

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

DENISE MARTINS VIEIRA FERNANDEZ LOPEZ

**AS CAUSAS SUSPENSIVAS DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO,
SUA NATUREZA E EFEITOS**

SÃO PAULO

2014

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

DENISE MARTINS VIEIRA FERNANDEZ LOPEZ

**AS CAUSAS SUSPENSIVAS DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO,
SUA NATUREZA E EFEITOS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2014

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

DENISE MARTINS VIEIRA FERNANDEZ LOPEZ

**AS CAUSAS SUSPENSIVAS DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO,
SUA NATUREZA E EFEITOS**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao IBET – Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários como
requisito parcial para a obtenção do
título de especialista em Direito
Tributário.

Aprovada em: __ / __ / ____

BANCA EXAMINADORA

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, José e Maria, e ao Renato, com amor.

RESUMO

Trata-se o presente trabalho das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, dispostas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, como as considerações efetuadas a despeito, pela doutrina e pela jurisprudência, bem como à possível taxatividade das aludidas causas, ou, em outra hipótese, sobre seu caráter exemplificativo.

Tomamos tais hipóteses partindo do processo de positivação das normas, tornando a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. Assim, efetuamos um breve estudo sobre as causas suspensivas da exigibilidade e seus efeitos, bem como, especificamente, a despeito do depósito, sua natureza, efeitos e desdobramentos, os quais, frequentemente, não são devidamente tratados e merecem maior estudo e análise pelos juristas brasileiros.

ABSTRACT

This study deals with the suspension of the tax credit, as established in Article 151 of the Brazilian Tax Code, like the considerations related, by doctrine and jurisprudence, as well as the possible Exhaustive nature of the mentioned causes, or, in another hypotheses, about its exemplary characteristic.

We take these hypotheses departing from the process of positivization of the rules , making the general and abstract norm in specific and individual norm. Thus, we make a brief study on the suspensive causes of liability and its effectsas well as, specifically, despite the deposit, its nature, effects and consequences, which often are not properly treated and deserve further study and analysis by Brazilians jurists.

SUMÁRIO

Introdução.....	8
Capítulo 1	
Do crédito tributário	
1.1 Do conceito do crédito tributário.....	9
1.2 Da constituição do crédito tributário.....	10
1.3 Da exigibilidade e da exequibilidade do crédito tributário.....	12
Capítulo 2	
Da suspensão de exigibilidade do crédito tributário	
2.1 Das causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário.....	13
2.2. Das demais causas suspensivas de exigibilidade.....	18
Capítulo 3	
Do depósito judicial	
3.1. Da natureza do depósito.....	22
3.2. Da destinação do depósito.....	24
3.3. Da constituição do lançamento e do depósito parcial.....	27
Conclusão.....	29

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo examinar as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, dispostas no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Para tanto, inicialmente, consideramos o conceito do crédito tributário, consistente na aceção do direito subjetivo do sujeito ativo e a correspondente obrigação do sujeito passivo, diante da constituição de norma individual e concreta que determine o pagamento da exação construída.

A seguir, considerando a definição do crédito tributário adotada, passamos à análise do conceito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como as causas elencadas no Código Tributário Nacional e a consideração, pelo Superior Tribunal de Justiça, da sua taxatividade.

Por fim, analisamos os efeitos e características gerais das causas descritas no supramencionado artigo 151, e, especificamente, o depósito, o qual pode ser efetuado no âmbito administrativo ou judicial, analisando-se a natureza do depósito, seus desdobramentos posto a extinção das ações judiciais, com ou sem resolução do mérito e, por fim, a correspondência do depósito judicial com o próprio lançamento do crédito tributário e o possível efeito e finalidade dos depósitos parciais.

Capítulo 1

Do Crédito Tributário

1.1 Do conceito do crédito tributário

Tratando-se o presente trabalho acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, convém definirmos, inicialmente, o conceito do que seria o crédito tributário em si. Neste passo, consigna-se que o §1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional estabelece que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Do dispositivo colacionado, surgem algumas observações e críticas quanto aos termos utilizados pelo legislador, consistente na separação das obrigações em ‘principal’ e ‘acessórias’, como, igualmente, a hipótese de que a obrigação tributária surge espontânea e automaticamente com a ocorrência do dito fato gerador.

Deixadas tais ressalvas de lado, adotamos o conceito de que o crédito tributário decorre do encontro do direito subjetivo do sujeito ativo e, o dever jurídico (obrigação) do sujeito passivo, quando descrita apropriadamente a ocorrência da hipótese prevista na denominada regra matriz de incidência tributária, definindo-se elementos essenciais como base de cálculo, alíquota aplicável e, por conseguinte, o valor pecuniário a ser exigido.

