a serem cumpridas, seja em sede liminar, seja após a cognição exauriente. Esse canal exclusivo permitiu que as demandas fossem atendidas em até 15 dias úteis pelos Fiscais, reduzindo-se consideravelmente os casos de aplicação de multa diária ao ente municipal.

¹⁸ DIDIER Jr, Fredie. *Curso de Processo Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

“O trânsito em julgado do processo de origem não decorre do ato judicial que o certifica, mas do decurso do prazo necessário para que a decisão que pôs fim à questão apreciada se torne definitiva, pela não interposição oportuna do recurso pertinente.” (Rcl 52317 AgR, Relator (a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 14-09-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-217 DIVULG 26-10-2022 PUBLIC 27-10-2022).

¹⁹ Tema Repetitivo 706 do Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.333.988/SP, julgado em 09/04/2014.

periódica a qualquer tempo. No entanto, segundo o art. 537, § 1º, do CPC/2015, a modificação somente é possível em relação à ‘multa vincenda’.

2. *A alteração legislativa tem a finalidade de combater a recalcitrância do devedor, a quem compete, se for o caso, demonstrar a ocorrência de justa causa para o descumprimento da obrigação.*

3. No caso concreto, ademais, ocorreu preclusão *pro judicato* consumativa, pois o montante alcançado com a incidência da multa já havia sido reduzido por meio de decisão transitada em julgado.

4. Embargos de divergência conhecidos e não providos.

EAREsp n. 1.766.665/RS, relator Ministro Francisco Falcão, relator para acórdão Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Corte Especial, julgado em 3/4/2024, DJe de 6/6/2024.

Ao realizar interpretação literal do dispositivo, a Corte Especial entendeu que se tratava de medida para evitar a recalcitrância dos devedores e prestigiar a efetividade do cumprimento das decisões judiciais.

Entendemos, com as devidas vênias, que a decisão *não* deve ser aplicada indistintamente a entes públicos. Existem quatro justificativas relevantes. A primeira, de ordem processual e mais óbvia, é que os embargos de divergência não foram julgados pela sistemática de recurso repetitivo. Em segundo lugar, as partes do processo eram particulares, que possuíam condições muito menos complexas de cumprir uma determinada obrigação de fazer que um Ente Público. Terceiro: o prejuízo ao erário é um prejuízo a toda sociedade. Há casos em que a multa fixada (e vencida) é teratológica, chegando à casa dos *bilhões* de reais. Ainda que o Ente tenha sido recalcitrante, não se pode aceitar o enriquecimento ilícito da contraparte, principalmente quando absolutamente desproporcional em

relação ao próprio objeto pretendido ou em desconexão com o valor da causa. Por fim, o voto *vencido* do Ministro Francisco Falcão traz argumentos ainda mais robustos:

(...) A jurisprudência pacífica deste Superior Tribunal de Justiça admite a possibilidade da alteração, em recurso especial, do valor das astreintes quando estas se revelarem irrisórias ou exorbitantes.

Da mesma forma, haja vista a sua natureza precária, de acordo com a cláusula *rebus sic stantibus*, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de a decisão que fixa valor da multa cominatória não precluir nem fazer coisa julgada (...), podendo ser revisto, de ofício e a qualquer tempo, o valor que se afigurar desproporcional (...).

A inclusão da palavra ‘vincenda’ ao texto legal não atinge a essência do entendimento prevalente nesta Corte, refletido no Tema n. 706 (a decisão que comina astreintes não preclui, não fazendo tampouco coisa julgada).

(...) Ainda que se considere que o legislador tenha querido ressaltar uma maior força à multa já fixada, a fim de que esta não venha a ser banalizada e enfraquecida, a ser revista a todo momento e em qualquer caso; a revisão em casos excepcionais, que se mostrem irrazoáveis e deveras desproporcionais, não se fundam em situações corriqueiras, mas aquelas que saltam aos olhos em afronta ao postulado do não enriquecimento sem causa.

Outra questão que demanda atenção é o cumprimento de sentença em relações tributárias de trato sucessivo.²⁰ Recomenda-

²⁰ Evitamos o termo complexivo ou *complessivo*, diante dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “Mas, justamente para acentuar que o vocábulo empregado na designação de uma das categorias ‘complexivos’ – nem existe no vernáculo. É adaptação apressada do adjetivo italiano ‘*complessivo*’, que vem de “*compleso*” e quer dizer complexo.

Assim, tanto os ‘fatos geradores’ continuados como os complexos ou de formação sucessiva, são, igualmente, instantâneos, visto que surgem sempre numa específica unidade de tempo e, cada vez que

se que as administrações tributárias adotem posturas para prevenção de litígios, ainda que a coisa julgada se restrinja a determinado período, tendo em vista a racionalização do contencioso tributário e a redução da condenação em honorários sucumbenciais.

É emblemático o caso de ação anulatória que busca alteração de alteração de valor venal de um imóvel: realizada a perícia, julga-se procedente a ação para os anos de 2015 a 2020, nos termos do pedido do autor. Observe-se que o autor não requereu alteração cadastral, mas anulação dos lançamentos e sua substituição pelo valor venal pretendido. Inexistindo alteração fática ou jurídica acerca do imóvel objeto da lide, é certo que o contribuinte ajuizará nova ação para desconstituir, por exemplo, os lançamentos de 2021 a 2024. Decerto que o laudo anterior terá uma força probante reforçada, principalmente se o juízo for o mesmo. Nesses casos, caberia à administração, após análise de conveniência e oportunidade, bem como dos elementos produzidos no laudo pericial, eventualmente, promover as alterações cadastrais para os exercícios posteriores, ainda que não abarcados pela decisão judicial.

Exaltem-se os exemplos da Procuradoria do Município do Rio de Janeiro e da Secretaria de Fazenda e Planejamento no tratamento adequado à questão, reforçando, inclusive, a segurança jurídica dos próprios atos administrativos de lançamento:

acontecem, dão origem a obrigações tributárias autônomas. E por isso que todos os ‘fatos geradores’ ocorrem sempre em determinada unidade de tempo é que se não pode falar também de ‘fatos geradores pendentes’, como o faz o Código Tributário Nacional (art. 105).” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 531.

RESOLUÇÃO CONJUNTA SMFP/PGM Nº 30 DE 28 DE SETEMBRO DE 2023. Dispõe sobre a inibição de lançamento do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) de determinadas inscrições imobiliárias em razão de discussões judiciais.

(...) Art. 1º Fica autorizada a inibição de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), quando, por orientação da Procuradoria Geral do Município, em razão de decisões judiciais, houver a necessidade de uma solução conjunta para os créditos inscritos ou não em dívida ativa.

§ 1º A autorização prevista no caput dependerá, em cada caso, de processo específico, com prévia anuência do titular da Coordenadoria do IPTU, do Auditor Chefe da Receita- Rio e do Procurador-Chefe da Procuradoria Tributária ou da Dívida Ativa da Procuradoria Geral do Município.

§ 2º Será informada, no processo referido no parágrafo anterior, a data a partir da qual deverão ser inibidos os lançamentos futuros e cancelados os créditos já constituídos.

§3º O disposto nesta Resolução não impede a adoção de medida semelhante, no âmbito administrativo, por parte dos agentes fazendários competentes, diante de circunstâncias concretas apontadas em processo administrativo específico, originados ou não de orientação da Procuradoria-Geral do Município.

ATO DO PROCURADOR GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO E DA SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA E PLANEJAMENTO RESOLUÇÃO CONJUNTA PGM/SMFP Nº 17 DE 25 DE JULHO DE 2024

(...) Art. 1º Fica instituída a FIN Preventiva, a ser utilizada nos casos em que, com a ciência de processos judiciais, haja elementos disponíveis que indiquem risco de sucumbência futura e que demandem a adoção de medidas administrativas para

evitar ou minimizar impactos financeiros em demandas judiciais.

Art. 2º As unidades da PGM poderão solicitar à SMFP a emissão de Fichas de Informação em modalidade preventiva sempre que for verificado que há elementos suficientes que indiquem necessidade de medidas administrativas que possam evitar ou minimizar impactos financeiros no âmbito de processos judiciais.

Art. 3º As Fichas de Informação serão emitidas exclusivamente pela SMFP e direcionadas à unidade solicitante da PGM, devendo a SMFP promover as providências necessárias à apuração das informações e a ratificação das ações administrativas sugeridas pela unidade solicitante, nos termos do inciso II do art. 90 do CPC.

Convém debater também o impacto do Tema 881 do Supremo Tribunal Federal no cumprimento das obrigações de fazer. A análise do julgamento, por si só, renderia um livro inteiro, diante da complexidade dos temas envolvidos e das motivações dos ministros. Para fins deste artigo, é necessário assentar que o tema não trata de relativização da coisa julgada, mas sim da “*superabilidade do aspecto objetivo*”²¹ do instituto. As relações de trato sucessivo podem ser alteradas fática ou juridicamente no decorrer do tempo. Dessa forma, a tríplice identidade da coisa julgada,²² nessas ações, rege-se pela cláusula *rebus sic stantibus*. Não se afasta a coisa julgada, mas seus efeitos se perpetuam no tempo apenas enquanto o suporte fático e jurídico da sentença se mantiver. Para o objeto de estudo proposto, transcrevemos

parte da ementa para aclarar o ponto aventado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. (...)

