

## CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO DE TRIBUTO

---

### CONSIGNACIÓN EM PAGO DE TRIBUTO

**VALTERLEI DA COSTA**

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, com intercâmbio junto à *Universidad Autónoma de Madrid* pela CAPES. Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro-relator da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR e líder do Grupo de Trabalho Tributos Federais. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Professor de cursos de pós-graduação *lato sensu* em Direito. Advogado em Curitiba/PR.  
valterlei@costaecoadaadvocacia.com

**Resumo:** Trata o presente artigo da consignação em pagamento de tributo. De início, investiga em que sentido seria a consignação em pagamento um direito do sujeito passivo. Depois, coteja os dispositivos que cuidam do assunto no Código Civil, no Código de Processo Civil e no Código Tributário Nacional, especialmente analisando como os dispositivos deste se relacionam com os daqueles, para fixar os casos de subsidiariedade e, também, os de conflito, ao lado da forma de solucioná-lo. Ademais, percorrer vários temas, tais como o que seria possível consignar – com atenção especial às hipóteses de compensação e dação –, qual o valor a consignar, bem com a relação da consignação em pagamento com a suspensão e exclusão do crédito tributário, além de outras questões de ordem mais processual.

**Palavras-chaves:** tributo; consignação em pagamento; suspensão do crédito tributário; extinção do crédito tributário.

**Abstract:** Trata el presente artículo de la consignación en pago de tributo. Inicialmente, investiga en qué sentido la consignación en pago sería un derecho del sujeto pasivo. Luego, compara los dispositivos que versan sobre la materia en el “Código Civil”, en el “Código de Processo Civil” y en el “Código Tributário Nacional”, especialmente analizando cómo se relacionan los dispositivos de éste con los de aquéllos, para fijar los casos de subsidiariedad y, también, los de conflicto, junto con la forma de resolverlo. Además, recorrer varios temas, tales como lo que sería posible consignar —con especial atención a las hipótesis de compensación y dación—, cuál es el monto para consignar, así como la relación entre la consignación en pago y la suspensión y exclusión del crédito tributario, aparte otras cuestiones de orden más procesal.

**Palabras-clave:** tributo; consignación en pago; suspensión de lo crédito tributario; extinción de lo crédito tributario.

**Sumário:** 1 Introdução - 2. Dever ou direito de pagar? - 3. Direito material versus direito procedimental - 4. Art. 164, *caput*, do CTN; 4.1. Terceiro; 4.2. Consignação extrajudicial - 5. Casos de consignação em pagamento: 5.1. Art. 164, I e II, do CTN; 5.2 Art. 164, III, do CTN - 6. Objeto da consignação - 7. Valor a ser consignado - 8. Suspensão do crédito tributário consignado - 9. Extinção do crédito tributário - 10. Cumprimento da sentença de improcedência - 11. Questões processuais - 12. Conclusões - 13. Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

Por um lado, a administração tem não só o direito de cobrar o tributo, mas também o dever; por outro, se o sujeito passivo tem o dever de pagar o tributo, igualmente tem o direito de pagá-lo, mesmo que não seja essa uma questão lógica, mas sim uma estipulação do direito positivo, qual seja, do Art. 164 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual havendo recusa no recebimento do tributo ou subordinação dele a outro ato, bem como sua exigência por mais de uma pessoa de direito público, então é possível a consignação. Questão que, à primeira vista, pode parecer singela, mas a qual, em verdade, apresenta muitas nuances e complexidades, justificando, assim, o presente artigo, a versar sobre a consignação em pagamento de tributo.

## 2. DEVER OU DIREITO DE PAGAR?

Se se der um fato lícito, então deve ser a obrigação de dar dinheiro ao estado; essa é a fórmula geral da norma de tributação.<sup>1</sup> E se cambiarmos “dar dinheiro” por “pagar”, sobressai a questão de se haveria também uma obrigação de “receber”, seu antônimo. Como resposta unânime, até onde esta pesquisa alcançou, a doutrina não tem dúvidas de que sim. Todavia, não cremos que o tema seja tão simples, especialmente se sua fundamentação for a lógica, lembrando que, caso se adote um campo semântico mais restrito, não há como negar que o adjetivo “lógico” é, geralmente, mal-empregado, pois, na maioria das situações, ao se asseveram que certo posicionamento seria a única conclusão lógica para dada situação, nada mais se faz do que apelar para uma técnica retórica. E esse, ao menos assim nos parece, é o caso quando se conjectura que a lógica importaria, na presença de uma obrigação de pagar, também uma obrigação de receber.<sup>2</sup> Vejamos com mais vagar como essa construção é feita, iniciando pelo tema do direito e do dever.

Ao menos desde Hans KELSEN, não é possível olvidar que direitos nada mais são do que contrafaces de obrigações e, assim, se um detiver um direito, não cabem dúvidas de que a outro corresponderá um dever.<sup>3</sup> E só com esse excerto até poderíamos dar crédito àqueles que entendem a consignação como um direito reflexo da obrigação de pagar.<sup>4</sup> Desafortunadamente, não é assim. Por um lado, realmente um direito que não pode ser exigido de um, alguns ou todos, não é um direito; contudo, por outro lado, um dever não implica automaticamente um dever de colaboração de outrem para que seja cumprido. Ou seja, não existe simetria entre os pares direito-dever e dever-

<sup>1</sup> Fórmula geral apresentada como condição necessária, mas ainda não suficiente. Para uma construção completada da norma de tributação, veja-se: Valterlei da COSTA, *Ensaio para uma teoria trilogica do tributo*, cap. 4.

<sup>2</sup> Alguns falam em “condição lógico-deontica”: “[...] a relação jurídica-tributária dita ‘principal’, [...] pressupõe, como condição lógico-deontica, o direito subjetivo (permissão) de o devedor adimplir a obrigação”. Rodrigo Dalla PRA, *Direito processual tributário*, p. 296-297. Outros, em “lógica da linguagem”: “[...] é de sua essência que o sujeito que tem o dever de cumprir uma obrigação, *in casu*, a obrigação tributária, esteja autorizado a conduzir-se da forma que a lei determina. É uma questão da lógica da linguagem [...]”. Camila VERGUEIRO, A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário, *in* Paulo Cesar CONRADO (coord.), *Processo tributário analítico*, v. I, p. 149.

<sup>3</sup> “Esta situação, designada como ‘direito’ ou ‘pretensão’ de um indivíduo, não é porém, outra coisa senão o dever do outro ou dos outros. *Teoria pura do direito*, p. 142.

<sup>4</sup> “Pagar não é apenas um dever, mas também um direito”. Hugo de Brito MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 197.

direito, pois se um direito enseja dever(es), um dever não enreda necessariamente direito(s). E a causa de todo esse desalinhamento é a dificuldade que se tem para lidar com o termo “permissão”, e antes de desfiarmos-lo, o qual, já adiantamos, admite um sentido negativo ou débil e um positivo ou forte, apreciemos primeiro o tema pela óptica da “obrigação”.

Se os modais deonticos seriam três e somente três, não é ponto que nos interessa neste artigo, mas, sem maiores complicações, podemos demarcá-los como obrigação, proibição e permissão, ainda expondo que são, por um lado, irredutíveis uns aos outros, mas, por outro, interdefiníveis entre si.<sup>5</sup> Com isso, caso certo sujeito tenha a obrigação de se conduzir de determinada maneira, o que abreviamos por  $O(S_1, p)$ , então pode ser levado a cabo essa mesma construção dispondo que é proibido a esse sujeito omitir a conduta devida, diga-se  $V(S_1, \sim p)$ , ou, ademais, que não é permitida a omissão dessa mesma conduta, isto é,  $\sim P(S_1, \sim p)$ . Agora, veja-se bem, seguindo a lógica aqui empregada, não seria lícito outros lances, pois, por ausência de equivalência, não se pode derivar para o sujeito em questão uma permissão de conduzir-se como devido, ou seja, não é válido  $P(S_1, p)$ .<sup>6</sup> E por não se ater a tal ponto é que a doutrina comete grave erro ao tratar a consignação em pagamento pelo prisma da lógica, pois, por esta vertente, ao contrário do entendimento doutrinário, uma obrigação não implica uma permissão.<sup>7</sup> Dito isso, podemos voltar ao tema da permissão.

Depois de bem identificar que os conceitos de permissão ora são prescritivos, ora descritivos, na sequência, para estes últimos, Carlos ALCHOURRÓN e Eugenio BULYGIN distinguem que as permissões podem ser fortes ou débeis.<sup>8</sup> Agora, não é de nosso interesse apresentar este tema em toda sua exuberância, pois, além de extremamente difícil, isso também transmutaria o escopo deste escrito e basta-nos aqui assinalar que a doutrina tributária em nenhum momento esclarece que tipo de permissão também teria aquele obrigado a pagar, se uma forte ou, ao contrário, uma débil. E a principal consequência disso é que sendo o caso de permissão forte, haveria como contraparte de outrem uma obrigação; contudo, tratando-se de permissão débil, essa obrigação não existiria.

A permissão débil é a ausência de disposição expressa e, assim, nada fixa quanto à conduta do sujeito passivo do pagamento do tributo, ou seja, daquele que a recebe. Deixemo-la de lado, portanto, e trabalhem com algumas possibilidades que se podem fazer explícitas.

<sup>5</sup> O tema da exaustividade, irredutibilidade e interdefinibilidade dos modais deonticos é magistralmente tratado em Lourival VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cap. III.

<sup>6</sup> Não é tópico deste trabalho a interdefinibilidade dos modos de conduta deonticos, mas a questão, didaticamente, está bem posta em Fábio Ulhoa COELHO: “ $O(p) \equiv V(\sim p) \equiv \sim P(\sim p) / V(p) \equiv O(\sim p) \equiv \sim P(p) / P(p) \equiv \sim O(\sim p) \equiv \sim V(p) / P(\sim p) \equiv \sim O(p) \equiv \sim V(\sim p)$ ”. *Roteiro de lógica jurídica*, p. 57. Para mais detalhas, recomendamos o texto clássico de Georg von WRIGHT, *Deontic logic, mind*, n. 237, *passim*.

<sup>7</sup> E aqui pedimos todas as vênias para discordar do nosso professor Paulo de Barros CARVALHO: “A ação de consignação em pagamento tem um substrato lógico bem definido. [...]  $Op \supset Pp$ , que se interpreta assim: se alguém está obrigado à conduta ‘p’, então esse alguém tem a permissão de cumprir a conduta ‘p’”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 211.

<sup>8</sup> “[...] cuando se dice que un estado de cosas p está permitido en un conjunto de normas  $\alpha$ , esto puede significar dos cosas diferentes; o que bien existe una norma (en  $\alpha$ ) que permite p, o bien que p no está prohibido en  $\alpha$ ”. Permisos y normas permisivas, in Carlos ALCHOURRÓN y Eugenio BULYGIN, *Análisis lógico y derecho*, p. 219.

Uma delas seria a proibição de receber, ou seja,  $V(S_2, p)$ ; nesse caso, se considerarmos uma contradição normativa como a impossibilidade de cumprir ao mesmo tempo duas ou mais normas vigentes e aplicáveis, poderíamos afirmar que teríamos normas contraditórias: uma que obriga  $S_1$  a pagar e outra que proíbe  $S_2$  de receber o mesmo objeto “p”. Agora, por mais que sejam indesejáveis situações assim, devemos ter bem claro que a lógica não é potente o suficiente para solucionar, ao menos não todas, as contradições.<sup>9</sup>

Outra situação possível é a presença de uma norma que obriga a pagar, ou seja,  $O(S_1, p)$  e uma que permite, em sentido forte, a receber, isto é,  $P(S_2, p)$ . Com isso, não teremos nenhuma contradição se dermos a essas normas um caráter diacrônico, quando a obrigação de pagar dependerá previamente da permissão, funcionando, aliás, como um “direito de ação”, que não se manifesta de ofício, *per se*, mas apenas mediante provocação. Claro que essa solução, uma obrigação de pagar com uma permissão de receber, pode não parecer uma boa ordenação do ponto de vista da justiça, pois deixaria o devedor ao arbítrio do credor, mas, quanto a isso, a lógica nada pode fazer.

Conjecturemos, ainda, de uma norma que obriga a pagar, simbolizada por  $O(S_1, p)$  e outra que obriga a receber, ou seja,  $O(S_2, p)$ , a qual pode ser interdefinida como  $V(S_2, \sim p)$ . Hipótese perfeitamente exemplificada com o direito brasileiro, segundo o qual o credor é obrigado a receber o pagamento do devedor, tudo nos termos do Código Civil (CC, Arts. 334 a 345), do Código de Processo Civil (CPC, Arts. 539 a 549) e, sendo o caso de tributo, do CTN (Art. 164). Nessa situação, não cremos que seria errado dizer que “[a] ação de consignação em pagamento representa a consagração, pelo direito positivo, do princípio pelo qual a instituição de um dever jurídico pressupõe o direito de cumpri-lo”.<sup>10</sup> Contudo, cabe uma consideração, a de que antes da “consagração” pelo direito positivo, o “princípio” não se impunha juridicamente, mesmo sem negarmos que o devedor possa ter interesse econômico ou moral no pagamento.<sup>11</sup> E a maior prova disso é o direito brasileiro de antanho, antes da positivação do Art. 164 do CTN, quando o entendimento era no sentido de que o credor fazendário não estava obrigado a receber o tributo.<sup>12</sup>

Poderíamos especular, por fim, que mesmo se fosse revogado o Art. 164 do CTN, ainda assim seria possível, com base na Constituição Federal (CF), afirmar que existe a obrigação da fazenda pública de receber o tributo, mas não há nada de simples em derivar uma norma implícita, por exemplo, do princípio da moralidade ou da efetividade.<sup>13</sup> De qualquer sorte, aqui nos damos por satisfeitos caso tenhamos

<sup>9</sup> “Não se pode negar que existam genuínos conflitos de normas, a saber, situações em que duas normas valem, das quais uma estatui por devícuo um determinado procedimento e a outra uma conduta incompatível com esse procedimento. [...]. Tem alguém de escolher qual das duas normas há de observar e, por conseguinte, qual das duas quer infringir”. Hans Kelsen, Manuscrito direito e lógica (9.6.1965), in Hans Kelsen e Ulrich Klug, *Normas jurídicas e análise lógica*, p. 66.

