

Vinícius Gomes CASALINO
Helton Kramer LUSTOZA

Curso de

Direito

TRIBUTÁRIO

Constituição Federal e Código Tributário Nacional

3ª edição

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

27.1 A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Segundo o CTN, o crédito relativo aos tributos lançados por declaração ou de ofício está devidamente constituído no momento em que o ato administrativo é formalizado e o sujeito passivo recebe a notificação por meio da qual tem ciência de sua dívida tributária. Esta, a notificação, é o ato que torna o lançamento perfeito e acabado. A partir daí, surge para o contribuinte ou o responsável o *dever imediato* de recolher o montante assinalado pela Administração.

No caso de tributos lançados por homologação, a prática do fato gerador, por si só, dá ensejo à relação jurídica tributária unidimensional. A distinção entre obrigação e crédito é mantida pelo Código, no entanto, é relativizada, no sentido de que a prática do fato impositivo acarreta o *dever imediato* de o sujeito passivo calcular o montante do tributo devido e antecipar o pagamento.

No caso de tributos lançados por declaração ou de ofício é fundamental que a obrigação tributária passe a um segundo momento. É necessário que se transforme naquilo que o CTN chama de crédito tributário. Por outro lado, na sistemática do lançamento por homologação, a Administração Tributária tem grande vantagem porquanto a relação jurídica surge simultaneamente como obrigação/crédito.

Em qualquer dos três casos, é importante que a relação tributária se caracterize pela liquidez, certeza, e, sobretudo, *exigibilidade*. Esta última é a palavra-chave.

Dizer que o crédito que *exigível* significa dizer que o sujeito passivo tem o *dever imediato* de recolher o montante devido a título de tributo ou multa, calculado pela Administração ou por ele mesmo, no prazo assinalado em lei. Caso não o faça, isto é, caso não efetue o pagamento do quanto é devido, o contribuinte ou o responsável passam à situação de *inadimplência*, de devedores “oficiais” do Estado.

A situação de inadimplência é importante, e, sobretudo, perigosa para o sujeito passivo, porque autoriza que o Estado proceda à *inscrição do crédito em dívida ativa*. O crédito constituído e não adimplido, ou seja, a omissão do contribuinte ou responsável

em face da *exigibilidade* que caracteriza a relação jurídica tributária após os lançamentos por declaração ou de ofício, ou em decorrência da prática do fato gerador nos casos de tributos lançados por homologação, faz com que a Administração Pública tenha legítimo interesse em efetuar a *cobrança judicial forçada* da dívida tributária.

O crédito, que é *exigível*, torna-se, com a inércia do sujeito passivo e consequente inadimplência, à qualidade de *exequível*, o que autoriza sua inscrição em dívida ativa. O atributo da *exequibilidade* permite que o crédito se torne *título executivo extrajudicial* e, a partir daí, dê ensejo à *ação judicial de execução fiscal* que tem como objetivo expropriar o contribuinte ou responsável, quer dizer, retirar-lhes tanto patrimônio quanto seja necessário e suficiente para satisfazer a dívida em face do Estado.

É nesse contexto que emerge o art. 151 do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

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

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

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 momento em que o crédito torna-se *exigível* é fundamental na relação jurídica tributária porque, a partir de então, o sujeito passivo tem o *dever imediato* de recolher determinada quantia aos cofres públicos.

Dizer que o dever é imediato significa que há um prazo para pagamento já determinado em lei ou pelo ato administrativo de cobrança. Escoado esse prazo e tendo o sujeito passivo permanecido em inércia, ingressa em estado de mora, com todas as consequências que daí advêm.

A *exigibilidade* é, pois, um divisor de águas. A partir de sua existência, o contribuinte ou responsável, se permanecerem inertes tornam-se *inadimplentes*, o que abre as vias da execução judicial forçada de seus patrimônios.

Por outro lado, é possível que o sujeito passivo não concorde com a exigência feita pela Administração Pública. Pode ser que não tenha praticado o fato gerador ou que seja titular de uma isenção; discorde da lei aprovada pelo Poder Legislativo, argumentando que o ato normativo é inconstitucional; goza de uma imunidade. Enfim, a Constituição assegura ao sujeito passivo o direito de questionar a exigência tributária imposta pelo Estado (CF, art. 5º, incs. XXXV e LV).

Dessa maneira, em face de cobrança eventualmente ilegítima, o sujeito passivo pode se valer dos mecanismos administrativos e judiciais necessários para tentar afastar a cobrança injusta.

Uma vez que o crédito está constituído e, portanto, é *exigível*, o contribuinte ou o responsável estão sujeitos à execução forçada de seu patrimônio caso deixem transcorrer o prazo assinalado legalmente para pagamento e permaneçam inertes.

A primeira providência a adotar, caso se queira questionar a cobrança em âmbito administrativo ou judicial, é buscar a *suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. É preciso fazer com que o *dever* de recolher determinada quantia aos cofres públicos deixe de ser *imediato* e torne-se *mediato*, isto é, passe a depender da retirada de um obstáculo jurídico. Suspender a exigibilidade do crédito tributário significa, portanto, afastar momentaneamente o dever imediato de recolher o tributo ou a multa ao Estado.

Como se trata de suspender a *exigibilidade*, e *não o crédito* em si, que continua existindo, o dever de recolher ainda existe, contudo, torna-se mediato, isto é, fica na dependência de que certo obstáculo jurídico, que consiste em uma das causas de suspensão arroladas no art. 151 do CTN, seja retirado.

A) *Suspensão prévia ou impedimento da exigibilidade?*

É possível que, em algumas circunstâncias, o crédito tributário ainda não esteja devidamente constituído, e, ainda assim, o sujeito passivo obtenha uma das causas arroladas no art. 151 do CTN. Nesses casos, parece mais apropriado falar-se de *suspensão prévia* ou *impedimento da exigibilidade* do crédito tributário.

É o que ocorre, por exemplo, nas situações em que o contribuinte obtém liminar em mandado de segurança preventivo. Ora, o caráter *preventivo* da medida indica que a cobrança do crédito ainda não foi efetuada. O sujeito passivo, contudo, antecipa-se à formalização da dívida, de maneira que a liminar, uma vez concedida, antecede a constituição do crédito. Nesse sentido, a causa não significa, propriamente, suspensão da exigibilidade, mas causa *impeditiva* desta.

Esta é a lição de Hugo de Brito Machado: “É certo que se pode falar de suspensão *prévia*, ou impedimento, que ocorre antes do lançamento, e *posterior*, que ocorre depois do lançamento. É outra forma de explicar o art. 151 do Código Tributário Nacional, tendo-se em vista que a maioria das causas de suspensão da exigibilidade no mesmo arroladas podem ocorrer antes, e podem ocorrer depois do lançamento tributário. Realmente, só se deve falar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário depois da constituição deste, pelo lançamento, pois é somente a partir daí que existe a exigibilidade do crédito tributário e, portanto, é somente a partir daí que se pode dar sua suspensão. Antes do lançamento o que a rigor ocorre é a suspensão da exigibilidade de um dever jurídico legalmente atribuído ao sujeito passivo da obrigação tributária, que pode consistir no pagamento de tributo ainda não lançado, ou em prestações não pecuniárias, entre estas as denominadas obrigações tributárias acessórias” (MACHADO, 2005, p. 2005).

Seja como forma, a Lei nº 9.430/96 determina a realização do lançamento ainda que o sujeito passivo tenha obtido alguma causa de suspensão da exigibilidade do crédito antes de sua constituição. O objetivo é evitar a possibilidade de que ocorra a decadência do direito de lançar. Assim, a discussão perde parte de seu interesse prático.