4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. *Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos* (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, j. em 24.09.2014).

5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de desconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo. (...)

8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já

²¹ Expressão utilizada pelo Ministro Relator para o acórdão, Luís Roberto Barroso.

²² A tríplice identidade da coisa julgada é conceito jurídico que define que haverá identidade de ações quando as demandas forem idênticas às suas partes, causa de pedir e pedido (art. 337, § 2º, do CPC).

as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

Conclui-se com facilidade que o Supremo equivaleu a cessação dos efeitos da coisa julgada a (re)instituição de tributo e, portanto, ordenou que as administrações tributárias respeitassem os supramencionados princípios constitucionais.

Decerto que o direito tributário deve ser analisado e interpretado sistematicamente. A parte subjetiva do julgado se aplicava à CSLL, porém a tese objetiva não limita os tributos a que se aplica, servindo de validade para todas as espécies tributárias e sendo de aplicação *obrigatória e vinculante* pela Administração Pública, em razão da repercussão geral reconhecida. Assim, devem ser realizados novos lançamentos em caso de modificação do estado fático ou jurídico em face de contribuintes, apesar de terem coisa julgada sobre determinada matéria. A “alteração” do estado das coisas certamente será objeto de judicialização pelos contribuintes que se sentirem lesados e traz um dever de fundamentação reforçado da Administração Tributária, no ato de lançamento. Esse cuidado se presta a evitar anulações mal fundamentadas destes atos administrativos, bem como garantir aos contribuintes o direito à ampla defesa e contraditório.

4. Questões controvertidas na execução de honorários sucumbenciais em ações antiexacionais

O primeiro tópico a ser debatido é a forma de cálculo dos honorários sucumbenciais em ações tributárias. A base de cálculo varia de acordo com o título judicial: alguns trazem o valor do proveito econômico (que equivale ao valor do crédito tributário com todas as correções cabíveis, bem como o valor dos honorários da execução fiscal), outros trazem como parâmetro o valor da causa e há ainda aqueles que definem a base de cálculo como o valor do crédito tributário na data do vencimento, a partir de quando será atualizado monetariamente pelo mesmo critério de atualização do ente tributante.

Destaque-se a previsão processual de que os honorários devem ser fixados sobre o proveito obtido (§ 2º do artigo 85). O proveito econômico dependerá do conteúdo da decisão e, não necessariamente, corresponderá à integralidade do crédito tributário. Por se tratar de verba de natureza alimentar (e não tributária), entendemos que a previsão é válida e deveria servir de parâmetro a todos os processos que envolvam discussões tributárias.

Ademais, ainda que o autor atribua à causa valor inferior àquele do proveito econômico pretendido, tal quantia poderia ser facilmente identificada no momento da execução e evitaria a burla processual para redução de custas judiciais e eventuais ônus da sucumbência.

Por questões de isonomia, caberá à Fazenda fixar seus honorários no mesmo parâmetro: o proveito econômico. A redação do inciso III do § 4º apresenta certa dubiedade: “não havendo condenação principal (...) a condenação em honorários dar-se-á sobre o valor atualizado da causa”. Leitura apressada do artigo levaria à interpretação (incorreta) de que nas hipóteses nas quais o contribuinte não se sangrasse vencedor

(inexistindo condenação principal) a base de cálculo seria o valor da causa. Nada mais longe da verdade. Nas ações tributárias o proveito econômico é sempre mensurável. Ainda que seja uma ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária,²³ é possível mensurar a base econômica para a qual o contribuinte rechaça a tributação.

Quanto ao critério de atualização monetária da base de cálculo, há séria controvérsia prática. Se a base de cálculo for, por exemplo, o valor da execução fiscal na data dos embargos, como será atualizado o valor da base de cálculo? Pelo critério de atualização do crédito tributário ou pelo IPCA (em substituição à correção monetária prevista no artigo 1º-F, à luz do julgamento do Tema 810 do Supremo)? A questão abre divergência, ainda não inteiramente solucionada pela jurisprudência.

Quanto aos juros moratórios, a jurisprudência é taxativa no sentido de que aplicam-se juros da caderneta de poupança às condenações em honorários sucumbenciais a partir da data de protocolo do cumprimento da sentença (RE 579.431/RS). No mesmo sentido:

²³ Sobre o tema, ressalte-se. “Nessa medida, o risco de desempenho ilegítimo ou abusivo dessa potestade estatal implica ameaça direta ao direito subjetivo do potencial sujeito passivo de ser tributado nos estritos limites constitucionais e legais. Por isso, a relação jurídica conflituosa objetivada na causa de pedir própria à demanda declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária é aquela em que consta o direito subjetivo do sujeito de direito de não ser tributado em circunstâncias nas quais não estejam verificadas as condições fáticas e normativas para tal, e não a potencial obrigação tributária a ser constituída pelo exercício ilegítimo do direito de lançar. (...) O interesse processual na propositura da ação declaratória negativa perdurará enquanto se mantiver o risco de se concretizar a exigência indevida e até que haja a efetiva constituição do crédito tributário, não havendo que se falar em ‘prazo’ certo para seu manejo.” PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 315 a 322, versão Kindle.

Considerando a natureza jurídica autônoma dos honorários, é possível afirmar que a condenação contra a Fazenda Pública em sede de honorários de sucumbência não decorre de relação jurídico-tributária. Assim, aplicando os Temas 905 do Superior Tribunal de Justiça e 810 do Supremo Tribunal Federal, aplicam-se juros de 0,5% ao mês e correção monetária da caderneta de poupança.

ARE nº 428.932/MT, Rel. Min. Marco Buzzi, julgado em 9/12/2013 e STF – AR no R.O. em H.C. nº 138.648/SC, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 12/10/2018.

A questão é parcialmente pacificada também pelo artigo 3º da Emenda Constitucional n. 113 de 2021, que estabelece a SELIC como método de atualização, havendo, contudo, um grande passivo pendente de discussão acerca da metodologia do cálculo em período anterior à vigência da emenda.

Passemos à análise de questões estritamente construídas pela jurisprudência.

É sabido que não são devidos honorários sucumbenciais contra a Fazenda Pública em fase de cumprimento de sentença, desde que não impugnada (art. 85, § 7º). Para Leonardo da Cunha, seriam devidos honorários na execução que ensejasse expedição de simples requisição de pequeno valor, por que a Fazenda não estaria adstrita à ordem cronológica dos precatórios.²⁴

Ocorre que o Tema 1190 do Superior Tribunal de Justiça (REsp 2029636/SP), julgado em 27/04/2024, afasta peremptoriamente esta posição, vez que inexistente possibilidade de execução invertida. Foi fixada a seguinte tese: “Na ausência de

²⁴ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 192, versão kindle.

impugnação à pretensão executória, não são devidos honorários advocatícios sucumbenciais em cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública, ainda que o crédito esteja submetido a pagamento por meio de Requisição de Pequeno Valor - RPV”.

Contrario sensu, há muito foi fixado que são devidos honorários quando a Fazenda tem a impugnação rejeitada. Recentemente foi julgado o AgInt no AgInt no REsp 2.008.452/SP,²⁵ explicitando-se que, na hipótese de rejeição à impugnação ofertada pela Fazenda, são cabíveis honorários, mas a base de cálculo abrange apenas a parcela controversa.

A decisão foi extremamente acertada. Se o exequente apresenta planilha com cálculo na casa de um milhão de reais e a Fazenda entende que são devidos novecentos mil reais, há (1) a confissão do débito de novecentos mil, podendo inclusive ensejar, desde logo, a expedição de precatório com o valor incontroverso e (2) o objeto contro-

vertido, a pretensão resistida que, ao fim e ao cabo, atrai a causalidade, será o montante de cem mil reais. Seria absurda a fixação sobre o valor integral, ensejando enriquecimento ilícito ao exequente.

Sobre a necessária fixação das alíquotas no parâmetro do artigo 85, § 3^a, foi vedada a fixação equitativa no julgamento do Tema Repetitivo 1076 pelo STJ, ainda no ano de 2022.²⁶ Igualmente andou o legislador federal ao promover alterações no Código de Processo Civil, com a inclusão do § 6^o-A²⁷ pela Lei n. 14.365 de 2022.

Ocorre que a questão não está pacificada. Estabeleceu-se, por exemplo, no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.880.560/RN, julgado em abril de 2024, que os honorários na execução fiscal devem ser fixados por equidade quando há exclusão de executado (vez que a execução permanecerá em face dos demais codevedores). A questão deve ser uniformizada no julgamento do Tema Repetitivo 1265 do Superior Tribunal de Justiça (REsp 2097166/PR).

²⁵ “PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA SUJEITO À EXPEDIÇÃO DE PRECATÓRIO. TEMA 1.190/STJ. DISTINGUISHING. REJEIÇÃO À IMPUGNAÇÃO APRESENTADA. ART. 85, § 7º, DO CPC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FIXAÇÃO APENAS SOBRE A PARCELA CONTROVERTIDA. PROVIMENTO NEGADO. (...)”

