

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

Naara Ventura Cabral

**DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

Naara Ventura Cabral

**DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**

DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Mestre/Doutora Daniela de Andrade Braghetta.

SÃO PAULO

2018

NAARA VENTURA CABRAL

**DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**

DIREITO TRIBUTÁRIO

Data: __/__/__

Banca Examinadora

Nome:

Nome:

Nome:

Dedico essa obra aos meus pais Hélio e Zoraide por todos os momentos em que estiveram ao meu lado, com f , torcendo por mim e acreditando no meu sucesso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus primeiramente, por ter me dado força em meus momentos de angústias para que eu pudesse vencer, sem deixar em nenhum momento passar por meus pensamentos a vontade de desistir. Se hoje estou aqui, foi graças a Ele que em momento algum me desamparou.

Aprendi nessa jornada que, mesmo com tropeços, somos capazes de vencer, de seguir em frente almejando a vitória. Tudo o que passei até aqui não foi fácil, mas se não fossem meus pais, irmão e meu namorado me apoiando nessa difícil trajetória, não estarei comemorando mais esta vitória.

Agradeço imensamente aos meus pais, que estiveram comigo e não desistiram de lutar por mim me dando todo o amor e carinho, e sempre tendo um abraço no final de cada passagem da minha vida.

Agradeço também ao meu namorado que me incentivou, me confortou e me apoiou em cada decisão tomada nessa trajetória. Obrigada por me ajudar mesmo quando eu achava que não iria mais conseguir.

Agradeço também ao meu irmão que me ensina a cada dia como ser uma pessoa melhor e a olhar o mundo de uma maneira mais doce.

E por fim, agradeço a minha orientadora, que com toda a sua paciência me guiou e me ajudou quando precisei.

Enfim, agradeço a todos que de alguma maneira contribuíram para o meu sucesso.

Resumo:

O Estado possui a necessidade de captar recursos para financiar suas atividades e para isso se utiliza de vários mecanismos constitucionais estabelecidos pela Carta Magna, como pelo Código Tributário Nacional.

Para tanto, é essencial que o Estado cobre de forma efetiva seus créditos tributários, porém não de forma abusiva ou extorsiva, devendo para isso ser observado o devido processo legal.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre as formas na qual a fazenda pública, não poderá cobrar do contribuinte os créditos estabelecidos através do alcance das hipóteses da Regra Matriz de Incidência, sendo elas: exclusão, extinção e suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A suspensão da exigibilidade que é objeto de explanação desse trabalho, tem sua previsão legal no Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, e complementado pela Lei Complementar nº 104/2001 que introduziu os incisos V e VI no rol das hipóteses previstas.

A satisfação do crédito tributário faz com que a Fazenda Pública, procure intervenção de terceiros para que se rompa a resistência por parte dos contribuintes em liquidar débitos entre as partes.

A Lei das Execuções Fiscais, lavrada em 1980, teve como objetivo regulamentar e fazer com que seja tocado a satisfação do crédito tributário pelo Fisco. Em contrapartida, o contribuinte busca através de defesas eficazes previstas no artigo 151 do CTN a suspensão da exigibilidade do débito.

Além disso, com a edição do novo Código Processual Civil, houve alterações que impactaram as formas de suspensão do crédito, e que merece atenção, sendo intitulada de “Ação Cautelar de Caução Prévia à Execução Fiscal” e a equiparação de fiança bancária com seguro garantia.

Desse modo, o presente estudo visa analisar de forma detalhada as possíveis defesas que o contribuinte pode se utilizar no momento anterior ao ajuizamento da Execução Fiscal, e posteriormente a Execução, ambos nos moldes do art. 151 do CTN supramencionado.

Palavra-chave: suspensão – exigibilidade – crédito – débito

Abstract:

The state needs to get resources to finance their activities and for this is used, various constitutional mechanisms established by the Magna Carta, as well as the National Tax Code.

For this purpose, it is essential that the state effectively covers their tax credits, but not in an abusive or extortionate manner, and the legal process must be observed.

The National Tax Code establishes the ways in which the "*Fazenda Pública*" cannot collect from the taxpayer the credits established through the scope of the hypotheses of the Incidence "*Regra Matriz*", which are: exclusion, extinction and suspension of the demandability of the tax credit.

The suspension of requirement that is object of explanation of this work, and it has legal provision in the National Tax Code, article 151, and complemented by Complementary Law 104/2001 that introduced items V and VI in the role of the hypotheses.

The satisfaction of the tax credit which ensure that "*Fazenda Pública*" seek for intervention from third parties to break the resistance on the part of the taxpayers to settle debts between the parties.

The Law on Tax Enforcement, drafted in 1980, aimed to regulate and cause the tax credit to be met by the Treasury. On the other hand, the taxpayer seeks through effective defenses provided for in article 151 of the CTN the suspension of the demandability of the debt.

Moreover, with the edition of civil procedural code, there were amendments that affected of suspension credit forms, and warrants attention, being entitled "Precautionary Action Prior to Tax Enforcement" and an equalization of the bank guarantee with insurance.

Therefore, the present study aims to analyzing in detail the possible defenses that the taxpayer can use in the moment prior to the filing of the Fiscal Execution, and later the Execution, both in the mold of art. 151 of the aforementioned CTN.

Keywords: suspension - chargeability - credit - debit

Sumário:

| | |
|---|----|
| Introdução..... | 09 |
| 1. Suspensão da Exigibilidade dos Créditos Fazendários..... | 11 |
| 2. Hipóteses de Suspensão de Exigibilidade do Crédito Tributário..... | 13 |
| 2.1. Moratória..... | 16 |
| 2.2. Depósito no seu Montante Integral..... | 21 |
| 2.3. Das Reclamações e dos Recursos Administrativos..... | 23 |
| 2.4. Concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada..... | 24 |
| 2.5. Parcelamento..... | 29 |
| 3. Suspensão da exigibilidade a luz do Novo CPC..... | 30 |
| Conclusão..... | 36 |
| Referências..... | 38 |

Introdução:

Os meios de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são a garantia do contribuinte de se resguardar da necessidade do fisco de capturar recursos a fim de financiar o Estado de forma que o contribuinte entende ser irregular ou abusivo.

O Estado se utiliza dos meios constitucionais estabelecidos para gerar renda e receitas posto a partir dos artigos 145 e seguintes da Carta Magna e o Código Tributário Nacional. Uma vez que a Constituição dispôs que a União, Estados e Municípios, poderão dentro de sua competência e obedecidas as regras do Código Tributário, criar, cobrar e fiscalizar impostos, taxas e contribuições de melhorias, os mesmos se utilizaram de tal possibilidade para assim criar meios de arrecadar receitas através do alcance da Regra Matriz de Incidência Tributária, que nada mais é do que a regra na qual deverá ser obedecida pelo Fisco para criar o tributo a ser cobrado respeitando a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e as exigências da Regra Matriz de Incidência. Atendido essas imposições, é criada para o contribuinte uma pretensão, desde que a atividade descrita seja praticada pelo contribuinte, o mesmo estará sujeito a cobrança tributária.

