

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

VIVIAN QUELLE MOREIRA MARQUES RIBEIRO

**EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS RELEVANTES  
SOBRE SUA SUSPENSÃO NO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA  
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Uberlândia  
2015

VIVIAN QUELLE MOREIRA MARQUES RIBEIRO

**EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS RELEVANTES  
SOBRE SUA SUSPENSÃO NO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA  
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para obtenção do Certificado de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário.

Uberlândia  
2015

## RESUMO

O presente trabalho tem a finalidade de abordar as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ressaltando os efeitos de cada uma delas no processo de positivação da obrigação tributária. Ao longo desse trabalho buscou-se demonstrar como agem as normas inibidoras no processo de positivação, para que assim, pudesse se concluir que não só as hipóteses elencadas no art. 151 Código Tributário Nacional são hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Analisou-se as hipóteses constantes do art. 161, § 2º do Código Tributário Nacional e do art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 com o fito de equiparar os efeitos produzidos por elas aos efeitos produzidos pelo rol do art. 151 do Código Tributário Nacional.

**Palavras-chave:** Crédito Tributário. Exigibilidade. Hipóteses. Suspensão.

## ABSTRACT

This paper aims to treat the hypotheses suspension of tax credit exigibility highlighting the effects of each one in the process of positivization of tributary obligation. Throughout this paper we seek to demonstrate how the inhibitory standards act in the positivization process, so that we could conclude that not only the hypotheses presented in the art. 151 of the Nacional Code Tax are able to suspend the tax credit exigibility. Thus, we analyzed the constant hypotheses of the art.161, § 2º of Nacional Code Tax and of the art. 9º of Federal Law nº 6.830/1980 with the aims of equate the effects produced by the hypotheses with the effects produced by the art. 151 do Nacional Code Tax.

**Key-words:** Tributary Credit. Exigibility. Hypotheses. Suspension.

## Sumário

INTRODUÇÃO .....	6
1. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	7
2. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	9
3. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	10
4. HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	12
4.1 Causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário antes da sua constituição.....	12
4.2 Causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário depois da sua constituição .....	13
4.3 Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	15
4.3.1 Moratória.....	17
4.3.2 Depósito do montante integral do crédito .....	19
4.3.3 As reclamações e os recursos administrativos .....	20
4.3.4 A concessão de medida liminar e tutela antecipada .....	20
4.3.5 A consulta.....	22
4.3.6 Demais hipóteses contidas no art. 9º da Lei 6.830/1980.....	23
CONCLUSÃO .....	25
REFERÊNCIAS .....	26

## INTRODUÇÃO

Ao depararmos-nos com o tema da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pensamos estar diante de um assunto que não mais exprime grandes desdobramentos, nem tampouco carece ser debatido pelos operadores do direito. Entretanto, veremos no presente trabalho a peculiaridade desse fenômeno jurídico, haja vista principalmente seu aspecto normativo, o que por si só encampa grandes discussões.

A matéria em questão é tratada no Capítulo IV, do Título III, do Código Tributário Nacional, intitulado “Suspensão do Crédito Tributário”. É cediço que, em tal título, a linguagem do legislador é dotada de certa imprecisão, uma vez que o conteúdo desse capítulo faz referência não à suspensão do crédito tributário, mas da sua exigibilidade. Essa observação é feita pela lição de renomada doutrina brasileira (CARVALHO, 2011).

Dessa forma, o presente estudo se propõe a analisar o art. 151 e o art. 161, § 2º do Código Tributário Nacional e o art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 no intuito de averiguarmos qual a interpretação mais assertiva visando o equilíbrio entre fisco/contribuente.

Consideraremos a importância para Fazenda Pública em ter a certeza da satisfação do crédito tributário em eventual discussão, mas ponderaremos também os meios ofertados pelo contribuinte como aptos a alcançar a legitimação do rol do art. 151 do CTN, com o fito de obter certidão positiva com efeitos de negativa de débitos fiscais e a suspensão dos créditos tributários para exercer livremente suas atividades negociais.

No cenário das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, o contribuinte não raro se vê à mercê de interpretações fazendárias e judiciais incoerentes e que em análises perfunctórias do tema e posicionamentos arbitrários colocam em risco toda atividade empresarial que necessita, para o pleno desenvolvimento de suas atividades, emitir certidões positiva com efeitos de negativa, bem como a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários para o fim de discuti-los. Necessário se faz, portanto, analisar detidamente esse assunto de tão grande importância. É o que faremos a seguir.

## 1. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O processo de positivação do direito tem seu marco inicial na Constituição Federal. O grande mestre Vilanova afirma que a Carta Magna estabelece “as fontes ou métodos de produção das normas, como estabelece a ordem de validade das normas, e, conseqüentemente, a hierarquia das normas provenientes dessas fontes”<sup>1</sup>. O legislador então, com base nos preceitos constitucionais, que são normas hierarquicamente superiores, produz regras com vistas a maior individualização e concretude.