10. A contrario sensu, uma vez impugnada a execução da sentença, serão devidos os honorários advocatícios em decorrência do decaimento da Fazenda Pública nesse incidente, notadamente porque, diferentemente do que ocorre no cumprimento de sentença em desfavor do particular, não é aplicada contra o ente público a regra do § 1º do art., 85 que prevê a fixação da verba honorária no primeiro momento em que o magistrado se pronuncia nessa fase processual.

11. Portanto, é cabível a fixação de honorários advocatícios no cumprimento de sentença que enseje a expedição de precatório, pela rejeição da impugnação ofertada pela Fazenda Pública, à luz do art. 85, § 7º, do CPC, excetuada da base de cálculo apenas eventual parcela incontroversa do crédito. Precedentes.”

AgInt no AgInt no Recurso Especial 2.008.452/SP. Min. Relator Paulo Sérgio Domingues, DJE 13/09/2024.

²⁶ Tese firmada: “i) A fixação dos honorários por apreciação equitativa não é permitida quando os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico da demanda forem elevados. É obrigatória nesses casos a observância dos percentuais previstos nos §§ 2º ou 3º do artigo 85 do CPC - a depender da presença da Fazenda Pública na lide -, os quais serão subsequentemente calculados sobre o valor: (a) da condenação; ou (b) do proveito econômico obtido; ou (c) do valor atualizado da causa.

ii) Apenas se admite arbitramento de honorários por equidade quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo.”

²⁷ “§ 6º-A. Quando o valor da condenação ou do proveito econômico obtido ou o valor atualizado da causa for líquido ou liquidável, para fins de fixação dos honorários advocatícios, nos termos dos §§ 2º e 3º, é proibida a apreciação equitativa, salvo nas hipóteses expressamente previstas no § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.365, de 2022).”

Em paralelo, tramita no Supremo Tribunal Federal o julgamento do Tema 1255 (RE 1.412.069), sob relatoria do Ministro André Mendonça, que discute a possibilidade de fixação de honorários por apreciação equitativa (artigo 85, § 8º, do Código de Processo Civil) nos casos em que os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico da demanda forem exorbitantes.

Entendemos que a aplicação das alíquotas do artigo 85, § 3º, em caso de valores exorbitantes fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, implica em ônus excessivo às Fazendas, havendo claro e injustificável prejuízo ao erário. O princípio da proporcionalidade, de matriz constitucional, tem orientado sistematicamente a fixação de honorários pela jurisprudência, como evidenciado em precedente paradigmático que determinou o rateio da verba sucumbencial entre diferentes escritórios advocatícios.²⁸

²⁸ “PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO REIVINDICATÓRIA. EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. EQUIDADE (CPC/1973, ART. 20, § 4º). VALOR DA CAUSA ELEVADO. VERBA HONORÁRIA SUCUMBENCIAL REDUZIDA DE 10% PARA 1%. PLURALIDADE DE VENCEDORES. RATEIO PROPORCIONAL. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. ‘A regra da proporcionalidade - art. 23 do CPC - também se aplica nos casos em que há vencedores plúrimos’ (REsp 1.370.152/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 10/11/2015, DJe de 13/11/2015). Nesses termos, ‘havendo pluralidade de vencedores, os honorários da sucumbência deverão ser partilhados entre eles, na proporção das respectivas pretensões’ (AgRg no Ag 1.241.668/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 17/03/2011, DJe de 11/05/2011).

2. No caso, dada a elevada base de cálculo, mesmo considerando-se a pluralidade de vencedores, não se mostra adequada a fixação dos honorários advocatícios sucumbenciais de modo a ensejar o pagamento individualizado de 1% sobre o valor da causa em favor de cada litisconsorte, pois tal resultaria em R\$1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais)

Ademais, a aplicação automática das alíquotas previstas no artigo 85, § 3º, do CPC, em casos que envolvam valores exorbitantes, também afronta o princípio constitucional do valor social do trabalho, pois estabelece remuneração manifestamente desproporcional ao labor efetivamente despendido pelo advogado, criando verdadeiros privilégios odiosos que privilegiam o enriquecimento sem causa em detrimento da justa retribuição pelo serviço prestado. Tal cenário subverte a própria lógica constitucional que eleva o trabalho a fundamento da República (art. 1º, IV, CF), uma vez que a fixação de honorários milionários, baseada meramente em percentuais predefinidos sobre valores astronômicos, deixa de guardar qualquer relação razoável com a complexidade da causa, o tempo exigido, o zelo profissional ou a natureza da demanda, parâmetros estes que verdadeiramente refletem a essência do trabalho advocatício e sua função social. A aplicação cega dos percentuais legais, nesses casos extremos, perverte o próprio instituto dos honorários advocatícios, transformando-o de justa remuneração pelo trabalho em mecanismo de locupletamento injustificado.

Há ainda casos mais absurdos em que, mesmo sob a vigência do Código de Processo Civil de 2015, a condenação em honorários foi estabelecida com base em uma alíquota fixa (por exemplo, 15%), sem a devida observância das faixas previstas no artigo 85, §3º. Nestes casos, o Município do Rio de Janeiro conseguiu que as decisões fossem rescin-

para cada um. Assim, os honorários advocatícios sucumbenciais deverão ser partilhados proporcionalmente entre os litisconsortes.

3. Agravo interno desprovido.”

(AgInt no REsp n. 1.842.035/MT, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 20/2/2024, DJe de 5/3/2024.)

didadas,²⁹ considerando que o excesso de execução alcançava centenas de milhares de reais e que a violação da norma era evidente (art. 966, inciso V, do CPC).

Outro assunto merece atenção: a compensação de honorários. É evidente que o Código Processual vedou a compensação de honorários em caso de sucumbência parcial (§ 14 do artigo 85). Ocorre que, nestes mesmos casos de sucumbência parcial, os contribuintes têm buscado compensar o valor do indébito a repetir (a ser pago pela Fazenda, por meio de RPV ou precatório) e o valor dos honorários devidos aos advogados públicos. Afirmam que há confusão entre credor e devedor e que as dívidas deveriam ser compensadas até o limite cabível. Ocorre que inexistente essa pretensa confusão, uma vez que na repetição de indébito o devedor é a Fazenda e na execução de honorários, os credores são os advogados públicos³⁰.

²⁹ Ação rescisória 0027828-29.2024.8.19.0000 do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

³⁰ Questão estabelecida no ADI 6053/DF, Relator(a): Min. Marco Aurélio. Redator(a) do acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Julgamento: 22/06/2020. Publicação: 30/07/2020.

“CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. INTERDEPEN-DÊNCIA E COMPLEMENTARIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS PREVISTAS NOS ARTIGOS 37, CAPUT, XI, E 39, §§ 4º E 8º, E DAS PREVISÕES ESTABELECIDAS NO TÍTULO IV, CAPÍTULO IV, SEÇÕES II E IV, DO TEXTO CONSTITUCIONAL. POSSIBILIDADE DO RECEBIMENTO DE VERBA DE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA POR ADVOGADOS PÚBLICOS CUMULADA COM SUBSÍDIO. NECESSIDADE DE ABSOLUTO RESPEITO AO TETO CONSTITUCIONAL DO FUNCIONALISMO PÚBLICO.

1. A natureza constitucional dos serviços prestados pelos advogados públicos possibilita o recebimento da verba de honorários sucumbenciais, nos termos da lei. A CORTE, recentemente, assentou que “o artigo 39, § 4º, da Constituição Federal, não constitui vedação absoluta de pagamento de outras verbas além do subsídio” (ADI 4.941, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Relator p/ acórdão, Min. LUIZ FUX, DJe de 7/2/2020).

2. Nada obstante compatível com o regime de subsídio, sobretudo quando estruturado como um modelo de remuneração por performance, com vistas à eficiência

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RECEBIMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS POR ADVOGADOS PÚBLICOS. POSSIBILIDADE. ADI 6053. *VEDADA A COMPENSAÇÃO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS, A ELES PERTENCENTES, COM VALORES DEVIDOS PELO ENTE PÚBLICO QUE INTEGRAM.*

1. No julgamento da ADI 6053, em que constei como redator para acórdão, DJe. 30/7/2020, o Plenário desta SUPREMA CORTE assentou a possibilidade de recebimento de verba de honorários sucumbenciais por advogados públicos, cumulada com o subsídio, desde que respeitado o teto constitucional do funcionalismo público.

2. O referido precedente paradigma projeta os seguintes entendimentos: i) o pagamento de honorários sucumbenciais aos advogados públicos é constitucional; ii) os honorários de sucumbência fixados na sentença favorável ao ente público pertence a seus advogados ou procuradores, consistindo verba autônoma e destacada de eventual direito material do ente representado; iii) o recebimento da verba é compatível com o regime de subsídios, nos termos do art. 39, § 4º, da Constituição; e iv) os honorários sucumbenciais, somados às demais verbas remuneratórias, devem estar limitados ao teto constitucional disposto no art. 37, XI, da Constituição.

3. Assim, na forma da parte final do § 19 do Art. 85, do Código de Processo Civil, não há mais falar em compensação dos honorários de sucumbência devidos aos procuradores públicos, com o valor que o ente que integram deve pagar, a esse título, para a parte adversa.