Nesse sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho leciona:

Nasce o direito de perceber o valor da prestação tributária no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, equivale a dizer, quando se realiza aquele fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência. Aparece, então, para o sujeito ativo, o direito subjetivo de postular o objeto, e, para o sujeito passivo, o dever jurídico de prestá-lo. Contando de outra forma, afirmaremos que advém um crédito ao sujeito pretensor e um débito ao sujeito devedor.¹

Deste modo, o crédito tributário decorre de uma obrigação imposta ao sujeito passivo de determinada exação, inexistindo, portanto, crédito sem o débito correspondente,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012 – página 514

sendo fundamental tal observação para que fixemos as consequências decorrentes da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido, necessária, igualmente, a observação de que no Código Tributário Nacional, no Livro Segundo, o Capítulo III do Título III é intitulado como “Suspensão do crédito tributário”, sendo que, mais a frente, em seu artigo 151, é empregada a expressão “suspendem a exigibilidade do crédito tributário”, evidenciando que a suspensão refere-se à exigibilidade e não ao próprio crédito tributário posto que a existência e certeza deste não é atacada quando incidente qualquer causa suspensiva de sua exigibilidade.

1.2 Da constituição do crédito tributário

O crédito tributário postula a existência do direito subjetivo do sujeito ativo em cobrar determinado valor pecuniário dado o correspondente dever jurídico do sujeito passivo em prestá-lo. Desta afirmação, como supramencionado, extrai-se que a verificação do binômio direito/dever só é possível se, propriamente verificada e traduzida para a linguagem competente, a ocorrência do evento descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária.

Em outros dizeres, o dever obrigacional imposto aos contribuintes não deve ser suposto e, tampouco, considerado como magicamente formado, pois, da dicção do preceito constitucional de que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei (artigo 5º, II, da Constituição Federal), conclui-se que, somente a norma pode determinar obrigações, mas, para tanto, esta deve ser devidamente aplicada, sendo refutada sua incidência automática pela verificação dos eventos no mundo real.

Assim, a formação do crédito tributário depende da aplicação da norma tributária, identificando-se os elementos imprescindíveis para sua cobrança, destacando-se os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicável, e, por consequência, o valor a ser pago, dada a ocorrência de determinado evento, o qual, sendo signo de riqueza, é considerado relevante para as normas tributárias que definem a incidência tributária.

Desta maneira, para a formação do crédito tributário impõe-se a necessidade do lançamento, considerado como o ato constitutivo resultante, muitas vezes, de um

procedimento administrativo fiscal, tornando a norma geral e abstrata em norma individual e concreta, evidenciando sua qualidade de produto do processo de positivação.

Nesse sentido, novamente, o professor Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quanto muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.²

Neste particular, o artigo 142 do Código Tributário Nacional prescreve que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, “assim entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade aplicável”.

Por sua vez, os artigos 147 a 150 do mesmo diploma legal, definem as modalidades amplamente conhecidas do lançamento, podendo este ser constituído por: i) declaração, ii) ofício ou, iii) homologação.

Impõe-se asseverar nossa concordância com a posição adotada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, considerando que o lançamento pode ser constituído pelo próprio contribuinte através da linguagem competente, o qual efetua o pagamento e oferta as informações relativas ao ente tributante, dispensando o procedimento administrativo para constituição do crédito tributário.

Entende-se a constituição do crédito tributário como um ato jurídico e, o procedimento administrativo, como a sequência de atos que podem culminar no ato jurídico do lançamento. Verifica-se que o procedimento administrativo é especialmente observado quando efetuado o lançamento por ofício para apuração e constatação de infrações à legislação tributária.

² Ibidem, página 464

De todo o modo, a constituição do crédito tributário determina sua existência; sem o lançamento, ato constitutivo, impossível falar-se em crédito tributário. Consignamos: as obrigações tributárias não se formam automaticamente pela simples existência de norma jurídica tributária e evento que, hipoteticamente, subsuma-se a esta, sendo necessária a aplicação da norma, com a utilização dos meios e instrumentos pertinentes, para que seja inserida, devidamente, a norma individual e concreta no mundo jurídico.

1.3 Da exigibilidade e da exequibilidade do crédito tributário

A existência do crédito tributário não determina, automaticamente, a presença das características da exigibilidade e da exequibilidade. A exigibilidade decorre não apenas da existência do crédito tributário, mas, também, de seu vencimento, impondo dizer que, antes disso, o sujeito ativo não pode exigir seu crédito como, tampouco, aplicar penalidades ao sujeito passivo, diante da inexistência da mora.

A professora Fabiana Del Padre Tomé clarifica o conceito:

Como se vê, a exigibilidade não surge lógica e cronologicamente no mesmo instante em que o ato administrativo passa a existir no ordenamento: para que o sujeito ativo possa tomar providências necessárias à cobrança do crédito tributário é imprescindível que se tenha operado o *vencimento* da prestação tributária. Somente quando concretizado esse fato estará o Fisco habilitado a cobrar o crédito tributário, mediante inscrição do débito na Dívida Ativa e o consequente ajuizamento da execução fiscal.³

Por sua vez, a exequibilidade difere-se da exigibilidade por ser qualidade própria do título executivo regularmente formado. Após a constituição regular do crédito tributário e vencido o prazo para seu pagamento, o Fisco está autorizado a prosseguir com os procedimentos próprios e aptos para recebimento do seu crédito, consistente na inscrição em Dívida Ativa e propositura da execução fiscal.