<sup>10</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 491.

<sup>11</sup> “[...] se o credor tem o direito de cobrar, o devedor também tem o direito subjetivo e o interesse econômico e moral de pagar [...]”. Cleide Caís, *O processo tributário*, p. 473.

<sup>12</sup> “Não cabe ao contribuinte [...] o direito de empregar a acção de depósito em pagamento; deve usar dos recursos administrativos e, caso não seja atendido, aguardar a proposição do executivo fiscal [...]”. Candido de Oliveira Filho, *Curso de prática do processo*, v. 2, p. 367.

<sup>13</sup> “Una norma implícita no puede referirse a texto normativo alguno como su significado. Se extrae, en general, de una o más normas explícitas (formuladas) mediante un razonamiento”. Riccardo Guastini, *Interpretar y argumentar*, p. 165.

conseguirmos demonstrar que a consignação em pagamento é questão para o direito positivo e não paga a lógica.

### 3. DIREITO MATERIAL VERSUS DIREITO PROCEDIMENTAL

Uma compreensão minimalista conduz-nos à ideia de que o direito não é outra coisa do que um conjunto de normas jurídicas, as quais nada mais fazem do que prescrever condutas. E sendo ainda mais analíticos, podemos classificar essas normas jurídicas como normas de conduta ou comportamento e normas de estrutura ou competência.<sup>14</sup> Dito isso, é possível aproximar essa classificação de outra muito conhecida pela dogmática, qual seja, a que alude a direito material ou substantivo e a direito procedimental ou adjetivo.<sup>15</sup> Então, equiparando, as normas de conduta seriam direito material e as normas de competência direito procedimental.

Essa distinção entre material e procedimental é questão por excelência conceitual, o que não significa que não tenha efeitos práticos, particularmente quando tomamos o tema da consignação em pagamento no direito brasileiro. Por um primeiro ângulo, a questão que se apresenta é como compatibilizar os dispositivos do CC com os do CPC. Sem maiores complicações, simplesmente poderíamos dizer que, naquilo que são contraditórios, prevalece o CPC, em linha com o brocardo *lex posterior derogat legi priori*, pois este é de 2015 enquanto o outro é de 2022. Contudo, essa certeza esvai-se caso pensemos que alguns dos dispositivos do CC podem ser de direito material, especialmente quando se referem a pagamento, e não seria tão simples assim afirmar que teriam sido revogados pelo CPC, pois se pode entender que o último somente é aplicável às questões procedimentais, o que nos conduz a solucionar o impasse pela regra da especificidade.<sup>16</sup> E as dificuldades de conciliar os dispositivos que regem a consignação em pagamento ganham ainda mais relevo quando se está diante de matéria tributária, uma vez que, nesse caso, o critério de solução de conflito normativo pode ser o hierárquico.

Em razão do Art. 146, III, “b”, da CF, cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, entre outros tópicos, sobre o crédito tributário. E se a consignação em pagamento extingue o crédito tributário, então não seria difícil concluir que as normas que sobre ela dispõem deveriam ser instituídas por lei complementar. Sem embargo, a matéria tributária processual está fundamentada no Art. 22, I, da CF, bastando, assim, lei ordinária para dispor sobre o tema. E para ratificar esse entendimento é suficiente

<sup>14</sup> “As normas jurídicas podem ser divididas, de acordo com seu conteúdo imediato, em dois grupos: normas de conduta e normas de competência. Ao primeiro grupo pertencem as normas que prescrevem uma certa linha de ação [...]. O segundo grupo contém as normas que criam uma competência (poder, autoridade) — são diretivas que dispõem que as normas que são criadas em conformidade com um modo estabelecido de procedimento serão consideradas como normas de conduta”. Alf Ross, *Direito e justiça*, p. 57.

<sup>15</sup> Essas são linhas gerais que atendem muitos fins, mas não podemos esquecer que, em rigor, as normas de competência também são normas de conduta: “Uma norma de competência é [...] uma norma de conduta expressa indiretamente”. Alf Ross, *Direito e justiça*, p.57. Questão que também foi percebida por Norberto BOBBIO ao dizer das normas de estrutura que “[...] o comportamento que elas regulam é o de produzir regras”. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 45.

<sup>16</sup> “O instituto da consignação em pagamento é figura de direito material competindo ao processo tão somente instrumentalizar mecanismos para a exata fruição dessa faculdade”. Luiz Guilherme MARINONI, Sérgio ARENHART e Daniel MITIDIERO, *Novo curso de processo civil*, v. 3, p. 130.

lembrar que a execução fiscal e a medida cautelar fiscal estão dispostas em lei ordinária, e não há questionamento, ao menos não seriamente, sobre a constitucionalidade delas por não serem dispostas em lei complementar. Desse modo, a melhor leitura do caso, cremos, é aquela que compreende o Art. 164 do CTN, ao regular a consignação em pagamento, como regra de procedimento para a enunciação de normas individuais e concretas por meio de sentença. Desse modo, a consignação em pagamento é tema para a lei ordinária da União, não tendo sido, por isso, esse dispositivo do CTN recepcionado pela CF como lei complementar.<sup>17</sup>

Assim, quanto à consignação de tributo, havendo conflito entre o CTN e os demais diplomas, não cabe recurso ao critério hierárquico como método de interpretativo de solução. Todavia, isso não significa que não deva prevalecer o *codex* tributário em caso de incompatibilidade como o CC ou o CPC, pois se aplica em tais hipóteses, esse é o fundamento correto, o critério da especialidade, com as outras disposições devendo ser aplicadas, quando for o caso, somente subsidiariamente.

#### 4. ART. 164, *CAPUT*, DO CTN

O crédito tributário pode ser consignado judicialmente pelo sujeito passivo nos termos do *caput* do Art. 164 do CTN.<sup>18</sup> Em razão disso, abrem-se duas questões: se apenas o sujeito passivo é quem poderia empregar tal recurso e se seria possível, também, a consignação extrajudicial. Analisemos essas questões com mais atenção.

##### 4.1. Terceiro

Para o ajuizamento da consignação em pagamento, como para qualquer outra, devem estar presentes as condições da ação, quais sejam, a legitimidade das partes, o interesse de agir e a possibilidade jurídica do pedido.<sup>19</sup> Especificamente quanto à legitimidade das partes – sem aqui levarmos às últimas consequências a correta ideia de que o direito de ação não se confunde com o direito de ter o pedido julgado procedente –, deve ser ela revelada pela análise do direito material. Logo, na consignação em pagamento, o requerente é o sujeito passivo de que trata o direito tributário, ou seja, quem deve pagar o tributo.

Ocorre que não podemos perder de vista, nos termos do Art. 539 do CPC, que também o *terceiro* pode ajuizar a consignação em pagamento.<sup>20</sup> Ponto tratado com imprecisão evidentemente, pois se se demanda em nome próprio e não no de terceiro, então se é parte. De qualquer sorte, há incompatibilidade entre esse dispositivo e o

<sup>17</sup> Somente as normas gerais é que foram recepcionadas pela CF como se postas por lei complementar. Assim, as demais normas recepcionadas do CTN podem ser alteradas por lei ordinária. Sobre o tema das normas gerais tributárias, veja-se: Valterlei da COSTA e Vivian Carla da COSTA, Normas gerais em matéria tributária, *Revista de direito tributário contemporâneo*, v. 29, *passim*.

<sup>18</sup> CTN: “Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: [...]”.

<sup>19</sup> Veja-se: Antonio CINTRÁ, Ada GRINOVER e Cândido DINAMARCO, *Teoria geral do processo*, p. 258-260.

<sup>20</sup> CPC: “Art. 539. Nos casos previstos em lei, poderá o devedor ou terceiro requerer, com efeito de pagamento, a consignação da quantia ou da coisa devida”.

CTN, pois a classe dos sujeitos passivos é formada por contribuintes e responsáveis, mas não por terceiros. Assim, perguntar-se: quem não é nem contribuinte nem responsável mesmo assim poderia ter interesse de agir?

Literalmente, a resposta deve ser não.<sup>21</sup> Com efeito, não vemos como seria possível simplesmente alegar uma aplicação subsidiária, uma vez que o CTN não é omissivo sobre o tema e limita a legitimidade àquele que é sujeito passivo.<sup>22</sup> Agora, uma forma mais refinada seria evocar o Art. 204, parágrafo único, do CTN, pois dispõe que a presunção da certidão de dívida ativa pode ser ilidida por prova a cargo de terceiro que a aproveite e, por isso, seria um indicativo de que o terceiro também teria interesse de agir. Todavia, em muitas outras passagens esse mesmo Código dá a entender que terceiro nada mais seria do que uma subespécie de sujeito passivo, mero desdobramento da responsabilidade.<sup>23</sup> Em razão disso, não cremos que terceiro possa ser alguém estranho à estrutura tributária como a conhecemos, não se verificando, assim, uma hipótese de legitimação extraordinária. Sem embargo, essa questão ainda pode ser mais bem explicada em termos diacrônicos e não meramente sincrônicos.

Há os que hoje são responsáveis pelo crédito tributário e há os que não são, mas que, em princípio, poderão ocupar essa posição no futuro. Desse modo, *hic et nunc* o terceiro não é sujeito passivo, mas virtualmente poderá vir a sê-lo, o que faz com que não seja alguém totalmente alheio ao tributo.<sup>24</sup> Assim, um terceiro que potencialmente possa vir a ser responsável, ou seja, no futuro ser considerado sujeito passivo, tem interesse de agir e, conseqüentemente, pode manejar a consignação em pagamento, mas quem nem em tese possa vir a ser obrigado não tem como alegar um direito de pagar, devendo ser reconhecido como ilegítimo do ponto de vista processual, com o indeferimento da inicial.

#### 4.2. Consignação extrajudicial

Quanto aos tributos, a importância que o fisco se recusou a receber pode ser “consignada judicialmente”. Essa é a literalidade da lei, o que permitiria conjecturar, caso se queira problematizar, que se trata de dispositivo indeterminado, pois, por um

<sup>21</sup> Nesse sentido: “[...] a consignação judicial pode ser realizada (apenas) pelo sujeito passivo. É de se entender tanto o contribuinte quanto o responsável. Mas não há de se admitir qualquer outra pessoa”. Octavio Campos FISCHER, A consignação em pagamento, in Geilson Salomão LEITE (coord.), *Extinção do crédito tributário*, p. 288.

<sup>22</sup> Assim, não podemos concordar Marcus Livio GOMES: “[...] o contribuinte, o responsável ou terceiro interessado, no silêncio do CTN, possam consignar o pagamento”. *Extinção do crédito tributário*, p. 55. Outro que vai pelo mesmo caminho é Ricardo Lobo TORRES: “Admite-se a consignação em pagamento realizado por terceiros, na omissão do CTN, por aplicação subsidiária do Código Civil”. Arts. 156 a 164, in Ives Gandra MARTINS (coord.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2, p. 374.

<sup>23</sup> A forma como o CTN dispõe sobre a sujeição passiva sofre a influência direta da doutrina de Rubens Gomes de SOUSA. Veja-se: *Compêndio de legislação tributária*, p. 91-94.

<sup>24</sup> Nesse sentido, “[...] o terceiro tributariamente interessado, legitimado a propor a ação consignatória em nome do sujeito passivo, será, necessariamente, aquele sujeito de direito que puder vir a ser responsabilizado pelo crédito tributário sobre o qual recai a mora do credor o a dívida subjetiva”. Rodrigo Dalla PRIA, *Direito processual tributário*, p. 305. Agora, uma linha mais branda, sem a necessidade considerar o terceiro como sujeito passivo, seria simplesmente aludindo a que bastaria a ele um “interesse jurídico”: “[...] é necessário que haja interesse jurídico do terceiro para que este se proponha a obter a extinção da dívida tributária”. Camila VERGUEIRO, A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário, in Paulo Cesar CONRADO (coord.), *Processo tributário analítico*, v. I, p. 154.

lado, está permitida a consignação judicial, mas, por outro, nada está estabelecido quanto à extrajudicial.<sup>25</sup> Entendido isso, tal omissão poderia ser suprida por aplicação subsidiária do Art. 539, § 1º, do CPC.<sup>26,27</sup> Todavia, em nossa óptica, não há a necessidade de que sempre haja o advérbio “somente” para que se aplique a interpretação *a contrario sensu*. Ademais, nos termos do tópico 2, como tomamos o Art. 164 do CTN como constitutivo, pois sem ele não haveria a possibilidade da consignação em pagamento, *a fortiori*, devemos estender o mesmo raciocínio para a consignação extrajudicial, a qual, por não estar prescrita, então não pode ser empregada quanto aos tributos.<sup>28</sup>

De qualquer sorte, mesmo se superada essa objeção, que não é de pouca monta, pois se trata da legalidade, ainda há questões práticas que atentam contra o uso da consignação extrajudicial, pois, por um lado, se for emitido documento de arrecadação, então basta recolher o tributo, não havendo a necessidade de qualquer depósito bancário, mas, por outro, se não se consegue emití-lo, então não será com o depósito e a intimação do fisco para sobre ele se manifestar que se resolverá tal conflito. Isso porque, com toda certeza, haver-se-á de ir ao judiciário para que, nos termos do § 2º do Art. 539 do CPC, uma não manifestação da fazenda pública signifique a liberação da obrigação tributária e, por isso, para evitar contratempos, o melhor é já ingressar com a ação de consignação em pagamento diretamente.

Em suma, no direito brasileiro a consignação em pagamento de tributos somente é possível judicialmente, uma vez que o Art. 164 do CTN apenas faz alusão a essa modalidade, não sendo possível, assim, a aplicação subsidiária do CPC para o exercício da consignação extrajudicial. No mais, haveria problemas práticos de várias ordens a impedir a eficácia da consignação extrajudicial e, no fim, a questão acabaria judicializada de qualquer forma.

<sup>25</sup> “[...] una norma jurídica derrotable no determina por sí sola de manera completa ninguna decisión particular, porque hay siempre un hiato entre ella y sus aplicaciones que, para ser salvado, requiere inevitablemente ir más allá de la totalidad de convenciones que definen los límites del derecho”. Juan Carlos Bayón, Derrotabilidad, indeterminación del derecho y positivismo lógico, *In Relevancia normativa en la justificación de las decisiones judiciales*, p. 203.