JURISPRUDÊNCIA DO STJ – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO

O art. 142, parágrafo único, do CTN, estatui: “A atividade administrativa de lançamento é *vinculada e obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional”. O Código não deixa margem para dúvidas: ocorrido o fato gerador do tributo, a autoridade administrativa *deve* proceder ao lançamento com o intuito de constituir o crédito tributário. Pois bem, o que ocorre se, *antes* de ter início o procedimento administrativo, o sujeito passivo obtém uma das causas que suspendem a exigibilidade do crédito? Como restou assinalado no tópico anterior, seria o caso de se pensar em *suspensão prévia* ou *impedimento* da exigibilidade. A liminar em mandado de segurança preventivo, por exemplo, deveria impedir que o administrador formalizasse a cobrança em face do sujeito passivo. A jurisprudência do STJ, no entanto, vem entendendo que, não obstante exista uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário obtida *antes* do lançamento, *a autoridade administrativa deve efetuar sua constituição*, por duas razões: (1) porque, de acordo com o art. 142, parágrafo único, o lançamento é *ato vinculado e obrigatório*, sob pena de responsabilidade funcional, de maneira que o administrador não pode deixar de cumprir seu dever; (2) porque a constituição crédito afasta a possibilidade de o sujeito passivo invocar a *decadência* do direito de lançar, nos termos dos arts. 150, § 4º ou 173 do CTN, conforme o caso. Assim, em 2005 a Primeira Seção do STJ assentou:

“A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar” (STJ, Informativo 250/2005).

Os precedentes são antigos e demonstram que o entendimento se encontra consolidado no âmbito do STJ, sendo que em 2020, a Segunda Turma julgou neste sentido:

“O decisum não encontra amparo na jurisprudência deste e.STJ, segundo a qual a suspensão judicial da exigibilidade do crédito tributário impede tão somente a prática de ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora. A existência de discussão judicial acerca do percentual de alíquota aplicável não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com a intenção de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita a causas suspensivas ou interruptivas” (STJ, Segunda Turma, AgInt no AREsp 1621841/RS, 02/09/2020).

Em suma, de acordo com a jurisprudência do STJ, a suspensão da exigibilidade não impede que a Administração Pública efetue o lançamento e constitua o crédito em face do contribuinte, pois o ato do lançamento é vinculado é

obrigatório, afastando, ademais, o risco de decadência. Registre-se que, neste caso, a autoridade deve efetuar o lançamento, e, *imediatamente*, suspender a exigibilidade do crédito.

B) Efeitos da suspensão da exigibilidade

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário significa que o dever imediato de recolher aos cofres públicos valores relativos a tributos ou multas é momentaneamente afastado. O dever torna-se mediato porque fica na dependência de que a causa de suspensão seja removida.

Vejamos, de maneira esquematizada, alguns dos *efeitos* produzidos:

- *Impede o estado de inadimplência* – A suspensão da exigibilidade do crédito tributário faz com que o prazo assinalado para recolhimento do tributo ou multa torne-se inoperante. Assim, o sujeito passivo não se torna inadimplente em face do Fisco, não tendo que arcar com as consequências que daí provêm;
- *Impede o ajuizamento da ação de execução fiscal ou suspende a execução já ajuizada* – Se o sujeito passivo *não* alcança o estado de inadimplência, então a Administração Pública *não* tem legítimo *interesse processual* para propor ação de execução fiscal visando à cobrança judicial da dívida do contribuinte ou responsável. Caso o processo já tenha sido ajuizado, a suspensão da exigibilidade faz com que o seu curso seja suspenso também;
- *Suspende o prazo prescricional* – Para alguns autores, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário resulta na suspensão do prazo prescricional. Nada obstante, são fenômenos distintos, que *podem* estar relacionados. Nesse sentido, Regina Helena Costa observa: “Importante ressaltar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se confunde com a *suspensão da prescrição*. Em outras palavras, nem sempre a existência de uma causa suspensiva da exigibilidade implicará a suspensão da fluência do prazo prescricional. Para que a suspensão da exigibilidade enseje a suspensão da prescrição, é necessário que a primeira ocorra em momento subsequente àquele em que o sujeito ativo teve condições de acesso à ação judicial de cobrança. Isto é, a suspensão da exigibilidade somente acarretará a suspensão do prazo prescricional se este já tiver iniciado seu curso quando aquela for deflagrada. Assim, por exemplo, nos casos de reclamações e recursos administrativos, a exigibilidade está suspensa por força desses expedientes, e, portanto, a prescrição ainda nem começou a fluir. Já nos casos de depósito do montante integral e liminar ou antecipação de tutela, diversamente, a suspensão da exigibilidade acarreta, forçosamente, a suspensão da prescrição” (COSTA, 2014, p. 253);
- *Emissão de certidão positiva com efeito de negativa* – Os artigos 205 e 206 do CTN estabelecem:

CTN, art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

- O primeiro dispositivo trata da chamada *certidão negativa de débitos (CND)* por meio da qual o sujeito passivo comprova que nada deve ao Fisco. Tal comprovação é por vezes exigida pela lei, como, por exemplo, no caso de empresas que desejam participar de processos de licitação e contratar com o Poder Público. O segundo trata da denominada *certidão positiva com efeitos de negativa*. Muito embora *conste* a existência de dívida tributária (daí a designação de *certidão positiva*), consta também a presença alguma circunstância que, de acordo com a lei, faz com que o sujeito passivo ainda não esteja inadimplente; assegure a execução fiscal ou *suspenda a exigibilidade do crédito tributário*, nos termos do art. 151 do CTN (daí os *efeitos de negativa*);
- *Suspende a inscrição no CADIN* – A Lei nº 10.522/2002 disciplina o denominado CADIN – *Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais*. De acordo com art. 2º, “o CADIN conterá relação das pessoas físicas e jurídicas que (I) sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta; (II) estejam com a inscrição nos cadastros indicados, do Ministério da Fazenda, em uma das seguintes situações [...] (a) cancelada no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF; (b) declarada inapta perante o Cadastro Geral de Contribuintes – CGC”. Pois bem, nos termos do art. 7º, II, “será suspenso o registro no Cadin quando o devedor comprove que [...] esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei”;
- *Obrigações acessórias* – A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não produz *nenhum* efeito no que concerne ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias. De fato, nos termos do art. 151, parágrafo único, do CTN, “o disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes”. As obrigações acessórias são prestações positivas ou negativas impostas pela legislação tributária no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos. Possuem autonomia com relação à obrigação principal. Aliás, os deveres instrumentais existem justamente para que a Administração Tributária saiba se houve ou não a prática do fato gerador. É possível,

portanto, que este último não exista, e, ainda assim, os deveres relacionados à fiscalização e cobrança de tributos permaneçam obrigatórios para o sujeito passivo. Ora, se as obrigações acessórias independem da principal, é lógico que independam tanto mais do crédito, já que este é um segundo momento da relação tributária material. Em outras palavras, se a inexistência de fato gerador não significa afastamento dos deveres instrumentais, evidentemente a inexistência de crédito ou sua suspensão também não afastam o dever de cumprir com as obrigações acessórias. Assim, por exemplo, uma empresa que obtenha, em juízo, liminar em mandado de segurança, continua obrigada à emissão de declarações relativas a tributos, preenchimento de guias fiscais etc. A propósito, a Primeira Turma do STJ já decidiu:

Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN (STJ, REsp. 866.851/RJ, 2008).