Novamente, consignamos:

³TOMÉ, Fabiana Del Padre, Artigo Exigibilidade do Crédito Tributário: Amplitude e Efeitos de sua Suspensão – página 6

A inscrição na dívida ativa configura ato de controle administrativo de legalidade, realizado para apurar a liquidez e a certeza do crédito tributário. Mediante essa providência, a Fazenda Pública constitui, unilateralmente, o título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos valores não pagos à Fazenda Pública. Tem início, aí, a exequibilidade do crédito tributário, quer dizer, a possibilidade de o crédito tributário vir a ser exigido mediante processo de execução fiscal.⁴

Destarte, a existência, a exigibilidade e a exequibilidade ocorrem em momentos distintos à medida que o processo de posituação do crédito tributário ganha concretude, implicando na conclusão de que, a ocorrência de qualquer causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário impede o prosseguimento do procedimento para cobrança e recebimento do crédito, obstando a propositura, ou até mesmo o prosseguimento, da execução fiscal, bem como quaisquer atos que decorram da mora do contribuinte em adimplir seu débito, enquanto a causa suspensiva em questão perdurar.

Capítulo 2

Da suspensão de exigibilidade do crédito tributário

2.1 Das causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário

O artigo 151 do Código Tributário Nacional estabelece as causas suspensivas de exigibilidade 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; [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

VI – o parcelamento. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

⁴ Ibidem, página 7

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

Fazendo breves considerações a despeito das causas elencadas no dispositivo colacionado, a moratória é configurada como a dilação do prazo do vencimento do crédito tributário, podendo ocorrer antes ou depois do prazo originalmente previsto. Em suma, a moratória é uma faculdade do ente tributante que pode ser concedida se observados os preceitos do artigo 152 do Código Tributário Nacional.

Assim, a moratória pode ser concedida em caráter geral ou individual, sendo que, em ambos os casos, há a necessidade de lei que autorize sua concessão, seja pelo ente tributante, seja pela autoridade tida como competente para concedê-la em caráter individual, dada a característica da estrita legalidade presente no Direito Tributário.

Importante observar que o parcelamento, disposto no inciso VI do artigo 151 é considerado como espécie da moratória, pois, em ambos os casos, o sujeito ativo concede uma dilação temporal para o adimplemento da obrigação. Normalmente, a lei que institui o parcelamento oferece tanto a opção para pagamento em parcela única como, igualmente, em várias parcelas, com diferentes condições e descontos.

Sobre o depósito como causa suspensiva de exigibilidade, trataremos mais adiante sobre suas características e desdobramentos.

Seguindo, as reclamações e os recursos administrativos igualmente são causas suspensivas do crédito tributário, considerando que, enquanto não encerrada a fase litigiosa administrativa, inexistente definição quanto à legítima exigibilidade do crédito tributário em discussão.

Impõe-se asseverar que, constituído o crédito tributário através da atividade administrativa, dado o lançamento por ofício, tanto nos casos em que a modalidade é usualmente aplicada, quanto nos casos de inobservância à legislação tributária, implicando em um lançamento de ofício através da confecção de um auto de infração e imposição de multa, deve ser dada oportunidade ao contribuinte de impugnar tal lançamento, em homenagem, em última análise, aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

No âmbito dos tributos de competência da União Federal, aplica-se o Decreto n. 70.235/72 que trata do processo administrativo fiscal e, subsidiariamente, observa-se a Lei n. 9.784/99 que dispõe sobre o processo administrativo em geral no âmbito da Administração Federal.

Naturalmente, tendo em vista as competências tributárias, cada ente tributante, a despeito da constituição dos seus créditos tributários, expede as normas atinentes ao processo administrativo, seus procedimentos e recursos.

Conquanto tal ressalva, entendemos que, dada a qualidade das normas contidas no Código Tributário Nacional, consideradas normas gerais de Direito Tributário, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no âmbito do processo administrativo, quando ofertados recursos ou reclamações, ocorre independentemente da previsão ou do tratamento oferecido a tal questão nas diversas legislações dos referidos entes tributantes.

Além, igualmente irrelevante as denominações utilizadas pelas legislações quanto aos recursos ou reclamações aptos a provocar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois, quanto ao nome atribuído à peça processual apresentada, seja recurso, reclamação, impugnação ou manifestação de inconformidade, importa que a fase litigiosa seja instaurada e que a legitimidade da cobrança seja contestada.

Comumente observamos o início do processo administrativo fiscal com o lançamento do crédito tributário e, sendo oportunizado ao contribuinte o adimplemento deste, ou, o oferecimento do recurso, instaura-se a fase litigiosa, restando impedido o Fisco de prosseguir na cobrança, medida que se justifica pela ampla discussão iniciada, como, igualmente, pela economia visada. Do contrário, poder-se-ia inscrever e propor execução fiscal em relação a um crédito que poderia ser considerado, pelo próprio ente tributante, como caduco ou nulo.

Nesse sentido:

Respeitados os pressupostos instituídos em lei para o ingresso no procedimento administrativo tributário, as impugnações e os recursos têm a força de sustas a exigibilidade do crédito. Não quer isso dizer que o procedimento fique estagnado, o que seria absurdo supor, mas que o Poder Público, na pendência da solução

administrativa, ficará inibido de inscrever a dívida e procurar o Poder Judiciário para requerer seus direitos.⁵

Como últimas hipóteses suspensivas de exigibilidade, o Código Tributário Nacional, em seu tão comentado artigo 151, estabelece a concessão de medida liminar em sede de mandado de segurança ou, igual concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ações judiciais.