<sup>26</sup> CPC: “Art. 539. *Omissis*. § 1º Tratando-se de obrigação em dinheiro, poderá o valor ser depositado em estabelecimento bancário, oficial onde houver, situado no lugar do pagamento, cientificando-se o credor por carta com aviso de recebimento, assinado o prazo de 10 (dez) dias para a manifestação de recusa. § 2º Decorrido o prazo do § 1º, contado do retorno do aviso de recebimento, sem a manifestação de recusa, considerar-se-á o devedor liberado da obrigação, ficando à disposição do credor a quantia depositada”.

<sup>27</sup> Entre os juristas de escol, defendendo que aos tributos também se aplicaria a consignação extrajudicial, somente encontramos Cleide CAIS, fundamentando-se na subsidiariedade do CPC: “Entendemos que esse procedimento [depósito extrajudicial] não colide com as normas que regulam o tratamento da Fazenda Pública em juízo [...]”. *O processo tributário*, p. 476.

<sup>28</sup> A legalidade parece ser o ponto determinante para a doutrina entender não ser possível o emprego da consignação em pagamento extrajudicial em matéria tributária: “[...] não há previsão legal em matéria fiscal que atribua efeitos jurídicos extintos da obrigação aos depósitos feitos extrajudicialmente, [...] de modo que a opção do parágrafo 1º do Art. 890 do CPC deve ser tida como inaplicável às dívidas tributárias”. James MARINS, *Direito processual tributário brasileiro*, p. 562. Nesse mesmo sentido: Nelson NERY JUNIOR e Rosa NERY, *Código de Processo Civil comentado*, p. 1462; Cleucio NUNES, *Curso completo de direito processual tributário*, p. 821; Irapuã BELTRÃO, *Curso de direito tributário*, p. 358; Rodrigo Dalla PRÍA, *Direito processual tributário*, p. 299; Camila VERGUEIRO, A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário, in Paulo Cesar CONRADO (coord.), *Processo tributário analítico*, v. I, p. 159.

## 5. CASOS DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

Analisados quem e qual tipo de consignação em matéria tributária pode ser ajuizada, nos termos do *caput* do Art. 164 do CTN, vejamos agora em que situações pode ser proposta. De início, a resposta encontra-se nos incisos I, II e III do referido artigo e aqui, de ponto, já cabe uma especificação: como no Brasil o sujeito passivo é quem deve entregar o dinheiro e não o fisco ir buscá-lo, a consignação tem por finalidade a evitar que se configure a *mora debitoris*, e consequentemente seus efeitos, não havendo lugar para uma questão como da *mora accipiendi*.

Como primeira dificuldade, há o tema da taxatividade, pois se as hipóteses para o ajuizamento da consignação em pagamento em matéria tributária forem somente as constantes do CTN e se nem em tese a elas aludir o requerente, então deverá ter a inicial indeferida por falta de interesse de agir, já que outras situações além das previstas não ensejariam uma proibição de a fazenda pública não receber tributos.<sup>29</sup> Todavia, a redação do CTN é farta desse tipo de casuística, com o *caput* de um artigo traçando as linhas gerais, por conotação, e os incisos dando-lhe arremate, por denotação, o que sempre gera problemas para saber se seria hipótese de mera exemplificação ou se as situações reguladas seriam somente aquelas. Com efeito, a forma como foi redigido o *codex* sempre põe a questão de se estaria a ilustrar ou a restringir e, para tal problema, não é possível uma resposta única, pois não nos parece que o Art. 108 (métodos de interpretação) deva ter o mesmo tratamento que o Art. 156 (causas de extinção do crédito tributário).

Assim, a melhor forma de compreender o tema é analisando a consignação em pagamento a partir de duas linhas bem amplas: em uma, há a negativa no recebimento do tributo; em outra, há uma dupla exigência por mais de um sujeito ativo.

### 5.1. Art. 164, I e II, do CTN

O CTN, muitas vezes pecando por excesso, não se limita à construção de comandos meramente por conotação e, geralmente, prefere a denotação no formato *caput* e incisos. Todavia, não raro impera uma irritante minuciosidade e a falta de uma melhor técnica dificulta amiúde sua interpretação. E esse nos parece o caso dos incisos I e II do Art. 164 do CTN.<sup>30</sup> (Como paradigma de nossas alegações, veja-se o Art. 149 e seus incisos que disciplinam as hipóteses para lançamento de ofício).

O inciso I prescreve que é cabível a consignação em pagamento se houver a recusa do recebimento do tributo ou se seu recebimento for subordinado ao pagamento de

<sup>29</sup> Nesse sentido parece ser a posição de Camila VERGUEIRO “[...] terá interesse de agir para a ação de consignação em pagamento o sujeito de direito que se depara com quaisquer das hipóteses taxativamente previstas no citado artigo [Art. 164 do CTN]”. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário, in Paulo Cesar CONRADO (coord.), *Processo tributário analítico*, v. I, p. 153.

<sup>30</sup> CTN: “Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; [...]”.

outro tributo, penalidade ou mesmo ao cumprimento de obrigação acessória. Por sua vez, o inciso II veda que a administração condicione o recebimento do tributo ao cumprimento de exigências sem fundamento legal. Evidentemente, o teor dos incisos está mal distribuído, e mesmo que se queira empregar esse modelo *caput/incisos*, então as palavras-chaves para sua confecção deveriam ter sido recusar e subordinar. Por um lado, cabe a consignação em pagamento se o recebimento do tributo for *recusado*; por outro, além da mera recusa, também é possível seu emprego nas hipóteses em que for *subordinado* a outras atuações do sujeito passivo.

*Recusar* expressa “rejeitar, não aceitar, não admitir”:<sup>31</sup> é simplesmente não, sem mas ou porém. Nessa situação, em qualquer hipótese, não há como cumprir a obrigação de pagamento do tributo. Já *subordinar* significa “fazer dependente”:<sup>32</sup> é vincular, quando a condição para um se concatena à ocorrência de um outro primeiramente. Nessa hipótese, a administração não se opõe ao recebimento do tributo, mas fixa certas exigências prévias a cargo do sujeito passivo, as quais podem ser assim agrupadas: pagamento de outro tributo ou penalidade; cumprimento de obrigação acessória ou de exigência administrativa sem fundamento legal.

Nessas situações, em juízo, a contestação da fazenda pública pode-se limitar simplesmente a negar que tenha se recusado a receber o tributo ou mesmo que tenha feito qualquer exigência para tanto. Agora, ainda pode confirmar que se negou a receber alegando, entre outros tópicos, que nenhum tributo lhe era devido ou que o pretense pagador não seria deveras o sujeito passivo (na hipótese de que não possa receber de quem não é sujeito passivo). Igualmente, há a possibilidade de a recusa fundar-se no objeto da prestação, pois só aceitaria dinheiro, hipótese que veremos com mais detalhes abaixo. Ademais, pode justificar que negou o recebimento do tributo porque, previamente, não cumpriu o sujeito passivo certas condições, as quais podemos apartar em dois grupos.

A recusa pode-se ancorar na ausência prévia da satisfação de outra obrigação de dar, seja tributo ou penalidade (pecuniária). Nesse ponto, temos uma das situações por excelência que enseja a consignação em pagamento, mas aqui devemos ter cuidado com a forma com que interpretamos o Art. 163 do CTN e a imputação de pagamento.<sup>33</sup> Afinal, por uma linha, o fisco não necessitaria nunca negar o recebimento de um tributo em razão de outro, pois bastaria receber o pagamento do primeiro e imputá-lo ao segundo. Contudo, afortunadamente não é assim, até porque tal entendimento conduziria a uma incompatibilidade entres os Arts. 163 e 164 do CTN, o que não é desejável.<sup>34</sup> Portanto, a melhor forma é entender que o primeiro dispositivo somente se aplica aos casos em que haja pagamento a título de tributo, mas sem estar acompanhado,

<sup>31</sup> Antônio Geraldo da CUNHA, *Dicionário etimológico da língua portuguesa*, p. 551.

<sup>32</sup> Francisco FERNANDES, *Dicionário de verbos e regimes*, p. 556.

<sup>33</sup> CTN: “Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas: [...]”.

<sup>34</sup> Por adotar esse entendimento por nós conjecturado é que, para Sacha Calmon Navarro COELHO, “[o] Art. 164 contraria o Art. 163 do Código [...]”. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 812.

em caso de mais de um em aberto, da identificação de qual deles deve ser extinto. É um exemplo típico dessa situação seriam as hipóteses em que o sujeito passivo se compromete a endereçar parte de seu faturamento para o pagamento de tributos, todavia sem nominá-los e sem que tal montante seja suficiente para extinguir todos.

A recusa pode ser fundamentada, ainda, no não cumprimento de obrigação de fazer, a qual deveria ter se dado anteriormente à obrigação de receber o tributo. Por essa linha, pode-se alegar a necessidade de cumprimento de obrigação acessória ou também de exigências administrativas. Em relação à obrigação acessória, o entendimento jurisprudencial reflete a literalidade do dispositivo e, dessarte, a obrigação de receber o tributo por parte da administração não é derrotada pela hipótese de o sujeito passivo não se ter atinado a suas obrigações acessórias.<sup>35</sup> Sem embargo, não se deve perder de vista que, sem a anterior prestação de informações, pode nem existir tributo a pagar, quando não haveria o que consignar. Também pode o fisco evocar como exclusiva que somente teria a obrigação de receber o tributo em discussão se primeiro houver conformidade a certas exigências administrativas.<sup>36</sup> Por óbvio, se tais exigências forem sem fundamento legal, a questão se simplifica e muito. Contudo, e se as exigências tiverem fundamento legal? Em nossa forma de ver, de igual modo não seria possível à administração tributária recusar-se, pois a *ratio* do Art. 164, I e II, é obrigar a fazenda pública a receber os tributos de modo incondicionado, com os incisos sendo exemplificativos. De qualquer sorte, em tese, uma exceção a isso seria o caso de que, sem o cumprimento da exigência administrativa, não haveria tributo, ao menos não de imediato, e não se teria o que consignar.<sup>37</sup>

## 5.2. Art. 164, III, do CTN

Da atribuição constitucional de competência para a instituição de tributo, infere-se que a entidade federativa não pode instituir outros tributos que não aqueles que lhe foram outorgados, o que, um passo adiante, pode ser entendido como direito do contribuinte de não ser tributado duas vezes por um mesmo fato. Há, por essa linha de raciocínio, uma vedação constitucional à bitributação, a qual somente pode ser afastada nos casos expressamente previstos por essa mesma Constituição.<sup>38</sup> (Por outro lado, o *bis in idem* é permitido, desde que não descambe para o confisco).

<sup>35</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO DE TRIBUTO. ART. 164 DO CTN. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. [...]. 4. Tem-se por legítima a consignação em pagamento de tributo que o Fisco se recusa a receber sem que esteja acompanhado de obrigação acessória. [...]”. (STJ, AgRg no Ag N° 767.295/MG, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 19/9/2006, DJ de 16/10/2006, p. 304).

<sup>36</sup> Por certo ângulo, exigência sem fundamento legal equivaleria a uma não exigência e é por isso que Luciano AMARO assevera que “[o] inciso II [do Art. 164 do CTN] é ocioso. Se a recusa da autoridade se funda em exigência ilegal, ela equivale à recusa pura e simples”. *Direito tributário brasileiro*, p. 394 (esclarecemos entre colchetes).

<sup>37</sup> Pode ser o caso em que o sujeito passivo se recuse a cumprir uma exigência administrativa que considera ilegal, mas que, sem esse cumprimento, não há constituição do tributo a pagar. Nessa situação, simplesmente poderia aguardar uma provável autuação e impugná-la, apondo suas objeções. Agora, também seria possível o ajuizamento de um mandado de segurança preventivo, quer para evita a multa por descumprimento da exigência, quer para obstar o lançamento de ofício do tributo, mas tal questão não deve ser confundida com a consignação em pagamento, já que nunca houve tributo devido.

<sup>38</sup> Não há um dispositivo expresso para se indicar em relação à proibição da bitributação e, por isso, é que se fazem construções como a de que existira um Estatuto de Contribuinte no bojo da Constituição. Nesse sentido, veja-se: Roque CARRAZZA, *Conflitos de competência*, p. 73-79.

Agora, se dermos como certo o embargo à tributação de um mesmo fato por entes diversos, resta saber qual seria o instrumento processual adequado a ser manejado pelo contribuinte quando diante dessa situação. Ortodoxamente, poderia pagar ao ente federativo que entende como competente e, contra o outro, ingressar com uma anulatória ou declaratória de inexistência de relação jurídica, a depender, respectivamente, de o crédito já estar ou não constituído. Todavia, tal linha de ação é bem arriscada, uma vez que, ao fim e ao cabo, pode ficar decidido que o sujeito passivo pagou ao ente incompetente, o que vai obrigá-lo a pagar o tributo que imaginou não devido e, ademais, ingressar com repetição de indébito por aquilo que já pagou, sem a possibilidade de compensação ademais, já que são entidades federativas diferentes.

Visando a evitar essa *vexata quaestio* é que tem lugar o Art. 164, III, do CTN,<sup>39</sup> o qual permite a consignação em pagamento nos casos de se estar exigindo, por mais de uma pessoa de direito público, “tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador”. No manejo dessa ação, não há a necessidade de que o sujeito passivo saiba exatamente quem seria o legítimo sujeito passivo, até porque lhe pode ser indiferente a quem será destinado o recurso, com seu interesse de agir ficando restrito ao cumprimento da obrigação.

De toda sorte, por um lado, se a consignação em pagamento tem sem dúvida seu valor, por outro, não chega a ser uma panaceia, uma vez que não é de simples compreensão o que venha a ser “tributo idêntico”. Em rigor, caso pensemos tributo como norma jurídica, a simples presença de dois entes diversos já seria suficiente para concluirmos que não se trata do mesmo tributo, uma vez que os sujeitos ativos seriam diferentes em concreto. Todavia, uma interpretação por essa linha de raciocínio esvaziaria totalmente o dispositivo em comento, o que faz com que a descartemos de pronto. Com efeito, há uma zona de certeza para o ajuizamento da consignação em pagamento que são os casos conhecidos por conflito horizontal de competência, com a discussão, nesse ponto, girando em torno da territorialidade e extraterritorialidade das leis.<sup>40</sup> Nessas situações, o requerente, polo ativo da ação, é o sujeito passivo e os requeridos, polo passivo, ou são, em uma hipótese, municípios ou, em outra, estados-membros.<sup>41</sup> Todavia, ainda haveria uma zona de penumbra, que é saber se a consignação em pagamento se aplica às hipóteses de conflito vertical de competência.<sup>42</sup>

Agora, essa disputa fica cada dia mais fora de lugar, pois a doutrina majoritariamente, com reflexo na jurisprudência, vem caminhando no sentido de que a consignação em

<sup>39</sup> CTN: “Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: [...] III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador”.