4. Agravo e Recurso Extraordinário com Agravo providos, afastando a compensação

do serviço público, a possibilidade de advogados públicos perceberem verbas honorárias sucumbenciais não afasta a incidência do teto remuneratório estabelecido pelo art. 37, XI, da Constituição Federal.

3. AÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

de verba honorária estabelecida nas instâncias de origem.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.464.986/RS. Relatoria: Min. Luís Roberto Barroso, Redator do Acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Julgamento: 21/02/2024

O descumprimento por juízes e tribunais desse preceito e a determinação de compensação dessas verbas permite, inclusive, a interposição de Reclamação perante o Supremo Tribunal Federal.³¹

Vale ressaltar que a titularidade da verba se distingue da legitimação em juízo. O Enunciado 2 do I Fórum Nacional do Poder Público estabeleceu que a “Fazenda Pública possui legitimidade extraordinária para discutir, recorrer e executar os honorários sucumbenciais nos processos em que seja parte”.

Um último tópico chama a atenção: a renitente pretensão dos advogados tributaristas em lograr que haja condenação em honorários de sucumbência em cumprimento de sentença em mandado de segurança individual com efeitos patrimoniais. Tal pretensão está equivocada sob tantos prismas que sequer sabemos por onde começar. Tentaremos.

A relevância desse debate se impõe em razão da afetação de Tema 1232 para

juízo na sistemática de recurso repetitivo (REsp 2.053.306/MG, REsp 2.053.311/MG e REsp 2.053.352/MG), tendo como origem a execução de repetição de indébito previdenciário em sede de mandado de segurança individual.

O primeiro e mais óbvio impedimento à aludida pretensão decorre de vedação legal expressa: não é cabível a condenação em honorários em mandado de segurança, conforme artigo 25 da Lei n. 12.016 de 2009.

Ademais, o novo Código de Processo Civil optou por implementar no sistema processual o modelo de processo sincrético, unificando as fases de conhecimento e execução em um único processo. No processo sincrético, após a prolação da sentença, inicia-se automaticamente a fase de cumprimento, sem necessidade de nova citação do réu ou ajuizamento de uma ação executiva autônoma. Diante dessa natureza sincrética, a fase de cumprimento não se desnatura ou transmuda o *mandamus* em ação ordinária e, portanto, inexistente justificativa que atraia a incidência do artigo 85, § 1º, do CPC.

Outro argumento de peso seria a violação à isonomia. A ação mandamental é utilizada em grande escala no direito tributário por aqueles que pretendem inflar “balões de ensaio” de teses tributárias, sem nenhuma preocupação com a correspondência com a lei ou compromisso com a interpretação das normas tributárias.

Permitir a condenação em honorários na fase de cumprimento de sentença representa em sede de mandado de segurança uma *absoluta quebra de isonomia entre particular e o Estado*. Se o impetrante tiver a ordem denegada, não pagará honorários ao Ente que precisou movimentar toda a estrutura administrativa voltada à defesa judicial. Se o

³¹ “RECLAMAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. INSUBSISTÊNCIA DO ATO RECLAMADO. SUBSTITUIÇÃO. ART. 1.008 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ADVOCACIA PÚBLICA. COMPENSAÇÃO COM PRECATÓRIO. ALEGADO DESCUMPRIMENTO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 6.053: OCORRÊNCIA. RECLAMAÇÃO JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECLAMAÇÃO 66.253/SP. Relatora Ministra Cármen Lúcia, julgado em 06/03/2024.”

impetrante obtiver a tutela, receberá honorários sobre o proveito econômico obtido. Mais um privilégio odioso vez que, por decorrência lógica, somente o particular terá direito à verba sucumbencial, sendo impossível que a Fazenda possa também receber honorários diante da sucumbência do impetrante.

Por derradeiro e não menos importante, o mandado de segurança, instrumento constitucional concebido para proteger direito líquido e certo contra atos abusivos ou ilegais do poder público, tem enfrentado um desvirtuamento significativo no âmbito do Direito Tributário.

Originariamente, o mandado de segurança foi concebido para situações de urgência, nas quais há uma violação clara e imediata de um direito. No contexto tributário, entretanto, observa-se uma utilização que muitas vezes se afasta dessa premissa fundamental. O prazo de 120 dias para impetração, estabelecido pela lei, deveria servir como um limitador temporal para contestar atos coatores recentes. Contudo, na prática tributária, vemos uma extensão desse conceito, com mandados de segurança sendo impetrados anos após a edição de normas tributárias, o que contradiz a ideia de urgência e imediatismo inerente ao remédio constitucional.

A multiplicação do uso do mandado de segurança no Direito Tributário ocorre principalmente porque ele se tornou um meio para testar teses tributárias. Contribuintes e seus advogados frequentemente recorrem a este instrumento para questionar a constitucionalidade ou legalidade de tributos, mesmo em situações onde não há um direito líquido e certo evidente. Esta prática transforma o mandado de segurança em uma espécie de atalho processual, desviando-o de

sua função original de proteção imediata contra arbitrariedades flagrantes.

Outrossim, o mandado de segurança vem sendo utilizado como substituto de ações anulatórias e declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária. Esta substituição é problemática por várias razões. A primeira é a diferença de escopo entre os remédios processuais. Ações anulatórias e declaratórias são concebidas para discussões mais amplas e complexas sobre relações jurídicas, enquanto o mandado de segurança se destina a situações de ilegalidade ou abuso de poder manifestos.

Ademais, há uma séria limitação probatória decorrente da exigência de prova pré-constituída no *mandamus*. Entretanto, tribunais de todo país têm afastado a presunção de legitimidade do lançamento tributário sem que a prova pré-constituída seja realmente apta e eficaz para esta finalidade.

Diante deste cenário escandaloso, a Corte Cidadã afetou para julgamento de recursos repetitivos representativos de controvérsia os recursos especiais de número 2.103.305/MG e 2.109.221/MG, a fim de uniformizar o entendimento para “definir o marco inicial do prazo decadencial para impetração do mandado de segurança, com o objetivo de impugnar obrigação tributária que se renova periodicamente”.

5. Depósitos judiciais, suspensão da exigibilidade do crédito, conversão em renda e extinção do crédito tributário

O depósito judicial de créditos tributários, embora seja importante instrumento para o contribuinte que busca discutir judicialmente a exigibilidade de um tributo, carece de regulamentação mais precisa e adequada à

realidade das relações jurídico-tributárias. A legislação atual, notadamente no que se refere à identificação do crédito e ao dever de cooperação, apresenta lacunas que podem gerar insegurança jurídica e dificuldades tanto para contribuintes quanto para a Fazenda Pública.

Ressalte-se que o problema dos depósitos judiciais não é adstrito aos processos tributários. Foi noticiado recentemente que uma grande empresa de tecnologia depositou uma multa milionária em uma conta judicial equivocada, acerca de um processo que tramita no Supremo Tribunal Federal.³² Decerto que não se pode presumir que o escritório representante da empresa fosse inexperiente na questão, o que demonstra ainda mais a necessidade de uniformização e regulamentação do tema pelo Conselho Nacional de Justiça.

Um dos pontos nevrálgicos do problema na seara tributária reside na falta de clareza quanto à identificação do crédito tributário depositado. A ausência de parâmetros específicos para a individualização do débito pode acarretar em problemas como a dificuldade na vinculação do depósito ao crédito em discussão, impedindo a correta aplicação de benefícios fiscais e a extinção do crédito tributário. Imagine-se, por exemplo, uma empresa com múltiplos débitos tributários em aberto. Se o depósito judicial não for devidamente identificado, a Fazenda Pública terá dificuldades em determinar a qual débito ele se refere, o que pode gerar confusões, atrasos na quitação e até mesmo a proliferação de litígios.

³² Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-out-04/x-deposita-valor-de-multas-em-conta-errada-e-continua-bloqueado/>, noticiado em 04/10/2024. Acesso em: 20 out. 2024, referente à Petição 12.404/DF.

Questão mais preocupante ocorre quando, por vezes, as instituições financeiras simplesmente não identificam as contas judiciais quando há sucessão de instituições financeiras depositárias. No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, até 1997, os depósitos judiciais eram realizados na conta do Banco Banerj. Em 1997, a empresa foi incorporada pelo Banco Itaú,³³ que ficou responsável pelos depósitos judiciais até o ano de 1999, quando se iniciou o convênio com o Banco do Brasil, havendo ainda um período em que os depósitos judiciais eram realizados tanto no Itaú, quanto no Banco do Brasil. Ocorre que, em muitas hipóteses, estas instituições são contatadas por meio de ofícios e, mesmo anexando-se as guias de depósito, informam que não conseguiram identificar as contas judiciais. Tal situação é absurda, pois viola o dever fiduciário do depositário e representa verdadeira apropriação indébita³⁴ pela instituição financeira.

Aspecto que deve ser o norte para solucionar tais celeumas é o dever de cooperação processual. O Código de Processo Civil preconiza a colaboração entre as partes e o juízo para garantia da celeridade e eficiência do processo. No caso das ações antiexacionais, esse dever impõe ao contribuinte a obrigação de fornecer informações detalhadas sobre o crédito em discussão, permitindo a sua correta identificação e a análise adequada do caso. A falta de cooperação do depositante

³³ Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc270602.htm>. Acesso em: 18 out. 2024.