As competências tributárias alocadas no mais alto grau de hierarquia, qual seja, a Constituição Federal, outorgam ao legislador a prerrogativa para estabelecer normas gerais e abstratas instituidoras de tributos: elegendo um fato de possível ocorrência, a hipótese tributária, e, prescrevendo no conseqüente, a instauração de relação jurídica. Assim, cada vez mais objetivando os comportamentos intersubjetivos, o legislador veicula norma individual e concreta estabelecendo um liame obrigacional: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto, que se entrelaçam num vínculo abstrato.

É nesse sentido, que se revela a importância do processo de positivação em direção aos comportamentos intersubjetivos, pois parte das normas gerais e concretas, passando pelas normas individuais e abstratas e, por fim, alcançam as normas individuais e concretas, dando início ao nascimento da obrigação tributária.

O ciclo da obrigação tributária iniciará na ocorrência da aplicação de uma norma geral e abstrata (representada pela regra matriz de incidência tributária) por ato de um contribuinte emitindo norma individual e concreta, o lançamento por homologação, ou por ato administrativo, o lançamento tributário referenciado no art. 142 do Código Tributário Nacional. É o que assevera Peixoto:

a obrigação tributária só surge (...) com a com a produção de norma concreta e individual pelo fisco ou pelo contribuinte ao dar curso ao processo de positivação da regra matriz de incidência tributária, ocasião em que o agente competente interpreta enunciados prescritivos demarcando os contornos das normas abstratas e gerais que regulam o seu comportamento de produzir normas e, aplicando-as, cria normas de inferior hierarquia. (PEIXOTO, 2009, p. 603)

Observando o processo de positivação, verificaremos no seu percurso o nascimento da obrigação tributária, se fora encerrada de acordo com uma das hipóteses de sua extinção ou se para atingir seu objetivo, isto é, o adimplemento da prestação do

---

<sup>1</sup> VILANOVA. 1997. p. 313.

tributo, houve necessidade de atingir o patrimônio do contribuinte com a interferência do Estado-Juiz.

Ocorrido o fato previsto na hipótese tributária, a constituição da obrigação correspondente só acontecerá após a transposição dos fatos em linguagem competente prevista no próprio ordenamento jurídico, e, é por meio da linguagem competente que nasce o vínculo da relação jurídica.

Transposto o acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária em linguagem competente verificar-se-á o nascimento da obrigação tributária por meio de um liame obrigacional, conforme atesta o professor Carvalho:

instala-se o fato, (...) irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. (CARVALHO, 2011, p.499)

Assim, dando seguimento ao ciclo da obrigação tributária e não ocorrendo a conduta do devedor em pagar o tributo, temos a constituição do crédito tributário que será impulsionado por atos produtores de normas individuais e concretas. O primeiro deles será a respectiva inscrição em dívida ativa e o ajuizamento de execução fiscal em direção à efetivação do direito subjetivo da Fazenda Pública.

Contudo, o processo de positivação que objetiva a extinção da obrigação tributária, pode ter seu curso interrompido por meio de normas jurídicas que estancam a produção dos efeitos das normas que determinam a realização de uma conduta.

Da leitura do art. 151 do Código Tributário Nacional, verifica-se o arrolamento de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: a moratória, o depósito integral, as reclamações e os recursos administrativos, a medida liminar em mandado de segurança; a medida liminar ou de tutela antecipada concedidas em outras espécies de ação judicial e o parcelamento. Ainda temos outras hipóteses expressamente previstas no art. 161, § 1º também do Código Tributário Nacional e o art. 9º da Lei Federal nº 6.830, c.c. o art. 206 do mesmo Código Tributário Nacional.

Surgem então intensos debates acerca da expressão “suspensão do crédito tributário” quando em verdade o legislador elenca “causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário” e, a análise desse imbróglio é determinante para a especificação dos efeitos jurídicos desencadeados pelas normas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.



## 2. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nas palavras do jurista Machado, crédito tributário é “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força da qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”<sup>2</sup>.

Com o nascimento da obrigação tributária, que se dá após a ocorrência do evento prescrito no suposto da hipótese da regra matriz de incidência tributária e transposto em linguagem competente conforme já mencionado alhures, surge para o sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de determinada prestação. Dessa forma, existindo a obrigação, tem-se também, a existência do respectivo crédito tributário.

O art. 142 do Código Tributário Nacional estabelece que:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 cabível. (grifos nossos)

É cediço que as discussões envolvendo o conceito de lançamento tributário não se findam nesse artigo. Pelo contrário, o conceito ali elencado é motivo de grandes controvérsias haja vista que o legislador alude imprecisamente lançamento como procedimento e não como ato jurídico. Vejamos as considerações do mestre Carvalho:

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. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com os seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos. (CARVALHO, 2007, p.423 e 424)

Sendo ato jurídico, o lançamento tributário compõe o liame obrigacional por meio da eleição de um fato jurídico tributário e um consequente. Vale ressaltar, que tal ato é privativo da autoridade administrativa. Contudo, a constituição do crédito tributário não se dá exclusivamente por ato jurídico administrativo.