C) *Taxatividade das causas*

De acordo com o art. 97, VI, do CTN, “somente a lei pode estabelecer [...] as hipóteses de exclusão, *suspensão* e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”. Além do mais, o art. 141, já estudado, determina que “o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua *exigibilidade suspensa* ou excluída, *nos casos previstos nesta Lei*, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

Em outras palavras, as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são *apenas* aquelas previstas de maneira *taxativa* no CTN. Uma vez que estão sob *estrita reserva legal*, a Administração Pública ou o Poder Judiciário estão proibidos de criar novas hipóteses de suspensão. Diga-se, além do mais, que, de acordo com o art. 146, III, *b*, da CF/1988, apenas *lei complementar federal* pode prever novas causas de suspensão. A propósito, a Primeira Seção do STJ decidiu:

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 o teor do Enunciado Sumular nº 112 desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se *taxativamente* prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípua de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos (STJ, REsp 1.156.668/DF).

Recorde-se, ainda, que, de acordo com o art. 111, I, do CTN, “interpreta-se *literalmente* a legislação que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário”. A interpretação de qualquer dispositivo relativo a uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário deve dar-se de maneira o mais próxima possível do enunciado. Cite-se, como exemplo, entendimento sumulado citado no acórdão acima transcrito, que interpreta literalmente o disposto no art. 151, II, do CTN.

APROFUNDANDO! RAZÃO DE SER DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Duas ordens de razões explicam a existência das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. As primeiras ligam-se ao interesse geral, e, por isso, são de iniciativa do Poder Público. As segundas ligam-se à concretização do contraditório e ampla defesa, e, por isso, são de iniciativa do sujeito passivo tributário. De fato, como veremos, moratória e parcelamento consistem em prorrogações do prazo para pagamento do tributo com recolhimento em parcela única, no primeiro caso, ou em várias parcelas, no segundo. Devem ser adotadas em circunstâncias excepcionais que ocasionem diminuição geral da capacidade contributiva, como, por exemplo, crises econômicas ou eventos da natureza. Justamente por isso, devem estar previstas em lei do ente federativo competente para a instituição do tributo ou multa à qual se referem. Depósito, reclamações e recursos administrativos, liminar em mandado de segurança e liminar ou tutela antecipada em ações judiciais, por sua vez, estão ligados diretamente ao contraditório e à ampla defesa. Quer dizer, para que o sujeito passivo consiga se defender adequadamente de uma exigência tributária que julga indevida, precisa, antes, não ser compelido ao recolhimento imediato do tributo ou da multa. Por isso, o questionamento da relação jurídica tributária em âmbito administrativo ou judicial pode ser acompanhado da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:
Iniciativa do sujeito ativo:
<ul style="list-style-type: none"> – Moratória. – Parcelamento.
Iniciativa do sujeito passivo:
<ul style="list-style-type: none"> – Depósito do seu montante integral. – Reclamações e recursos no processo tributário administrativo. – Concessão de liminar em mandado de segurança. – Concessão de liminar ou de tutela antecipada em ações judiciais.

27.2 MORATÓRIA

A primeira causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário é a *moratória*. Está relativamente em desuso nos dias de hoje porque o parcelamento tem ocupado o lugar que antes lhe era reservado. De toda forma, representa importante decisão

político-legislativa, no sentido amenizar a carga tributária a que estão sujeitas as pessoas naturais e jurídicas em certas circunstâncias de tempo e lugar.

A) Conceito

De acordo com Hugo de Brito Machado, “a palavra *moratória*, que vem do latim *moratorius*, ou aquilo que retarda, ou dilata, é empregada na linguagem jurídica no sentido literal para designar a *dilatação de prazo* concedido pelo credor a seu devedor, para que cumpra a obrigação, já vencida ou por vencer” (MACHADO, 2005, p. 207).

No âmbito do direito tributário, moratória significa a prorrogação legal do prazo para o pagamento do tributo. Nos termos do art. 97, VI, do CTN, a concessão de moratória está sujeita à *reserva legal*, de maneira que apenas *lei em sentido formal* do ente federativo competente tem aptidão para prevê-la.

Ricardo Lobo Torres anota: “Justifica-se nos casos de calamidade pública, enchentes e catástrofes que dificultem aos contribuintes o pagamento dos tributos. Também encontra justificativa nas conjunturas econômicas desfavoráveis a certos ramos de atividade. Segue-se daí que pode se circunscrever a determinada região do território da entidade tributante, onde tenham sido mais graves os reflexos da crise provocada pela calamidade ou pela conjuntura econômica” (TORRES, 2011, p. 287).

Se, por exemplo, uma lei municipal desloca o vencimento do IPTU de todos os contribuintes do dia 15 do mês de janeiro para o dia 15 do mês de julho de determinado ano, tem-se uma *moratória*.

Suspende-se, pois, a exigibilidade do crédito tributário. Em circunstâncias que acarretam dificuldades econômicas aos contribuintes, é mais vantajoso à Fazenda Pública prorrogar o prazo para recebimento do tributo, dando uma “folga” ao sujeito passivo, do que arriscar-se a não receber o quanto lhe é devido.

Na prática, é concedida em situações que atingem a capacidade de pagamento de certos segmentos econômicos: quebra de safras agrícolas, crises cambiais, crises econômicas, calamidades, pandemias epidemiológicas etc., e impede que o sujeito ativo proceda à cobrança do crédito durante o prazo dilatatório adicional concedido ao sujeito passivo.

B) Espécies de moratória: artigo 152 do CTN

O art. 152 do CTN estabelece:

CTN, art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I – em caráter geral:

- a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
- b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

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

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

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem autonomia para decidir, por meio de lei em sentido estrito, sobre a conveniência e oportunidade na concessão de moratória relativa aos créditos oriundos dos tributos de sua competência.

O CTN, contudo, tem status de lei complementar de normas gerais em matéria tributária, razão pela qual as disposições do Código vinculam os legisladores das quatro esferas federativas (CF/1988, art. 146, III, b).

O art. 152, I e II, prevê duas espécies de moratória: *geral* e *individual*. Vejamos:

- *Moratória geral* – Moratória em caráter *geral* significa que a lei que a concede destina-se a *todos* os sujeitos passivos, sem a exigência de quaisquer condições ou restrições. Se uma lei estadual, por exemplo, prorroga o prazo para o pagamento do IPVA de maneira generalizada, está-se diante de moratória em caráter geral. Pode ser concedida:
 - *Pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira* – Também chamada de *moratória autônoma ou autônoma*. A moratória deve estar sempre prevista em lei em sentido estrito. Sua concessão significa decisão político-legislativa de cada ente federativo no sentido de avaliar a oportunidade e conveniência da medida, uma vez que ela significa o afastamento momentâneo das receitas públicas que proviriam do crédito tributário que terá a exigibilidade suspensa. Portanto, a concessão de moratória geral fica a cargo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dentro do âmbito de suas respectivas competências;
 - *Pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado* – Também chamada de *moratória heterônoma*. De acordo com o dispositivo, a União tem competência para conceder, por *lei federal*, moratória de tributos estaduais, distritais e municipais, desde que conceda simultaneamente: (1) moratória com relação a *tributos federais*; e (2) moratória com relação às *obrigações de direito privado*, ou seja, dívidas pactuadas entre sujeitos de direito privado. O dispositivo causa certa polêmica na doutrina quanto à sua recepção pela Constituição de 1988.
- *Moratória individual* – Será concedida por *despacho da autoridade administrativa*, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior, isto é, nas condições do art. 152, I, do CTN. Antes de tudo, reafirme-se: mesmo a moratória individual depende de expressa previsão legal. Assim, cabe ao legislador de cada ente federativo, de acordo com sua autonomia e critérios de oportunidade e conveniência políticas, estabelecer, por lei, as hipóteses

em que a moratória individual pode ser concedida. Diz-se que a moratória é *individual* porque a lei a concede para sujeitos passivos que se encontrem em situação *particularizada*, isto é, que cumpram determinados *requisitos específicos* elencados pela norma. Assim, por exemplo, uma lei estadual que garanta moratória de IPVA a proprietários de veículos automotores que tenham instalado dispositivo tecnológico que diminua ou elimine a poluição ambiental. Duas observações são importantes:

- *Despacho administrativo* – Note-se que a moratória individual é concedida por *despacho da autoridade administrativa*. O CTN impõe esta exigência porque é preciso que cada sujeito passivo comprove o cumprimento dos requisitos exigidos em lei. No exemplo citado, deve-se comprovar a instalação do dispositivo antipoluição. Este despacho, obviamente, não cria o direito à moratória, mas apenas verifica se o sujeito passivo cumpriu os requisitos exigidos legalmente. O direito subjetivo à suspensão da exigibilidade do crédito decorre diretamente da lei. Portanto, o despacho administrativo tem caráter *declaratório* e não constitutivo. Apenas declara a existência do direito à medida que verifica a adequação dos fatos à descrição contida na norma;
- *Princípio da isonomia* – A lei que concede a moratória em caráter individual deve estar atenta ao princípio da isonomia e às consequências que o postulado impõe. Uma vez que esta espécie de moratória visa a sujeitos em situações particularizadas e exige o cumprimento de certos requisitos, é necessário que o critério de discriminação, isto é, o parâmetro adotado pelo legislador para a escolha das pessoas beneficiadas, seja razoável, proporcional e esteja de acordo com valores protegidos pela Constituição. A concessão de moratória individual não pode descambar para o chamado “privilégio odioso”, o que configura típica violação ao princípio republicano;

Finalmente, de acordo com o art. 152, parágrafo único, “a lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos”.

De acordo com o dispositivo, os entes federativos podem selecionar certas regiões de seu território ou escolher determinada classe ou categoria de sujeitos passivos para os quais a moratória será concedida. Nesse caso, o princípio da isonomia cumpre papel decisivo porque a escolha política de certos “beneficiados” deve dar-se de acordo com o espírito republicano de nossa Constituição.

Assim, moratória concedida a certa região atingida por catástrofes naturais como enchentes, terremotos etc. é constitucional. No que tange a certas classes ou categorias de sujeitos passivos a lei deve redobrar os cuidados.

Para finalizar, registre-se que, de acordo com a doutrina, o art. 152, parágrafo único, do CTN, autoriza que se fale em *moratória total ou parcial*. A primeira remete ao benefício concedido para todo o território do ente federativo; a segunda, à suspensão endereçada apenas para uma parte do território.

APROFUNDANDO! RECEPÇÃO OU NÃO DA MORATÓRIA HETERÔNOMA

De acordo com alguns autores, o art. 152, I, *b*, do CTN, não foi recepcionado pela CF/1988 porque viola de maneira explícita o princípio federativo, na medida em que elimina a isonomia e autonomia dos entes federativos em face da União. Nesse sentido, Regina Helena Costa: “Note-se que o inciso I, alínea *b*, do dispositivo, contempla hipótese inconstitucional, uma vez que a União não poderia conceder moratória de tributos de outras pessoas políticas sem flagrante ofensa aos princípios federativo e da autonomia municipal” (COSTA, 2014, p. 255). O argumento é reforçado pela disposição contida no art. 151, I, do texto constitucional, segundo a qual “é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”. Ora, se a Constituição preserva a autonomia dos demais entes federativos no que toca a uma causa de exclusão do crédito tributário, por que não o faria no que tange à uma causa de suspensão da exigibilidade? Para outros autores, contudo, o dispositivo teria sido recepcionado pelo texto constitucional. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri: “Embora se reconheça a pertinência da dúvida, não é inconstitucional o dispositivo. Primeiramente porque, como visto, o constituinte veda a concessão de isenções, não de moratória. Aquelas implicam afastamento da pretensão tributária. Concedida a isenção, o ente federativo já não mais receberá o crédito (ou melhor: não surgirá o crédito); a moratória, ao contrário, apenas implica uma dilação no prazo do tributo, o qual continua devido [...] E aqui se encontra a segunda justificativa para que se defenda sua constitucionalidade: o referido dispositivo permite que a União conceda moratória de tributos estaduais e municipais quando, simultaneamente, concedida não só quanto aos tributos de competência federal, como também às obrigações de direito privado. Assim, durante o período do favor, nenhum credor, público ou privado, receberá o quanto lhe é devido. Assegura-se a recuperação da saúde financeira do sujeito passivo” (SCHOUERI, 2012, p. 576). Nunca tivemos qualquer simpatia pelo dispositivo em comento. Nada obstante, a pandemia de Covid-19, doença causada pelo vírus Sars-Cov-02, nos fez repensar o assunto. Em certo momento da quarentena que foi imposta a toda sociedade, houve diminuição geral de capacidade contributiva. Nesse sentido, não teria sido desarrazoada uma medida que visasse ao afastamento momentâneo das dívidas tributárias dos particulares perante os quatro entes federativos, acompanhada de moratória de dívidas privadas. Assim, parece-nos que, em situações absolutamente excepcionais, o art. 152, I, *b*, do CTN, tem realmente sua razão de ser.

A) Requisitos para a concessão de moratória: artigo 153 do CTN

O art. 153 do CTN estabelece:

CTN, art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

- I – o prazo de duração do favor;
- II – as condições da concessão do favor em caráter individual;
- III – sendo caso:
 - a) os tributos a que se aplica;

- b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
- c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

O dispositivo enumera uma série de *requisitos* a serem observados pela lei de cada ente federativo para a concessão de moratória. Duas observações são importantes:

- Os requisitos devem constar tanto das leis que preveem moratórias concedidas em caráter *geral* como daquelas que as concedem em caráter *individual*;
- O dispositivo fala em “sem prejuízo de outros requisitos”. Isso significa que o CTN impõe apenas as *exigências mínimas*. O legislador dos entes federativos está autorizado a elencar outros requisitos, contanto, obviamente, que as novas exigências não inviabilizem o gozo do benefício pelos sujeitos passivos;

Registre-se, ademais, sutil observação de Hugo de Brito Machado: “Com a palavra *requisitos* estamos designando as exigências que a lei deve atender, quando concede a moratória em caráter geral ou autoriza a concessão da moratória em caráter individual. O não atendimento desses requisitos pode ser causa de invalidade da lei, que pode estar contrariando o Código Tributário Nacional. Já com a palavra *condições* estamos designando as exigências que a lei deve estabelecer para serem atendidas pelo interessado na concessão da moratória em caráter individual” (MACHADO, 2005, p. 264).