Infere-se que o mandado de segurança é um remédio constitucional, previsto no artigo 5º, LXIX, da Constituição Federal, que visa proteger direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data* quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício das atribuições do Poder Público, podendo ser utilizado tanto quando o direito já tiver sido efetivamente atingido ou, ainda, de maneira preventiva.

No âmbito do mandado de segurança, o qual é atualmente disciplinado pela Lei n. 12.016/2009, pode ser deferida a liminar para que o ato impugnado seja suspenso considerando a relevância da fundamentação e o possível dano oriundo do referido ato. Desta forma, concedida a liminar direcionada à exigibilidade do crédito tributário, restam suspensos todos os atos de cobrança advindos do Fisco, o qual deverá aguardar a sentença denegatória da segurança para prosseguir em sua exigência.

Quanto à concessão da liminar, é interessante pontuar oportuno posicionamento a despeito da cobrança dos juros moratórios:

A mora do sujeito passivo, assim entendida como o estado de inadimplência perante o Fisco, é o elemento preponderante para a aplicação da norma sancionadora. Estando suspenso o dever jurídico do sujeito passivo quanto ao adimplemento do débito tributário, não há que se falar em eficácia da relação jurídica tributária, nem tampouco multa e juros moratórios, dada a inexistência de ilícito tributário. Algumas decisões dos tribunais pátrios vêm utilizando, de forma indistinta, o entendimento... contido na Súmula nº 405 do STF, como forma de fazer incidir multa e juros moratórios no período em que vigorava a decisão..., posteriormente cassada. Entretanto, ... não há como prevalecer a referida Súmula, dada a prevalência da eficácia da norma jurídica determinante da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que, ao irradiar seus efeitos, ainda que de forma temporária e precária, obstou a relação jurídica tributária, desonerando o sujeito passivo do dever de pagar o débito tributário, enquanto perdurava sua vigência, sobretudo considerando a

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012 – página 523

inexistência de mora suficiente a ensejar a aplicação de multa e juros. Desta feita, nos termos do art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96, a concessão de medida judicial que determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário cria óbice ou faz cessar a incidência de juros e multa moratórios, que somente serão aplicados após 30 dias, contados da publicação da decisão (norma jurídica) que a cassar, entendendo ser devido o tributo.⁶

Quanto à cobrança de juros e multa moratórios, quando da suspensão de exigibilidade do crédito tributário, entendemos que o posicionamento acima colacionado é interessante considerando o enfoque advindo da incidência de normas individuais e concretas referentes à exigibilidade e a sua posterior suspensão do crédito tributário.

Em outros dizeres, quando devidamente constituído o crédito tributário, tem-se norma individual e concreta com seus regulares efeitos, podendo ser prosseguido o procedimento para sua cobrança. Entretanto, quando construída outra norma, igualmente individual e concreta, que determina a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, os efeitos da primeira norma são obstados.

Desta maneira, se a norma constitutiva do crédito tributário não possui seus regulares efeitos enquanto incidente a norma individual e concreta suspensiva da exigibilidade, não podemos falar da mora do contribuinte em adimplir seu débito.

Consideramos deste raciocínio lógico que, se o contribuinte não encontra-se em mora, enquanto acobertado por medida liminar ou tutela antecipada que considera o crédito, ainda que temporariamente, inexigível, não há porque falar-se em imputação de juros moratórios ou qualquer penalidade decorrente da mora.

Assim, vislumbrando-se o quadro de que o crédito tributário, regularmente constituído e vencido, é discutido através do aludido remédio constitucional ou de qualquer ação judicial, sendo concedida a liminar ou a tutela antecipada, ainda que iniciada a mora, enquanto a exigibilidade do crédito for considerada suspensa, os juros e as penalidades não poderão continuar a ser computados.

Em concordância a este posicionamento, no âmbito dos tributos de competência da União, observa-se o disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/1996:

⁶ MOURA, Nelson Henrique Rodrigues de França. A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário por Medida Judicial e a Não Incidência de Multa e Juros Moratórios no Período Acobertado pela Decisão. RDDT 174/93, março de 2010

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. ([Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001](#))

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Finalmente, quanto à concessão de liminar ou tutela antecipada em outras ações judiciais, segue-se a mesma lógica aplicada à liminar concedida no âmbito do mandado de segurança, sendo que, inicialmente, não havia tal previsão, a qual foi inserida no Código Tributário Nacional através da edição da Lei Complementar nº 104/2001, evidenciando que não importa a natureza da ação da qual advém decisão que resulta na suspensão da exigibilidade.

2.2 Das demais causas suspensivas de exigibilidade

Anteriormente foram analisadas as causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário, expostas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, com exceção do depósito judicial, o qual será abordado em capítulo próprio.

Entretantes, verificamos que o Código Tributário Nacional, instado à qualidade de lei complementar, define as normas gerais de Direito Tributário posto a disposição contida no artigo 146, III, da Constituição Federal, estabelecendo, conforme breves considerações feitas, as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário a serem observadas por todos os entes tributantes.

Não obstante, adotando a tese defendida pela professora Camila Campos Vergueiro⁷, em linhas gerais, a efetivação da cobrança do crédito tributário pode ser denominado como processo de positivação da norma individual e concreta do crédito tributário.