---

<sup>2</sup> MACHADO. 2010, p. 18.

Nesse sentido, o professor Paulsen acentua que a constituição ou formalização do crédito tributário pode se dar de várias maneiras, “não estando, de modo algum, restrita ao lançamento por parte da autoridade. É feita pelo contribuinte (...) ou pelo Fisco (...).”<sup>3</sup>

Realizado via ato administrativo fiscal (lançamento), o crédito tributário será “definitivamente constituído” com a devida notificação do sujeito passivo. Já no caso de o ser pela figura do contribuinte, no chamado “lançamento por homologação”, a constituição do crédito tributário ocorrerá no momento em que o órgão público é cientificado da formalização, desencadeando em ambos os casos os efeitos que lhes são próprios.

### **3. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

A “exigibilidade” referenciada no art. 151 do CTN, faz menção ao próprio direito do sujeito ativo perceber o objeto da obrigação que impescinde do respectivo lançamento tributário ou constituição do crédito tributário pelo contribuinte.

Nesse sentido, Carvalho assinala que:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento. (CARVALHO. 2011, p. 528)

Dessa forma, o surgimento da exigibilidade do crédito acontecerá após a formalização do crédito tributário e devida notificação dos sujeitos (se lançamento de ofício, a notificação do contribuinte, se lançamento por homologação, a cientificação da formalização pelo fisco), pois a autoridade administrativa encontrar-se-á investida da prerrogativa de produzir atos que se direcionam para a satisfação do crédito tributário.

No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se o próprio contribuinte não constitui o crédito tributário, o mesmo se tornará exigível devendo o fisco realizar o ato de lançamento e imposição de multa. Se o contribuinte constitui o crédito tributário, contudo, não realiza o pagamento, o fisco deverá realizar a respectiva inscrição em dívida ativa para exigi-lo via cobrança judicial do crédito.

---

<sup>3</sup> PAULSEN. 2012. p. 266.

Peixoto referencia três espécies de norma de exigibilidade, quais sejam, a norma de exigibilidade-autuação, a norma de exigibilidade-inscrição e a norma de exigibilidade-execução.

A primeira, a norma de exigibilidade-autuação, estabelece em seu conseqüente a obrigação de produzir o auto de lançamento e imposição de multa. Já a norma de exigibilidade-inscrição preconiza em seu conseqüente a obrigação de se produzir o ato de inscrição em dívida ativa. Em terceiro lugar, a norma de exigibilidade-execução comporta em seu conseqüente a obrigação de produzir o ato de ajuizamento da execução fiscal.

Em suma, o autor sintetiza “exigibilidade” do crédito tributário como sendo a “relação jurídica que surge no conseqüente destas normas na qual o agente público estará obrigado a praticar o ato de cobrança apropriado, havendo igualmente três tipos de vínculos em função da norma que tiver sendo objeto de aplicação”.<sup>4</sup>

Nesse contexto, não haverá apenas uma norma de exigibilidade do crédito tributário, mas várias normas que surgirão de acordo com o inadimplemento do contribuinte e os diversos atos de cobrança por parte do fisco havendo, portanto, várias exigibilidades.

Por último, vale ressaltar a contribuição de Vergueiro que, discorrendo sobre o tema em sua dissertação de mestrado, referencia uma diferenciação de acordo com o grau da exigibilidade do crédito tributário resumindo da seguinte forma:

- (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 debeat*, 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 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 contra exigência fiscal. (VERGUEIRO. 2006. p. 70 e 71)

Assim, a regra matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata) compõe um primeiro quadrante em que a exigibilidade do crédito tributário é fraca, pois ainda

---

<sup>4</sup> PEIXOTO. 2009. p. 605.

encontra-se em potencial; a constituição do crédito tributário (norma individual e concreta constitutiva) se aloca em um segundo quadrante em que a exigibilidade do crédito tributário é fraca e já efetiva; a inscrição em dívida ativa se encontra no terceiro quadrante (também norma individual e concreta), mas a exigibilidade do crédito tributário é forte e efetiva quando se direciona para a expropriação do patrimônio do contribuinte (norma individual e concreta - extinção).

#### **4. HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Além das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário elencadas no rol do art. 151 do Código Tributário Nacional, existem outras no ordenamento que também impedem o seguimento do percurso da satisfação do crédito tributário pelo fisco. Verificaremos que não só as hipóteses elencadas no artigo retromencionado são causas hábeis a suspender a exigibilidade da obrigação tributária.

##### **4.1 Causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário antes da sua constituição**

O processo de positivação caminha no sentido a alcançar a extinção da obrigação tributária. Ao longo dessa trilha tal processo pode ser interrompido por outras normas cujos efeitos são justamente impedir o curso normal do processo de positivação bloqueando os efeitos das normas que determinam a adoção de uma determinada conduta.