Vejamos de maneira esquematizada os incisos e alíneas:

- *O prazo de duração do favor* – Tanto a moratória concedida em caráter *geral* como em caráter *individual* devem ser fixadas por *prazo determinado*. A dilação do prazo para pagamento não pode ser indeterminado, perpétuo, o que significaria retirar ao ente federativo sua fonte de receita pública. A moratória não é causa de extinção ou exclusão do crédito, mas de mera suspensão de sua exigibilidade;
- *As condições da concessão do favor em caráter individual* – No que tange à moratória *individual*, a lei deve fixar as *condições* para que a suspensão da exigibilidade seja fruída pelo sujeito passivo. Como vimos, o caráter *individual* da moratória significa que a lei relaciona sua concessão a certas *características particulares* dos contribuintes. Por isso, a própria lei deve estabelecer quais condições devem ser cumpridas. No exemplo citado, deve-se demonstrar a instalação do equipamento tecnológico, sua adequação a normas técnicas etc. Lembre-se, contudo, que o despacho da autoridade administrativa é meramente *declaratório*, o que significa que não cabe à Administração Pública decidir se o sujeito passivo tem ou não direito à moratória, mas apenas verificar a adequação dos fatos à descrição normativa;

- *Sendo o caso (...) os tributos a que se aplica* – Tanto a lei que concede moratória geral como a que prevê a individual devem apontar, de maneira expressa, os tributos aos quais se aplica. Assim, por exemplo, lei estadual concessiva de moratória deve deixar claro que se aplica ao ICMS, ao ITCMD, ao IPVA, e assim por diante. O que ocorre, contudo, no silêncio da lei? Para Hugo de Brito Machado, “entende-se que se aplica a todos os tributos da entidade respectiva, salvo, é claro, situação na qual não se possa assim entender em face de circunstâncias objetivamente consideradas” (MACHADO, 2005, p. 265). A ressalva que o autor faz é muito ampla. Se levada a sério, comprometeria as receitas públicas do ente federativo. Além do mais, se considerarmos, por outro lado, que muitos tributos federais e estaduais estão sujeitos à repartição constitucional de receitas tributárias (CF/1988, arts. 167 a 169), não se pode concluir que, em caso de omissão legal, a moratória se estende a todos os tributos da pessoa política. Tal interpretação comprometeria o cumprimento desse mandamento constitucional. Optamos por entender, assim, que o descumprimento do disposto no art. 153, III, a, acarreta a invalidade da lei por ausência de requisito essencial;
- *Sendo o caso (...) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual* – Se a moratória for concedida na forma de prestações, deve a lei fixar (1) o número destas e (2) seus respectivos vencimentos, dentro do prazo previamente estipulado de acordo com o inciso I acima citado. Tratando-se de moratória individual, o CTN autoriza que a lei preveja apenas o prazo, sendo certo que as prestações e os vencimentos podem ser fixados pela autoridade administrativa para cada caso singular. Obviamente, a lei deve fixar os parâmetros dentro dos quais o administrador deve agir, uma vez que a atividade da Administração é vinculada e não discricionária;
- *Sendo do caso (...) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual* – No que toca exclusivamente à moratória individual, a lei deve enumerar as garantias a serem fornecidas pelo sujeito passivo. A moratória é causa de suspensão da exigibilidade do crédito, e, por isso, implica inevitável adiamento de receitas para o Estado. Além do mais, por ser concedida, como regra, em circunstâncias que impõem ao contribuinte diminuição de sua capacidade contributiva (como catástrofes naturais, crises econômicas etc.), a Fazenda assume, de certa maneira, algum risco de que o crédito venha a ser inadimplido ao final. Por isso, o CTN determina que o legislador dos entes federativos exija certas garantias (fiança, caução de títulos etc.) por parte do sujeito passivo, que têm como objetivo assegurar o cumprimento futuro da dívida tributária;

Para finalizar, lembre-se que a atividade administrativa de tributação é vinculada. Além do mais, incide no âmbito tributário o princípio da indisponibilidade do interesse público pelo administrador. Daí por que o CTN desce a certa minudência no que tange aos contornos jurídicos da moratória. Não se dá ao administrador

discricionariedade quanto a decidir se a moratória deve ser concedida ou não, e nem mesmo quanto aos requisitos a serem cumpridos pelo sujeito passivo, uma vez que todos devem estar enumerados em lei.

B) Moratória e constituição do crédito tributário: art. 154 do CTN

O art. 154 do CTN determina:

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

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

Antes de tudo, registre-se que o dispositivo do Código é *supletivo*. Apenas tem aplicação nas hipóteses em que as leis federal, estaduais, distrital ou municipais, concessivas de moratória permaneçam em silêncio quanto ao assunto. Assim, é possível que o legislador dos entes federativos disponha de maneira diversa, autorizando a concessão de moratória em circunstâncias diferentes.

Pois bem, nos termos do dispositivo, a moratória somente abrange:

- *Créditos definitivamente constituídos* – Em primeiro lugar, a moratória abrange apenas “os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder”. Diz-se que o crédito está *definitivamente constituído* quando todos os atos necessários à sua confecção foram adotados pela autoridade administrativa, nos termos do que preceitua a legislação. Além do mais, a formalização da dívida tributária considera-se perfeita e acabada apenas com a *notificação* ao sujeito passivo. Assim, se por ocasião da publicação da lei ou da adoção do despacho pela autoridade administrativa, o sujeito passivo praticou o fato gerador, porém, o crédito ainda não foi devidamente constituído, a moratória não pode ser concedida. Paulo de Barros Carvalho anota: “A regra mantém sintonia com o princípio segundo o qual a exigibilidade que se suspende é atributo do lançamento e, desse modo, o ato jurídico administrativo é pressuposto para sua aplicação” (CARVALHO, 2012, p. 518);
- *Lançamento já iniciado* – A moratória aplica-se também às situações em que, à data da lei ou despacho que a concede, o “lançamento já tenha sido iniciado [...] por ato regularmente notificado ao sujeito passivo”. Em outras palavras, é possível que o procedimento que resulta no ato administrativo do lançamento já tenha começado quando da publicação da lei concessiva da moratória ou adoção do despacho pela autoridade administrativa, mas ainda não tenha sido concluído. Se o sujeito passivo foi *notificado* deste começo de procedimento, então faz jus à moratória prevista em lei ou em despacho. Ressalte-se, uma vez mais, que a regra deste artigo é *supletiva*. A lei dos entes federativos, se quiser, pode autorizar a concessão de moratória mesmo antes dos prazos assinalados no CTN;

O que dizer, no entanto, das hipóteses de *lançamento por homologação*? Em casos como estes não há que se cogitar de lançamento definitivo ou de início do procedimento por meio de notificação.

Luciano Amaro observa: “O dispositivo tem o mérito de admitir disposição de lei em contrário. É mais do que evidente que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a disposição em contrário decorre da própria natureza da hipótese. Se se fosse circunscrever a moratória aos tributos já lançados (por homologação), seria impossível aplicá-las em tais casos, pois, neles, os tributos são pagos antes do lançamento” (AMARO, 2011, p. 407).

De fato, na sistemática do lançamento por homologação, o dever de antecipar o pagamento surge *antes* da adoção de qualquer ato por parte da administração. Se, de acordo com o art. 154, *caput*, do CTN, a moratória apenas aproveita *depois* que o crédito está definitivamente constituído, ou ao menos *depois* de ter a autoridade fiscalizadora notificado o sujeito passivo, então é óbvio que esta causa de suspensão da exigibilidade nunca poderia ser aplicada aos tributos lançados por homologação. A lei que institui a moratória deve conter disposição expressa adaptando a moratória à sistemática do “autolancamento”.

Finalmente, de acordo com o art. 154, parágrafo único, “a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele”. Ora, todo dispositivo jurídico normativo fixa um *valor moral ou ético* que é prestigiado e passa a ser institucionalmente protegido. O direito, ao menos como aspiração, deve guardar como conteúdo de suas normas mandamentos fundados na ética. Assim, o CTN proíbe que sujeitos passivos que adotem comportamentos imorais, como o são aqueles que correspondem a dolo, fraude ou simulação, façam jus ao benefício da dilação do prazo para pagamento do tributo.