Desta forma, à medida que o procedimento avança para alcançar o patrimônio do contribuinte, o crédito tributário ganha concretude no processo de positivação da norma individual e concreta. Assim, o crédito tributário é regularmente constituído, podendo ser adimplido ou impugnado, ou, ainda, vencer, tornando-se exigível.

Por conseguinte, é inscrito em Dívida Ativa constituindo-se em título executivo e proposta a competente execução fiscal que visa, indiscutivelmente, alcançar o patrimônio do sujeito passivo para a devida extinção do crédito tributário através do pagamento.

Quanto ao processo de positivação, a professora Camila Campos Vergueiro faz a seguinte divisão dado o ‘grau’ da força da exigibilidade do crédito tributário:

Analisando a linha temporal do processo de positivação, o que se verifica acerca da exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva) é o seguinte:

- (i) da edição da norma geral e abstrata à constituição da obrigação tributária, o grau de exigibilidade é fraco, pois pendente ainda a definição do valor da dívida tributária, bem como a do efetivo sujeito que tem o dever de adimpli-la. Aqui se está ainda no instante da potencialidade de o particular ser sujeito passivo da obrigação tributária;
- (ii) da constituição do crédito tributário à inscrição do débito na dívida ativa, o grau de exigibilidade do crédito tributário é médio, pois, apesar de já estarem definidos o sujeito e o *quantum debeatur*, não pode haver invasão no patrimônio do contribuinte;
- (iii) da inscrição do débito na dívida ativa à expropriação patrimonial do particular, o grau de exigibilidade do crédito tributário é forte, pois o indivíduo reputado devedor do crédito tributário estará sujeito à coerção estatal por meio de um processo judicial próprio, a Execução Fiscal, em que terá que afetar parte do seu patrimônio para que possa defender-se da exigência fiscal.⁸

Prosseguindo, nesse processo de positivação da norma individual e concreta do crédito tributário, qualquer norma que incida, obstando o procedimento próprio para sua

⁷ O processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade – Editora Quartier Latin do Brasil, 2009

⁸ VERGUEIRO, Camila Campos, Obrigação Tributária – O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade, São Paulo: Quartier Latin, 2009 - página 83

satisfação, pode ser considerada como norma suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, independentemente de sua previsão no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Verifica-se, entretanto, que o Superior Tribunal de Justiça adota orientação no sentido da taxatividade das hipóteses previstas no supramencionado artigo, como se verifica do aresto abaixo colacionado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.156.668/DF. NECESSIDADE DE GARANTIA E ANÁLISE DO JUIZ ACERCA DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL E INCERTA REPARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.272.827/PE.

1. O STJ, no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.156.668/DF (Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/12/2010), firmou posicionamento no viés de que a fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e do enunciado da Súmula 112/STJ.

2. Este Tribunal Superior, no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.272.827/PE (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 31/05/2013), assentou entendimento na linha de que, para atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, não basta a apresentação de garantia, é imperiosa a verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e do perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

3. Logo, a carta de fiança bancária oferecida no bojo de ação anulatória de crédito tributário, por si só, não é capaz de suspender a exigibilidade do crédito, tampouco, da execução fiscal (§1º do art. 585 do CPC).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 402.800/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2014, DJe 07/04/2014)

Todavia, haja vista a tese ora adotada, e ilustrada pela ilustre professora Camila Campos Vergueiro, se compreendido o crédito tributário como um direito subjetivo atrelado a determinado procedimento que exige etapas diversas e algumas formalidades, e, se pendente qualquer questão que interfira no regular trâmite deste procedimento para recebimento do crédito tributário, estaremos diante de uma causa suspensiva da exigibilidade, prevista ou não no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Evidentemente, estas causas podem ocorrer de maneiras diversas posto o grau de exigibilidade do crédito tributário, se fraco, médio ou forte, pois, dependendo do momento, tais medidas podem tornar-se efetivas ou não, considerando que, posteriormente à propositura da execução fiscal, algumas ações judiciais podem ser consideradas como inapropriadas para discutir-se o crédito tributário, o qual, estando devidamente inscrito na dívida ativa e representando um título executivo possui tamanha força e legitimidade que exige que o contribuinte ofereça seu patrimônio para poder oferecer os competentes embargos à execução.

A despeito da não taxatividade das causas suspensivas de exigibilidade, colacionamos a seguinte passagem:

Admitindo-se que o processo de positivação pode sofrer a interferência de normas que impedem a sua progressão e, com isso, o aumento do grau de concretude da norma individual e concreta no sentido da expropriação patrimonial do particular, e tendo em vista o fato de a norma da exigibilidade, potencial ou efetiva, ter a sua eficácia bloqueada pela produção dos efeitos de outras normas, as quais denominamos “normas inibidoras”, esteja a hipótese prevista, ou não, nos artigos 151, 161 §2º do Código Tributário Nacional e o artigo 9º da Lei nº 6.830/1980 c.c. o art. 206 do Código Tributário Nacional, está-se diante de uma causa suspensiva da exigibilidade da obrigação tributária, potencial ou efetiva, dependendo do momento em que tal norma seja produzida.⁹

Evidenciamos este entendimento considerando que frequentemente as causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário ainda não foram adequadamente esclarecidas posto a diversidade de pontos obscuros presentes, tanto em relação às causas em si, quanto aos seus efeitos.