A concretização dos efeitos da suspensão da exigibilidade da obrigação tributária também pode se dar antes mesmo de ter-se iniciado o período de exigibilidade do crédito por meio de linguagem constitutiva do vínculo obrigacional. Ou seja, existem normas cujos efeitos vão impedir a exigibilidade do crédito tributário antes de sua formação.

Essa norma impedirá a exigibilidade de instaurar-se. São os casos das reclamações e dos recursos administrativos elencados no art. 151 do Código Tributário Nacional, bem como o caso de concessão de liminar em mandado de segurança preventivo. Não ocorre definitivamente a suspensão da exigibilidade do crédito

tributário, pois ele ainda não foi constituído, mas a própria exigibilidade sofre efeito inibidor para não se realizar.

É certo que, nesse último caso, os efeitos da causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário não possuem o condão de impedir a constituição do crédito tributário, mas tão somente inibe sua exigibilidade. Assim, entendemos que não haverá obstáculo para que a Administração Pública realize o ato de lançamento tributário para conferir existência do crédito.

Na esfera federal, o que se aplica também às esferas estaduais e municipais tendo em vista os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário desencadeados pela disposição do art. 151 do CTN (norma geral de direito tributário), de acordo com o art. 63 caput e § 1º da Lei nº 9.430/96, resta cristalina a necessidade de constituição do crédito tributário para que não se opere a decadência, uma vez que, concedida a liminar em mandado de segurança preventivo ou em outras espécies de ações judiciais, não há impedimento do ato de lançamento, mas os efeitos obstam a exigibilidade de concretizar-se.

Os efeitos irradiados pela norma inibidora do seguimento do processo de positivação não alcançam as normas de constituição do crédito tributário. Tal posicionamento também é defendido por Tomé que assim consigna: “Somente ficará obstado o transcurso desse prazo (decadencial) se a medida liminar não apenas suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas for expedida de tal modo que venha proibir expressamente a efetivação do lançamento.”<sup>5</sup>

#### **4.2 Causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário depois da sua constituição**

Ocorrendo a constituição do crédito tributário, a norma suspensiva agirá impedido a Administração Pública de proceder a sua inscrição em dívida ativa. Se a norma suspensiva da exigibilidade incidir após a inscrição do crédito em dívida ativa, atuará impedindo os atos tendentes à constrição patrimonial.

Conforme já abordado no tópico anterior, não há impedimento do ajuizamento da execução fiscal, haja vista que se trata de dever inerente à Administração Pública, sob pena de operarem-se os efeitos da decadência. Já o prazo prescricional, este não

---

<sup>5</sup> TOMÉ, 2010, s/p.

correrá enquanto perdurarem os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

É importante ressaltar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não desobriga o sujeito passivo de cumprir as normas prescritivas de deveres instrumentais. Isso porque o que se suspende é a exigibilidade do próprio crédito tributário não podendo prosseguir os atos destinados à sua cobrança. As normas que estabelecem o cumprimento de deveres instrumentais não são afetadas pelas normas inibidoras dos atos de cobrança. É o que estipula o parágrafo único do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Os efeitos irradiados pela norma suspensiva da exigibilidade do crédito tributário afetarão, então, ora a constituição da obrigação tributária impedindo que ela se realize, ora os atos tendentes à cobrança do crédito tributário constituído, impedindo, assim, o curso normal do processo de positivação.

Além das causas dispostas no art. 151 do Código Tributário Nacional, entendemos que o art. 161, § 2º também positiva hipótese de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, qual seja, a consulta formulada pelo devedor à Administração Pública no prazo legal para pagamento do crédito tributário. Isso porque, vencido o prazo para pagamento do tributo, se o devedor encontrar-se na situação prevista nesse dispositivo, o processo de positivação não poderá prosseguir o seu curso normal.

Além disso, há que se considerar, de igual modo, o art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 que elenca algumas hipóteses que também interferirão a exigibilidade da obrigação tributária. Entendemos dessa forma tendo em vista que o art. 206 do Código Tributário Nacional equipara à causa suspensiva do art. 151 do CTN a hipótese em que a obrigação tributária já está garantida por meio de penhora, quando já fora proposta a Execução Fiscal.

Esse posicionamento é defendido com louvor por Vergueiro em sua dissertação de mestrado:

encontrando-se a norma de exigibilidade tributária em grau de exigibilidade forte (3º quadrante do processo de positivação – inscrição do débito em dívida ativa; ajuizamento de execução fiscal), de verdadeira exequibilidade porque a obrigação tributária já está inscrita em dívida ativa, as hipóteses contidas no referido art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 somam-se às do art. 151 e a do § 2º, do art. 161, os últimos do Código Tributário Nacional, visto que, da mesma forma que elas, impedem a progressão do processo de positivação no sentido da extinção da obrigação tributária.