A Regra Matriz de Incidência tributária, incidirá sobre o contribuinte se o mesmo praticar os atos descritos em sua norma, ato esse conhecido como fato gerador. Uma vez praticado o contribuinte está sujeito a qualquer momento que o Estado venha a cobrar na forma de receitas essa atividade.

Eis que o legislador não deixou desamparado o contribuinte, criando a possibilidade de se utilizar meios legais para suspender o crédito tributário caso entender que essa cobrança é abusiva ou ilegal.

Pois bem, a suspensão da exigibilidade do crédito tributária está prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, onde será amplamente explanado nesse trabalho.

As possibilidades de suspensão são seis, porém há meios de interpretação que faz com que as possibilidades aumentem, fazendo com que o rol seja exemplificativo. Mas essa não é uma unanimidade de entendimento, pois na maioria das decisões judiciais sobre o tema, os juristas entendem que o rol é taxativo. Essa divergência por sua vez será tratada no decorrer do trabalho.

Além disso as possibilidades serão tratadas em capítulos apartados, entrando em detalhes em todas as opções existentes no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Por fim, verificaremos ainda, se com o advento do novo Código Tributário Nacional houve mudanças na forma de pleitear essa suspensão na modalidade de cautelar. Modalidade essa muito utilizada pelos contribuintes a fim de sanar rapidamente prejuízos causados pela cobrança indevida do tributo. E também trataremos da equiparação entre fiança bancária e seguro garantia, essa última muitas vezes rejeitada por juristas que acompanham o entendimento de que o rol do artigo é taxativo e não aceitava interpretações abertas sobre as possibilidades de suspensão.

Desse modo, o estudo aqui demonstrado tem como finalidade analisar de forma detalhada todas as possíveis defesas listadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional que o contribuinte tem para utilizar tanto em momento anterior ou posterior de uma ação de Execução Fiscal.

1. Suspensão da Exigibilidade dos Créditos Fazendários

A suspensão da obrigação tributária, ou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se caracteriza pela proteção temporária aos atos de cobrança, na qual a mando do fisco, o Poder Judiciário de forma exclusiva, infiltra-se no patrimônio do devedor, no caso o contribuinte, a fim de assegurar o cumprimento dos débitos.

Entretanto, para que haja a efetivação da obrigação tributária, há de existir a efetivação do processo de positivação para que assim exista a constituição da obrigação tributária, caso contrário, quando ainda não há o alcance da Regra Matriz de Incidência Tributária estaremos diante de uma obrigação tributária potencial. Em outras palavras, a obrigação ainda não é efetiva, porém pode se surgir a qualquer momento desde que atingida a pretensão.

Para que se atinja a pretensão é indispensável a edição de linguagem reputada competente pelo ordenamento como hábil a instaurar o vínculo da relação jurídica. Mas uma vez instaurado o processo de positivação da norma jurídica tributária, ou seja, o sujeito atingiu as hipóteses descritas na Regra Matriz de Incidência Tributária, será então “instaurado o vínculo com a constituição da obrigação tributária por meio da norma individual e concreta, ou por atividade do Fisco, ou por atividade do particular”.¹

Constituída a obrigação, terá o sujeito a obrigação de cumprir o seu dever jurídico de apresentar o tributo por meio de lançamento (ofício ou declaração) e conseqüentemente a obrigação de adimplir com todas as obrigações. Nesse caso estará instaurado então a exigibilidade da obrigação tributária efetiva, uma vez que a mesma está constituída em linguagem competente.

Assim, entende-se que o encerramento do processo de efetivação dependerá do adimplemento da obrigação tributária. Por outro lado, fica claro então que em qualquer etapa do processo, o pagamento ou a aquele que se equivale encerrará o prosseguimento do mesmo e com conseqüente extinguirá a obrigação tributária.

¹ VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária - O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (pag. 63)

A professora Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro define em sua dissertação que o nascimento da norma individual e concreto dá o surgimento da obrigação, e a finalização se dar-se-á pelo pagamento. Em suas palavras:

“No processo de positivação identifica-se o ciclo de vida da obrigação tributária: ela “nasce” com a edição da norma individual e concreta que a constitui e ela “morre” com o seu adimplemento pelo pagamento (extinção), norma individual e concreta constituída do fato da sua extinção.

Assim, da mesma forma que há norma que implica o nascimento da obrigação tributária, há norma que implica o seu esfacelamento, como a do pagamento (art. 156, I do Código Tributário Nacional).”²

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 160 que não havendo legislação específica informando o prazo de vencimento da obrigação tributária, a mesma terá que ocorrer em 30 dias. Não efetuando o pagamento nesse período, o sujeito estará submetido a intervenção de agentes externo obrigando o cumprimento da obrigação.

Assim, poderá o devedor, pagar ou não pagar a obrigação, não havendo outra possibilidade para adimplemento da obrigação. Caso isso não ocorra, terceiros poderão intervir a fim de extinguir a obrigação tributária, incumbindo de dar ao sujeito passivo outras alternativas para o cumprimento do dever jurídico.

As alternativas que o sujeito passivo possui são normas que impedem a continuidade do processo de positivação da obrigação tributária, pois elas atuam como “agentes inibidores” da produção dos efeitos das normas. Situação essa descrita de forma clara pela Professora Camila Vergueiro.

“(…) no ordenamento jurídico quando há a ação das normas que suspendem a exigibilidade da obrigação tributária potencial e efetiva, uma vez que as normas que afetam impedem que as normas gerais e abstratas e/ou as normas individuais e concretas reajam normalmente, ou seja, venham a produzir os efeitos previstos.

² VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária - O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (pag. 62)

Esse bloqueio dará de duas maneiras, (impedindo a conformação da obrigação tributária no instante em que ela está ainda em estado de potencialidade, uma vez que não há linguagem, ou (ii) afetando a produção dos efeitos da relação jurídica já posta no ato constitutivo da obrigação tributária, instância em que já há obrigação constitutiva do vínculo.”³

Assim, há de concluir que uma vez não cumprido a obrigação tributária que interliga o fisco com o contribuinte através de uma prestação que foi lançamento mediante o alcance da Regra Matriz de Incidência Tributária, o sujeito passivo deverá por hora efetuar o pagamento do débito tributário, não efetuando tal obrigação, terceiros poderão intervir na relação cobrando o cumprimento da obrigação de outras formas. Por sua vez o contribuinte poderá se utilizar de meios legais para sanar a irregularidade.

2. Hipóteses de Suspensão de Exigibilidade do Crédito Tributário.

O Código Tributário Nacional apresenta no Capítulo III do Livro Segundo, artigo 151 as causas possíveis para suspender a exigibilidade do crédito, visando impedir o prosseguimento da satisfação. Vejamos:

“CAPÍTULO III

Suspensão do Crédito Tributário

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.

³ VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária - O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (pag. 71)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”⁴

Conjuntamente a esse artigo, a interpretação das possibilidades deve alcançar o § 2º do artigo 161 do Código Tributário Nacional e o artigo 9º da Lei nº 6.830/1980, conforme descrição abaixo:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”⁵

E,

“Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II – oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.”⁶

Portanto, se pode afirmar que possui no ordenamento jurídico 11 (onze) formas passíveis de suspensão da exigibilidade do crédito, constituídas ou não. E nesse sentido a Professora Camila Vergueiro⁷ lista:

⁴ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm (acessado em 01/08/2018)

⁵ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm (acessado em 01/08/2018)

⁶ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm (acessado em 01/08/2018)

⁷ VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária - O Processo de Positivização e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (pag. 88)

- i. A moratória;
- ii. O depósito do montante integral;
- iii. As reclamações nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- iv. Os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- v. A concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- vi. A concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial.
- vii. A concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial;
- viii. O parcelamento;
- ix. A consulta;
- x. A fiança bancária; e
- xi. A penhora de bens.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, entende que só poderá cobrar o tributo após a lavratura do ato de lançamento tributário, pois é nesse ato que o crédito se torna exigível.⁸

O raciocínio, é que na ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, porém o fisco é impedido de fazer o lançamento, e uma vez não lançado o tributo, não há crédito.

No entendimento da Professora Fabiana Del Padre Tomé que acompanha os ensinamentos do Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, pois entende-se que o que suspende é a constituição do crédito tributário. Por conseguinte, destaca:

“A consiste na inibição do processo de positivação das normas jurídicas veiculadoras do direito de o credor postular o recebimento do valor devido a título de tributo. Não inibe, contudo, a aplicação das normas prescritas de deveres instrumentais. Estes permanecem exigíveis, conforme estipula o parágrafo único do art. 151 do Código Tributário Nacional.”⁹

⁸ <https://ericaavallone.jusbrasil.com.br/artigos/267771698/suspensao-da-exigibilidade-do-credito-tributario-conceito-e-modalidades> (acessado em 02/08/2018)

⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: Priscila de Souza (coord.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010. (pag. 381 e 382)

Diga-se de passagem, que o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho vai de frente as decisões do STF, na qual acompanho, pois, entendo que suspende o ato da cobrança, mas não da constituição do crédito.

Há divergência também sobre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional e seus incisos, pois alguns doutrinadores minoritários entendem que as hipóteses são taxativas e outros exemplificativas.

A maioria doutrinária é categórica ao afirmar que os incisos do artigo 151 do Código Tributário Nacional é taxativo, fundamentando tal entendimento no artigo 111, inciso I do Código Tributário Nacional que dispõe que a interpretação do referido código deve ser literal.

Já minoria das doutrinas, que defendem que havendo norma que determine em sua redação a suspensão da exigibilidade e descrevendo qual será o ato que suspenderá, será esta aceita no mundo jurídico, caso a mesma seja derrubada a suspensão também deixará de ser válida.

Por fim, vale ressaltar que independentemente da discussão acerca da natureza jurídica, ao suspender o crédito tributário pelo rol do artigo 151 do Código Tributário Nacional as obrigações acessórias devem ser cumpridas, conforme destaca-se o parágrafo único do artigo 151 do Código Tributário Nacional e caso venha ser extinta a suspensão poderá o fisco de imediato exigir o crédito tributário.

2.1. Moratória.

A moratória consiste na dilação de prazo para quitação de uma dívida ou cumprimento de uma obrigação na qual o credor concede ao devedor, para que este possa cumprir a obrigação além do dia do vencimento.¹⁰

A moratória é prevista expressamente no Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

¹⁰“moratória é a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada.” CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Capítulo XIII. (pag. 415)

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.”¹¹

Poderá ser então instituída por qualquer pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira, ficando limitada a sua competência.

Porém a União poderá constituir a moratória para os demais entes federativos, no entanto, primeiramente deverá aplicar a possibilidade nos tributos que estão sob sua competência, posteriormente possibilitar que os tributos estaduais e municipais, simultaneamente a ocorrência da moratória federal, também possibilite aos contribuintes essa possibilidade.

Essas hipóteses mencionadas acima, são denominadas de caráter geral, portanto cuida da competência para conceder a moratória em cada ente federativo. Já as de caráter individual são as estabelecidas por despacho da autoridade administrativa, autorizadas por lei e aplicada caso a caso.

Segundo os ensinamentos do professor Paulo de Barros, *“a lei que cria a moratória pode circunscrever sua aplicabilidade a determinada região do território da pessoa política que a expedir, ou a certa classe ou categorias de sujeitos passivos.”*¹², devendo observar o (i) o prazo para duração da adesão; (ii) número de parcelas; (iii) data para vencimento das parcelas; (iv) tributos que se aplica.

No momento da constituição da moratória será alcançado somente os créditos constituídos, em data da lei ou do despacho que o concedeu. Dessa forma, é claro a primeira leitura do artigo 154 do Código Tributário Nacional só é possível atingir

¹¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm (acessado em 01/08/2018)

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Capítulo XIII. (pag. 415).

os débitos que forem objetos de lançamento pelo fisco, portanto definitivamente constituído ou que já tenha sido iniciado o processo de lançamento.

Entretanto segundo o entendimento do Professor Hugo de Brito¹³, se a lei não dispuser em contrário, a moratória só atingirá os créditos constituídos ou que já tenha sido iniciado o processo de lançamento, conforme disposto no artigo 154 do Código Tributário Nacional:

“Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.”¹⁴

Entretanto, para alcançar os devedores que ainda não tenham seus débitos constituídos por meio do lançamento, meio habitual do fisco cobrar seus tributos, o legislador estipulou na redação do artigo 154 do Código Tributário Nacional a possibilidade como também a exceção. Na qual fica disponível ao devedor mediante a apresentação de dados integrais nos quais seriam apresentados no momento do lançamento, utilizar do benefício da moratória.

Esse entendimento é redigido pelo Professor Paulo de Barros da seguinte forma:

“(...) permite que outros devedores ainda que não tenham seus débitos constituídos no modo da lei (lançamento), possam enquadrar-se, postulando seus benefícios. Mas de que maneira? Apresentando à autoridade administrativa competente uma declaração em que tudo aquilo que o lançamento contém esteja claramente discriminado. É assim que ocorre nos casos em que o procedimento, que prepara a edição do ato, se haja iniciado por expediente notificado de forma regular ao sujeito passivo. Nessas condições, antecipa-se o devedor, oferecendo os dados integrais que seriam expressos no ato do

¹³ BRITO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010 (pag. 196)

¹⁴ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm (acessado em 01/08/2018)

lançamento, e predica sua inclusão para desfrutar dos prazos mais dilargados que a lei da moratória prevê.”¹⁵

O mesmo artigo, ainda dispõe que em caso de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele, a moratória deverá ser anulada, não produzindo efeitos desde sua aceitação por parte do fisco, em outras palavras é como ela nunca existisse no mundo jurídico.

Uma vez aderido à moratória poderá o contribuinte se valer de tal instrumento para então suspender a exigibilidade do crédito tributário em possível ação de Execução Fiscal proposta pelo Fisco.

Há de concluir, que a moratória alcança todos os meios de lançamento, seja ele por homologação, ofício ou declaração, desde que expresso em sua constituição e que não haja má-fé por parte do contribuinte em utilizar o benefício para suspender a exigibilidade do crédito, e não extingui-lo pois o fisco dilata o prazo para pagamento ou dá ao contribuinte a facilidade de parcelar o débito com o fito de liquidá-la.