Contudo, entendemos que, a despeito das causas suspensivas, o entendimento de sua taxatividade não seja, respeitados entendimentos contrários, o mais acertado, dados os argumentos lançados, como dos vários exemplos presentes na atividade jurídica, a saber, a concessão da segurança em mandado de segurança entendendo pela inexigibilidade do crédito tributário. Embora tal hipótese não esteja elencada como causa suspensiva, votamos que referida sentença possui, inegavelmente, o mesmo efeito que a concessão da liminar até que a decisão seja possivelmente reformada.

⁹ Ibidem, página 124

Capítulo 3

Do depósito judicial

3.1 Da natureza do depósito

Como mencionado, o depósito é uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, disposto no inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Inferese, da leitura deste dispositivo, que é exigido que o depósito seja integral para causar a suspensão da exigibilidade do crédito.

Assim, entende-se que o depósito deve consistir no crédito tributário devidamente corrigido, acrescido dos juros e multas, se houver, para que provoque a aludida suspensão. Isto é, o efeito da suspensão decorre da correspondência do débito exigido pelo Fisco, devendo ser considerado o montante, no momento do depósito, como se fosse efetivar o pagamento do débito.

Entrementes, quanto à natureza do depósito, podemos fixar que este é uma faculdade do contribuinte posto que inexistam exigências quanto à sua realização para proposição de qualquer ação judicial ou para apresentação de recursos no processo administrativo. Assim, o depósito, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judicial, é uma faculdade do contribuinte, podendo este escolher fazê-lo ou não.

Não sendo obrigatório para a apresentação de recursos administrativo ou para propositura de ações, igualmente não é obrigatório para a concessão de medidas liminares ou da antecipação dos efeitos da tutela, pois, estando presentes os requisitos para sua concessão, deverá o magistrado concedê-las sem que, para isto, exija o depósito. Evidentemente, se concedida medida liminar ou tutela antecipada, o crédito tributário resta suspenso, não necessitando do depósito para provocar a suspensão.

Contudo, mesmo sendo considerado como uma faculdade do contribuinte, uma vez que efetuado, o depósito passa à qualidade de garantia das partes, acautelando-as. Implica dizer que, uma vez que o depósito é efetuado e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorre, implicando na impossibilidade do Fisco em buscar o patrimônio do contribuinte para satisfação do seu crédito, fica impossibilitado o levantamento do depósito a qualquer tempo.

O depósito, garantindo o crédito tributário, assegura que, se vitorioso o sujeito passivo, haverá a devida restituição do valor depositado, com as devidas correções e os juros pertinentes, ou, se vitorioso o Fisco, haverá o pagamento do crédito tributário, outrora suspenso, considerando que, até então, este restava impedido de prosseguir no procedimento para concretização da norma individual e concreta.

Nesse sentido, o seguinte julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça esclarece a questão quanto à natureza dúplice do depósito:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RESOLUÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. TRÂNSITO EM JULGADO. LEVANTAMENTO DO DEPÓSITO JUDICIAL. ART. 151, II, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

GARANTIA DO JUÍZO. FINALIDADE DÚPLICE. PRECEDENTES.

1. A garantia prevista no art. 151, II, do CTN tem natureza dúplice, porquanto, ao tempo em que impede a propositura da execução fiscal, a fluência dos juros e a imposição de multa, também acautela os interesses do Fisco em receber o crédito tributário com maior brevidade, permanecendo indisponível até o trânsito em julgado da sentença e tendo seu destino estritamente vinculado ao resultado da demanda em cujos autos se efetivou. (Precedentes: EREsp 813.554/PE, DJe 10/11/2008; EREsp 548.224/CE, DJ 17/12/2007; REsp 862.711/RJ, DJ 14/12/2006; REsp 767328/RS, DJ 13/11/2006; REsp 252.432/SP, DJ 28/11/2005; EREsp 270083/SP, DJ 02/09/2002) 2. Permitir o levantamento do depósito judicial sem a anuência do Fisco significa esvaziar o conteúdo da garantia prestada pelo contribuinte em detrimento da Fazenda Pública.

3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 921.123/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 03/06/2009)

Do exposto, concordamos que o levantamento do depósito não pode ser efetuado a qualquer tempo, pois este é atrelado ao crédito tributário em discussão que, somente com decisão transitada em julgado, decidindo pela legitimidade ou ilegitimidade deste, a finalidade do depósito poderá ser decidida.

3.2 Da destinação do depósito

Como mencionado, o depósito pode ocorrer tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, não importando, em quaisquer das circunstâncias, em requisito para a discussão do crédito tributário. Naturalmente, o modo como efetuado e alguns de seus efeitos, no caso do depósito administrativo, depende da legislação expedida pelo ente tributante competente.

Assim como a concessão da medida liminar ou da tutela antecipada, a própria discussão do crédito administrativo, pelo oferecimento de impugnação ou recurso administrativo, comporta na suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Entretanto, o depósito administrativo pode ser efetuado como espécie de medida acautelatória do contribuinte, pois, caso seu inconformismo seja julgado procedente, o depósito é levantado sem maiores consequências.