Assim, o que se verifica é que o Código Tributário Nacional tratou de causas inibidoras da progressão de positivação da obrigação tributária enquanto o

seu grau de exigibilidade é fraco e médio (antes da inscrição em dívida ativa). Por seu lado, a Lei Federal nº 6.830/1980 dispôs a respeito das hipóteses de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária no instante em que o grau da exigibilidade é forte, ou seja, quando a exigibilidade já está qualificada pela executoriedade. (VERGUEIRO. 2006. p. 86)

No tópico a seguir verificaremos com mais detalhes as hipóteses previstas no Código Tributário Nacional e na Lei Federal nº 6.830/1980.

#### **4.3 Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário**

De acordo com o que já fora abordado até aqui, verificamos que o processo de positivação pode ser estancado por normas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Tais hipóteses encontram-se expressamente delineadas no Código Tributário Nacional em seu art. 151 e 161, §2º e no art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980. Vale inicialmente frisar que, apesar do título do capítulo do art. 151 do Código Tributário Nacional referenciar à suspensão do crédito tributário, sabemos que em verdade a suspensão não é do crédito tributário, mas do teor da sua exigibilidade.

O art. 151 do Código Tributário Nacional dispõe que:

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

O § 2º do art. 161 do mesmo diploma legal preconiza que:

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.

Ainda, o art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980 preceitua:

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; (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014).  
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.

Em tais artigos observamos claramente que se tratam de normas que estabelecem hipóteses cujos efeitos são impedir a progressão do processo de positivação no sentido da extinção da obrigação tributária. Esse entendimento, contudo, não é prestigiado pela esmagadora doutrina e pelos tribunais.

Para a doutrina e a jurisprudência, não restam dúvidas de que as hipóteses elencadas no art. 151 do Código Tributário Nacional são taxativas, sob o fundamento do art. 111, do mesmo diploma legal, que exige interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário e pela disposição do art. 141 para o qual apenas a lei complementar poderia dispor sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Todavia, pragmaticamente, o que se vê é o caráter exemplificativo do art. 151, uma vez que o próprio CTN e a Lei Federal nº 6.830/1980 possuem institutos de efeitos equiparados àqueles exalados por esse artigo, paralisando também o seguimento do processo de positivação.

Isso é o que podemos evidenciar quando identificamos outras causas que possuem o efeito de inibir o prosseguimento do processo de positivação, sem que estejam elencadas no rol do art. 151. Por essa razão, entendemos que não há motivos para considerar taxativas as hipóteses elencadas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça, seguido pelos tribunais inferiores, infelizmente adotam uma postura retrograda ao não reconhecer a existência de outros institutos possuidores de efeitos equiparados aos elencados no art. 151 do Código Tributário Nacional. Contudo, é bem verdade que pragmaticamente as causas não arroladas nesse artigo são uma realidade no universo jurídico e também impedem o seguimento do processo de positivação da obrigação tributária.



Nos art. 151 e 161, §2º do CTN e no art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980, a nosso ver, temos as seguintes causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária. São elas:

- 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 ou seguro garantia, e
- xi) a penhora de bens.

Tais hipóteses podem ser analisadas levando-se em consideração tanto o momento em que se encontra o processo de positivação, bem como se a causa suspensiva se deu em âmbito de um processo judicial ou administrativo.

#### **4.3.1 Moratória**

A moratória consiste na prorrogação do prazo de vencimento de determinado tributo, por acordo das partes. O professor Carvalho define tal instituto como sendo “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.”<sup>6</sup>

A disciplina desse instituto encontra-se delineada no art. 151 e nos seguintes do Código Tributário Nacional. A moratória somente pode ser concedida por lei assumindo caráter geral ou individual.

---

<sup>6</sup> CARVALHO. 2011. p. 530.

A competência para sua concessão é dada aos entes políticos em âmbitos federal, estadual, municipal, contudo, é assegurada à União a prerrogativa de conceder moratória 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.

A lei concessória deverá instituir o prazo de duração, as condições da concessão, os tributos a que se aplica, bem como o número de prestações e seus vencimentos.

Essa modalidade abrange exclusivamente, salvo disposição de lei em contrário, os créditos tributários definitivamente constituídos. Ou seja, a moratória age paralisando os efeitos da norma individual e concreta. No caso de inadimplemento do parcelamento, o processo de positivação da obrigação tributária será retomado procedendo-se à inscrição em dívida ativa, ou instaurando-se o processo de Execução Fiscal para sua cobrança judicial ou dando sequência à Execução Fiscal, o que será verificado pelo marco em que se iniciou o prazo para implemento das prestações .

O parcelamento, por sua vez, inserido no inciso VI do art. 151 do CTN, constitui espécie do gênero moratória. Nesse sentido, Paulsen preceitua que “o parcelamento é espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo”.<sup>7</sup>

Machado ao discorrer sobre essa hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário critica a inclusão desse inciso afirmando que consiste em “mais uma inovação inteiramente inútil porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade da moratória”<sup>8</sup>. O § 2º do art. 155-A confirma a inutilidade de mais essa inclusão pelo legislador ao estabelecer que ao parcelamento aplicam-se subsidiariamente às disposições relativas à moratória.