³⁴ Código Penal. "Art. 168. Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa. § 1º - A pena é aumentada de um terço, quando o agente recebeu a coisa: (...) II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamentário ou depositário judicial;"

pode prejudicar a suspensão de exigibilidade pela Fazenda Pública e a tomada de decisão pelo Judiciário, prolongando a resolução do litígio.

Ademais, a *aplicação do artigo 541* do Código de Processo Civil, que permite o depósito das parcelas vincendas no mesmo processo *sem mais formalidades, mostra-se inadequada no âmbito tributário*. Essa norma foi concebida para as relações civilistas, onde o débito geralmente possui uma origem única e bem definida (*v.g.* contratos de aluguéis e prestações de serviços). Nas ações tributárias, a situação é mais complexa, pois a Fazenda Pública pode ter diversas relações jurídico-tributárias com o mesmo sujeito passivo, decorrentes de diferentes fatos geradores, como diferentes tipos de tributos, períodos de apuração distintos e débitos relativos a diversos estabelecimentos ou bens. Aplicar o artigo 541 do CPC indistintamente pode gerar dificuldades na gestão dos depósitos judiciais, especialmente em casos de grandes empresas com múltiplos débitos. Reconhecemos que nem sempre se pode inferir qual foi o crédito depositado pelo teor da petição inicial.

É contumaz a situação de ações tributárias, das mais distintas naturezas, com litisconsórcio ativo facultativo, em que há centenas de depósitos não identificados.³⁵ Os autores depositam mês a mês o valor que entendem devido, sem sequer apresentar petição de juntada com a correspondente guia de depósito e identificação do tributo com a respectiva base de cálculo e a alíquota

aplicáveis, critérios essenciais para que o Fisco possa conferir a integralidade da verba e, futuramente, outorgar quitação.

Diante das complexidades que envolvem as questões relativas a depósitos tributários e considerando que se trata *procedimento em matéria processual*, entendemos que cabe aos tribunais estaduais sob a coordenação do Conselho Nacional de Justiça se debruçarem sobre a questão e editar regulamento, de forma mais específica e abrangente possível, para atender as demandas dos mais de cinco mil entes municipais e vinte e sete estados federados.

Na seara federal a questão está relativamente pacificada pelo teor do artigo 35, § 1º, da Lei n. 14.973, de 16 de setembro de 2024, que determina o recolhimento mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf)³⁶ específico. O documento por si só permite a identificação e futura liquidação do crédito pela Receita Federal.

Decerto que não se pode aceitar (embora seja o mais costumeiro) a transferência para os entes públicos do ônus processual de identificação dos créditos. Tal responsabilidade é, inequivocamente, do depositante. Caso não o tenha feito a correta identificação no decorrer do processo, os autores devem apresentar, na fase de cumprimento, relação de todos os depósitos, identificando-os e relacionando-os com respectivos tributos, bem como apontando as competências, as contas

³⁵ Por exemplo, o processo judicial 0019549-18.2005.8.19.0001 contava com mais de 180 depósitos espalhados por 14 contas judiciais, entre os anos de 2005 a 2022. A Procuradoria do Município designou residente específico por praticamente um mês para que a análise da integralidade fosse realizada, vez que somente foi informada ao final do processo que os depósitos ocorreram em processos distintos.

³⁶ Dentre os campos a serem preenchidos constam o período de apuração, o número do CPF ou CNPJ (identifica perfeitamente o depositante e é essencial para ações com litisconsórcio), o código da receita (identifica perfeitamente o tributo), número de referência, data de vencimento, valor do principal, valor da multa, valor dos juros e/ou encargos nos termos do Decreto-Lei n. 1.025/1969, bem como o valor total.

judiciais, a data dos depósitos, quem foram os depositantes (no caso de litisconsórcio) e os valores correspondentes. Somente com essas informações poderá se definir o destino dos valores no caso de improcedência ou procedência parcial do pedido.

Feita essa importante digressão sobre a necessidade e responsabilidade acerca da correta identificação dos depósitos judiciais, devemos passar à análise de seus efeitos, principalmente quando na fase do cumprimento de sentença.

Concentremo-nos na análise do instituto do lançamento tácito nos tributos por homologação.³⁷ Este fenômeno ocorre quando o crédito tributário é constituído não por um ato formal da autoridade fiscal, mas pela própria ação do contribuinte ao efetuar um depósito judicial. Quando um contribuinte realiza um depósito judicial do montante que considera ser o valor correto do tributo, ele está, de fato, reconhecendo a existência da obrigação tributária e quantificando-a. Este ato do contribuinte acaba por suprir a necessidade do lançamento formal por parte

³⁷ “No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito.” (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. Livraria do Advogado, 7ª ed. Porto Alegre: 2016).

da autoridade fiscal, uma vez que todas as informações necessárias para a constituição do crédito tributário já foram fornecidas e materializadas por meio do depósito, nos termos da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça.³⁸ Apesar de ser instituto de discutível validade diante de ausência de previsão legal expressa, é amplamente reconhecido e aplicado no contencioso tributário.

Não devemos olvidar que em sede de embargos à execução fiscal, ações consignatórias, ações anulatórias e em mandado de segurança repressivo, o crédito tributário já fora constituído e o instituto do lançamento tácito sequer seria aplicável. Tal instituto tem o condão de constituir o crédito, sob condição resolutória,³⁹ justamente no bojo de mandados de segurança preventivo e em ações

³⁸ Súmula 436/STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

³⁹ Na visão de Rodrigo Dalla Pria, esses créditos seriam constituídos sob condição resolutória, “*consubstanciada na ulterior procedência da ação.*

(...) O mesmo raciocínio deve ser utilizado com relação aos débitos apurados e constituídos pelo próprio sujeito passivo durante o trâmite da demanda declaratória, a pretexto de identificar o valor do débito correspondente aos fatos geradores objeto da controvérsia, com vistas à realização de depósito judicial que tenha o condão de suspender a exigibilidade do crédito.

Nessa específica situação, a mera formalização do depósito do montante integral do débito – direito subjetivo do autor – equivale à sua constituição, que, como nos demais casos, ocorrerá sob condição precária, vinculada ao resultado da demanda. Ao final, em caso de improcedência da demanda, bastará à Fazenda Pública proceder à conversão do depósito em renda, sem que haja necessidade de se instaurar qualquer procedimento destinado a constituir o crédito tributário. Ao contrário, sendo acolhida a pretensão declaratória deduzida, os ‘autolançamentos’ efetuados com o objetivo de viabilizar a realização dos depósitos perderão eficácia, o que permitirá o levantamento, pela parte vencedora, dos valores depositados”.

PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 327 e 328.

declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária, quando julgadas improcedentes. A sentença de improcedência equivale a uma “confissão” acerca dos créditos depositados, em razão da já mencionada Súmula 436.

Diante do explicitado, resta pacificado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁴⁰ os efeitos do depósito. Tais efeitos foram perfeitamente sintetizados no Parecer PGFN/CAT/Nº 796/2011:

Duas são as eficácias do depósito judicial, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação: (i) a constituição do crédito tributário, mediante as declarações feitas

⁴⁰ “DEPÓSITO JUDICIAL. LANÇAMENTO TÁCITO. DECADÊNCIA. Cuida-se do depósito judicial em dinheiro efetuado pelo contribuinte que busca, com a medida, suspender a exigibilidade do crédito tributário quando o tributo está sujeito a lançamento, condicionada a sua conversão em renda à improcedência da demanda. *Não há que se falar em decadência no caso, uma vez que houve a constituição do crédito tributário por lançamento tácito.* Assim, a Seção não conheceu dos embargos, pois a Segunda Turma deste Superior Tribunal, ao julgar o REsp 804.415-RS na assentada de 15/02/2007, perfilhou-se à Primeira Turma no sentido do acórdão embargado, incidindo, pois, na espécie, o verbete sumular n. 168-STJ.” EREsp 767.328-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgados em 11/4/2007.

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, II, DO CTN. PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. DISPENSA DO ATO FORMAL DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. SÚMULA 83/STJ.

1. Tribunal a quo julgou improcedente a apelação e não reconheceu a decadência quanto aos depósitos efetuados para discutir a exigibilidade de tributo relativo ao período anterior a 23/04/2007.

2. *É pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste; como resultado, torna-se desnecessário o ato formal de lançamento pela autoridade administrativa no que se refere aos valores depositados.”*

(...) REsp 1.637.092/RS, Real. Min. Herman Benjamin, julgado em 06/12/2016.

na guia de depósito; e (ii) a suspensão da sua exigibilidade, por força da colocação do numerário na conta vinculada ao processo judicial⁴¹.

Regra geral, se as demandas antiexacionais forem julgadas procedentes, o crédito constituído tacitamente sob condição resolutória perderá sua eficácia, diante da implementação da condição (sentença de procedência) e, portanto, o autor realizará o levantamento do depósito. No caso de improcedência, o Fisco realizará o levantamento da quantia depositada e a converterá em renda.