Do contrário, caso o crédito tributário seja mantido mesmo após a discussão administrativa, poder-se-ia considerar a utilização do depósito para o pagamento do depósito, ou, ainda, sua manutenção enquanto o crédito tributário fosse discutido na esfera judicial. Verificamos, neste caso, que, mesmo que o crédito tributário seja mantido pela Administração, resta ao contribuinte a opção de discuti-lo perante o Poder Judiciário e, estando devidamente garantido o crédito, como melhor medida, o crédito deve ser mantido até decisão terminativa da questão posta.

Isto porque, admitindo-se o levantamento do depósito administrativo e, se procedente a ação judicial intentada, estar-se-ia provocando a propositura de nova ação, a repetição de indébito, para que o valor indevidamente imputado fosse devolvido diante da inexigibilidade do crédito tributário. Vale ressaltar, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, o seguinte:

O art. 43, §1º, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72) estabelece que, no caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, haverá a conversão em renda da quantia depositada após o novo prazo para pagamento, que é de trinta dias, salvo se o

contribuinte comprovar a propositura, em tal prazo, de ação judicial. Ou seja, o artigo abre, explicitamente, a possibilidade de transferência do depósito para a ação judicial, preservando o direito de acesso ao Judiciário, sem fragilizar, contudo, a garantia do Fisco.¹⁰

Por conseguinte, se o depósito tem natureza dúplice, garantindo ambas as partes, sendo permitido apenas seu levantamento, ou conversão em renda, com a decisão terminativa do processo, vislumbra-se, então, a necessidade, em tese, da procedência ou improcedência da ação para que o destino do depósito seja pontuado.

Em outros dizeres, se uma ação judicial é proposta, tendo sido efetivado o depósito, sua procedência, considerando o crédito tributário constituído como indevido, autoriza o levantamento pelo contribuinte. No caso de sua improcedência, mantendo-se o crédito tributário, ocorre a conversão em renda. Em resumo, a procedência ou improcedência, quando discutido a legitimidade da cobrança, deixa clara a destinação do depósito judicial efetuado.

Por outro lado, se a procedência ou improcedência determina, logicamente, a extinção do processo com resolução do mérito, necessária a reflexão acerca da extinção do processo sem resolução do mérito.

Se, no caso em que proposta ação judicial, destinada à impugnação e reconhecimento da ilegitimidade da cobrança, sendo o crédito tributário devidamente constituído, e, havendo o depósito, o processo for julgado sem resolução do mérito dada, por exemplo, a desistência do contribuinte, este deverá ser convertido em renda a favor do Fisco. Isso decorre da constatação de que, posto a constituição da norma individual e concreta do crédito tributário, inexistente norma individual e concreta para sua desconstituição, nada impedindo, portanto, a conversão em renda.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência/Leandro Paulsen. 16 ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE 2014 – página 1185

Entretanto, no tocante ao mandado de segurança ser extinto sem resolução do mérito, anotamos o interessante posicionamento:

...o entendimento pacificado pelo STF de que o mandado de segurança é uma ação garantida aos cidadãos contra o Estado, não gerando direitos à autoridade pública considerada coatora por se tratar de remédio processual 'intrínseco na defesa da liberdade do estado', vai de encontro às conclusões do STJ de que uma decisão sem resolução do mérito em mandado de segurança significaria uma suposta vitória do Fisco que pudesse gerar o seu direito à conversão em renda dos depósitos judiciais realizados, ainda que tenha ocorrido a constituição do crédito tributário...Uma vez que o Fisco, no mandado de segurança, não deve ser visto como parte (réu) capaz de pleitear direitos, por se tratar de instrumento processual conferido ao contribuinte impetrante para se opor atos praticados pelo Fisco e considerando que é reconhecida a faculdade do impetrante de desistência da ação mandamental a qualquer tempo, parece inadequado o entendimento de que o Fisco tem direito à conversão em renda dos depósitos nos casos de decisão sem resolução de mérito no mandado de , segurança.¹¹

Importa anotar que, de acordo com o enxerto acima colacionado, incabível a conversão em renda quando o mandado de segurança for julgado extinto sem resolução do mérito considerando que o Fisco não integraria a lide e, portanto, não poderia requerer tal provimento, restando à autoridade coatora apenas a prestação de informações quanto ao ato administrativo impugnado.

Em que pese nosso respeito aos que defendem tal posicionamento, entendemos que, dada a natureza do depósito, bem como a possibilidade da conversão do depósito quando o mandado de segurança for extinto com resolução do mérito, restando sentença denegatória da segurança, seguimos o entendimento de que o depósito deva ser igualmente convertido em renda.

Caso o depósito seja efetivado em relação a determinado mandado de segurança, há a garantia de ambas as partes, tanto para o contribuinte de que o procedimento para a cobrança não terá prosseguimento, quanto para o Fisco que, se vencedor, terá seu crédito devidamente adimplido. Diante desta natureza dúplice, o depósito vincula as partes à discussão daquele determinado crédito tributário.

¹¹ MARTONE, Rodrigo; BASSANI Alessandra. A nova posição do STF sobre a desistência de mandado de segurança sem anuência da parte contrária e independentemente de decisão de mérito e as suas consequências para as causas de natureza tributária. *RDDT* nº 216/132, set/2013

Assim, se o depósito obsta o prosseguimento do denominado processo de positivação da norma individual e concreta do crédito tributário, e, não havendo norma contrária para sua desconstituição, cabível a conversão em renda, sendo indiferente se o mandado de segurança foi extinto com ou sem resolução do mérito.