Firmado o parcelamento entre sujeito ativo e sujeito passivo, a Fazenda Pública ficará impedida de proceder com a cobrança da totalidade do crédito tributário enquanto perdurar a convenção.

---

<sup>7</sup> PAUSEN. 2012. p. 280 e 281.

<sup>8</sup> MACHADO. 2010. p. 197.

### **4.3.2 Depósito do montante integral do crédito**

O depósito do montante integral constitui outra causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, conforme preceitua o inciso II do art. 151 do Código Tributário Nacional. Consiste em ato voluntário realizado pelo suposto credor no curso do processo administrativo ou judicial a fim de obter a suspensão da exigibilidade do crédito para discuti-lo administrativa ou judicialmente, assim como para obtenção da certidão de regularidade fiscal sem necessidade de concessão de liminar.

No processo administrativo, o depósito integral do crédito tributário visa à paralisação dos feitos da mora. Isso porque, durante o processo administrativo, a impugnação e os recursos interpostos pelo sujeito passivo já possuem o condão de assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário de acordo com o inciso III do art. 151 do CTN.

Já no processo judicial, o depósito integral do crédito tributário é agente inibidor que impede o prosseguimento do processo de positivação, pois suspende o teor de sua exigibilidade. Aqui o contribuinte visa não o pagamento do crédito, já que para isso o faria pela via própria da consignação em pagamento, mas objetiva a suspensão da exigibilidade do crédito tributário para sua discussão, acautelando-se das sanções punitivas e moratórias, tais como multa, juros e correção monetária.

Nesse caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, uma vez que o depósito judicial enseja além da suspensão da exigibilidade do crédito tributário o impedimento da propositura da ação de execução fiscal.

Com o ato do depósito, o próprio contribuinte formaliza o crédito não havendo exigência do lançamento. Contudo, se houver eventual diferença ao que fora depositado pelo devedor, esta deve ser lançada pelo fisco sob pena de ser alcançada pela decadência por falta de lançamento.

Diferentemente é o que ocorre quando há concessão de medidas liminares em mandado de segurança ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. Nesses casos, conforme já abordado alhures, seguimos o entendimento segundo o qual faz-se necessário a constituição do crédito tributário pelo fisco, vez que ele não foi constituído pelo devedor evitando, assim, os efeitos da decadência.

O montante integral aludido pelo no inciso II do art. 151 do CTN trata-se do valor do tributo supostamente devido, atualizado monetariamente até a data da efetivação do depósito, acrescido das penalidades pecuniárias e dos juros de mora.

Nesse sentido, a Súmula 112 do STJ dispõe: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

Realizado o depósito, o devedor terá garantido o pagamento do tributo vinculado até a decisão final após seu trânsito em julgado.

#### **4.3.3 As reclamações e os recursos administrativos**

Também suspendem a exigibilidade do crédito tributário, as reclamações e os recursos administrativos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. São causas que interrompem o curso do processo de positivação impedindo a inscrição em dívida ativa do crédito discutido ainda em âmbito administrativo.

Essas hipóteses encontram-se previstas no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Sendo apresentada defesa ou recurso tempestivamente no curso do processo tributário administrativo, o crédito ali discutido não poderá ser objeto de cobrança por parte da Administração.

O Poder Público, verificando a ausência de impugnação ou interposição de recursos, ou mesmo a apresentação destes intempestivamente nos termos das regras do processo administrativo tributário, estará habilitado a propor ação executória haja vista que o crédito tributário, nesses termos, volta a ter sua exigibilidade intacta.

#### **4.3.4 A concessão de medida liminar e tutela antecipada**

As concessões de medida liminar e de tutela antecipada em ações judiciais consistem em hipóteses que interrompem o processo de positivação da obrigação tributária. Essas hipóteses encontram-se previstas nos incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional.

As liminares em mandado de segurança, assim como em outras espécies de ações judiciais, são concedidas pelo magistrado quando estiverem presentes o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

No caso de tutela antecipada, o Código de Processo Civil em seu art. 273 destaca como requisitos indispensáveis para sua concessão a existência de prova inequívoca que

convença o juiz da verossimilhança das alegações e que haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação ou fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o propósito protelatório do réu.

Em ambas as concessões não há necessidade de segurar o juízo depositando o objeto da demanda judicial.

Especificamente quanto ao mandado de segurança referenciado no art. 151 do CTN, este, consiste em espécie de garantia constitucional insculpida no art. 5º da Carta Magna nos incisos LXIX e LXX. Pode ser postulado não só individualmente, mas também por uma coletividade conforme disposição do inciso LXX desse artigo.