<sup>40</sup> Sobre a territorialidade em matéria tributária, veja-se: Valterlei da COSTA, *Territorialidade e extraterritorialidade da norma tributária*, in Matheus MOROSONI (coord.), *Direito tributário paranaense*, v. III, *passim*.

<sup>41</sup> Se imaginássemos que a lide, de veras, dá-se entre municípios ou entre estados federados, então as regras de competência não seriam as regras ordinárias aplicadas às demandas tributárias (Arts. 51 e 52 do CPC), mas sim as que se aplicam aos conflitos federativos. Contudo, não é esse o entendimento jurisprudencial: “A dúvida, suscitada por particular, sobre o direito de tributar, manifestado por dois Estados, não configura litígio da competência originária do Supremo Tribunal Federal”. (STF, Súmula 503, Sessão Plenária de 03/12/1969. DJ de 10/12/1969, p. 5932; DJ de 11/12/1969, p. 5948; DJ de 12/12/1969, p. 5996).

<sup>42</sup> Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, não há essa incerteza: “[...] os conflitos que a regra [Art. 164, III, do CTN] visa a evitar são aqueles entre estado e estado e entre município e município”. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 813 (esclarecemos entre colchetes).

pagamento é instrumento processual adequado para a solução do conflito tributário de competência vertical entre entes federativos diversos.<sup>43</sup> E essa parece mesmo ser a melhor solução, pois a outra, como acima exposto, sujeitaria, por um lado, o sujeito passivo ao risco de pagar tributo indevido e, por outro, ter sua anulatória ou declaratória de inexistência de relação jurídica julgada de forma improcedente, com todas as consequências disso advindas, inclusive a condenação em honorários advocatícios. Agora, esse entendimento preferível ainda carece de melhor justificação, especialmente sobre o que sejam “tributos idênticos”, explicando como poderiam abrigar-se sob um mesmo guarda-chuva, para ilustrar, tanto uma exigência pecuniária por parte de um município decorrente de um “prestar serviços” como uma por parte da União em face de um “industrializar produtos”.

Em termos extremamente analíticos, poderíamos imaginar que o mundo é feito de fatos atômicos aos quais corresponderiam proposições também atômicas na relação de um para um. Todavia, como não conseguimos identificar os fatos atômicos, com nosso recorte recaindo sempre sobre uma conexão de fatos que não individualizamos bem, é mais do que compreensível que, em vez de uma relação um para um, possamos ter para esse agrupado de fatos várias proposições.<sup>44</sup> Assim, não é tão simples afirmar que, se uma proposição é verdadeira, a outra, quanto ao mesmo fato, ou seria sinonímica, ou falsa ou sem sentido, pois se o fato nunca é atômico, então sempre será possível mais de uma proposição verdadeira quanto a ele. Ocorre que no direito tributário esse não é um jogo válido, já que, para evitar a bitributação, devemos considerar que os tributos não se sobrepõem e que cada fato do mundo só possa corresponder a um único critério material da norma de tributação. E se pensarmos isso em léxico carvalhiano, podemos asseverar que, sobre um evento do mundo, somente pode se construindo em linguagem válida um único fato jurídico.<sup>45</sup> Nesse ponto, por óbvio, caso se cobre um tributo em razão de “prestar serviço” e outro por “industrializar produto”, então, como fatos jurídicos, não serão os mesmos tributos, o que não permitiria a consignatória. Contudo, o que devemos observar é se teriam por lastro tais fatos jurídicos o mesmo evento e, em caso de uma resposta afirmativa, então estará permitida a ação de consignação em pagamento, nos termos do Art. 164, III, do CTN.

<sup>43</sup> “[...] é possível vislumbrar o cabimento da consignação em pagamento na hipótese em que a União e Município exijam ITR e IPTU, respectivamente, sobre o mesmo imóvel, bem como na que Estado-membro e Município exijam ICMS e ISSQN, respectivamente, sobre o mesmo negócio jurídico”. Regina Helena COSTA, *Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional*, p. 348. Nesse mesmo sentido: Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, *Processo tributário*, p. 489; Ricardo Lobo TORRES, Arts. 156 a 164, in Ives Gandra MARTINS (coord.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2, p. 373. Ademais, em relação ao entendimento jurisprudencial, colacionamos: “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. RECURSO PROVIDO. [...]”. 3. No caso concreto, considerando que a autora (ora recorrente) é prestadora de serviço de conexão à Internet, revela-se plausível a dúvida quanto ao imposto devido — ICMS ou ISS —, tendo em vista que ambos foram exigidos pelos respectivos entes tributantes. Assim, a circunstância de a dúvida recair sobre impostos diversos que incidem sobre um mesmo fato gerador, por si só, não enseja a inviabilidade da ação de consignação em pagamento com a consequente extinção do processo sem resolução de mérito. [...]” (STJ, REsp Nº 931.566/MG, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 23/4/2009, DJe de 7/5/2009).

<sup>44</sup> Sobre o tema da relação entre fato e proposição, veja-se: Ludwig WITTGENSTEIN, *Tractatus logico-philosophicus*, grupos de aforismos 2, 3 e 4. Sobre o abandono da relação um para um entre fato e proposição, veja-se: Ludwig WITTGENSTEIN, *Anotações sobre as cores*, passim.

<sup>45</sup> “[...] os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria”. Paulo de Barros CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 89.

## 6. OBJETO DA CONSIGNAÇÃO

Não é este artigo o lugar para discutirmos se a norma de tributação sempre tem como prescrição um dar dinheiro, pois, a depender da pactuação que se faça para o uso do termo tributo, a obrigação poderia ser, além de monetária, *in natura* ou *in labore*.<sup>46</sup> De toda sorte, em razão do Art. 3º do CTN, por aludir expressamente à “prestação pecuniária”, podemos aceitar sem maiores complicações que o comando da norma de tributação é um dar dinheiro. Assim, as disposições do CC (Art. 341 e 342) e do CPC (Art. 542, I, e 543), que se referem à “coisa” e mesmo à “coisa indeterminada”, não têm lugar na consignação de tributo. Contudo, a singeleza dessa ideia ganha certo embaraço se pensarmos que o CTN não impõe exclusivamente dinheiro (moeda nacional) como meio de pagamento.<sup>47</sup>

O cheque (cujo efeito é *pro solvendo*, nos termos do Art. 162, § 2º, do CTN) e o vale postal também podem ser considerados como formas de pagamentos, ou seja, como meios de dar dinheiro ao fisco, tais como se fossem papel-moeda. Meios aos quais podemos agregar outros, como as transferências bancárias, mas que, seja como seja, estão em equivalência com a moeda nacional e não alteram *in casu* a questão do “dar dinheiro” como comando da norma de tributação. Todavia, o mesmo não pode ser dito do papel selado e da estampilha, os quais devem ser adquiridos pelo sujeito passivo, não ocorrendo a extinção de crédito tributário já no ato de dar dinheiro para suas aquisições, uma vez que é o uso do papel selado ou a inutilização da estampilha que tem esse efeito.<sup>48</sup> E mesmo que tudo isso seja anacrônico, ainda assim estão sob o guarda-chuva do termo “pagamento” e como tal devem ser tratados.<sup>49</sup> Desse modo, uma vez que se queira pagar, pouco importando o meio desde que permitido expressamente, e a outra parte recuse-se a recebê-lo, então está dado o contexto para a consignação em pagamento.

Se é caso de pagamento, perfeitamente cabível a consignação, mas, por outro turno, se o litígio envolve outras hipóteses de extinção do crédito tributário que não o pagamento, das quais nos interessam aqui a compensação e a dação em pagamento,<sup>50</sup> então não nos devemos precipitar e apontar a consignação em pagamento como solução nessas hipóteses em disputa. Como é sabido, a compensação e a dação em

<sup>46</sup> “[...] é simples afirmação gratuita considerar de natureza jurídica tributária unicamente os deveres de prestação em dinheiro”. Alfredo BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, p. 632.

<sup>47</sup> CTN: “Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico”.

<sup>48</sup> A quem cabe inutilizar a estampilha? “Era o contribuinte *de facto* quem inutilizava, quase sempre, por dilaceração necessária, o selo ao abrir a garrafa, a carteira de cigarros, ou pisar com a sola selada do sapato etc. Em tais casos, parece que a extinção do crédito há de ser considerada na aposição do selo”. Aliomar BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, p. 1281. De qualquer modo, “[e]ssa atividade exercida pelo sujeito passivo sujeita-se à posterior homologação, nos termos do Art. 150 [do CTN]”. Zuudi SAKAKIHARA, Comentários aos Arts. 139 a 164, in Vladimir de Passos FREITAS (coord.), *Código Tributário Nacional comentado*, p. 778.

<sup>49</sup> É possível conjecturar que em alguns casos continua válida a posição clássica sobre a inutilização de estampilhas, como nos de bebidas e cigarros, mas essa não é a posição de Paulo CALIENDO: “[...] o selo presente nos maços de cigarros e bebidas alcoólicas não possui nenhuma relação com o pagamento por estampilha verificado neste inciso [Art. 162, II, do CTN]. O selo utilizado nestes produtos é um selo de controle e não de pagamento”. *Curso de direito tributário*, p. 665 (esclarecemos entre colchetes).

<sup>50</sup> CTN: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] II - a compensação; [...] XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei”.

pagamento não podem ser evocadas diretamente do CTN para a extinção de tributos, pois carecem de lei para estabelecer formas, condições e garantias para tanto, mas não é nisso que reside o motivo de não terem o mesmo trato dado ao pagamento para fins de consignação. Para bem isso esclarecer, é mais do que adequado uma explicação do conectivo “ou”, realizando uma desambiguação sua, decompondo-o em “ou-includente” e “ou-excludente”.<sup>51</sup>

A extinção do crédito tributário faz-se, por excelência, com o pagamento *ou* com a realização de uma das outras hipóteses previstas no Art. 156 do CTN. Aceito isso, queda por compreender diante de que tipo de “ou” se está. Isso porque a forma forte ou excludente nos conduz a interpretar o enunciado no sentido de que se é verdadeira a obrigação de dar dinheiro, então é falsa a obrigação de compensar / realizar dação; por outro turno, para os casos de compensação / dação em pagamento, então não seria possível o pagamento.<sup>52</sup> Consequentemente, se essa ideia prevalecesse, tributo não seria prestação pecuniária, uma vez que a obrigação do sujeito passivo nem sempre seria a de dar dinheiro, pois também poderia ser, exclusivamente, dar outros bens ou mesmo realizar um encontro de contas. Contudo, não é assim, haja vista que, por se tratar de um “ou” inclusivo ou débil, outras formas de extinção do crédito tributário não estão em oposição ao pagamento, o qual, ao fim e ao cabo, sempre pode ser realizado.<sup>53</sup>

Discussões sobre a compensação ou a dação não são temas que se relacionam a pagamento não aceito. Por um lado, se elas foram intentadas pelo sujeito passivo e indeferidas, encontrar-se-á em aberto o crédito tributário em questão, o qual deverá ser desconstituído, então, pela via judicial, ordinariamente instrumentalizado mediante a ação de conhecimento nominada de “anulatória”. Por outro lado, se nem a compensação nem a dação podem ser intentadas por faltar uma normatização prévia do fisco (seja geral, seja individual), então a via adequada é a ação mandamental, da qual o mandado de segurança é o exemplo perfeito. De toda sorte, para qualquer dos casos, não haveria o que consignar, uma vez que não houve negativa de receber o pagamento do tributo, requisito para a ação de consignação.<sup>54</sup> E como reconhecimento dessa posição, a jurisprudência é firme no sentido de que a consignação em pagamento não

---

<sup>51</sup> “Em Latim, a disjunção (nosso ‘ou’) admitia dois significados; ‘vel’ era uma disjunção *não-excludente* (p ou q ou ambas); ‘aut’ era uma disjunção *excludente* (p ou q, não ambas). [...] Em Português, a diferença desapareceu”. Leônidas HEGENBERG, *Dicionário de lógica*: verbete: “ou”, p. 151.

<sup>52</sup> “Uma disjunção exclusiva é verdadeira se, e somente se, uma das proposições for verdadeira e a outra falsa”. João SÁÁGUA, Disjunção exclusiva, in João BRANQUINHO, Desidério MURCHO e Nelson Gonçalves GOMES (ed.), *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*, p. 264.

<sup>53</sup> “O ‘ou’ inclusivo tem o sentido de ‘um ou outro, possivelmente ambos’”. Irving COPPI, *Introdução à lógica*, p. 229.