Porém, caso haja comprovação de interrupção, poderá a qualquer momento ser retomada a Execução.

Nesse sentido, o TJ-SP se utilizou de tal argumento a fim de alertar o contribuinte que a moratória não encerará com a obrigação, apenas suspende. Vejamos:

“EXECUÇÃO FISCAL Exceção de pré-executividade promovida pela executada-excipiente acolhida, na medida em quem na data da propositura desta execução fiscal a Fazenda do Estado já havia firmado acordo de parcelamento da dívida (PEP) - Suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, I, CTN), que não se confunde com sua extinção (art. 156, I, CTN) Embora extinta esta execução fiscal, não há como reputar extinta a obrigação tributária (art. 156, do CTN), o que se dará somente após a quitação da dívida parcelada, nascendo interesse processual à Fazenda do Estado na propositura de nova execução fiscal, naquela eventual situação em que a executada-excipiente vier a descumprir o acordo firmado

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Capítulo XIII. (pag. 416)

Acolhimento da exceção de pré-executividade mantido Recurso da Fazenda do Estado não provido.

(TJ-SP - APL: 00012646320138260142 SP 0001264-63.2013.8.26.0142, Relator: Rebouças de Carvalho, Data de Julgamento: 04/02/2015, 9ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 05/02/2015)”¹⁶

Vamos além, utilizando entendimento do STJ, o enquadramento do débito na moratória, assegura ao sujeito passivo da obrigação a expedição de Certidão de Positiva de Efeito Negativa, com o respaldo do artigo 206 do Código Tributário Nacional.

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DEBITO. CREDITO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. MORATORIA. EFEITOS. CTN, ARTS. 151, I, E 206. 1. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTÁRIO PELA MORATORIA NÃO EXTINGUE A DIVIDA DO CONTRIBUINTE QUE, POR ISSO, NÃO PODE OBTER A CND MAS, SIM, A CERTIDÃO PREVISTA NO ART. 206/CTN. 2. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO

(STJ - REsp: 88786 SP 1996/0010682-7, Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Data de Julgamento: 03/03/1998, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 01.06.1998 p. 59).”¹⁷

Portanto, conclui-se pela sua forma mais simples de utilização, a moratória acaba sendo o meio mais utilizado pelo sujeito passivo para assegurar a suspensão do crédito e conseqüentemente o objetivo do sujeito passivo em emitir a certidão negativa de débitos é atingido.

¹⁶<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/165444671/apelacao-apl-12646320138260142-sp-0001264-6320138260142/inteiro-teor-165444682> (acessado em 02/08/2018)

¹⁷<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/511737/recurso-especial-resp-88786-sp-1996-0010682-7?ref=serp> (acessado em 02/08/2018)

2.2. Depósito no seu Montante Integral.

O depósito é um ato voluntário do sujeito passivo, disponível no artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Não poderá ser confundido com o pagamento, pois o intuito de efetuar o depósito é garantir o direito do contribuinte de não sofrer execução do débito em aberto.

Poderá se optar pelo depósito em dois momentos: i) no curso do processo administrativo, que tem por finalidade evitar a atualização monetária, uma vez que o processo administrativo por si só já suspende a exigibilidade do crédito, ou ii) no processo judicial que tem o intuito de impedir o ajuizamento da Execução fiscal por parte do Fisco, além de também evitar a atualização monetária.

Nos ensinamentos do Professor Paulo de Barras Carvalho, ele dispõe a matéria da seguinte forma:

“É somente quando efetuado na esfera judiciária que surge o depósito do montante integral da dívida como causa suspensiva da exigibilidade, posto que feito perante a Administração, seja ao impugnar o lançamento, seja ao interpor recurso aos órgãos superiores, a virtude suspensiva já está assegurada por tais expedientes.”¹⁸

Vale ressaltar que o professor destaca ainda a importância do depósito contemplar todo o montante da dívida, pois caso haja perda processual, tanto administrativa quanto judicial, por parte do sujeito passivo que efetuou o depósito o sujeito ativo poderá levantar o valor e fazer quitação do débito.

Entendimento esse acompanhado das escritas do professor Luciano Amaro, que dispõe:

“(...) o depósito não é pagamento; é garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária, num procedimento administrativo ou

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Capítulo XIII. (pag. 419)

em ação judicial, no sentido de que decidido o feito, se o depositante sucumbe, o valor depositado é levantado pelo credor, extinguindo-se, dessa forma, a obrigação. Por isso, o depósito há de ser feito no valor integral, isto é, no montante a que o suposto credor se considera com direito”.¹⁹

Entende-se que o depósito é um ato, que não depende de autorização previa do juiz para ocorrer. É a vontade única e exclusiva do sujeito passivo em estancar a atualização monetária, ou suspender a exigibilidade do débito na esfera judicial na qual o sujeito considera indevida.

O depósito deverá ocorrer em instituição financeira na qual a lei termina, vinculando-a sempre ao processo que discute o crédito tributário.

Dispõe o STJ sobre o assunto:

“DEPÓSITO JUDICIAL. ART. 151, II, DO CTN. O depósito previsto no art. 151, II, do Código Tributário Nacional é um direito do contribuinte. O juiz não pode ordenar o depósito, nem o indeferir. (STJ - REsp: 324012 RS 2001/0060398-1, Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Data de Julgamento: 04/09/2001, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJ 05/11/2001 p. 93 LEXSTJ vol. 149 p. 233)”²⁰

Ainda, o Tribunal Regional Federal da 4^o Região, acrescenta:

“MANDADO DE SEGURANÇA. ATO JUDICIAL. DEPOSITOS JUDICIAIS. ART. 151, II, DO CTN. DIREITO DO CONTRIBUINTE. 1. NÃO HA QUALQUER ILEGALIDADE NO ATO JUDICIAL QUE ASSEGURA AO CONTRIBUINTE O DIREITO DE REALIZAR DEPOSITO JUDICIAL DAS QUANTIAS QUESTIONADAS, ENQUANTO DISCUTE A LEGITIMIDADE DA EXAÇÃO, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 151, II, DO CTN, PORQUE A MEDIDA, ALEM

¹⁹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13^a ed. Ver. São Paulo: Saraiva, 2007. Capítulo XII. (pag. 382)

²⁰<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/300476/recurso-especial-resp-324012-rs-2001-0060398-1> (acessado em 03/08/2018)

DE NÃO CAUSAR QUALQUER PREJUÍZO A FAZENDA NACIONAL, ACABA ATENDENDO DE FORMA INTEGRAL OS DESIGNIOS DO FISCO. 2. SEGURANÇA DENEGADA.

(TRF-4 - MS: 34875 SC 92.04.34875-5, Relator: RONALDO LUIZ PONZI, Data de Julgamento: 25/10/1993, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 09/02/1994 PÁGINA: 3790)”²¹

Por fim, o mesmo tribunal dispõe que o montante depositado não abranger o débito em sua integralidade não poderá ser objeto de suspensão do crédito tributário.