As decisões de procedência e improcedência possuem efeitos distintos quando proferidas nas ações consignatórias. Independentemente do resultado da ação, haverá o levantamento do depósito pela Fazenda.⁴² Se a consignatória for julgada procedente, o crédito deverá ser extinto em decorrência da conversão do depósito em renda (art. 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional).⁴³ Se improcedente, também deverá ocorrer o levantamento pelo Fisco, que apropriará o valor de maneira proporcional no crédito objeto da lide.

⁴¹ Parecer PGFN/CAT/Nº 796/2011, Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/Parecer%20CAT%20796-2011.pdf>. Acesso em: 14 out. 2024.

⁴² O levantamento será pelo ente que for declarado como sujeito ativo da obrigação tributária.

⁴³ Se julgada procedente, o pagamento se reputa efetuado, convertendo-se em renda do credor tributário a importância consignada; julgada improcedente, no todo ou em parte, o sujeito ativo terá direito a cobrar o que lhe é devido, com os acréscimos de juros de mora, além das penalidades que a legislação cominar para o caso (art. 164, § 2º). CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 514.

A possibilidade de levantamento do valor depositado, em casos de consignatórias tributárias, ocorrerá nas raras circunstâncias em que a recusa haja sido perpetrada por erro ou capricho da autoridade fiscal, ou, ainda, naquelas circunstâncias em que a realização do pagamento está obstada por questões estruturais ou institucionais, como uma greve simultânea de servidores públicos e de agentes bancários.

Isso chama atenção para o fato de, em tempos atuais, a consignação em pagamento fundada em recusa do credor tributário perfazer, pragmaticamente, uma demanda de rara materialização, pois a formalização e o pagamento da imensa maioria dos tributos estão à mercê da conduta do devedor. Havendo alguma irregularidade, formal ou material, na forma pela qual o sujeito passivo realizou o pagamento, caberá ao Fisco, em atividade fiscalizatória, formalizar eventual crédito remanescente e, se for o caso, aplicar sanção por inobservância de determinadas obrigações acessórias.

O que queremos dizer, em suma, é que, atualmente, as práticas comuns à maioria das administrações tributárias torna empiricamente inviável a verificação de boa parte das condutas prescritas nos incisos I e II do art. 164 do CTN. Não é comum, hoje em dia, que as administrações tributárias recusem o recebimento de valores, por mais inadequados que possam parecer, em razão do não pagamento de outro tributo ou de penalidade, os quais poderão ser cobrados independentemente do recebimento do valor recolhido.

Agora, uma coisa é ter o pagamento recusado em razão de exigências (multas e consectários), o que, por si só, justifica o manejo da consignatória. Outra, completamente diversa, é pretender se valer da consignação em pagamento com o objetivo de realizar o pagamento da obrigação principal e afastar a aplicação de multas e consectários sobre ela exigidos. Não se trata, em tais situações, de recusa ou

imposição de condição ilegítima ao pagamento, mas de questionamento referente à cobrança em si, o que escapa completamente aos escopos da demanda consignatória.

Nesses casos, é de rigor a observância da regra prescrita do §1º do art. 164 do CTN, segundo a qual “a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar”, o que acaba por implicar a impossibilidade de se utilizar a ação consignatória como instrumento de contestação de exigências fiscais reputadas ilegítimas pelo sujeito passivo tributário.

PRIA, Rodrigo Dalla. Direito processual tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 357, 358.

Entendemos que é uma *faculdade* do consignante complementar o depósito no caso de improcedência da ação consignatória. Noutro giro, a cobrança do crédito residual pela Fazenda⁴⁴ (após a apropriação proporcional dos créditos convertidos), somente pode ser realizada na execução fiscal,⁴⁵ jamais no bojo da aludida consignatória.

Se por erro judiciário ou qualquer outra circunstância, o autor levante os depósitos que seriam destinados à quitação do crédito, a causa de suspensão de exigibilidade deixará de existir e o prazo prescricional do crédito voltará a fluir.

Tema que merece destaque é a imprescritibilidade do direito ao levantamento dos

⁴⁴ CTN. “Art. 164. (...) § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.”

⁴⁵ Lei n. 6.830/1980. “Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”

depósitos pelo Fisco, quando o resultado da ação lhe conferir tal direito. O crédito da Fazenda permanece suspenso enquanto subsistir o depósito judicial. Não há prazo fixado no CTN ou em qualquer outro dispositivo legal acerca do período pelo qual pode perdurar a suspensão, tampouco previsão da prescrição do direito de levantar o depósito. A suspensão da exigibilidade do crédito não cria prejuízos ao contribuinte, vez que não o impede de realizar nenhum ato negocial que dependa de certidão de regularidade tributária.

Com efeito, se tiver ocorrido lançamento tácito, sequer a dívida constará na certidão emitida pelo órgão competente. Ainda que tenha transcorrido prazo superior a cinco anos contados do trânsito em julgado da sentença de improcedência, defendemos a impossibilidade de se decretar a prescrição do direito de levantamento pelo fisco.⁴⁶

Outro tema de altíssima relevância para os fiscos municipais e estaduais é a impossibilidade de se considerar integral o depósito realizado no valor equivalente ao desconto para pagamento de tributos em cota única

(favor legal muito comum no caso do IPTU e do IPVA).

O favor legal que muitos entes adotam com descontos na chamada “cota única” é, como se sabe, para pagamento. Leva em conta questões de ordem econômica, de política fiscal e de Direito Financeiro, para que seja estimulado o pagamento pelos contribuintes e garantido o ingresso nos cofres do Ente logo no início do exercício (com vistas à realização das receitas previstas na Lei Orçamentária Anual, evitando-se o contingenciamento de despesas).⁴⁷

Há dois princípios instrumentais que regem a administração tributária que justificam a impossibilidade de considerar integral o depósito com desconto.

O primeiro deles é o *custo de conformidade*. O pagamento em cota única simplifica o processo de arrecadação, reduz os custos administrativos relacionados ao processamento de múltiplos pagamentos, bem como dispensa o acompanhamento e cobrança de parcelas ao longo do ano.

O segundo princípio é o da *praticabilidade tributária*. Como já delimitado, o incentivo aos contribuintes para quitação de seus débitos de uma só vez aumenta a eficiência na gestão

⁴⁶ Raciocínio semelhante encontramos em julgados espalhados pelo país, tal como o agravo de instrumento 0022744-33.2014.4.01.0000/DF, do Tribunal Regional Federal da primeira região. Para o colegiado, “Na hipótese de improcedência de suas alegações, tem-se por extinto o tributo pelo pagamento, não podendo mais a Fazenda Nacional cobrá-lo do contribuinte. A conversão em renda, portanto, é mero ato administrativo de interesse da União, que não tem prazo legal para exercê-lo. Tanto assim o é que existem hipóteses em que essa conversão se dá de maneira automática, como previstos na Lei n.º 10.637/2003 e na Lei n.º 11.941/2009. Por essas razões, julgados improcedentes os pedidos na ação ajuizada pelo contribuinte, os valores depositados nunca poderão retornar a sua esfera patrimonial, não procedendo a irrisignação da agravante, vez que não houve reconhecimento na ação ordinária de inexigibilidade de crédito tributário, nem, tampouco, crédito a seu favor”.

⁴⁷ Lei de Responsabilidade Fiscal. “Art. 9º. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.” “Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de: (...) a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;”

do fluxo de caixa e permite o melhor planejamento orçamentário do Ente.

Noutro giro, o depósito judicial tributário possui elevado custo de conformidade elevado: envolvem processos legais complexos e prolongados, demandam acompanhamento jurídico especializado por meio das procuradorias e gera custos adicionais relacionados à gestão desses recursos em litígio (especialmente quando na adoção de procedimentos administrativos de conversão em renda).

Ademais, os depósitos apresentam baixa praticabilidade tributária, tendo em vista que não garantem o recebimento imediato do tributo pelo erário, bem como apresentam incerteza quanto ao desfecho do processo e à disponibilidade final dos recursos.

Não por outro motivo que o Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro já reconheceu que o depósito com a cota única não quita o crédito tributário.⁴⁸

⁴⁸ “Apelação cível. Embargos à Execução. IPTU e ITDCL. O depósito do valor do tributo em ação declaratória de inexistência de relação-jurídico-tributária, para evitar a lavratura do auto de infração, a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, somente suspende a exação, quando realizado antes da propositura da execução fiscal, no valor de seu montante integral, *sem qualquer desconto de valores, sob pena de descaracterizar a causa suspensiva da exigibilidade do tributo*, na forma do art. 151, II, do CTN. Tema Repetitivo nº 271 do STJ. Súmula 112 do STJ. Provimento parcial do recurso.”

TJRJ. Apelação 0018089-68.2020.8.19.0001. Desembargadora Cristina Serra Feijó. Julgamento: 12/07/2022. Décima Oitava Câmara de Direito Privado.

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. DEPÓSITO. REQUISITO DA INTEGRALIDADE PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADEQUAÇÃO DA VIA. 1- Trata-se originariamente de exceção de pré-executividade apresentada sob a alegação de que o crédito tributário estaria com a exigibilidade suspensa, por força da efetivação de seu depósito integral em

Outro debate de especial relevância sobre os depósitos tributários é o deságio entre o critério de atualização bancária e o critério de atualização do crédito tributário.