A despeito do argumento de a autoridade coatora não ser parte do remédio constitucional apta a efetuar qualquer pedido, tal argumento seria igualmente válido mesmo quando o mandado de segurança fosse extinto com resolução do mérito. Desta forma, independentemente da sentença expedida no âmbito do mandado de segurança, não sendo a autoridade coatora parte em nenhum dos casos, não haveria que se falar em conversão do depósito, o que não consideramos como a posição mais acertada, pois isto esvaziaria a utilidade do depósito no mandado de segurança.

Consequentemente, sendo o depósito vinculado ao crédito discutido, e, inexistindo norma individual e concreta da sua desconstituição, deverá haver a devida conversão em renda, em respeito aos argumentos anteriormente lançados.

3.3 Da constituição do lançamento e do depósito parcial

Por fim, restam questões afetas à constituição do lançamento e o depósito parcial e seus efeitos, tendo em vista que este último não é considerado como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário e não possui definição quanto à sua relação quando efetuado no âmbito de ações judiciais.

Infere-se que o a suspensão da exigibilidade do crédito tributário deve ocorrer, por ordem lógica, quando o crédito possuir exigibilidade, isto é, estar devidamente constituído e estar vencido. Antes disso, não há como falar-se em suspensão da exigibilidade.

Destarte, quando o crédito, ainda que devidamente constituído, não estiver vencido, e incidir qualquer causa suspensiva da exigibilidade, em realidade, não vislumbramos a suspensão, mas, em realidade, um obstáculo para sua concretização.

Entretanto, tomando-se na devida conta a propositura de ações que se direcionam, diretamente, à discussão do crédito tributário, necessário que este seja devidamente

constituído, sob pena de, por exemplo, intentada ação anulatória de débito fiscal, o processo seja extinto sem resolução do mérito posto a ausência do interesse de agir do contribuinte.

Por outro lado, se proposta ação declaratória visando não a desconstituição de determinado lançamento, mas, sim, o afastamento da aplicação de determinada norma geral e concreta, e, ausentes os elementos que permitam a identificação do crédito tributário, consideramos que inexistente o crédito tributário sendo necessário ao Fisco realizar sua constituição, no caso de lançamento do crédito por ofício.

Todavia, mesmo nos casos em que a discussão volta-se a crédito a ser constituído através do lançamento do ofício, o depósito judicial, sendo valor determinado, reveste-se da característica da constituição, posto que, para que o contribuinte efetue o depósito, necessária a apuração do possível crédito tributário ainda não constituído. Desta maneira, entendemos, neste caso, pela devida constituição do crédito tributário através da propositura da ação judicial.

Por fim, quanto à efetivação de depósitos parciais no âmbito de ações que discutem a exigibilidade dos créditos tributários, considerando que a hipótese prevista no Código Tributário Nacional exige que o depósito seja integral e, tendo em vista que estes depósitos não possuem o condão de obstar o prosseguimento do processo de positivação para cobrança do crédito tributário, entendemos que os depósitos parciais não se constituem como causa suspensiva exigibilidade do crédito tributário.

Nada obstante, não se revestindo estes depósitos parciais da característica da natureza dúplice do depósito integral, não prestando como garantia, o valor resultante destes depósitos pode ser levantado a qualquer momento pelo contribuinte, dada a ausência, repita-se, de vinculação ao crédito tributário discutido.

CONCLUSÃO

Considerando a constituição do crédito tributário como norma individual e concreta oriunda da utilização da linguagem competente para constituição do lançamento, verificamos que a existência de um crédito pressupõe, naturalmente, a existência do débito correspondente. Assim, para que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário seja efetivamente analisada, necessária, preliminarmente, a verificação da devida constituição e exigibilidade do crédito tributário.

Verificamos que a suspensão da exigibilidade só pode ocorrer, naturalmente, com a existência do crédito tributário. Ou seja, a incidência da norma suspensiva pressupõe a incidência anterior da norma constitutiva do crédito tributário. Entretanto, considerando que a incidência de causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário não dispensam o cumprimento de obrigações acessórias, e, considerando a constituição do crédito a partir de informações prestadas pelo próprio contribuinte, muitas vezes pode ocorrer a hipótese descrita na causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário sem que este seja vencido, pressuposto da referida exigibilidade.

Nestes casos, não ocorre, em si, a suspensão da exigibilidade, mas, sim, um impedimento para seu início. Em outros dizeres, o crédito deve estar obrigatoriamente constituído, mas não necessariamente vencido.

Por fim, considerando que o crédito tributário é constituído através da aplicação da linguagem competente e, que o procedimento para o recebimento do crédito tributário implica no denominado processo de positivação, verificando-se a concretude da norma de acordo com o estágio em que avançado o procedimento, este pode ser obstado por qualquer norma, igualmente individual e concreta, que assim o determine, entendendo-se, desta forma, pela não taxatividade das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24 ed. – São Paulo: Saraiva: 2012

VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária – O Processo de Positivação e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade – São Paulo: Quartier Latin, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. Artigo Exigibilidade do Crédito Tributário: Amplitude e efeitos de sua suspensão

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência/Leandro Paulsen. 16 ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE 2014

CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário – 3ª edição – São Paulo: Quartier Latin, 2012