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. DEPÓSITO JUDICIAL. ART. 151, II, DO CTN. MONTANTE PARCIAL. Não sendo integral o depósito realizado pelo contribuinte, não há falar na aplicação do art. 151, II, do CTN, motivo pelo qual o crédito tributário não estava com a sua exigibilidade suspensa no momento de seu lançamento.

(TRF-4 - AC: 50487193320114047100 RS 5048719-33.2011.404.7100, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 11/12/2013, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 12/12/2013)”²²

Assim, caso o sujeito passivo inconformado com o lançamento indevido ou até mesmo se resguardando de um lançamento futuro por parte do fisco, poderá lançar da ferramenta do depósito a fim de garantir a suspensão da exigibilidade do débito até o final da lide, tanto em esfera administrativa quanto a judicial, assegurando a possibilidade de emitir Certidão Negativa de Débito a qualquer momento comprovante a sua regularidade perante o fisco.

2.3. Reclamações e dos Recursos Administrativos

As reclamações e os Recursos administrativos advêm do direito do sujeito passivo de impugnar administrativamente qualquer lançamento que tenha ocorrido

²¹<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/952890/mandado-de-seguranca-ms-34875?ref=serp> (acessado 03/08/2018)

²² https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6351759 (acessado em 03/08/2018)

contra ele, ou na eminencia de ocorrer na qual ele não concorde para assegurar a não venha recair sobre ele nenhuma execução até que se tenha resultado na lide.

O art. 5º, LV²³ da Carta Magna reflete seus efeitos também no processo administrativo, garantindo ao sujeito passivo a ampla defesa e o contraditório.

A reclamação administrativa corresponde a impugnação do lançamento em primeira instância administrativa, portanto ela será dirigida para a própria autoridade fiscal que efetuou o lançamento. Já o recurso administrativo é a impugnação em instância hierarquicamente superior daquele que efetuou o lançamento, podendo esse alterar ao não a decisão auferida em primeira instância.

Ademais, é vedado expressamente o depósito de qualquer quantia para se valer de tal direito e conseqüentemente a obtenção da suspensão²⁴. Caso houvesse estaríamos falando da causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário através do inciso III, do artigo 151 do Código Tributário Nacional, no tal já destrinchamos acima.

Os efeitos dessa medida perdurarão até a decisão definitiva da impugnação administrativa. Quando proferida a decisão, em favor do sujeito passivo resultará em extinção do crédito tributário, caso seja em favor do ente federativo, a exigibilidade do crédito será reestabelecida, podendo ser executada.

2.4. Concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada.

A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, está no preenchimento de dois requisitos: *fumus boni iuris* e *periculum in mora*. Esses requisitos são imprescindíveis para a concessão de medidas urgentes em quaisquer ações.

O *fumus boni iuris*, significa a “fumaça do bom direito”, na qual dá indícios de que o direito pleiteado existe de fato.

²³Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

²⁴ Súmula Vinculante nº 21 do STF: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”

Por essa razão não há a necessidade de provar a existência do direito, basta a verossimilhança.

Já o *periculum in mora* seria o “perigo da demora”, na qual o sujeito tem o receio que a demora no julgamento da lide, lhe cause algum dano grave ou de difícil reparação.

A junção dos dois requisitos possibilita ao sujeito passivo utilizar da medida liminar ou da tutela antecipada, conforme se comprova por julgados:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, V, CTN. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS. A suspensão da exigibilidade de crédito tributário com fundamento no artigo 151, V, CTN, e sem que haja depósito do montante integral da exação, pressupõe, no mínimo, a verossimilhança da alegação, o que os autos não oferecem, ao menos neste estágio processual, considerando orientação jurisprudencial reconhecendo que nas hipóteses de importação indireta, o sujeito ativo do ICMS é o Estado onde se encontra o destinatário final das mercadorias, por ordem de quem elas foram importadas, e não aquele do local em que situado o intermediário. (Agravo de Instrumento Nº 70057524803, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 20/11/2013) (TJ-RS - AI: 70057524803 RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Data de Julgamento: 20/11/2013, Vigésima Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 26/11/2013) – grifo nosso”²⁵

E,

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, INCISO V DO CTN. AGRAVO DESPROVIDO. I - Verifica-se que nos autos principais a exequente tinha por objetivo a cobrança de quatro inscrições em Dívida Ativa (80 2 05 037559-56; 80 6 05 056109-03; 80 6 05 056110-39 e 80 7 05 017580-59). Contudo, após a oposição de exceção de pré-executividade pela executada, as inscrições de nºs 80 7 05 017580-59; 80 6 05 056109-03 e 80 6 05 056110-39 foram canceladas pela agravante, ensejando a extinção da execução fiscal em relação àqueles débitos, tendo a exequente requerido a suspensão do feito para analisar o processo administrativo originário do débito remanescente (80 6 05 056110-39). II - A executada logrou em demonstrar por meio de farta documentação juntada aos autos, bem como diante da manifestação da Secretaria da Receita Federal que os valores exigidos na dívida ativa remanescente também devem ser retificados, posto que cobrados em valor acima do devido. III - Caso em que houve

²⁵<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113469737/agravo-de-instrumento-ai-70057524803-rs?ref=serp> (acessado em 06/07/2018)

manifestação genérica da autoridade fiscal quanto ao débito remanescente, limitando-se em afirmar que os valores exigidos deverão ser retificados face à alocação dos pagamentos apresentados, deixando, porém, de informar ao juízo agravado qual o montante devido pela executada a título de saldo remanescente. IV - Constatação não apenas do risco de dano, mas sobretudo da relevância do direito alegado a autorizar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, V do CTN. VI - Agravo desprovido.

(TRF-3 - AI: 94936 SP 2007.03.00.094936-3, Relator: JUIZ CONVOCADO SOUZA RIBEIRO, Data de Julgamento: 26/03/2009, TERCEIRA TURMA)²⁶

A liminar não depende de garantia para obter sua finalidade, mas sua concessão é frequentemente ligada a entrega de alguma garantia ao sujeito ativo, podendo esse ser feito por depósito ou fiança bancária.

Por essa razão o Professor Luciano Amaro discorda veementemente a necessidade de garantia para suspender a exigibilidade do débito. Nem suas palavras:

“A exigência de depósito, nessa situação, não nos parece justificável, se estão presentes os requisitos para concessão da liminar (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*), a liminar deve ser concedida, exatamente para proteger o impetrante da agressão patrimonial iminente por parte da autoridade coatora. A exigência do depósito contradiz o reconhecimento do *periculum in mora*, já que o desfalque patrimonial a que o impetrante esteja sujeito é realizado com a exigência do depósito.”²⁷

Entretanto, o artigo 300 do Código Civil dispõe sobre a possibilidade da concessão da tutela de urgência, diz que é faculdade do juiz exigir ou não a prestação de caução para obtenção do feito. Vejamos:

“Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.
§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser

²⁶<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18061992/agravo-de-instrumento-ai-94936-sp-20070300094936-3-trf3?ref=amp> (acessado 06/07/2018)

²⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13ª ed. Ver. São Paulo: Saraiva, 2007. Capítulo XII. (pag. 384)

dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.”²⁸

E as controvérsias persiste até em julgamentos, na qual entende-se por um lado que não há necessidade de caução, outros acreditam que sim.