<sup>54</sup> “Se o sujeito passivo pretende quitar o crédito tributário por meio diverso do pagamento [...], e os sujeito passivo (*sic*) se opõe a isso, o instrumento processual cabível não é a ação de consignação em pagamento”. Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, *Código Tributário Nacional*, p. 352.

tem lugar se o pretendido pelo sujeito passivo for a implementação da compensação<sup>55</sup> ou da dação.<sup>56</sup>

Por fim, também cabe destacar que esse mesmo raciocínio deve ser empregado na hipótese do parcelamento. Com efeito, uma coisa é não poder a administração pública recusar-se a receber um pagamento parcial, o que autoriza a consignação em pagamento; outra, totalmente diferente, é se, na forma e condição fixadas pela lei, tem o sujeito passivo direito de parcelar seus débitos tributários, com todas as benesses disso advindas, especialmente a impossibilidade de cobrança enquanto perdurar o parcelamento.<sup>57</sup>

## 7. VALOR A SER CONSIGNADO

A quem pagar? Dúvida subjetiva: em uma situação, pode-se não conhecer o credor, o que, no campo do direito tributário, queda apenas como registro teórico; em outra, pode haver dois ou mais pretendentes.<sup>58</sup> Claro que essa dúvida deve estar ancorada em razões e a mera ignorância ou desinformação não é suficiente para lastrear a consignação em pagamento, até porque “[...] deve ser dúvida fundada e não resultante de culpa do devedor”.<sup>59</sup> Desse modo, muito bem exposto deve ser o caso na petição inicial, de que se trata de uma única dívida, a qual é disputada, deveras, por mais de um pretense credor, não sendo hipótese de mera precaução ou receio do sujeito passivo.<sup>60</sup> Por isso, a ilegitimidade patente do requerido na consignação em pagamento conduz ao não conhecimento da ação, mas se realmente houver dúvida razoável sobre a quem pagar, então devem ser determinadas as citações dos requeridos para

<sup>55</sup> “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO COM O OBJETIVO DE OBTER COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COM PRECATÓRIO. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. HONORÁRIOS FIXADOS EM FACE DO PRINCÍPIO DA SUCUMBÊNCIA. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. REVISÃO DO QUANTUM DA VERBA HONORÁRIA. SÚMULA 7/STJ. [...]”. 2. A ação de consignação em pagamento não é via processual adequada para obter a compensação de débito tributário com créditos estampados em precatório. [...]”. (STJ, AgRg no AREsp Nº 29.214/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12/6/2012, DJe de 15/6/2012).

<sup>56</sup> TRIBUTÁRIO. ISS. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. TÍTULO DA DÍVIDA AGRÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. [...]”. 5. Na ação de consignação em pagamento o credor não pode ser compelido a receber coisa diversa do objeto da obrigação. Em se tratando de dívida tributária, indisponível à Autoridade Fazendária, não há como se admitir a dação em pagamento por via de título da dívida pública, se este procedimento escapa à estrita legalidade. [...]”. (STJ, REsp Nº 480.404/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20/11/2003, DJ de 19/12/2003, p. 331).

<sup>57</sup> Nesse sentido: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. VIA INADEQUADA. SÚMULA 83/STJ. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOVAÇÃO RECURSAL. ARGUMENTO RECURSAL DISSOCIADO DA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 284/STF. [...]”. 2. Recolher parceladamente o valor do débito fiscal na seara da ação consignatória é desviar-se da finalidade por ela pretendida. [...]”. (STJ, AgRg no REsp Nº 1.397.419/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 4/2/2014, DJe de 10/2/2014). Em sentido contrário: “Se [...] o sujeito passivo tivesse direito ao parcelamento, sendo indevida a recusa da autoridade em deferi-lo, a ação de consignação, em nosso entender, seria cabível”. Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, *Código Tributário Nacional*, p. 349.

<sup>58</sup> “Existem duas espécies de dúvida do devedor que impedem a identificação de seu credor: (a) não saber a quem deve, hipótese na qual o polo passivo será formado por réu desconhecido [...]; (b) se surgir fundada dúvida a respeito de qual dos pretendentes ao recebimento é realmente o credor [...]”. Daniel NEVES, *Novo Código de Processo Civil comentado*, p. 969.

<sup>59</sup> Luiz Guilherme MARINONI, Sérgio ARENHART e Daniel MITIDIERO, *Novo curso de processo civil*, v. 3, p. 129.

<sup>60</sup> “Quando é que a prestação é ‘disputada’ por mais de um pretendente? Havemos de entender quando haja duas ou mais de duas pessoas que se digam com pretensão à prestação, o que supõe, não simples dúvida, ou suspeita, mas situação caracterizada de disputa; e.g., lide, prova de discussão sobre a legitimação de direito material extrajudicial”. PONTES DE MIRANDA, *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. XIII, p. 30.

oferecerem defesa ou manifestar a intenção de levantar o montante consignado, tudo desde que seja realizado por parte do requerente, ainda, a consignação, pressuposto ineludível da ação.<sup>61</sup> Mas aqui surge a pergunta: quanto consignar?

Por óbvio, o valor a ser consignado em caso de duas cobranças de tributos por entes diversos, quando apenas uma delas seria devida, é apenas o de um deles e não o resultado de suas somas. Agora, a questão complica-se caso os numerários exigidos não sejam idênticos. A princípio, havendo duas cobranças em valores diferentes, mas apenas uma podendo ser devida, é claro que se poderia ficar tentado a consignar, com vistas a um benefício econômico direto, aquela de menor valor. Contudo, nesse caso, propriamente não há uma consignação em pagamento, ao menos não para um dos credores, pois, evidentemente, a consignação deve ser daquilo que se pretende pagar, não podendo, por isso, ser empregada à guisa de anulatória de débito.<sup>62</sup> De toda sorte, não desconhecemos que, na órbita estritamente processual, até se admite a discussão da dívida ao longo do processo de consignação em pagamento, mas, de nossa parte, temos muita dificuldade em aplicar tal entendimento aos tributos, como veremos mais adiante em tópico específico.<sup>63</sup>

Sem dúvidas, o sujeito passivo pode pagar parte do tributo devido e não cremos que a administração possa recusar-se a receber um pagamento parcial, cabendo, diante de uma tal recusa, a consignação em pagamento. Todavia, isso *per se* não seria suficiente para a obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, pois a parte controversa ainda seria exigível.<sup>64</sup> De qualquer modo, esse tema não é similar àquele em que se alega tributo idêntico e os entes da federação estão a exigir valores díspares. Com efeito, havendo mais de um ente federativo realizando cobranças de tributo em montantes diversos, quando só um deles teria competência, o que temos é um assunto muito controverso, uma vez que se o sujeito passivo dispender apenas o menor valor, então não será hipótese de consignação em seu sentido estrito, pois quanto ao maior valor exigido, não busca pagá-lo ao modo de consignação, mas simplesmente nega que seja devido. Assim, poder-se-ia mesmo cogitar de que não se estaria diante de dúvida subjetiva, pois, no limite, o que sujeito passivo faz é assumir que deve especificamente a um e não a outro, mas se assim for, então deveria pagar a um e ingressar com anulatória contra o outro. Contudo, já vimos como tal entendimento é problemático e, por isso, mesmo nesse caso, devemos reconhecer como adequada a consignação em pagamento, mas não pelo menor valor.

<sup>61</sup> CPC: “Art. 542. Na petição inicial, o autor requererá: I - o depósito da quantia ou da coisa devida, a ser efetivado no prazo de 5 (cinco) dias contados do deferimento, ressalvada a hipótese do Art. 539, § 3º; II - a citação do réu para levantar o depósito ou oferecer contestação. Parágrafo único. Não realizado o depósito no prazo do inciso I, o processo será extinto sem resolução do mérito”.

<sup>62</sup> CTN: Art. 164. *Omissis*. § 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar”.

<sup>63</sup> CPC: “Art. 545. *Omissis*. § 2º A sentença que concluir pela insuficiência do depósito determinará, sempre que possível, o montante devido e valerá como título executivo, facultado ao credor promover-lhe o cumprimento nos mesmos autos, após liquidação, se necessária”.

<sup>64</sup> “[...] a necessidade de comprovar a regularidade fiscal em mais e mais situações é tendência e mesmo os particulares, entre si, parecem tê-la adotada, em uma vertente do *compliance* tributário que se estende ao parceiro de negócios [...]”. Valterlei da Costa e Valdinei Henrique da Costa, Prejudicialidade da execução fiscal em face de anulatória de débito com antecipação de garantia, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 151, p. 207.

Se duas unidades da federação, pouco importando se em conflito horizontal ou vertical de competência, exigem o “mesmo tributo”, mas a primeira em valor maior do que a segunda, então é possível o ajuizamento de ação de consignação em pagamento, mas essa consignação deve ser pelo montante-mor. E vários caminhos levam a essa conclusão, especialmente quando se entende que a consignação em pagamento não é meio adequado para a discussão da dívida e, com isso, torna-se fácil inferir que consignar a menor não é consignar. Ponto, aliás, dominante na doutrina e com o qual estamos de acordo, mas vejamos com mais vagar as consequências de uma consignação pelo menor valor, uma vez que há até quem alegue que nessa hipótese a pretensão deve ser “sumariamente rechaçada”.<sup>65</sup>

Por uma linha radicalmente processual, a partir da ideia de valor da causa e de pedido subsidiário, poder-se-ia defender que a consignação fosse feita pelo menor valor. Para tanto, bastaria ter em conta que, analiticamente, o que de fato temos são dois pedidos: um principal, qual seja, a anulação do débito maior com a conversão em renda do consignado em favor do menor, levantando-se a diferença; e um subsidiário, qual seja, a anulação do menor dos débitos, com a conversão em renda em favor do maior, não havendo, para essa hipótese, saldo algum. Desse modo, lembrando que, na hipótese de pedido subsidiário, o valor da causa é o do pedido principal (Art. 292, VIII, do CPC), então o que se pretenderia consignar, em princípio, seria o menor valor, o qual fixaria, conseqüentemente, tanto o valor da causa como o valor a consignar. Entendimento que, todavia, não pode prosperar, uma vez que temos de considerar, na consignação de tributo, também a suspensão do crédito tributário.

## 8. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSIGNADO

Concatenar temas jurídicos com temas linguísticos, tornou-se mesmo um lugar comum, o que, muitas vezes, antes de ser uma solução, traz novos problemas ou, pior, não passa de ato gratuito, meramente justaposto ao que, de fato, é objeto do estudo. Agora, feita essa ressalva, não podemos negar que termos como “pagar”, “depositar” e “consignar”, determinantes *in casu*, podem ser sim melhor compreendidos dentro de uma teoria semântica da linguagem.

Quem paga, deposita ou consigna, pratica uma mesma ação que é a de dar dinheiro. Logo, focar apenas no mero agir não seria suficiente para diferenciar esses termos. Então, uma forma de realizar a distinção que se pretende é analisando os efeitos que a ação enseja, sendo primordial observar se produz a extinção da obrigação. Assim, podemos apartar o pagamento do depósito e também da consignação em virtude de que por ele opera-se a extinção da obrigação de pronto, enquanto pelas outras duas

<sup>65</sup> “[...] o sujeito passivo tributário que pretende se valer da consignação em pagamento com objetivo de se livrar de todos os vínculos obrigacionais concorrentes deverá depositar o valor do maior débito exigido, sob pena de ter sua pretensão sumariamente rechaçada”. Rodrigo Dalla PRAIA, *Direito processual tributário*, p. 323. Outros que entendem que a consignação deve ser feita pelo maior valor exigido são: Octavio Campos FISCHER, A consignação em pagamento, *In* Geilson Salomão LEITE (coord.), *Extinção do crédito tributário*, p. 291; Cleide CAIS, *O processo tributário*, p. 474; Camila VERGUEIRO, A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário, *in* Paulo Cesar CONRADO (coord.), *Processo tributário analítico*, v. I, p. 155; James MARINS, *Direito processual tributário brasileiro*, p. 560.

figuras não, mas essa não é uma questão tão simples como parece, pois o Art. 334 do CC dispõe, literalmente, que o depósito judicial extingue a obrigação, já que o considera pagamento.<sup>66</sup> Em razão disso, devemos fazer um recorte mais modesto, tendo em conta apenas o ponto de vista tributário.

Sem dúvida, por um lado, o pagamento extingue o crédito tributário. (Se a antecipação do pagamento também extingue o crédito tributário é outra história). Por outro, o depósito suspende o crédito tributário.<sup>67</sup> Aqui, em relação aos efeitos, já podemos diferenciar pagamento de depósito: quem paga, extingue; quem deposita, suspende. Mas e quem consigna em matéria tributária faz o quê?

A princípio, com uma interpretação apressada do Art. 156, VIII, do CTN, até se poderia dizer que a consignação em pagamento extingue o crédito tributário, mas ainda devemos considerar sua parte final, a qual dispõe que assim deve ser nos termos do § 2º do Art. 164.<sup>68</sup> Tal dispositivo merecerá uma análise própria abaixo, mas já podemos adiantar nossa conclusão no sentido de que apenas quando julgada procedente a consignação em pagamento, com a conversão em renda da importância consignada, é que deve ser considerado realizado o pagamento. Logo, se nossas opções são a extinção ou a suspensão, então o ato de consignar somente pode produzir como efeito a suspensão, o que parece ter, aliás, o aval da doutrina.<sup>69</sup> Mas, com isso, passamos a ter outro problema, o de como separar o depósito da consignação, pois, em ambas as situações, a conduta é a mesma, a de dar dinheiro e, igualmente em ambas, o efeito é o mesmo, a suspensão do crédito tributário.<sup>70</sup> Diante disso, um caminho tentador seria falar em “intenção” como discrimen entre o depositar e o consignar.<sup>71</sup> Contudo, esse não nos parece ser o melhor caminho.

<sup>66</sup> CC: “Art. 334. Considera-se pagamento, e extingue a obrigação, o depósito judicial ou em estabelecimento bancário da coisa devida, nos casos e forma legais”.

<sup>67</sup> A doutrina tem-se posicionado no sentido de que a suspensão seria da exigibilidade e não do crédito. Por todos, citemos o Professor Paulo de Barros CARVALHO: “Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no Art. 151 da Lei Nº 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera”. *Curso de direito tributário*, p. 454. Todavia, não vemos problemas no emprego da expressão “suspensão de tributo” e, por desdobramento, em “suspensão do crédito tributário”, desde que adotada em um sentido específico, qual seja, “[...] o de que há uma alteração, com base na norma de competência, no critério temporal da consequência da norma (de tributação ou de lançamento), quando, em razão disso, temos uma derrogação”. Valterlei da Costa, REIDI — noções gerais e natureza jurídica: um estudo sobre isenção e suspensão, *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 47, p. 483.

<sup>68</sup> CTN: Art. 156. Extinguem o crédito tributário: VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do Artigo 164; [...] Art. 164. *Omissis*. § 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”.

<sup>69</sup> “A consignação suspende a exigibilidade do crédito tributário”. Misabel DERZI, Nota de atualização, in Aliomar BALEIRO, *Direito tributário brasileiro*, p. 1287. Nesse mesmo sentido: Luís Eduardo SCHOUERI, *Direito tributário*, p. 667; Paulo CALIENDO, *Curso de direito tributário*, p. 686; Paulo Cesar CONRADO, *Processo tributário*, p. 275; Luciano AMARO, *Direito tributário brasileiro*, p. 395.