C) Moratória individual, direito adquirido e revogação: artigo 155 do CTN

O art. 155 do CTN estatui:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

a) A questão do direito adquirido

O dispositivo deve ser interpretado com cuidado, sob pena ferir a proteção constitucional do direito adquirido prevista no art. 5º, XXXVI, da CF/1988, segundo o qual

“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Ademais, o art. 6º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro determina:

LINDB, art. 6º. [...]

§ 2º. Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

Ora, se o sujeito passivo que pleiteou a moratória individual cumpre todas as condições e requisitos estabelecidos em lei, de maneira que reste tudo conferido pela autoridade administrativa por ocasião do despacho de concessão, então é óbvio que a moratória incorpora-se em seu patrimônio jurídico pelo período fixado no texto legal. A moratória individual, se corretamente deferida, gera direito adquirido à sua percepção até o termo final.

O que o art. 155 parece determinar, na verdade, são as situações nas quais se constata, posteriormente à concessão da moratória individual, que o sujeito passivo *não* satisfazia (ou deixou de satisfazer) as condições ou *não* cumpria (ou deixou de cumprir) os requisitos para a fruição do benefício.

Se o contribuinte não cumpre, a qualquer tempo, as condições e requisitos exigidos por lei, é claro que não há que se falar em “direito adquirido” ao benefício. Ausente o cumprimento das exigências impostas pela lei, o direito não se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo.

Diante de uma situação como esta, o CTN determina que a moratória individual seja *revogada de ofício*.

O administrador, por vontade própria, independentemente de qualquer provocação externa, deve retirar o benefício concedido ao sujeito passivo logo que tenha ciência de que este não cumpria ou deixou de cumprir as condições ou os requisitos legais.

Paulo de Barros Carvalho anota: “Convém registrar que o legislador se utiliza do termo *revogar*, quando o correto seria *anular*. O não cumprimento dos requisitos legais, ou seu descumprimento, é tema de legalidade e motivo de anulação. Lembremo-nos que *revogação* é o desfazimento do ato por razões de conveniência ou oportunidade, e esse não é o caso da cassação do ato concessivo da moratória” (CARVALHO, 2012, p. 520).

A distinção é importante quando se considera entendimento sumulado pelo STF:

Súmula nº 473 do STF: A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em tais casos, a apreciação judicial.

b) Recolhimento do crédito com juros de mora e eventual penalidade pecuniária

À luz do descumprimento, pelo sujeito passivo, das condições ou requisitos estabelecidos por lei, não se deve falar em direito adquirido à moratória. Nesse caso

a autoridade administrativa deve “revogar”, isto é, *anular de ofício* o benefício, e, nos termos do que preceitua a parte final do *caput*, “cobrar o crédito acrescido de juros de mora”.

Ora, anulada a moratória, isso significa que o prazo para pagamento volta a fluir normalmente. Uma vez que o sujeito passivo não cumpria os requisitos exigidos por lei, determina o CTN que recolha seu crédito como se estivesse em atraso, daí por que prescreve que o faça *acrescido de juros de mora*. É como se a moratória nunca tivesse sido concedida.

Os juros são cobrados como retribuição pelo valor que o sujeito passivo manteve em seu patrimônio, mas que já não lhe pertencia mais.

É possível, contudo, que o sujeito passivo seja compelido a recolher o valor devido, acrescido de juros de mora e *penalidade pecuniária*. Isso depende da averiguação do elemento subjetivo de sua conduta. Assim, de acordo com os incisos I e II do art. 155, existem as seguintes possibilidades:

- *Valor devido + juros de mora + penalidade* – Se o sujeito passivo deixa de cumprir as condições ou requisitos estabelecidos na lei e o faz valendo-se de *dolo ou simulação* ou por intermédio de um terceiro que também incorre em *ato doloso ou simulado*, então deve recolher o crédito acrescido de juros de mora mais a penalidade a ser imposta pelo administrador nos termos da legislação tributária;
- *Valor devido + juros de mora* – Se, por outro lado, o sujeito passivo descumpria, ou passou a descumprir as condições e requisitos legais sem que tenha agido com dolo ou simulação, isto é, sem que tivesse conhecimento das irregularidades, então deve recolher o crédito tão somente com juros de mora, mas sem a aplicação de penalidade. Como dissemos, o CTN opta por punir os atos antiéticos e por “premiar” aqueles dotados de boa-fé;

c) Anulação da moratória individual e prescrição

De acordo com o art. 155, parágrafo único, “no caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito”.

Prescrição significa a perda do direito de mover a ação de cobrança judicial da dívida tributária (execução fiscal) contra o sujeito passivo pelo decurso do prazo de cinco anos (CTN, art. 174).

A anulação da moratória gera consequências no que toca a este prazo, porque, durante seu período de vigência, a exigibilidade do crédito permanece suspensa, de maneira que o sujeito passivo não se torna inadimplente. Sem a inadimplência, a Administração Pública não tem interesse processual para mover a ação de execução fiscal, de maneira que a contagem do prazo prescricional não pode ser iniciada.

À luz do parágrafo único do art. 155, a anulação da moratória individual produz os seguintes efeitos no que tange à prescrição:

- *Desconsideração do prazo de prescrição* – No caso do inciso I do art. 155, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito. Anulada a moratória, deve o sujeito passivo recolher o valor devido dentro do prazo assinalado pela legislação. Caso não o faça, cai no estado de inadimplência, de maneira que a Fazenda tem o prazo de cinco anos para ingressar com a ação de execução fiscal. Pois bem, caso tenha o sujeito passivo agido com dolo ou simulação, *não entra na contagem do prazo de cinco anos o período em que gozou do benefício*. Em outras palavras, conta-se o prazo de cinco anos sem “descontar” dele o período em que a moratória esteve em vigor;
- *Consideração do prazo de prescrição* – No caso do inciso II do art. 155, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito. Se o sujeito passivo não agiu com dolo ou simulação, então o administrador deve verificar se, entre a concessão da moratória individual e sua anulação por descumprimento de condição ou requisito, *transcorreu o prazo de cinco anos*. Caso este prazo tenha se esgotado, então não há que se falar em anulação da moratória. Hugo de Brito Machado explica: “Essa regra teria de ser colocada expressamente, como está, no Código Tributário Nacional, posto que ela implica restrição ao alcance da regra albergada pelo art. 151, inciso I, do mesmo Código, segundo o qual a moratória suspende a exigibilidade do crédito tributário. Sem a norma, a situação seria diversa porque em regra a suspensão da exigibilidade do crédito tributário deve ter o efeito de suspender o curso da prescrição. Pode-se entender que a regra do art. 155, parágrafo único, pode ser entendida como uma desvantagem legalmente imposta à Fazenda Pública pelo erro na concessão da moratória. Se o beneficiário da moratória não atendia as exigências legais para obtê-la e ocorreu erro da autoridade administrativa ao conceder a moratória, o prazo de prescrição continua a correr, pois, a rigor, a exigibilidade não estava suspensa. Havia erro da Fazenda ao considerá-la assim. E a demora na correção do erro prejudica quem o cometeu, no caso, prejudica a Fazenda Pública” (MACHADO, 2005, p. 276, 277). Assim, se a moratória for revogada porque o beneficiário deixou de satisfazer as condições previstas na lei sem agir com dolo ou simulação, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e a sua revogação é incluído no prazo da prescrição. Essa conclusão é extraída da parte final do parágrafo único do art. 155, que dispõe que a revogação da moratória, nesse caso, só pode ocorrer antes de prescrito o direito de cobrança do crédito tributário. Com isso, fica claro que o prazo da prescrição está correndo durante a moratória. Nesse caso, a Fazenda Pública é penalizada pela prescrição, porque, concedendo irregularmente a moratória, deixou de cobrar, no prazo devido, um crédito tributário, cujo pagamento não poderia ter sido beneficiado pela moratória. Entretanto, caso o contribuinte tenha obtido a moratória mediante dolo ou simulação, estará sujeito a aplicação de multa e juros, além da suspensão do prazo prescricional durante esse período;

27.3 DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL: ARTIGO 151, II, DO CTN

De acordo com o art. 151, II, do CTN, o “depósito do montante integral” também suspende a exigibilidade do crédito tributário. Esta causa de suspensão desponta como muitíssimo importante no contexto das relações entre Fisco e sujeito passivo porque não depende da decisão da Administração Pública ou do Poder Judiciário. Uma vez que o depósito é realizado no montante integral da dívida, obtém-se “automaticamente” a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A) Conceito

De acordo com o art. 627 do Código Civil, “pelo contrato de depósito recebe o depositário um objeto móvel, para guardar, até que o depositante o reclame”. No âmbito do direito privado, *depósito* é um contrato pactuado entre as partes de acordo com o qual o proprietário de um objeto móvel o entrega à guarda de outrem, o depositário, cuja responsabilidade assume até a restituição ao depositante.