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE CRÉDITO TRIBUTÁRIO POSSIBILIDADE SEM OBRIGATORIEDADE DE DEPÓSITO MONTANTE INTEGRAL. (ART. 151, V DO CTN). A suspensão da exigibilidade do crédito tributário assegurada com espeque no inciso V do art. 151, do CTN independe da exigência de depósito do montante integral. "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: V a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial". Precedentes do STJ AGRAVO CONHECIDO E PROVIDO (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0009426-65.2016.8.05.0000, Relator (a): Rosita Falcão de Almeida Maia, Terceira Câmara Cível, Publicado em: 12/09/2016) (TJ-BA - AI: 00094266520168050000, Relator: Rosita Falcão de Almeida Maia, Terceira Câmara Cível, Data de Publicação: 12/09/2016)”²⁹

E,

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 300 DO CPC. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS PELO ART. 151 DO CTN. AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. - Trata o presente caso de recurso que pleiteia a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, V do CTN. - O art. 300 do CPC estabelece como requisitos para a tutela de urgência: a) a probabilidade ou plausibilidade do direito; e b) o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo. - Dispõe o art. 151 do Código Tributário Nacional: 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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)- Nota-se, como atesta o agravante, que a concessão de medida liminar ou tutela antecipada está prevista como causa de suspensão da exigibilidade, no entanto, não se encontram devidamente demonstrados, no caso em tela, os

²⁸ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm (acessado em 06/08/2018)

²⁹ <https://tj-ba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/422572996/agravo-de-instrumento-ai-94266520168050000?ref=serp> (acessado em 06/08/2018)

requisitos para concessão da medida. - A alegação de que a manutenção da cobrança pode acarretar imensos prejuízos às atividades do agravante não está efetivamente demonstrada, bem como são necessários maiores esclarecimentos no tocante a origem dos valores utilizados para compensação, não existindo a priori probabilidade do direito invocado. - Por outro lado, não há notícia nos presentes autos de que os processos administrativos que deram origem às referidas inscrições em dívida ativa (processos nº 10880.956418/2012-19, 10880.956419/2012-55 e 10880.956780/2012-81 - fls. 76, 92 e 95, respectivamente) tenham sido impugnados via interposição de recurso administrativo ou reclamação prevista em lei, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, levando à presunção relativa quanto ao débito apurado pelo Fisco. - A suspensão da exigibilidade pode ser concedida em razão de qualquer uma das hipóteses constante do art. 151 do CTN e conforme leciona Leandro Paulsen a suspensão da exigibilidade mediante a concessão de liminar independe do oferecimento de garantia, confira-se: "Condicionamento do deferimento de liminar ao depósito do montante do tributo. Não é correto o condicionamento do deferimento de liminar ao depósito do montante do tributo. Isso porque são causas distintas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Assim, o Juiz deve apreciar se estão presentes os requisitos para concessão da liminar (art. 7º, inc. II, da Lei 1.533/51 no caso do mandado de segurança; art. 798 do CPC em se tratando de cautelar; art. 273 do CPC em se tratando de antecipação de tutela em ação ordinária) e concedê-la ou não. Neste último caso, restará ao contribuinte, ainda, a possibilidade de efetuar o depósito do montante do tributo para obter a suspensão da exigibilidade do crédito". (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 16ª Edição. Porto Alegre: Esmafe, 2014, pág. 1209). - Nesse sentido também é o posicionamento de Luciano Amaro: "A liminar não depende de garantia (depósito ou fiança), mas é frequente que sua concessão seja subordinada à prestação de garantia ao sujeito ativo, inclusive o depósito. A exigência de depósito, nessa situação, não nos parece justificável. Se estão presentes os requisitos para concessão da liminar (fumus boni iuris e periculum in mora), a liminar deve ser concedida, exatamente para proteger o impetrante da agressão patrimonial iminente por parte da autoridade coatora". (Direito Tributário Brasileiro, 21ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 414) - Todavia, como já exposto, não se vislumbra no caso o preenchimento dos requisitos capazes de ensejar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com fundamento no art. 151, V, do Código Tributário Nacional. - Agravo de instrumento não provido.

(TRF-3 - AI: 00166111820144030000 SP, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, Data de Julgamento: 04/07/2018, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:20/07/2018)³⁰

³⁰<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/603162593/agravo-de-instrumento-ai-166111820144030000-sp?ref=serp> (acessado em 06/08/2018)

Por fim, observe nesse último julgado do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que suspendeu a exigibilidade do crédito mediante a caução:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. DEFERIMENTO DE LIMINAR CONTRA FAZENDA PÚBLICA. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. ART. 151, V, DO CTN. EXPEDIÇÃO. CERTIDÃO POSITIVA. ART. 206 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE CAUÇÃO. AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME.

(Agravo de Instrumento Nº 70056330889, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 29/01/2014)”³¹

Assim, conclui-se que a liminar não depende da garantia para obter sua finalidade, uma vez que a legislação entende ser faculdade do juiz exigir ou não uma caução para que seja concedido a liminar. Entretanto, é habitual a entrega de alguma garantia ao sujeito ativo.

2.5. Parcelamento.

O parcelamento inserido no artigo 151, inciso VI do Código Tributário Nacional, adveio da Lei Complementar nº 104/2001. Porém com a inserção do novo inciso surgiu a dúvida se não seria apenas uma espécie do gênero “moratória” que já tratava o mesmo artigo, porém no inciso I.

Para Paulo de Barros Carvalho, a legislação quis apenas frisar e não possibilitar qualquer abertura para discussões que o parcelamento também suspenderia a exigibilidade do débito, mesmo que na moratória previsse tal possibilidade. O professor discorre do assunto da seguinte forma:

“A inserção do inciso VI no artigo 151 do Código Tributário Nacional, realiza pela referida Lei Complementar nº 104/2001, acendeu dúvidas sobre a especificação semântica da voz “parcelamento”. Voltou-se pensar que se pode distinguir, com Christine Mendonça: (i) o parcelamento previsto antes do nascimento da obrigação tributária; (ii)

³¹<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113588023/agravo-de-instrumento-ai-70056330889-rs?ref=serp> (acessado em 06/08/2018)

o parcelamento como espécie do gênero moratória; e (iii) aquele que se pode chamar de parcelamento *stricto sensu*.”³²

Portanto o parcelamento é a divisão em parcelas do valor total do crédito tributário devido pelo contribuinte, obedecendo aos mesmos preceitos da moratória, sendo obrigatória a criação por lei da possibilidade e nela contida o prazo determinado para o pagamento.

3. Suspensão da exigibilidade a luz do Novo CPC.

O Código Processual Civil de 1973, substituído pelo Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), na qual teve como objetivo positivar as jurisprudências e correntes doutrinárias predominantes, garantindo assim a harmonização processos judiciais.

Entretanto, duas normativa merece atenção, pois reflete diretamente o Direito Tributário, sendo nominada de “Ação Cautelar de Caução Prévia à Execução Fiscal” e a equiparação de fiança bancária com seguro garantia.

Vejamos primeiramente a Ação Cautelar.