<sup>70</sup> E a dificuldade para extremar “depósito” de “consignação” só aumenta quando nos atentamos para o fato de que o legislador, tanto no CC como no CPC, emprega depósito como sinônimo de consignação.

<sup>71</sup> Por essa linha, a da intenção, seria o caso de investigar o querer daquele que dá dinheiro. Se busca discutir, seria depositante; se pagar quando não se quis receber, seria consignante: “O depositante não quer pagar, quer discutir o questionado débito e, se vencedor, recobrar o depósito. Já o consignante não quer discutir o débito, quer pagá-lo”. Luciano AMARO, *Direito tributário brasileiro*, p. 395. Ainda, no mesmo sentido, mas empregando a palavra “pretensão”, podemos citar Leandro PAULSEN: “A consignação só tem lugar quando o sujeito passivo não pretenda discutir a obrigação, mas quitá-la simplesmente”. *Curso de direito tributário*, p. 243.

Ao analisar um enunciado, a teoria da linguagem tem evitado investigar qual seria a intenção daquele que o enunciou. E os motivos para isso são numerosos, mas friseamos apenas que, no caso do direito, não conseguimos isolar o legislador como ser com consciência e vontade psicológica, o que nos afasta de um tema como a intenção, a não ser em sentido figurado.<sup>72</sup> Em razão disso, parece mais frutífero averiguar o uso que é feito das palavras e o contexto em que são empregadas. E, com essas lições, voltando ao tema da separação entre depósito e consignação em matéria tributária, podemos fixar que ambos desencadeiam a suspensão do tributo, apesar de terem finalidades diferentes. Em um caso, almeja-se pagar e, assim, a consignação faz “as vezes de pagamento” ou está “em lugar do pagamento”, com a expressão “consignação em pagamento” não passando de uma elipse; em outro, visa-se a discutir um débito e, ao final, anulá-lo sem sofrer os efeitos da mora.<sup>73</sup> Mas nada disso deve ser entendido com base em um “querer” subjetivo do consignante ou do depositante, pois o que importa são as medidas tomadas ao lado da consignação e do depósito. Desse modo, identifica-se a consignação porque é feita no bojo de ação de consignação; por seu turno, reconhece-se o depósito, para ficarmos apenas nos casos judiciais, porque é praticado no corpo de ação anulatória de débito ou declaratória de inexistência de relação judicial.<sup>74</sup> E dando desenvolvimento a essa linha de raciocínio, não podemos olvidar, questão já sumulada, que o depósito em ação anulatória ou declaratória não é pressuposto para seu recebimento, o que nos impõe, aliás, cuidados na leitura do Art. 38 da LEF.<sup>75</sup> Em razão disso, em ambos os casos, é perfeitamente possível a discussão tributária em juízo sem qualquer depósito. Sem embargo, o mesmo não se passa com a consignação em pagamento, uma vez que, nos termos do Art. 542, parágrafo único, do CPC, caso não se realize o consignar, o processo será extinto sem julgamento de mérito. Dito isso, resta analisar a segunda parte dessa natureza dúplice do consignar em matéria tributária, pois se, por um lado, é pressuposto processual, por outro, é causa de suspensão do tributo.

As causas de suspensão do crédito tributário estão dispostas em incisos no Art. 151 do CTN.<sup>76</sup> E, como vários outros dispositivos do Código, sempre há dificuldades

<sup>72</sup> Contra a ideia de intenção do legislador, mas com outros argumentos, veja-se: Ronald DWORKIN, *O império do direito*, cap. IX.

<sup>73</sup> A diferença entre depósito e consignação tem efeitos práticos diretos na apuração do lucro tributável: “[...] a disciplina do Código Tributário Nacional para o depósito na ação consignatória, ao preconizar que o pagamento se tem por efetivado e desde logo seja autorizada a conversão em renda *in iudicio*, permite que se proceda à dedução do valor do depósito para fins dom cômputo da base de cálculo do lucro real [...]”. JAMES MARINS, *Ação de consignação em pagamento do crédito tributário*, in CLÉLIO CHIESA e MARCELO PEIXOTO (COORD.), *Processo judicial tributário*, p. 569.

<sup>74</sup> Nada impede que o mesmo ocorra em mandado de segurança. Sobre o depósito em mandado de segurança, veja-se: HUGO DE BRITO MACHADO, *Mandado de segurança em matéria tributária*, cap. 9.

<sup>75</sup> LEF: “Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”. Contudo, a expressão “precedida de depósito preparatório” não deve ser interpretada como pressuposto processual, mas sim como condição para a suspensão do crédito tributário. Isso porque “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”. (STF, Súmula Vinculante 28, DJe 28, de 17.02.2010). Desse modo, “[...] se a ausência de depósito não impede a propositura de ação anulatória, também não obsta que a Fazenda Pública busque a satisfação de seu crédito”. VALTERLEI DA COSTA e MAURÍCIO TIMM DO VALLE, *Lei de Execução Fiscal anotada*, p. 109.

<sup>76</sup> CTN: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento”.

para se determinar se suas hipóteses são exaustivas ou exemplificativas como dito acima. Entretanto, para a consignação, a questão não ficaria bem-posta, pois não cremos que o ponto decisivo seja se somente o CTN poderia dispor sobre suspensão, já que, acima de dúvidas, outra lei complementar também poderia fazê-lo. O ponto é outro, qual seja, se somente por lei complementar poderia o tema ser regrado, e uma leitura desapegada do Art. 146, III, *b*, da CF, conduzir-nos-ia a uma resposta afirmativa. Ocorre que tal forma de entender as coisas deixa sem explicação uma série de situações em que leis ordinárias aludem expressamente à suspensão e, no mais, não podemos simplesmente apontar que sejam inconstitucionais esses regramentos.<sup>77</sup> Com efeito, há que se fazer um esforço para não os conflitar com o Art. 151 do CTN.

Especialmente no caso da consignação em pagamento em matéria tributária, uma vez consignado o valor a pagar, a suspensão do tributo como efeito decorrente é a melhor leitura que podemos fazer do Art. 539 do CPC. Todavia, ainda há a questão de ser tal enunciado contido em lei ordinária, o que pode ser causa de um confronto com o Art. 146, III, *b*, da CF. Dito isso, uma forma de compreender as coisas para isso evitar seria assumindo que a necessidade de lei complementar — e, conseqüentemente, a taxatividade do Art. 151 do CTN — não se aplicaria aos casos de decisão judicial. Com isso, seriam possíveis outras situações além das liminares e tutelas antecipadas, desde que em processo judicial.<sup>78</sup> Essa é uma saída possível, não negamos, só que para obter-se tais decisões também se deve demonstrar a presença dos requisitos para a concessão de liminares e tutelas, os quais, na maioria dos casos, são o perigo da demora e a verossimilhança das alegações. Entretanto, haveria outro caminho que é subsumir o conceito de “consignado” ao de “depósito”, contido no Art. 151, II, do CTN, mas o problema aqui seria o emprego da analogia, que não pode ser aplicada em casos de suspensão por expressa vedação do Art. 111, I, do CTN.<sup>79</sup>

Não há espaço neste artigo para discorrer se a interpretação literal impõe uma interpretação restritiva, mas é certo que o emprego da analogia *in casu* pode causar ao menos um desconforto se pensarmos que estamos diante, no CTN, de uma formulação atrincheirada.<sup>80</sup> Nesse ponto, interessante é a proposta de Luis Carlos Merçon de VARGAS ao negar a possibilidade do emprego da analogia, mas entender pertinente o uso da interpretação extensiva.<sup>81</sup> Até porque, conceitualmente, a melhor doutrina reconhece que há diferenças entre elas,<sup>82</sup> apesar de que, na prática, vemos casos em que se está empregando, de veras, a analogia, mas, para burlar uma proibição existente de tal prática, alude-se à interpretação extensiva, sendo as decisões dos tribunais

<sup>77</sup> Exemplificando, novamente fazemos referência ao REIDI. Veja-se: Valterlei da Costa, REIDI — noções gerais e natureza jurídica: um estudo sobre isenção e suspensão, *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 47, *passim*.

<sup>78</sup> “[...] tratando-se de fatos não automáticos, ou seja, cujo efeito suspensivo dependente da prévia verificação de certos pressupostos e é produzido por providência judicial, entendemos não ser obrigatório o tratamento por via de lei complementar”. Décio PORCHAT, *Suspensão do crédito tributário*, p. 113.

<sup>79</sup> CTN: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; [...]”.

<sup>80</sup> Quanto ao caráter sub e sobreincludente das regras, veja-se: Frederick SCHAUER, *Las reglas em juego*, p. 89-92.

<sup>81</sup> “[...] a lista prevista no Art. 151 do CTN é taxativa, mas as hipóteses ali previstas comportam interpretação extensiva”. *Crédito tributário*, p. 101.

<sup>82</sup> “[...] o efeito da primeira [extensão analógica] é a criação de uma nova norma jurídica; o efeito da segunda [interpretação extensiva] é a extensão de uma norma para casos não previstos por esta”. Norberto BOBBIO, *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 155 (esclarecemos entre colchetes).

superiores quanto ao ISS um exemplo perfeito disso. De toda sorte, podemos aceitar, apesar de consignar não ser o mesmo que depositar, que possa ser reconduzido, por interpretação extensiva, ao Art. 151, II, do CTN e, com isso, estar-se-á dada a base legal do Art. 539 do CPC para a suspensão do tributo na consignação em pagamento.<sup>83</sup>

### 9. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em linguagem processual, uma vez que o sujeito passivo consigne o valor devido, então é considerado *libertado* da obrigação.<sup>84</sup> Todavia, adotar tal vocabulário em matéria tributária somente conduziria a mais desalinhos, uma vez que os termos de nossa equação são suspensão e extinção. Por isso, cremos que outra leitura deve ser realizada na linha de que, uma vez proposta a consignação em pagamento de tributo, tem o requerente o prazo de cinco dias, a contar da intimação do recebimento da inicial, para consignar (Art. 542, I, do CPC).<sup>85</sup> Ato que uma vez realizado produz como consequência não a liberação, mas sim a suspensão do crédito tributário, com os efeitos disso decorrentes. Por outro lado, caso não consigne, então deve a ação ser extinta sem julgamento de mérito (Art. 542, parágrafo único, do CPC). Por isso, consignar tem efeito dúplice, pois é pressuposto para a ação e é também condição para a suspensão do crédito.<sup>86</sup>

Só que há aqui questões práticas a serem consideradas, pois, por mais que se queira que a consignação produza efeitos *ope legis*, sem uma ordem judicial dificilmente o fisco aportará em seu sistema essa suspensão e, por outro lado, é igualmente

<sup>83</sup> Posicionamento que traz por arrasto a necessidade de aplicação da Súmula 112: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”. (STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/10/1994, DJ 03/11/1994, p. 29768).

<sup>84</sup> “[...] o pagamento traduz essencialmente uma transferência de propriedade da coisa que se paga para o credor. Esse efeito, porém, não existe na consignação. Aqui, tem-se apenas o *efeito libertatório* [...]”. Luiz Guilherme MARINONI, Sérgio ARENHART e Daniel MITIDIERO, *Novo curso de processo civil*, v. 3, p. 125.

<sup>85</sup> Processualmente, sendo caso de prestação continuada, é legítimo que se continue no mesmo processo a consignação em pagamento até o trânsito em julgado, nos termos do CPC: “Art. 541. Tratando-se de prestações sucessivas, consignada uma delas, pode o devedor continuar a depositar, no mesmo processo e sem mais formalidades, as que se forem vencendo, desde que o faça em até 5 (cinco) dias contados da data do respectivo vencimento”. Por sua vez, em matéria tributária, apesar de não ser em rigor uma situação de prestação continuada, é possível a aplicação por analogia deste dispositivo para tributos que respeitem uma periodicidade. Todavia, o prazo de cinco dias do vencimento não pode ser aplicado: “TRIBUNÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 892 DO CPC. PRAZO DE 5 DIAS PARA O DEPÓSITO DA PARCELA. NÃO APLICAÇÃO AOS DEPÓSITOS JUDICIAIS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. INCOMPATIBILIDADE DA NORMA PREVISTA NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. [...] 3. Não se pode permitir que o contribuinte ou responsável tributário, por estar em juízo, seja agraciado com mais 5 dias para adimplir o tributo, só porque ajuíza ação consignatória em pagamento, porquanto, diretamente, estar-se-ia criando distinção vedada pela Constituição Federal (Art. 150, inciso I, da Constituição Federal), além de estar-se estabelecendo espécie de moratória tributária, de caráter geral, sem previsão legal. [...]”. (STJ, AgRg no REsp N° 1.365.761/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 9/6/2015, DJe de 17/6/2015). No mais, sobre a questão de serem os tributos instantâneos ou periódicos, veja-se: Valterlei da COSTA, O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda: uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto, *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário — RAFDT*, n. 6, *passim*.

<sup>86</sup> Rodrigo Dalla PRAIA capta bem que a consignação, a qual chama de depósito, tem uma função dúplice, entretanto, em vez de trabalhar com os conceitos conhecidos de suspensão e extinção, pelos quais a consignação teoria o efeito de suspender e a conversão em renda do consignado o de extinguir, prefere um circunlóquio: “O depósito [...] perfaz, a um só tempo, pressuposto de procedimentalidade da demanda consignatória e fato jurídico extintivo da obrigação tributária, cuja eficácia (extintiva) [...] restará suspensa até ulterior decisão [...]”. *Direito processual tributário*, p. 306.

pouco provavelmente que um julgador determine tal suspensão antes de ouvir a outra parte. Assim, com fins de celeridade, o melhor é já instruir a inicial com o consignado, requerendo ao juiz, além de determinar a citação da requerente, que também a intime para manifestar-se sobre a suficiência dessa consignação no prazo de cinco dias (Art. 218, § 3º, do CPC). Igualmente, ainda em nome da economia processual, é desejável que essa intimação já contenha uma ordem para a suspensão do crédito tributário em caso de suficiência. Mas essa linha de atuação não deve dar ensejo a temeridades e, por isso, uma vez determinada a intimação, não cremos ser mais possível o levantamento do consignado, o que, no caso dos tributos, afasta a aplicação subsidiária do Art. 338 do CC.<sup>87</sup> Por outro turno, na hipótese de que haja uma manifestação no sentido de não ser a consignação íntegra, então é aplicável o Art. 545 do CPC, podendo o requerente complementá-la no prazo de 10 dias.<sup>88</sup> No mais, a decisão que concede ou nega a suspensão é interlocutória e, no campo dos recursos, assim deve ser tratada.