No sistema do direito tributário, o depósito apresenta sentido sensivelmente distinto. Não se trata de contrato, mas de direito subjetivo assegurado por lei ao sujeito passivo. Assim, a vontade do depositário é irrelevante. Uma vez que seja apontado em lei como tal (geralmente uma instituição bancária), não pode eximir-se da responsabilidade. Tampouco podem o Fisco ou o Poder Judiciário recusar ao contribuinte ou responsável o gozo desse direito.

A característica essencial do depósito consiste em não opera a transferência da propriedade. Distingue-se, por isso, do pagamento, causa de extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, I, do CTN. Dessa maneira, o depósito é hipótese de suspensão da exigibilidade. A Fazenda Pública *não* se torna *proprietária* do valor depositado. O terceiro depositário fica na guarda dos valores, que pertencem, até final solução do litígio, ao sujeito passivo.

Nesse sentido, Luciano Amaro adverte: “O depósito não é pagamento; é garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária num procedimento administrativo ou em ação judicial, no sentido de que, decidido o feito, se o depositante sucumbe, o valor depositado é levantado pelo credor, extinguindo-se, dessa forma, a obrigação. Por isso, o depósito há de ser feito no valor *integral*, isto é, no montante a que o suposto credor se considera com direito” (AMARO, 2011, p. 408).

Ao contrário do que ocorre com a moratória, que é uma decisão político-legislativa do ente federativo, a opção pelo depósito fica a critério do sujeito passivo. Os legisladores dos quatro entes federativos não podem negá-lo porque está previsto de maneira expressa em norma geral nacional, que é o CTN.

O depósito é, portanto, *voluntário* para o contribuinte ou responsável. Estes decidem se querem ou não efetuar-lo. Ao fazê-lo, contudo, obtêm o efeito que dele se espera: *a suspensão da exigibilidade do crédito tributário*.

B) Características e efeitos

Vejamos as características do depósito, efeitos, questões conexas etc.:

- *Depósito administrativo ou judicial* – O depósito pode ser efetuado em âmbito administrativo ou judicial. Uma vez que seja notificado quanto à realização do lançamento, abre-se ao sujeito passivo a oportunidade para questionar a exigência. Tem início a denominada fase litigiosa do procedimento. Caso opte por depositar, deve a Administração Pública suspender, automaticamente, a exigibilidade do crédito tributário até a decisão final. Caso deseje ingressar com ação judicial, o contribuinte ou o responsável têm o direito subjetivo assegurado de depositar. Não é necessária nenhuma petição específica solicitando ao juiz autorização para tanto. Basta efetuar o depósito e comunicar o julgador para que este notifique a Fazenda no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário. A propósito, a Primeira Turma e Segunda Turma do STJ assentaram:

“Tributário. Suspensão da exigibilidade do crédito. Depósito do seu montante integral. *Direito do contribuinte que independe de autorização judicial*. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento” (STJ, Primeira Turma, AgRg no AREsp 164.651/DF, 2012). “O Tribunal de origem, ao concluir pela carência da ação cautelar, acabou por contrariar o entendimento desta Corte esposado no recurso representativo da controvérsia, sobretudo porque *o depósito do montante integral do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, constitui direito do contribuinte, prescindindo de autorização judicial* e podendo ser efetuado nos autos de processo cautelar ou da ação principal (declaratória ou anulatória)” (STJ, Segunda Turma, REsp 1.232.447/SC, 2011);

- *Em dinheiro e no valor integral do débito* – Para suspender a exigibilidade do crédito, o depósito deve obrigatoriamente ser em *dinheiro e no valor integral* correspondente ao débito do sujeito passivo. Como regra, portanto, o valor será aquele apurado pela autoridade administrativa e apontado no lançamento. Não se admite, ademais, o oferecimento de caução ou outras formas de garantias, como títulos da dívida pública, fiança bancária etc. Para que fossem admitidas deveriam constar de maneira *taxativa* do art. 151 do CTN. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ tem afastado, por exemplo, a admissibilidade de precatórios judiciais. Registre-se, inclusive, a existência de entendimento sumulado:

“Segundo a jurisprudência desta Corte, inclusive sumulada nos verbetes nº 112 e 406, o precatório não se equipara ao dinheiro e somente o dinheiro no montante equivalente ao crédito tributário suspende-lhe a exigibilidade” (STJ, REsp. nº 1349552/RS, 2013).

Súmula nº 112 do STJ: “O depósito do montante integral somente suspende a exigibilidade do crédito se for integral e em dinheiro”;

- *Efeitos do depósito* – Em primeiro lugar, diga-se que o depósito acautela ambas as partes da relação tributária. “Acautelar” significa precaver, prevenir, garantir. O sujeito passivo e a Fazenda Pública ficam precavidos com o depósito. O primeiro porque garante a suspensão da exigibilidade do crédito, e, com isso, a segurança necessária para que questione o débito em âmbito administrativo ou judicial. A segunda porque tem a segurança de que, uma vez que saia vitoriosa do litígio, terá seu crédito satisfeito.
- *Depósito como “pagamento provisório”* – A Medida Provisória nº 1.721/98, convertida na Lei nº 9.703/98, instituiu disciplina de gestão dos depósitos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário em âmbito federal, que os teria transformado, segundo alguns, em “pagamentos antecipados”, ou, de acordo com outros, em “empréstimos compulsórios”. O art. 1º, §§ 2º e 3º, estabelecem:

Lei nº 9.703/98, art. 1º. Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, específico para essa finalidade.

[...]

§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I – devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores; ou

II – transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

O § 2º, ao determinar o *repassé* dos valores depositados na Caixa Econômica Federal para a conta única do Tesouro Nacional sem qualquer formalidade, viabiliza ao Estado o acesso *imediato* à quantia depositada. De fato, os *efeitos práticos* são idênticos aos do pagamento. Embora a doutrina, de maneira geral, tenha se insurgido contra a disciplina legal, o fato é que o STF vem considerando-a plenamente *constitucional*. Em um dos primeiros julgados, por ocasião de medida liminar pleiteada pelo Conselho Federal da OAB, houve a seguinte manifestação:

À primeira vista, o Tribunal indeferiu o pedido pela ausência de plausibilidade jurídica da arguição de inconstitucionalidade sustentada pelo autor da ação com fundamento no princípio da separação dos poderes (CF, art. 2º) em que se alegava a invasão do Poder Judiciário pelo Poder Executivo, transformando os depósitos judiciais em verdadeiros empréstimos (STF, Informativo 230/2001. Confira-se igualmente: Informativos 443/2006; 256/2002; 582/2010).