A ação cautelar era utilizada no momento que havia um limbo processual entre o fim da discussão administrativa, sendo ela desfavorável ao devedor e a inscrição da Fazenda em dívida ativa para assim executar tal crédito tributário.

Para ilustrar melhor a possibilidade da utilização da medida cautelar, relembro que para se chegar a execução do crédito tributário de fato, o contribuinte percorreu alguns percalços.

Primeiramente, o contribuinte não concordou com o lançamento tributário que o fisco realizou e assim o motivou a iniciar o contencioso administrativo para então reverter tal situação. Nesse momento o contribuinte não é prejudicado de forma tão expressiva, pois conforme já disposto em momento anterior, o próprio processo administrativo suspende a exigibilidade do débito (artigo 151, inciso III³³ do Código Tributário Nacional) o que possibilita a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Capítulo XIII. (pag. 421)

³³ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Negativa para a manutenção das atividades mercantis do contribuinte. Porém, depois de decorrido todo o processo, o fisco ainda manteve o débito, o contribuinte terá a possibilidade de tentar rever a situação no contencioso judiciário.

Se o contribuinte entre o lançamento e a execução do crédito tributário, poderá a seu critério “pular” a etapa do contencioso administrativo e ir direto para a discussão processual judicial.

Entretanto, no exemplo, estou utilizando o lançamento efetuado pelo fisco, e o contribuinte não satisfeito ingressou com o processo administrativo contencioso, porém a decisão foi desfavorável. Assim, entre a perda do processo e a propositura da execução fiscal, há um limbo de tempo de 5 anos³⁴ para a inscrição em Dívida Ativa. Esse limbo por sua vez é prejudicial para o contribuinte, pois não há processo judicial instaurando, e o que o impossibilita de se valer de qualquer hipótese do artigo 151 do Código Tributário Nacional, e consequentemente o impossibilita de emitir Certidão Negativa de Débito, prejudicando então suas atividades mercantis.

Dessa forma, para se evitar essa desproteção, a Ação Cautelar de Caução Prévia à Execução Fiscal era empregada.

Para se utilizar da ação era necessário oferecer uma caução, e a mesma poderia ser aceita ou não pelo juiz. Uma vez aceita, suspenderia a exigibilidade do crédito até a propositura da Execução Fiscal. Proposta a execução, então o contribuinte poderia oferecer Embargos à Execução e aproveitar da caução já oferecida na Ação Cautelar e transferir o mesmo para a nova ação.

A propositura da ação poderia ser utilizada em dois momentos:

- i. Tutela antecipada: é a forma de receber no curso do processo parte ou total do direito que somente seria concedido após o final do processo com a promulgação da sentença.
- ii. Tutela cautelar: a forma de receber no curso do processo parte ou total do direito que somente se concederia, até final do processo com a promulgação da sentença.

Ressalta que ambas, uma vez concedida, podem ser revistas a qualquer momento.

³⁴ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

No novo Código de Processo Civil a matéria é disciplinada a partir do artigo 294, porém as tutelas provisórias foram classificadas de formas diferentes e subdividas em tutela provisória de urgência, e a outra de tutela provisória de evidência.

Constituindo no artigo 300 do Código Tributário Nacional temos a disposição a tutela de urgência, que prevê a possibilidade aqui discutida.

“Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la”³⁵

Entretanto as tutelas de urgências com o novo código processual tiveram uma nova subdivisão: antecipada (satisfativas) ou cautelar (assecuratórias). Ambas podem ser solicitadas em caráter antecedente ou incidental

Ambas as possibilidades, agora deverão acompanhar o pedido principal e não mais uma ação autônoma como era antes do Novo Código de Processo Civil demonstrada acima.

Portanto ambas as possibilidades de medidas cautelares devem estar acompanhadas do pedido principal, seja ela a expedição de Certidão Negativa de Débitos, ou extinção definitiva do crédito tributário.

Já sobre a equiparação de fiança bancária e seguro garantia, observemos:

A redação do artigo 835, parágrafo 2º do Código Processual Civil equiparou seguro garantia com depósito em dinheiro e fiança bancária. Vejamos:

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

(...)

§ 2º Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não

³⁵http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm (acessado em 10/08/2018)

inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento”³⁶

Dessa forma, acaba com a discussão em tribunais na qual muitas vezes o devedor por ser menos oneroso a propositura do seguro garantia, apresentava-o, porém, o juiz indeferia por não haver previsão legal.

Conforme julgados novos, essa posição dos juízes foram mudando, vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. SEGURO GARANTIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Decisão agravada que não determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas apenas possibilitou a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa, mediante a apresentação de seguro garantia. Possibilidade de expedição da certidão pretendida pela executada. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Decisão mantida. Recurso desprovido.

(TJ-SP 30008666420178260000 SP 3000866-64.2017.8.26.0000, Relator: Nogueira Diefenthaler, Data de Julgamento: 20/02/2018, 5ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 20/02/2018)³⁷

SEGURO GARANTIA BANCÁRIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/1980), em seu art. 9º dispõe que em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá oferecer fiança bancária ou seguro-garantia. No caso dos autos, verifico que o seguro-garantia oferecido pela impetrante preenche os requisitos legais, sendo suficiente para suspender a exigibilidade do crédito. (TRT18, Caulnom - 0010086-14.2017.5.18.0000, Rel. WELINGTON LUIS PEIXOTO, 4ª TURMA, 19/05/2017)

³⁶http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm (acessado em 10/08/2018)

³⁷<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/547099903/30008666420178260000-sp-3000866-6420178260000?ref=serp> (acessado em 08/09/2018)

(TRT-18 - CAUINOM: 00100861420175180000 GO 0010086-14.2017.5.18.0000, Relator: WELINGTON LUIS PEIXOTO, Data de Julgamento: 19/05/2017, 4ª TURMA)³⁸

AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO ANULATÓRIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - CAUÇÃO POR SEGURO GARANTIA - ADMISSIBILIDADE - APÓLICE QUE OBSERVA AS REGULAMENTAÇÕES APLICÁVEIS - RECURSO DESPROVIDO. I - O seguro garantia é um negócio jurídico no qual um tomador contrata um segurador para que este assegure, a um terceiro, o adimplemento de uma obrigação. Trata-se de modalidade de garantia fidejussória em favor de terceiros. II - No âmbito das execuções fiscais, a utilização dessa forma de garantia restou definitivamente autorizada pela Lei nº 13.043/2014 que, dentre outras inovações, alterou a Lei de Execuções Fiscais para incluir, expressamente, o seguro garantia no rol do seu art. 9º. III - Embora existissem divergências com relação à aceitabilidade judicial do seguro garantia em razão da ordem de preferência estipulada pela lei, o novo CPC pacificou esse entendimento jurisprudencial ao incluir o parágrafo segundo no artigo 835, equiparando o dinheiro, fiança bancária e o Seguro Garantia Judicial, desde que o valor cubra o débito com acréscimo de 30%. IV - Em um exame perfunctório da garantia apresentada, verifica-se que ela, aparentemente, está de acordo com as regulamentações aplicáveis, como a Circular nº 477 da SUSEP e a Portaria PGFN nº 164, razão pela qual a decisão agravada deve ser mantida.