Uma vez citada a fazenda pública, nos termos do Art. 542, II, do CPC, poderá levantar a quantia consignada ou contestar. Evidentemente, há aqui o problema de determinar em que sentido está empregado o conectivo “ou”, nos termos acima já expostos. Com efeito, pode-se passar a ideia de pontos excludentes, quando ou se levantaria ou se contestaria, todavia essa não é a melhor interpretação, pois há situações em que se pode levantar o valor consignado e, ainda assim, contestar-se a ação. É uma hipótese para essa dupla atuação seria aquela em que a fazenda pública reconhece que o tributo lhe é devido, mas que em momento algum recusou seu recebimento. Em suma, na contestação, a fazenda pública pode simplesmente alegar que não se verificou nenhuma das hipóteses do Art. 164, I e II, do CTN, apesar de que devermos ter uma ideia ampla desse artigo nos termos acima expostos.

Ademais, ainda cabe a ressalva de que a requerida não é citada somente para contestar, o que transmite uma ideia restritiva, mas sim para apresentar defesa, algo mais amplo, outrossim abrangendo a exceção que não se faz no bojo da contestação. Contudo, não faria sentido entender isso em termos tão latos pelos quais se aceitasse a reconvenção, pois o fisco não carece de nenhuma ação de conhecimento para constituir uma dívida tributária. De toda sorte, uma vez devidamente instruído o processo, então deve advir sentença, a qual pode ser ou não de mérito, cujos efeitos estão destacados no Art. 164, § 2º, do CTN. Sendo procedente, deve-se converter em renda a consignação para a extinção do crédito tributário. E aqui fica bem claro que nem é o ato de consignar que promove a extinção nem a sentença de procedência, mas sim a conversão em renda, quando o que era potencial (a consignação em lugar do pagamento) se reputa efetuado (o pagamento mesmo). Em curta síntese, sendo procedente a ação, reconhece-se que o fisco não aceitou o tributo quando deveria tê-lo feito, mas ainda não há com isso qualquer extinção *per se*, pois o tributo queda devido e, portanto, deve ser pago.<sup>89</sup> Desse modo, somente com a conversão em

<sup>87</sup> CC: “Art. 338. Enquanto o credor não declarar que aceita o depósito, ou não o impugnar, poderá o devedor requerer o levantamento, pagando as respectivas despesas, e subsistindo a obrigação para todas as consequências de direito”.

<sup>88</sup> CPC: “Art. 545. Alegada a insuficiência do depósito, é lícito ao autor completá-lo, em 10 (dez) dias, salvo se corresponder a prestação cujo inadimplemento acarrete a rescisão do contrato”.

<sup>89</sup> Por tais razões, com as devidas vêniãs, não podemos concordar com o Professor Luís Eduardo SCHOUERI, para quem, “[...]”

renda do montante consignado é que haverá a extinção do crédito tributário, pois se considerará, então, efetuado o pagamento.<sup>90</sup>

Sendo improcedente a sentença, pouco importando se de mérito ou não, queda a questão de o que fazer com o montante consignado. Uma primeira forma de compreender o tema é a partir da ideia de que, sem uma sentença de procedência, não haveria o que pagar e, então, caberia permitir ao requerente o levantamento do numerário consignado, mas essa atraente formulação é, todavia, somente parcialmente correta. Pode, claro, ser a ação julgada improcedente porque não havia nenhum tributo a ser pago à requerida e, por isso, ela não aceitou o pagamento. Nesse caso, autoriza-se o levantamento da consignação, resguardando-se a condenação em honorários. Contudo, pode ser a ação julgada improcedente porque não se negou o fisco a receber o valor. Nessa hipótese, havendo tributo em aberto que se buscou extinguir – por isso o ajuizamento da consignação – não faz qualquer sentido permitir ao requerente o levantamento do consignado, sendo melhor solução a que impõe sua conversão em renda em favor do fisco.<sup>91</sup> Ponto que merece alguns esclarecimentos adicionais.

## 10. CUMPRIMENTO DA SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA

A consignação visa ao pagamento e, para evitar sobretaxas, deve ser feita até o vencimento da dívida. Agora, caso seja feita depois dessa data, então deve compreender multa e juros de mora ou, a depender do estágio da cobrança, ainda encargo legal, pois só assim estará livre o requerente de, ao final, ter de pagar qualquer diferença decorrente da atualização do valor consignado e da dívida. Mas isso, veja-se bem, somente se aplica em caso de procedência da ação, uma vez que, na hipótese de improcedência da ação, não existe essa trava.<sup>92</sup> Portanto, no momento da conversão em renda, em situação de improcedência da demanda, quando do encontro de contas entre o valor consignado, corrigido pelo banco, e o crédito tributário, atualizado pelo fisco, caso quede saldo a pagar, então será ele devido.<sup>93</sup> Mas com isso surge a questão de saber se tal saldo poderia ser cobrado no próprio processo consignatório.

---

enquanto não for julgada a ação de consignação em pagamento, o crédito não se extingue; a cumulação com o depósito, entretanto, assegura a suspensão (inexigibilidade) do crédito”. *Direito tributário*, p. 667. Como registro, ainda na mesma linha, a de que seria a sentença que teria força extintiva, podemos citar Camila VERGUEIRO: “Na ação de consignação em pagamento, a sentença de procedência constituirá o fato jurídico da extinção da obrigação tributária [...]”. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário, *In Paulo Cesar CONRADO (coord.), Processo tributário analítico*, v. I, p. 163.

<sup>90</sup> Nesse sentido: “[...] não é o ato de consignar que extingue o crédito tributário, mas a convenção do depósito em renda, finda a ação, na hipótese de ser julgada procedente [...]”. Sacha Calmon Navarro COELHO, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 839.

<sup>91</sup> “TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO JULGADA IMPROCEDENTE. DEPÓSITO. CONVERSÃO EM RENDA. POSSIBILIDADE. Nos termos da jurisprudência do STJ, julgada improcedente a ação de consignação em pagamento, impõe-se a conversão em renda do valor do depósito. [...]”. (STJ, AgRg no REsp Nº 1.348.040/DF, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 27/8/2013, DJe de 6/9/2013). Nesse mesmo sentido, podemos citar Cleucio NUNES: “Nos casos em que o juiz entender que não houve recusa no recebimento nem recusa injusta por parte da Fazenda [...], os valores depositados poderão ser aproveitados para pagamento do crédito tributário, devendo a causa ser, igualmente, julgada improcedente”. *Curso completo de direito processual tributário*, p. 825.

<sup>92</sup> CPC: “Art. 540. Requerer-se-á a consignação no lugar do pagamento, cessando para o devedor, à data do depósito, os juros e os riscos, salvo se a demanda for julgada improcedente.

<sup>93</sup> Por questão paritária, na improvável hipótese de ser positivo o saldo, então deve ser ele levando pelo requerente.

---

Em linhas estritamente processuais, a ação de consignação pode ser convertida em instrumento mais amplo no qual se discuta o próprio valor da dívida.<sup>94</sup> Todavia, assim não se passa no caso dos tributos, uma vez que, nos termos do Art. 164, § 1º, do CTN, a consignação só pode versar sobre o crédito que o requerente se propõe a pagar, o que significa que se estiver em discussão tributo que não se proponha a pagar, mas, por exemplo, a anular, mesmo que em parte, então não é caso de consignação. Até porque não pode o fisco negar-se a receber um tributo por não ser integral seu pagamento, pois, se o sujeito passivo quer pagar parcialmente, então que se receba e se cobre, na sequência, a diferença, não havendo, para tanto, a necessidade de se aguardar qualquer decisão em ação de consignação. Em suma, a cobrança de tributos deve ser feita com a devida inscrição em dívida ativa, extração de certidão e ajuizamento da execução fiscal, o que significa o emprego da Lei de Execução Fiscal (LEF), e não de qualquer outra forma.<sup>95</sup>

Assim, alinhamo-nos com aqueles que entendem não se aplicar o Art. 545, § 2º, do CPC à consignação de tributo, mas do fato de que deve ser feita a cobrança de tributo por meio da LEF não se infere que, em todo e qualquer caso de improcedência, o valor consignado tenha de ser devolvido ao requerente, uma vez que, se há tributo em aberto que se propôs a pagar, então a conversão em renda é ato imperioso.<sup>96</sup> Afinal, a consignação está em lugar do pagamento, o qual só não teria ocorrido, essa é a narrativa da petição inicial, por recusa do devedor. Agora, se não houve recusa alguma do devedor e o débito existe, então a conversão em renda do consignado deve ocorrer para considerar-se efetuado o pagamento, que sempre foi a proposta original. Apenas no caso de a ação ser julgada improcedente por não haver tributo a pagar é que deve ser permitido ao requerente o levantamento da quantia consignada. Nada obstante, ainda chamamos a atenção para um ponto muito específico, para que não pare dúvidas, pois pode ser o caso de existirem outros tributos em aberto que não aquele tratado na inicial da consignatória e, então, o caminho correto será o da penhora em execução fiscal ou, não havendo tempo hábil para tanto, o da indisponibilidade em medida cautelar fiscal, mas seria uma teratologia a conversão em renda, pois, em momento algum, o sujeito passivo propôs-se a pagar esses outros tributos.

<sup>94</sup> CPC: “Art. 545. *Omissis*. § 2º A sentença que concluir pela insuficiência do depósito determinará, sempre que possível, o montante devido e valerá como título executivo, facultado ao credor promover-lhe o cumprimento nos mesmos autos, após liquidação, se necessária”. Nesse sentido, “[...] a ação consignatória pode assumir natureza dúplice, de modo que a rejeição da pretensão do autor pode implicar tutela favorável a uma pretensão implícita do réu à complementação do valor depositado”. Luiz Guilherme MARINONI, Sérgio ARENHART e Daniel MITIDIERO, *Novo curso de processo civil*, v. 3, p. 138.

<sup>95</sup> Podem existir situações em que a dívida ativa não deva ser cobrada mediante execução fiscal, como nas hipóteses em que o executado seja outra fazenda pública. Também pode ser o caso de que, em vez da inscrição em dívida ativa, seja possível executar-se diretamente um outro título executivo, como na hipótese de decisão do tribunal de contas condenatória de responsável por débitos com a fazenda pública (Art. 1º da Lei 6.822/80). Mas essas são exceções e, como regra, é correto afirmar-se que “[a]” cobrança da dívida ativa deve dar-se nos termos desta LEF”. Valterlei da COSTA e Maurício Timm do VALLE, *Lei de Execução Fiscal anotada*, p. 18. Nesse mesmo sentido, veja-se: Rodrigo Dalla PRIA, *Direito processual tributário*, p. 317.

<sup>96</sup> Em sentido contrário: “Se houver valor ainda pendente de pagamento, o Fisco deve buscar uma forma legítima para realizar a execução fiscal (inscrição em Dívida Ativa e, quando necessária, a realização de processo administrativo fiscal). Não se aplica, aqui, portanto, o § 2º do Art. 899 do CPC [...]”. Octavio Campos FISCHER, A consignação em pagamento, in Geilson Salomão LEITE (coord.), *Extinção do crédito tributário*, p. 292. Veja-se ainda: Camila VERGUEIRO, A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário, in Paulo Cesar CONRADO (coord.), *Processo tributário analítico*, v. I, p. 166. Há, ademais, quem entenda que tanto é possível a execução de sentença como o uso da LEF: “[...] pode a Fazenda Pública executar nos próprios autos, ou perante a vara dotada de competência privativa para processar e julgar execução fiscal, o valor não coberto pelo depósito”. Cleide CAIS, *O processo tributário*, p. 480.

Por tudo, mesmo nos casos de improcedência da consignação é possível a conversão em renda, mas uma vez realizada e se ainda assim quedar valor a descoberto, então deve ele ser exigido pela via da execução fiscal e não como cumprimento de sentença. E muito menos será necessária a inscrição em dívida ativa dessa sentença.

## 11. QUESTÕES PROCESSUAIS

Em caso de dúvida subjetiva, na presença de mais de um alegado credor, então é cabível a consignação em pagamento. Assertiva essa plenamente aplicável ao direito tributário, tanto nos conflitos horizontais de competência como nos verticais, nos termos do Art. 164, III, do CTN. E se os sujeitos ativos exigem o “mesmo tributo”, só que com valores distintos, deve ser depositado o de maior expressão sob pena de não se obter a suspensão do tributo, além de se desnaturalizar a ação de consignação em pagamento para uma anulatória. De toda sorte, havendo dúvida subjetiva fundada, acompanhada da consignação, então deve ser a citação dos requeridos, sendo a partir daí possíveis as seguintes situações: nenhum deles apresenta defesa; um deles apresenta; ambos apresentam. E para cada uma dessas situações o CPC prevê uma consequência,<sup>97</sup> as quais, todavia, não são aplicáveis à consignação de tributo. Vejamos o porquê.

Um primeiro ponto a ser considerado na discussão é a revelia, pois a ausência de contestação incorrida pela fazenda pública não produz os mesmos efeitos da omissão pelo particular, pois o crédito tributário é indisponível.<sup>98</sup> (Regra que comporta exceções a depender da forma como se leia a transação, remissão, anistia, moratória etc.). Em razão disso, se há crédito tributário exigido por mais de um ente da federação, então, mesmo que nenhum deles venha a contestar a inicial e requerer o levantamento do consignado, ainda assim haverá a obrigação de o julgador decidir a quem o tributo é devido e, na sequência, determinar a conversão em renda. Na verdade, seria um disparate, em vez de determinar a conversão em renda em favor do correto sujeito passivo, que se decidisse pela conversão em arrecadação de coisas vagas como dispõe o Art. 548, I, do CPC. De igual modo, comparecendo apenas um dos requeridos para exigir o tributo consignado, isso não deve ser traduzido automaticamente em favor dele, pois a revelia do outro, ou até mesmo o reconhecimento jurídico do pedido, não afasta a competência tributária.

Outro tópico a considerar diz respeito a difícil redação do Art. 548, III, do CPC, que prescreve, uma vez realizada a consignação, a extinção da obrigação para o requerente, com o processo prosseguindo unicamente contra os presuntivos credores.