Decerto que o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito. Ocorre que a suspensão da exigibilidade não pressupõe a suspensão da atualização da dívida. Os mais modernos sistemas de administração tributária atualizam a dívida mês a mês, ainda que o crédito esteja suspenso.

No âmbito estadual, os depósitos judiciais são atualizados pela irrisória regra da caderneta de poupança,⁴⁹ enquanto que os entes de todo o país cobram seus débitos ao menos pela SELIC, considerando a Emenda Constitucional n. 113 de 2021. Nestes casos, sempre haverá diferença entre o valor atualizado do depósito judicial e o valor atualizado da dívida.

O procedimento correto para aferição da integralidade é a conferência, pela Fazenda, do valor do crédito na data do depósito. Se integral, a dívida será quitada, não se aplicando o Tema 677 do Superior Tribunal

ação declaratória, conforme o disposto no artigo 151, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

(...) 7- Inexiste comprovação da suficiência do valor depósito realizado nos autos da ação declaratória.

8- *O depósito deve, necessariamente, corresponder ao montante integral da exação, sem qualquer decote de valores, sob pena de descaracterizar a causa suspensiva de exigibilidade do tributo prevista no artigo 151, II, do CTN.*

9- *A legislação tributária dispendo sobre suspensão de exigibilidade de crédito tributário deve ser interpretada de forma literal (artigo 111, I, do CTN).*

10- Recurso a que se nega provimento.”

TJRJ. Agravo de Instrumento nº 0076128-61.2020.8.19.0000. Desembargador Milton Fernandes De Souza. Julgamento: 27/04/2021. Quarta Câmara De Direito Privado.

⁴⁹ Disponível em: <https://www.bb.com.br/site/setor-publico/judiciario/depositos-judiciais/>, parte final de “Remuneração”. Acesso em: 20 out. 2024.

de Justiça.⁵⁰ Entendemos que o tema julgado pela Corte Especial não deve ser aplicado, por não ter origem no Direito Tributário, e, em especial pela ausência de ponderação do disposto no artigo 151, inciso II, do CTN.

Ocorre que se o depósito não for integral (ainda que tenha ocorrido suspensão do crédito por decisão judicial em caráter antecipado e posteriormente revogado), o crédito não será liquidado. Neste ponto a questão do deságio é relevante, posto que haverá diferença substancial entre saldo originário e o saldo final. Entendemos que não há previsão legal para “cisão” dos valores e incidência de juros apenas sobre a diferença originária, da mesma forma que *é impossível conceber a suspensão parcial da exigibilidade do crédito*.

Para tributos federais a celeuma estava pacificada, tendo em vista que a Lei n. 9.703 de 1998 garantia os mesmos critérios de atualização do depósito e do crédito, ou seja, a incidência da SELIC (art. 2º-A, parágrafo único). Com o advento da Lei n. 14.973 de 16 de setembro de 2024, que revogou integralmente a lei de 1998, um problema que trazia diversos questionamentos na seara estadual foi “importado” também para os tributos federais, vez que a nova lei traz como índice de atualização o IPCA.⁵¹

⁵⁰ Tema 677: “Na execução, o depósito efetuado a título de garantia do juízo ou decorrente da penhora de ativos financeiros não isenta o devedor do pagamento dos consectários de sua mora, conforme previstos no título executivo, devendo-se, quando da efetiva entrega do dinheiro ao credor, deduzir do montante final devido o saldo da conta judicial.”

⁵¹ “Art. 37. Conforme dispuser a ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, haverá:

I – conclusão da conta de depósito sem a incidência de remuneração, quando os valores forem destinados à administração pública; ou

Os interesses por trás dessa alteração legislativa podem estar relacionados com a não incidência da Lei Complementar n. 151 de 2015 à União. A LC 151 define que 70% dos depósitos judiciais serão transferidos para os Entes que estiverem em disputa no momento do depósito, restando 30% em um fundo de reserva, que garante a devolução dos valores aos autores que se sagrarem vencedores e tiverem o direito à restituição dos montantes. Caso os valores do fundo de reserva fiquem abaixo desta alíquota, os estados e municípios têm o dever legal de recomposição do fundo aos patamares mínimos. Na seara federal, 100% dos depósitos são imediatamente transferidos à União no momento do depósito. Em caso de devolução, ao invés de atualizar pela SELIC (regra antiga), haverá atualização pelo IPCA (regra nova), reduzindo os valores devidos pelos cofres federais.

Um último ponto que defendemos é que, no caso de processos que envolvam depósitos judiciais, a *extinção do crédito se dará com a conversão em renda*, entendida como o levantamento dos valores pela Fazenda e apropriação do crédito por meio de procedimentos administrativos próprios, pelo teor do artigo 156, inciso VI, do CTN. Neste sentido:

Na forma do § 2º do art. 164 do CTN, se julgada procedente a consignação, a importância depositada será convertida em renda e o pagamento será considerado efetuado, hipótese em que o crédito tributário será considerado extinto. Agora, se julgada improcedente a consignação, no todo ou em parte, o crédito será cobrado

II – levantamento dos valores por seu titular, *acrescidos de correção monetária por índice oficial que reflita a inflação.*”

Como expusemos anteriormente, o IPCA é o índice mais utilizado para refletir a inflação.

acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

A consignação versa apenas sobre o crédito que o contribuinte se propõe a pagar. Nesse sentido, é conveniente salientar que, na verdade, *o que extingue o crédito não é a consignação em si, mas sim a conversão do depósito em renda, decorrente da procedência do pedido de consignação em pagamento. Podemos dizer, assim, que a extinção se dá por condição resolutória*, donde se conclui que o simples ajuizamento da ação não se presta para extinguir o crédito.

CARNEIRO, Claudio. *Processo tributário: administrativo e judicial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 287, versão eletrônica.

Há autores como Rodrigo Dalla Pria⁵² e Camila Vergueiro Campos⁵³ que entendem que a extinção do crédito se dá pela sentença (art. 156, X) e que o levantamento pela fazenda é mero ato complementar. Discordamos dessa posição pelos motivos que seguem.

Em primeiro lugar, se a mera decisão judicial extingue o crédito, seria despicienda a previsão legislativa específica da hipótese da conversão, no inciso VI do art. 156 do CTN. A hipótese da decisão judicial se aplica a ações antiexacionais sem depósitos ou àquelas que há depósitos e os pleitos foram sentenciados como procedentes (exceto na consignatória).

Vejamos, a questão é de ordem prática: qualquer outro ato do processo, ainda que seja hipótese de extinção do crédito (tal como a decisão judicial passada em julgado, art. 156, X, CTN), não garantirá que o ente público receba a verba e a contabilize corretamente

em respeito às regras da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei n. 4.320/1964.

Em segundo lugar, os sistemas das administrações tributárias exigem que haja motivação para que seja realizada a operação de extinção do crédito. Se a extinção decorrer de pagamento ou da conversão de depósito judicial em favor dos cofres públicos, essa opção deve ser sinalizada, para fins inclusive da contabilização como receita corrente de natureza tributária, por exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. Todos os ingressos de valores nos cofres públicos devem ser contabilizados. Como poderia o agente da administração contabilizar uma receita como crédito tributário se o crédito correspondente já estiver cancelado? Poderia até mesmo gerar a situação esdrúxula de se argumentar pela repetição de indébito, uma vez que um crédito cancelado não é mais devido!

A terceira justificativa envolve questões de ordem prática: há casos em que o ente público obteve uma decisão favorável, porém, por erro judiciário ou má-fé, ao tentar realizar o levantamento dos valores, constatou-se que as contas haviam sido esvaziadas por terceiros. Se a mera decisão extinguisse o crédito, como ficaria o direito do Ente à perquirir a restituição da verba (de quem quer que seja), mantendo-se as garantias e privilégios do crédito tributário? Seria outra situação absolutamente teratológica.

O quarto motivo decorre de que, até mesmo sob a óptica construtivista, é possível afirmar que a conversão do depósito em renda, no bojo de um processo administrativo de conversão específico, originário do depósito judicial, traduz em linguagem competente norma individual e concreta destinada à extinção do crédito tributário.

⁵² PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 355 e 364, versão kindle.

⁵³ VERGUEIRO, Camila Campos. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário analítico*. V. 1. São Paulo: Noeses, 2003, p. 167.

Não há obrigatoriedade legal ou constitucional de que a decisão judicial seja o veículo introdutor da norma extintiva.

Último ponto relevante deste tópico é a restituição de depósito judicial pelo ente público. Entendemos que na hipótese de levantamento indevido ou a maior pelo ente público, a devolução dos valores *não* deve se submeter à sistemática dos precatórios. Primeiro porque não há fundamento legal ou contratual para manutenção dos valores pela Fazenda. Ademais, o valor levantado constitui mero ingresso (restituível, temporário) e não receita contabilizável no orçamento. Por fim, a manutenção dos valores nos cofres públicos e a submissão das contrapartes ao regime de precatórios não passa pelo crivo da proporcionalidade, tampouco da boa-fé objetiva.