Para interposição dessa garantia, faz-se necessário que o direito em roga seja líquido e certo, assim como deve existir ato coator e autoridade coatora. Além disso, não estão dispensadas as demais condições essenciais para propositura dessa ação conforme disposição do Código de Processo Civil.

Em matéria tributária, há a possibilidade de se impetrar mandado de segurança preventivamente quando verificada a existência de lei ou de ato normativo contrários ao Direito.

A título de exemplo, vejamos as seguintes decisões que concederam liminar em mandado de segurança e tutela antecipada aos contribuintes, como o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário:

**RECURSO DE AGRAVO DE INSTRUMENTO MANDADO DE SEGURANÇA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POSSIBILIDADE PRESENÇA DOS REQUISITOS ENSEJADORES DA MEDIDA LIMINAR.**

1. Pretensão recursal visando a revogação da liminar deferida. 2. Indícios de irregularidades no procedimento fiscal. 3. Inteligência do art. 6º, 'caput', da Lei Complementar n.º 105/2001. 4. **A inscrição do débito em Dívida Ativa ocasionaria graves danos e de difícil reparação à agravada.** 5. Decisão Mantida. 6. Recurso de agravo de instrumento desprovido. (TJSP – Processo: AI 1484639820118260000 SP 0148463-98.2011.8.26.0000. Relator: Francisco Bianco. Julgamento: 30/01/2012. Órgão julgador: 5ª Câmara de Direito Público. Publicação: 01/02/2012) (grifos nossos)

**AGRAVO DE INSTRUMENTO: ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE - TUTELA ANTECIPADA - REQUISITOS - PRESENÇA - APLICAÇÃO DO INCISO V DO ART. 151, DO CTN**

Concede-se a tutela antecipada para suspensão de exigibilidade de crédito tributário até o julgamento final da ação anulatória, se restam presentes os requisitos do art. 273 do CPC, bem como a ausência de prejuízo para a Fazenda Pública. Aplicação do art. 151, inciso V, do CTN.(TJMG – Processo: Agravo de Instrumento-Cv 1.0024.13.038119-7/001. Relator: Des.(a) Kildare Carvalho. Órgão Julgador: 3ª Câmara Cível. Publicação: 21/08/2013) (grifos nossos)

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário via concessão de medida liminar ou antecipação de tutela permanecerá enquanto essas garantias estiverem produzindo seus efeitos. Assim, o processo de positivação não poderá ser impulsionado pelas autoridades no sentido de exigir o crédito tributário já constituído, ou mesmo exigir pagamentos com previsão em lei ou ato normativo combatidos nas ações ora referenciadas.

#### **4.3.5 A consulta**

O processo de consulta é um modo pelo qual o contribuinte tem a oportunidade de pedir esclarecimentos ao fisco quanto à interpretação tributária. Se constatada abusividade ou má-fé, o fisco poderá de plano indeferir o pleito.

O professor Machado discorrendo sobre o tema aduz que:

o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da lei tributária. Em face de dúvida formula consulta ao fisco. A consulta pode ser formulada tanto diante de um fato concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte. (MACHADO. 2010, p. 479)

A consulta formulada acarretará impactos imediatos no processo de positivação da obrigação tributária. Isso porque, sendo formulada tempestivamente, ou seja, antes do prazo para vencimento do tributo, na pendência de resposta pelo fisco, não poderão ser realizados os atos impulsionadores do processo de positivação. Dessa forma, não poderá ser cobrado o respectivo tributo objeto da consulta realizada pelo consulente.

Nos termos do que dispõe o § 2º do art. 161 do Código Tributário Nacional, o entendimento defendido no presente trabalho é de que a consulta consiste em clara hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Tal constatação é perceptível quando se cotejam os efeitos produzidos pelas hipóteses do art. 151 CTN com aqueles produzidos pela consulta no artigo retromencionado: em ambos os casos há interrupção do processo de positivação da obrigação tributária.

A professora Vergueiro contribui com o tema de forma salutar e enriquecedora em sua dissertação de mestrado. Ela enfatiza no decorrer de seu trabalho que a consulta trata-se de verdadeira hipótese suspensiva afirmando que:

Além do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional, admite-se o conteúdo do § 2º, de seu artigo 161, como indicador de outra causa de suspensão de exigibilidade da obrigação tributária. Neste dispositivo está contida a regra que afeta e bloqueia a progressão do processo de positividade da obrigação tributária, ao prever que, na pendência de consulta formulada à Administração Pública antes de vencido o prazo para adimplemento da prestação do tributo, não se pode reputar inadimplente o contribuinte que a formulou. (VERGUEIRO. 2006, p. 86)

Se, dentro do prazo legal para pagamento do tributo, o credor formular consulta à Administração e vencido o prazo ainda estiver pendente a manifestação pelo fisco, não correrão juros moratórios e não serão aplicadas penalidades, pois não houve mora.