C) O depósito na sistemática do lançamento por homologação

Nos tributos lançados por homologação, cabe ao sujeito passivo, após a prática do fato gerador, o cálculo do montante devido e a antecipação do pagamento. É possível, não obstante, que, no lugar de efetuar o *pagamento*, com o qual obtém a *extinção* do crédito tributário, o sujeito opte pelo *depósito* da quantia devida, causa que *suspende* a exigibilidade com o objetivo de discutir a cobrança.

Em situações como estas, como esclarece Hugo de Brito Machado, trata-se muito mais de *impedir* a exigibilidade do crédito: “O depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário, certamente, mas suspende também a exigibilidade do cumprimento do dever jurídico de fazer o pagamento antecipado. É lógico que, se o depósito tem a força de suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo que a Fazenda Pública promova a sua cobrança executiva, há de ter também a força de impedir que a Fazenda Pública considere inadimplente o sujeito passivo que, antes de constituído o crédito tributário, já efetuou o depósito do montante respectivo, garantindo plenamente o direito da Fazenda Pública de haver o tributo se este a final for considerado devido” (MACHADO, 2005, p. 215).

Pois bem, imagine-se um caso de tributo lançado por homologação e considere-se que o sujeito passivo, no lugar de efetuar o pagamento, fez o *depósito* em dinheiro e no valor integral com o objetivo de discutir judicialmente a questão. Neste caso, ao contrário do que determina o § 1º do art. 150, não se considera extinto o crédito sob condição resolutória porque não houve pagamento. Como agir nessa situação? Terá a Fazenda Pública que efetuar o lançamento de ofício ou por declaração para evitar a decadência?

Alguns autores entendem que, neste caso, a Fazenda deve constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício supletivo (CTN, art. 149, V) dentro prazo decadencial, sob pena de perder o direito de fazê-lo. Esta tese obteve certa acolhida no STJ durante algum tempo.

Hugo de Brito Machado, no entanto, sustenta opinião diversa: “O depósito pressupõe a determinação do valor que a Fazenda Pública pretende lhe seja devido a título de tributo. Pressupõe o acertamento da relação tributária, no seu aspecto quantitativo. Pressupõe a determinação do valor do tributo que a Fazenda pretende lhe seja pago e o contribuinte, no caso, considera indevido. Essa determinação é exatamente o que ocorre quando o contribuinte, considerando devido o tributo, vai fazer o seu pagamento antecipado [...] Se a Fazenda concorda expressa ou tacitamente, com o valor depositado, está indiscutivelmente consumado o lançamento tributário que na verdade nada mais é do que o acertamento da relação tributária. A concordância da Fazenda Pública, com os valores depositados, constitui a homologação de que trata o art. 150, do Código Tributário Nacional. Se não ocorrer de forma expressa, dar-se-á tacitamente, nos termos do § 4º do referido art. 150, pelo decurso do prazo de cinco anos, contados do fato gerador do tributo em disputa” (MACHADO, 2005, p. 217, 218).

Em outras palavras, de acordo com o autor, o depósito cumpre o papel que cabe ao pagamento antecipado na sistemática do lançamento por homologação.

De toda forma, o STJ tem decidido de acordo com a opinião do autor. Nos casos de lançamento por homologação, o depósito efetuado pelo sujeito passivo deve ser considerado uma espécie de “pagamento antecipado”, de maneira que pode ser convertido diretamente em renda da Fazenda Pública caso o contribuinte ou responsável saiam vencidos da demanda. Em outras palavras, não há a necessidade de lançamento de ofício supletivo por parte da Administração, a não ser que pretenda cobrar um valor maior do que aquele apurado pelo sujeito passivo. A Primeira Seção reafirmou esse entendimento em 2009:

No julgamento dos ERESP nº 686.479/RJ, relatora Ministra Denise Arruda, a Primeira Seção pacificou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ‘o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN. Isso porque verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e, em vez de efetuar o pagamento, deposita a quantia aferida, a fim de impugnar a cobrança da exação. Assim, o crédito tributário é constituído por meio da declaração do sujeito passivo, não havendo falar em decadência do direito do Fisco de lançar, caracterizando-se, com a inércia da autoridade fazendária apenas a homologação tácita da apuração anteriormente realizada. Não há, portanto, necessidade de ato formal de lançamento por parte da autoridade administrativa quanto aos valores depositados.’ Precedentes da Primeira Seção e de ambas as Turmas de Direito Público (STJ, AgRg no EREsp. 1037202/PR, 2009).

Em suma, nos casos de lançamento por homologação o depósito efetuado pelo sujeito passivo funciona como uma espécie de “pagamento antecipado”, de maneira que, restando vencido o contribuinte ou responsável, a Administração não precisa efetuar lançamento de ofício supletivo, a não ser que pretenda cobrar valor *maior*

do que aquele apurado pelo sujeito passivo. Neste caso, deve-se atentar para o prazo decadencial, mas apenas no que refere à quantia cobrada a maior.

JURISPRUDÊNCIA DO STF – EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO E ACESSO À JURISDIÇÃO – SÚMULA VINCULANTE Nº 28

O art. 38, *caput*, da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) estabelece: “A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”. Note-se que a ação anulatória do ato declarativo da dívida apenas pode ser proposta perante o Poder Judiciário *desde que haja depósito prévio do valor devido*, monetariamente corrigido, acrescido de juros de mora e demais encargos. Conclui-se, portanto, que o depósito é uma condição estabelecida pela lei para que o sujeito passivo questione judicialmente a dívida tributária, ao menos no âmbito da ação anulatória. O artigo confronta diretamente alguns dispositivos constitucionais, tais como o art. 5º, incisos, XXXIV, XXXV, LIV, LV, que tratam dos princípios do contraditório e ampla defesa, inafastabilidade da jurisdição etc. Regina Helena Costa, a propósito, explica: “O entendimento de que tal depósito constitui condição de procedibilidade há de ser afastado, por ser incompatível com o princípio da inafastabilidade do controle judicial (art. 5º, XXXV, CR). Assim, a interpretação consentânea com tal diretriz é no sentido de que a ação anulatória pode ser proposta sem a necessidade de depósito; mas o depósito do montante integral do débito em discussão, uma vez efetuado, impede a Fazenda Pública de ajuizar a execução fiscal” (COSTA, 2014, p. 258, 259). O antigo Tribunal Federal de Recursos (TRF) já havia consolidado entendimento sobre o assunto, assentado no enunciado sumulado: Súmula nº 247 do TFR – “Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que trata o art. 38 da Lei nº 6.380, de 1980”. O debate sobre a constitucionalidade de tal exigência chegou ao STF por meio da ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) nº 1074. O objeto da ação foi o art. 19, *caput*, da Lei nº 8.870/94: “As ações judiciais, inclusive cautelares, que tenham por objeto a discussão de débito para com o INSS serão, obrigatoriamente, precedidas do depósito preparatório do valor do mesmo, monetariamente corrigido até a data de efetivação, acrescido dos juros, multa de mora e demais encargos”. O STF julgou procedente o pedido e declarou a inconstitucionalidade do artigo. Restou assentada a “violação do disposto no artigo 5º, incisos XXXV e LV, da Constituição do Brasil”. Além do mais, “o artigo 19 da Lei n. 8.870/94 impõe condição à propositura das ações cujo objeto seja a discussão de créditos tributários. Consubstancia barreira ao acesso ao Poder Judiciário” (STF, ADI 1074/DF, 2007). A Corte houve por bem adotar súmula vinculante:

Súmula Vinculante nº 28 do STF: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”.