(TJ-MG - AI: 10000170069918001 MG, Relator: Wilson Benevides, Data de Julgamento: 04/06/0017, Câmaras Cíveis / 7ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 20/06/2017)³⁹

Por fim, há de concluir que houve flexibilidade ao ato de depósito, possibilitando que se possa ser substituída por fiança bancária ou seguro garantia, conforme nova redação do Código Processual Civil, pois entende-se que as práticas

³⁸<https://trt-18.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/460692197/cauinom-100861420175180000-go-0010086-1420175180000?ref=serp> (acesso em 08/09/2018)

³⁹<https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/470497276/agravo-de-instrumento-cv-ai-10000170069918001-mg?ref=serp> (acessado em 08/09/2018)

de garantias são equiparadas. Essa flexibilização já está sendo até aplicada nos julgados conforme demonstrado, garantindo assim aos sujeitos passivos novas e amplas possibilidades de garantir o seu direito de expedição da Certidão Negativa de Débitos, bem como a manutenção das atividades comerciais em prejuízo de bloqueios bancários solicitados pelo sujeito ativo, congelando dessa forma os caixas das empresas.

Conclusão:

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise profunda, como o contribuinte pode utilizar as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito caso vier a se sentir injustiçado pela cobrança por parte do fisco.

Há de concluir que o contribuinte ao se utilizar dos meios de suspensão não discute se quer pagar ou não, discute-se, o valor cobrado é devido ou não. Não há a recusa do pagamento em nenhuma hipótese, o que o contribuinte pretende ao utilizar as hipóteses de suspensão do crédito tributário é discutir se o débito é realmente devido.

O rol estipulado no artigo 151 acaba sendo interpretativo, mesmo que alguns juristas entendam que seja taxativo, pois com a reforma do Código Processual Civil ficou claro que as semelhanças podem ser utilizadas a favor do contribuinte, exemplo disso é a semelhança entre fiança bancária e seguro garantia foram identificadas e mesmo não estando no rol ela é aceita, pois a interpretação de fiança deverá ser ampla.

Os meios de suspensão, independentemente de qual será utilizado pelo contribuinte tem como condão garantir que suas atividades não fiquem prejudicadas por cobranças indevidas. Elas ajudam na manutenção das empresas possibilitando a emissão de Certidão Positiva com efeito de Negativa de débitos tributários.

Dada à importância do assunto, as hipóteses de suspensão são amplamente discutidas em tribunais, mas em sua maioria o resultado acaba sendo a suspensão da exigibilidade mediante o cumprimento de alguma das hipóteses do rol do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Hipóteses essas que durante a vigência da suspensão impedem qualquer tipo de cobrança do fisco.

Cabe então ao contribuinte verificar qual das hipóteses é mais viável para a empresa a fim de resguardar o direito da suspensão, possibilitando assim a manutenção da certidão negativa de débitos em dia.

A análise do rol fez perceber que a emissão da certidão negativa de débitos tributários poderá ser concluída se o contribuinte entender que o débito impeditivo do documento seja passível de suspensão.

O estudo detalhado dessa modalidade faz com que empresas, independente do porte mantenha suas atividades normais. Mas vale uma ressalta, pois é de suma importância e primordial o destaque de que o crédito deve ser pago

se ao final da discussão ficar entendido que é devido. Não se pode usar a possibilidade por mera postergação do pagamento.

Concluimos que a suspensão do crédito tributário é o intermédio entre o estudo e o julgamento sobre a dúvida em relação a efetivação pecuniária da obrigação tributária.

Referências:

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13ª ed. Ver. São Paulo: Saraiva, 2007. Capítulo XII.
- FURLAN, Valéria. **Apontamentos de Direito Tributário**. 3ª edição. Editores Malheiros. São Paulo. 2009
- MELO, José Eduardo Soares de Melo. **Curso de Direito Tributário**. 10ª edição. Editora Dialética. São Paulo 2012.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9ª edição. Livraria do Advogado: ESMAFE. Porto Alegre. 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Capítulo XIII.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão**. In: Priscila de Souza (coord.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010.
- VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação Tributária - O Processo de Positivção e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm (acessado em 01/08/2018)
- http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm (acessado em 01/08/2018)
- http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm (acessado em 01/08/2018)
- <https://ericaavallone.jusbrasil.com.br/artigos/267771698/suspensao-da-exigibilidade-do-credito-tributario-conceito-e-modalidades> (acessado em 02/08/2018)
- <https://leodebone.jusbrasil.com.br/artigos/417416787/afinal-de-contas-reclamacoes-e-recursos-administrativos-suspendem-a-exigibilidade-do-credito-tributario-ou-impedem-que-o-credito-se-torne-exigivel> (acessado em 02/08/2018)
- <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/112607196/apelacao-civel-ac-50487193320114047100-rs-5048719-3320114047100> (acessado em 02/08/2018)
- <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8567495/mandado-de-seguranca-ms-34875-sc-920434875-5-trf4> (acessado em 03/08/2018)

- <https://jus.com.br/artigos/42543/lancamento-tributario> (acessado em 03/08/2018)
- http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm (acessado em 06/08/2018)
- <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-novo-cpc-e-chamada-acao-cautelar-de-caucao-previa-execucao-fiscal-17082016> (acessado em 06/08/2018)
- https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2238494/mod_resource/content/0/Aula%2010%20DI%20-%20DEF0516%20-%20Processo%20Judicial%20II.pdf (acessado em 06/08/2018)
- http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8970 (acessado em 06/08/2018)
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm (acessado em 01/08/2018)
- <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/165444671/apelacao-apl-12646320138260142-sp-0001264-6320138260142/inteiro-teor-165444682> (acessado em 02/08/2018)
- <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/511737/recurso-especial-resp-88786-sp-1996-0010682-7?ref=serp> (acessado em 02/08/2018)
- <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/300476/recurso-especial-resp-324012-rs-2001-0060398-1> (acessado em 03/08/2018)
- <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/952890/mandado-de-seguranca-ms-34875?ref=serp> (acessado em 03/08/2018)
- <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113469737/agravo-de-instrumento-ai-70057524803-rs?ref=serp> (acessado em 06/08/2018)
- <https://tj-ba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/422572996/agravo-de-instrumento-ai-94266520168050000?ref=serp> (acessado em 06/08/2018)
- <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/603162593/agravo-de-instrumento-ai-166111820144030000-sp?ref=serp> (acessado em 06/08/2018)
- <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113588023/agravo-de-instrumento-ai-70056330889-rs?ref=serp> (acessado em 06/08/2019)
- https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6351759 (acessado em 03/08/2018)

- <https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/470497276/agravo-de-instrumento-cv-ai-10000170069918001-mg?ref=serp> (acesso em 08/09/2018)
- <https://trt-18.jusbrasil.com.br>
- [/jurisprudencia/460692197/cauinom-100861420175180000-go-0010086-1420175180000?ref=serp](https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/460692197/cauinom-100861420175180000-go-0010086-1420175180000?ref=serp) (acesso em 08/09/2018) <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/547099903/30008666420178260000-sp-3000866-6420178260000?ref=serp> (acessado em 08/09/2018)