Apesar de Machado não se posicionar desse modo em sua obra, ele mesmo admite que “uma vez formulada a consulta, fica vedada a ação fiscal contra o consulente, até que seja intimado da resposta e se esgote o prazo nela assinalado para o cumprimento da obrigação cuja existência seja porventura nela afirmada.”<sup>9</sup>

A nosso ver, tal interrupção é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois paralisa o processo de sua positividade. A Administração Pública fica impedida de promover os atos de cobrança, ao passo que para o consulente não correrão nem mesmo os juros moratórios, pois nessas condições não se encontra em mora.

#### **4.3.6 Demais hipóteses contidas no art. 9º da Lei 6.830/1980**

Além do depósito judicial em dinheiro, estão previstos no rol do art. 9º da Lei nº 6.830/1980 o oferecimento de fiança bancária, de seguro garantia e a penhora de bens.

Assim como a consulta, entendemos no presente trabalho, na esteira do pensamento desenvolvido por Vergueiro, que se o efeito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário é averiguado também nas demais hipóteses do art. 9º da Lei nº 6.830/1980, não há que se falar em taxatividade das causas aptas a suspender a exigibilidade da obrigação tributária. Vergueiro ainda alude a outras causas suspensivas da exigibilidade da obrigação tributária, contudo nos deteremos àquelas anunciadas até aqui.

A Súmula do STJ nº 112 do Superior Tribunal de Justiça evocada por aqueles que defendem a taxatividade das hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional, dispõe que "o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito se for integral e em dinheiro".

---

<sup>9</sup> MACHADO. 2010, p. 479.

Entretanto, tal entendimento não possui efeito vinculante e estabelece regramento ao arrepio de normas e princípios basilares do direito. O próprio Código Tributário Nacional não faz ressalva para que o depósito integral seja em pecúnia.

Ademais, a fiança bancária e o seguro garantia são inequívocos meios assecuratórios que possuem o condão de garantir o credor no processo judicial ou administrativo. A Lei nº 6.830/1980 equipara a fiança bancária ao depósito em dinheiro e o Código de Processo Civil nivela ambas as garantias à penhora.

Tais positivações encontram-se fundamento no princípio de que a execução deve ser feita de forma menos onerosa para o executado. Isso porque essas formas de garantias possibilitam ao devedor discutir o crédito tributário sem comprometer seu caixa para realização do depósito do montante integral dos valores cobrados pela Fazenda Pública.

A que se concluir de forma inegável, portanto, que o processo de positivação da obrigação tributária é claramente interrompido com os efeitos desencadeados pelos institutos da fiança bancária e do seguro garantia.

Por último, e não menos importante, temos a penhora de bens elencada no art. 9º da Lei nº 6.830/1980 que também efetiva a garantia do crédito tributário e impede a continuidade do processo de positivação da obrigação tributária, produzindo, portanto, os mesmos efeitos das hipóteses elencadas no art. 151 do CTN.



## CONCLUSÃO

O processo de positivação da obrigação tributária tem seu marco inicial no momento em que o evento no mundo fenomênico é vertido em linguagem competente do direito, seja pelo ato de lançamento, seja por constituição do próprio sujeito passivo da obrigação tributária via emissão de norma individual e concreta. Nesse momento, surge para o fisco, o direito subjetivo perceber determinado tributo e para o devedor o dever de adimpli-lo.

O que se objetiva ao longo desse processo é a extinção da obrigação tributária, mas esta, no decorrer do percurso, encontra óbices que impedem a Administração Pública de promover atos em direção à sua extinção. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são causas que irão impedir que o credor postule o seu direito em perceber os valores a título de tributo. Isso porque são hipóteses que possuem o poder de interromper o processo de positivação da obrigação tributária.

Verificamos ao longo do presente trabalho que, apesar de o Código Tributário Nacional ter dedicado artigo especial para elencar as hipóteses de causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, existem outras hipóteses no universo jurídico que de igual modo paralisam o processo de positivação da obrigação tributária.

Em que pese tal entendimento não ser prestigiado por esmagadora doutrina e jurisprudência, não há como negar a existência de efeitos símiles quando estamos diante das hipóteses dos arts. 151, 161, §2º e do art. 9º da Lei Federal nº 6.830/1980. Nesses casos, a administração pública ficará impedida de dar seguimento aos atos de cobrança do crédito tributário e o devedor poderá discutir o débito e seguir livremente o exercício de sua atividade empresarial, sendo-lhe assegurada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa.

## REFERÊNCIAS

CARVALHO. Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

PAULSEN. Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed, revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEIXOTO. Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TOMÉ. Fabiana Del Padre Tomé. **Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos da suspensão**. Disponível em:< <http://www.editoranoeses.com.br/>>. Acesso em: 16.01.2015.

VERGUEIRO. Camila Gomes de Mattos Campos. **O processo de posituação da obrigação Tributária e as causas suspensivas da exigibilidade**. Dissertação de Mestrado. Pontífica Universidade Católica. São Paulo, 2006.

VILANOVA. Lourival. **As estruturas lógicas do sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.