Sob o prisma da adequação, a devolução direta preserva a natureza fundamental do depósito judicial como uma garantia temporária, evitando sua transmutação indevida em receita pública. Além disso, essa prática reforça a confiança no sistema judicial, demonstrando que os valores depositados podem ser prontamente devolvidos, o que mantém a integridade do depósito judicial como um instrumento processual interessante para os contribuintes.

Quanto à necessidade, a devolução direta revela-se como a medida menos gravosa para alcançar o objetivo pretendido. Ao evitar o moroso regime de precatórios, previne-se o prolongamento desnecessário do processo e impede o desvirtuamento do sistema de precatórios, transformando-o em um privilégio odioso ao invés de uma medida de isonomia.

No que tange à proporcionalidade em sentido estrito, a devolução direta equilibra de maneira justa os interesses envolvidos, visto que respeita o direito de propriedade do

depositante, evita que a Fazenda tenha que pagar juros exorbitantes ao final, afasta o enriquecimento ilícito do Estado e promove princípios constitucionais da eficiência processual e a celeridade da justiça.

6. Negócio jurídico extraprocessual para cumprimento de sentença na esfera administrativa

A consensualidade é um tema em destaque no Direito Tributário, e não podemos desconsiderar as oportunidades que ela pode proporcionar em um campo tão árido quanto o discutido neste trabalho. O que se propõe é um olhar novo sobre as possibilidades de negociação que tragam resultados positivos para Fazenda e sujeitos passivos.

O objetivo é apresentar uma nova perspectiva sobre as possibilidades de negociação, visando resultados favoráveis para a Fazenda Pública e os sujeitos passivos.

No caso de procuradorias mais bem estruturadas é possível a implementação de um procedimento administrativo próprio e específico, a ser manejado por indivíduos e empresas que tenham títulos executivos judiciais contra o Ente Público.

Obviamente, essa sistemática depende de previsão legislativa ou, pelo menos, de decreto do poder executivo para sua implementação. O documento normativo deveria regulamentar as hipóteses para as quais o procedimento será utilizado e prever balizas mínimas, que apontaremos a seguir.

Decerto que o ato normativo deverá trazer os critérios de atualização utilizados para a repetição de indébito, ressarcimento de despesas processuais e execução de honorários contra a Fazenda, nos parâmetros já debatidos neste artigo. É medida de segurança jurídica para os exequentes, de

proteção ao erário, bem como de *accountability* perante os tribunais de contas.

Ademais, deve-se explicitar se pode ser aplicado apenas às execuções que se submetam à sistemática das requisições de pequeno valor ou se pode ser requerido também quando for hipótese de expedição de precatório. Nada impede que o ente, mesmo na hipótese de precatórios, após um estudo da média dos valores de precatórios expedidos decorrentes de matérias tributárias, limite os valores que se submeteriam à tal sistemática. Também nada impede que os valores sejam ajustados ano a ano de acordo com as previsões de dotações orçamentárias do ente ou ainda mediante um índice pré-estabelecido, como o IPCA.

A adesão e concordância com o sistema, por parte do contribuinte, implicaria na renúncia da execução de quaisquer valores complementares no âmbito judicial.

Ainda que o pleito seja apresentado por meio de advogado com poderes gerais para foro, o pagamento somente poderia ser realizado na conta corrente do titular da verba, identificada com CPF ou CNPJ, entendendo-se este como o sujeito ativo detentor do título judicial. Tendo em vista a segurança jurídica de ambas as partes, seria recomendável que o procedimento não pudesse ser manejado por espólio ou por sucessor empresarial.

O Ente público poderia disponibilizar sistema eletrônico no qual o contribuinte devesse inserir seus dados pessoais, o número do processo judicial, enviar documentações e simular os valores devidos pela Fazenda. Nada impede que não haja simulação pelo sistema, tendo em vista que é uma medida que exige solução tecnológica relativamente complexa. Nesta hipótese,

haveria a necessidade da juntada do cálculo tal como determina o artigo 534 do Código de Processo Civil.

Uma vez enviado o pedido, caberia à procuradoria apreciação do pleito no prazo de 30 dias. Esse prazo demonstra razoabilidade, uma vez que é o mesmo prazo previsto no *códex* processual para impugnação ao cumprimento de sentença.

Recebido o pedido, a análise deveria ser realizada a partir de aspectos objetivos: existência de título, legitimidade do requerente, ausência de prescrição, correção do cálculo, demonstração dos pagamentos devidos no caso de sentença ilíquida, dentre outros pontos que podem ser debatidos por cada órgão de representação judicial.

Em caso de deferimento, o mesmo deveria informar ao peticionante pelos meios cabíveis. À luz do espírito do Código de Processo Civil, o meio de comunicação deveria ser preferencialmente por endereço eletrônico, para o qual a parte deveria concordar ser modo de recebimento de intimações.

Caso o valor esteja no respectivo limite de requisições de pequeno valor, o ente deverá realizar o pagamento no prazo de 60 dias, por meio de depósito na conta indicada pelo contribuinte. Esse depósito serviria como quitação da dívida, a ser informado pela procuradoria ao juízo para fins de arquivamento do feito judicial, anexando-se o procedimento administrativo e a guia de pagamento.

Nos casos para os quais o decreto preveja o procedimento para execuções sujeitas ao regime de precatórios, poderia ser apresentada petição conjunta perante o juízo competente, pleiteando a expedição de precatório, juntamente com a documentação referente ao pedido administrativo.

Ressalte-se que o procedimento revela negócio jurídico processual que não desrespeita a isonomia entre os titulares de créditos contra o Fisco, sendo de adesão voluntária.

Certamente que há vantagens para os entes, tais como a redução de capital humano e racionalização das tarefas, com maior delegação por parte de procuradores e especialização por parte de contadorias internas, a redução do pagamento a redução do ressarcimento de custas da execução e a mitigação das condenações, para ambas as partes, de honorários de sucumbência decorrentes do acolhimento ou da rejeição ao cumprimento de sentença. Também se abre a possibilidade para correções internas de informações, diálogo com o requerente para aclarar situações e prevenção de futuros litígios decorrentes deste diálogo.

Não só o deferimento é vantajoso para as partes. A rejeição do pleito por ausência de condições objetivas também é vantajosa porque antecipa as defesas judiciais de todos os envolvidos, caso o requerente apresente, em juízo, o mesmo pleito que apresentou administrativamente.

Resta evidente que esta sistemática tem suas potencialidades e inaugura um canal de comunicação efetiva de modo a reduzir a litigiosidade nesta fase processual, bem como para prevenir litígios futuros.

7. Conclusões

Como restou demonstrado, o cumprimento de sentença em ações antiexacionais é um tema complexo que exige atenção especial, especialmente no que diz respeito à atualização dos valores, à definição dos índices de correção monetária e juros de mora e à delimitação das responsabilidades das partes envolvidas. O estudo do tema se justifica pela

necessidade de garantir a efetividade das decisões judiciais, a segurança jurídica para contribuintes e a Fazenda Pública e a eficiência na condução da fase processual.

Pretendemos demonstrar que a definição dos parâmetros para a repetição de indébito tributário, em especial após a Emenda Constitucional n. 113/2021, apresenta desafios e controvérsias. A adoção da taxa SELIC, embora pareça prática, suscita questionamentos sobre sua adequação como índice de correção monetária e juros, sua previsibilidade e isonomia em relação aos entes, bem como a possível violação do pacto federativo.

Quanto ao cumprimento das obrigações de fazer impostas à Fazenda Pública em ações antiexacionais, debatemos a necessária cautela quando da análise da realidade das administrações tributárias, bem como a inevitável busca por soluções criativas que garantam a efetividade das decisões judiciais sem penalizar injustamente os agentes públicos. A fixação de multa diária (astreintes) deve ser aplicada com razoabilidade e levando em consideração as dificuldades enfrentadas pelos entes públicos no cumprimento de obrigações complexas. Diante desse cenário, a adoção de medidas preventivas, como a comunicação prévia do trânsito em julgado e a suspensão dos créditos em discussão, pode contribuir para a redução de litígios e a efetividade do processo.

No que tange à execução de honorários sucumbenciais em ações antiexacionais, são notáveis as controvérsias existentes sobre a base de cálculo, o critério de atualização, a fixação de alíquotas em casos de valores exorbitantes e a possibilidade de compensação com valores devidos pela Fazenda. Se impõe a busca por soluções que garantam a

justa remuneração dos advogados, a proteção do erário e a observância dos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade é essencial para a justiça e a eficiência do sistema.

Necessária também é a regulamentação dos depósitos judiciais em ações antiexacionais, especialmente no que tange à identificação do crédito tributário e ao dever de cooperação entre as partes. A ausência de parâmetros claros pode gerar insegurança jurídica e dificuldades para a correta aplicação de benefícios fiscais e extinção do crédito tributário.

Por fim, um caminho que possa auxiliar a dirimir os problemas debatidos está na consensualidade e a possibilidade de negociação entre a Fazenda Pública e os sujeitos passivos, por meio de procedimentos administrativos específicos. A implementação de um sistema administrativo e consensual que permita a quitação de débitos de forma célere, justa e eficiente, com a participação ativa de ambas as partes, pode contribuir para a desjudicialização e a racionalização do sistema tributário.