<sup>97</sup> CPC: “Art. 547. Se ocorrer dúvida sobre quem deva legitimamente receber o pagamento, o autor requererá o depósito e a citação dos possíveis titulares do crédito para provarem o seu direito. Art. 548. No caso do Art. 547: I - não comparecendo pretendente algum, converter-se-á o depósito em arrecadação de coisas vagas; II - comparecendo apenas um, o juiz decidirá de plano; III - comparecendo mais de um, o juiz declarará efetuado o depósito e extinta a obrigação, continuando o processo a correr unicamente entre os presuntivos credores, observado o procedimento comum”.

<sup>98</sup> “O direito da Fazenda Pública é indisponível, devendo o magistrado, mesmo na hipótese de revelia, determinar a instrução do feito para que a parte autora possa se desincumbir do seu *onus probandi*”. Leonardo da CUNHA, *A Fazenda Pública em juízo*, p. 97.

E aqui as dificuldades do ponto de vista processual são inúmeras, mas destaquemos duas. A primeira é como conceber uma relação processual com dois réus, mas carente de autor.<sup>99</sup> Sem autor o processo deveria ser extinto, mas mesmo que se queira restabelecer a relação processual, como fazê-lo? Qual das fazendas requeridas deverá tomar a posição de autora? Questão que possui implicações de todas as ordens, especialmente se lembrarmos que, como regra, ao autor cabe a prova de suas alegações e ao réu compete apenas a das exceções. Por tudo isso, não temos dúvidas de que a melhor interpretação do dispositivo em comento é aquela realizada por José Eduardo Carreira ALVIM:

[...] na hipótese de comparecerem dois ou mais credores, pretendendo o recebimento, o mais razoável é evitar a interpretação literal do Art. 548, mantendo-se o devedor-consignante na sua posição originária, de autor da ação consignatória, e os credores pretendentes na condição de réus, atuando cada um dos credores na defesa do seu próprio interesse.<sup>100</sup>

E tal lição é inteiramente aplicável ao direito tributário com muito mais razão, pois, na consignação de tributo deve o requerente, o sujeito passivo tributário, permanecer em sua posição até o final do processo, pois não podemos olvidar que é a conversão em renda do consignado que extingue o crédito tributário, não sendo caso de se falar em qualquer efeito liberatório antes disso, como já explicamos acima, até porque o que se tem até lá é a mera suspensão. Desse modo, há o autor da ação de consignação em pagamento e há os réus, as fazendas públicas, em litisconsorte necessário por disposição de lei, e assim devem permanecer até o trânsito em julgado, que é seguido pela conversão em renda do consignado, a qual não se pode dar antes disso. Agora, por não estar atenta a isso, tem feito a doutrina uma construção artificial, pela qual o sujeito passivo, excluído da relação processual, poderia a ela retornar na condição de assistente litisconsorcial.<sup>101</sup> Com o devido respeito, tal raciocínio é bizantino, prestigiando fórmulas complicadas desnecessariamente.

Não há dúvida de que um terceiro, desde que tenha interesse no processo, pode nele intervir. Nesse ponto, a assistência litisconsorcial fundar-se-ia no interesse que teria o sujeito passivo, que já não mais faria parte da relação processual, de que uma das fazendas públicas fosse reconhecida como competente, a que está a exigir o menor valor, para que pudesse levantar a diferença ao final. Entretanto, ou esse é um interesse econômico, que não autoriza a intervenção, ou é um interesse secundário, já que o principal deles é a extinção dos créditos tributários que lhe são exigidos em bitributação: um por improcedência; outro por conversão em renda. Tendo isso em conta, mesmo depois da consignação do valor do tributo, a condição de autor do sujeito

<sup>99</sup> A dualidade de partes seria um princípio básico do processo, “[...] segundo o qual é inadmissível um processo sem que haja pelo menos dois sujeitos em posições processuais contrárias [...]”. ANTONIO CINTRA, ADA GRINOVER e CÂNDIDO DINAMARCO, *Teoria geral do processo*, p. 295.

<sup>100</sup> *Ação de consignação em pagamento no novo CPC*, p. 103.

<sup>101</sup> Por essa visão, “[...] havendo legítimo interesse do sujeito passivo em intervir no processo, poderá fazê-lo na condição de assistente litisconsorcial [...]”. RODRIGO DALLA PRIA, *Direito processual tributário*, p. 326. E nesse mesmo sentido podemos citar ainda: JAMES MARINS, *Direito processual tributário brasileiro*, p. 566; HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, *Código Tributário Nacional*, p. 352; CLEUCIO NUNES, *Curso completo de direito processual tributário*, p. 826.

passivo permanece íntegra, não sendo necessário apelar a outras figuras processuais para justificar sua atuação. De qualquer sorte, mesmo que não bastasse essa objeção direta, a formulação literal é por demais lacunosa mesmo que do ponto de vista processual para ser adotada, pois a procedência ou improcedência das sentenças devem ter como referência o pedido do autor e não o de um terceiro. Ademais, mesmo que se superasse tudo isso, nem a ideia de que se trata de uma assistência litisconsorcial seria evidente, pois poderia muito bem ser caso de assistência simples, com todas as consequências disso derivadas.<sup>102</sup>

Assim, uma vez que haja mais de um sujeito ativo exigindo um mesmo tributo, então deve o sujeito passivo consignar em pagamento o maior valor exigido e permanecer no feito até a conversão em renda do consignado, o que somente pode ser feito com o trânsito em julgado. Entendimento que evita uma série de discussões desnecessárias, tanto teóricas como práticas, como apontadas acima, as quais ainda podemos agregar a dos honorários advocatícios, os quais, deveriam ser fixados ao autor no momento em que o julgador o considera liberado da obrigação e excluído da lide.<sup>103</sup> Todavia, adotada nossa fórmula, a condenação em honorários somente deve ser fixada em sentença, e não preliminarmente, segundo o princípio da sucumbência, contra o vencido e em favor dos vencedores.

## 12. CONCLUSÕES

Ao final dessas considerações sobre a consignação em pagamento de tributo, é possível fixar algumas conclusões. Primeiramente, que a consignação em pagamento é um direito do sujeito passivo, mas não por qualquer decorrência lógica e sim em virtude do direito positivo, especialmente do Art. 164 do CTN. Agora, por não se configurar como norma geral, não há que imaginá-lo recepcionado como se lei complementar fosse. Apesar disso, em caso de conflito com o CC ou o CPC, deve prevalecer, em nome a especialidade, mesmo que frente à legislação cronologicamente posterior, ou seja, outros dispositivos somente devem ser considerados aplicáveis como subsidiários. Contudo, isso não significa que terceiros, que não o sujeito passivo, possam empregar a consignação em pagamento ou que seria lícita na modalidade extrajudicial, pois essas hipóteses carecem de expresso regramento tributário e, portanto, a subsidiariedade deve ser afastada quando frente à legalidade tributária. Ademais, se não olvidarmos que o consignado está em lugar do pagamento, o qual deve ser realizado em moeda

<sup>102</sup> Não é nada simples estabelecer quais seriam os tipos de assistência, bastando lembrar que na doutrina clássica a intervenção do fiador é considerada assistência simples e não litisconsorcial, conforme exemplo que nos é dado por José Eduardo Carneira ALVIM, *Teoria geral do processo*, p. 180. Por essa linha, não seria de todo infundado que o sujeito passivo, pondo-se o enfoque no possível valor a ser levantado ao final, também se enquadraria como assistente simples, o que lhe imporia uma série de restrições, pois “[a]tividade do assistente adesivo simples está subordinada à atividade da parte principal a que adere [...]”. Ovídio Baptista da SILVA, *Teoria geral do processo civil*, p. 178.

<sup>103</sup> “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO FUNDADA EM DÚVIDA QUANTO À TITULARIDADE DO CRÉDITO. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. 1. Em ação de consignação em pagamento fundada em dúvida quanto à titularidade do crédito, declarado procedente o depósito, são devidos honorários advocatícios pelos supostos credores em favor do autor, permanecendo a lide em relação àqueles. Posteriormente, resolvida a questão relativa à titularidade do crédito, em favor do réu vencedor são devidos honorários advocatícios, além do reembolso dos honorários já pagos ao autor da consignatória. [...]”. (STJ, REsp N° 784.256/RJ, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 16/9/2008, DJe de 1/10/2008).

corrente, deixando de lado os anacrônicos casos de papel selado e estampilha, então não é possível que a consignação tenha por objeto outras formas de extinção do crédito tributário, como a compensação ou a dação. Por outro lado, havendo recusa no recebimento do pagamento do tributo ou sua subordinação a outra conduta do sujeito passivo, é possível o ajuizamento da ação de consignação em pagamento, podendo o mesmo ser feito em caso de exigência de “tributo idêntico” por mais de um sujeito ativo. Neste último caso, deve-se compreender não só os conflitos horizontais de competência, como também os verticais, mas, havendo diferenças entre os valores cobrados, deve-se consignar o maior deles. Com isso, garante-se a suspensão do crédito tributário, já que a extinção somente se verificará ao final, depois do trânsito em julgado da decisão que entender como procedente o pedido de consignação, com a correspondente conversão em renda do montante consignado.

### 13. REFERÊNCIAS

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Permisos y normas permisivas. In: \_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 215-239.

ALVIM, José Eduardo Carreira. *Ação de consignação em pagamento no novo CPC: de acordo com as reformas introduzidas pelas Leis 13.256/2016, 13.363/2016, 13.465/2017 e 14.195/2021*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2022.

\_\_\_\_\_. *Teoria geral do processo*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro. Atualização de: Misabel Abreu Machado Derzi*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BAYÓN, Juan Carlos. Derrotabilidad, indeterminación del derecho y positivismo jurídico. In: \_\_\_\_\_; RODRÍGUEZ, Jorge. *Relevancia normativa en la justificación de las decisiones judiciales: el debate Bayón-Rodríguez sobre la derrotabilidad de las normas jurídicas*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 157-208.

BECKER, *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de: Maria Celeste C. J. Santos. 10.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência: um caso concreto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 19. d. São Paulo: Malheiros, 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Roteiro de lógica jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONRADO, Paulo César. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COPI, Irving Marmer. *Introdução à lógica*. Tradução de: Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Valterlei da. *Ensaio para uma teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. 248f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.

\_\_\_\_\_. O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda: uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto. *Revista ABRADT Fórum de direito tributário — RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 03, n. 06, p. 119-150, jul./dez. 2019.

\_\_\_\_\_. REIDI – Noções gerais e natureza jurídica: um estudo sobre isenção e suspensão. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, ano 39, n. 47, p. 461-497, 1º quadrimestre 2021.

\_\_\_\_\_. Territorialidade e extraterritorialidade da norma tributária. In: MOROSINI, Matheus Monteiro (coord.). HAUER, Carolina Chaves; TAROSSO, Fabriccio Petreli; PADILHA, Robson Ochiai (org.). *Direito tributário paranaense: os 30 anos da Constituição federal e o sistema tributário nacional*, v. III. Curitiba: Instituto Memória, 2020, p. 270-304.

COSTA, Valterlei da; COSTA, Valdinei Henrique da. Prejudicialidade da execução fiscal em face de anulatória de débito com antecipação de garantia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 29, v. 151, p. 203-219, IV trim. 2021.

---

COSTA, Valterlei da; COSTA, Vivian Carla da. Normas gerais em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, ano 6, v. 29, p. 209-242, abr./jun. 2021.

COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Lei de Execução Fiscal anotada: segundo o novo Código de Processo Civil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado e sua moldura constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução de: Jeferson Luiz Camargo. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

FERNANDES, Francisco. *Dicionário de verbos e regimes*. 45. ed. São Paulo: Globo, 2005.

FISCHER, Octavio Campos. A consignação em pagamento. In: LEITE, Geilson Salomão (coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao professor José Soutor Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013 p. 285-294.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. 2. ed. Traducción de: Silvina Álvares Medina. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2018.

GOMES, Marcus Lívio. *Extinção do crédito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

HEGENBERG, Leônidas. *Dicionário de lógica*. São Paulo: EPU, 1995.

KELSEN, Hans. Manuscrito direito e lógica (9.6.1965). In: KELSEN, Hans; KLUG, Ulrich. *Normas jurídicas e análise lógica [correspondência trocada entre os Srs. Hans Kelsen e Ulrich Klug]*. Tradução de: Paulo Bonavides. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 59-84.

\_\_\_\_\_. *Teoria pura do direito*. Tradução de: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 (2.ed., 1960).

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_. *Processo tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimentos diferenciados*, v. 3. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARINS, James. Ação de consignação em pagamento do crédito tributário. In: CHIESA, Clélio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Processo judicial tributário*. São Paulo: MP, 2006, p.565-589.

\_\_\_\_\_. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil comentado: artigo por artigo*. Salvador: JusPodivm, 2016.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

OLIVEIRA FILHO, Candido de. *Curso de prática do processo (causas preparatórias, preventivas e incidentes)*. Volume segundo. Rio de Janeiro: Livraria Editora, 1920.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. XIII. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de: Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003.

---

---

SÀÁGUA, João. Disjunção exclusiva. In: BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves (ed.). *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 264.

SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários aos Arts. 139 a 164. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 728-775.

SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basadas en reglas en derecho y en la vida cotidiana*. Traducido por: Claudina Orunesu y Jorge L. Rodríguez. Madrid: Marcial Pons, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, Ovídio A. Baptista da; GOMES, Fábio. *Teoria geral do processo civil*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. Arts. 156 a 164. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. vol. 2. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 331-374.

VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. *Crédito tributário: causas de suspensão da exigibilidade*. Curitiba: Juruá, 2016.

VERGUEIRO, Camila Campos. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. V. I. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 145-169.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Anotações sobre as cores*. Edição bilingue alemão-português. Apresentação, estabelecimento do texto, tradução e notas de: João Carlos Salles Pires da Silva. Campinas, SP: Unicamp, 2009.

\_\_\_\_\_. *Tractatus logico-philosophicus*. Tradução de: Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. bilingue alemão-português. São Paulo: USP, 2001.

WRIGHT, Georg Henrik von. *Deontic logic*. *Mind*, Oxford University Press, v. 60, n. 237, p. 1-15, jan. 1951.

---

