



**RAFAEL NOVAIS**

Direito  
**TRIBUTÁRIO**

NA **MEDIDA CERTA**

PARA  
**CONCURSOS**

**8<sup>a</sup>** Edição  
revista, atualizada  
e ampliada

2025



EDITORA  
*Jus*PODIVM

[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# 15

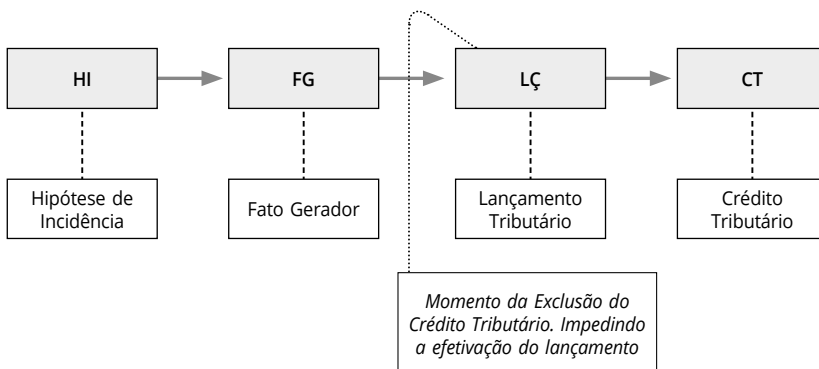
## EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

### 15.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS

Exclusão do crédito tributário equivale ao impedimento de seu surgimento. Quando estudamos as hipóteses de suspensão (art. 151 do CTN) e extinção (art. 156 do CTN) falamos já na existência de um crédito tributário originado do lançamento, conjuntamente com a declaração da obrigação preexistente.

Em termos mais simples, a exclusão do crédito tributário evitará a existência do lançamento e, portanto, será identificado em momento posterior ao *fato gerador* e anterior ao *lançamento tributário*.

◎ MEDIDA CERTA:



O art. 175 do Código Tributário Nacional estabelece duas modalidades de exclusão do crédito tributário: **a Isenção** (art. 176 do CTN) e **a Anistia** (art. 180 do CTN).<sup>1</sup>

A diferenciação entre ambas as modalidades reside na natureza da obrigação tributária dispensada. A **isenção** exclui o dever de recolhimento do **tributo**, ao passo que a **anistia** exclui eventuais **penalidades pecuniárias**.

Em ambas as situações, a exclusão corresponderá à **obrigação tributária principal**, relacionada ao *tributo e penalidades pecuniárias* (art. 113, § 1º, do CTN), *não dispensando* o dever de normalmente cumprir formalidades da **obrigação tributária acessória** (art. 113, § 2º, do CTN).

Aliás, nesses termos determina o parágrafo único do art. 175 do CTN que “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

Assim, a exclusão do crédito tributário (tributo ou penalidade) não necessariamente retira o dever do sujeito passivo em cumprir obrigações de cunho acessório.

Quanto à possibilidade de criação de nova modalidade de exclusão do crédito tributário, valem os mesmos comentários já efetuados para a suspensão e extinção, ou seja, essas espécies são consideradas taxativas no Código Tributário Nacional.

De fato, o art. 141 do código determina que o crédito tributário regularmente constituído somente poderá ser suspenso, extinto ou excluído nos casos elencados no próprio códex, sob pena de responsabilidade funcional do agente do fisco.

A Emenda Constitucional 3/1993 acrescentou o § 6º no art. 150 da Carta Magna determinando que as concessões de benesses tributárias, dentre elas a *isenção e anistia*, dependerão de **lei específica** do respectivo ente tributante (federal, estadual ou municipal), regulando exclusivamente a matéria ou espécie tributária. A intenção do constituinte seria evitar a concessão de levianas e camufladas isenções apenas para determinados sujeitos da sociedade em troca de favores econômicos ou políticos.

---

1. Conforme explanado no item 14.2.5.1 desta obra, parcela da doutrina acrescenta ao rol de exclusão do crédito tributário também o prazo decadencial, pois se caracteriza em momento anterior ao lançamento pela perda do prazo para sua efetuação. Nesta obra, seguiremos a linha adotada pelo Código Tributário Nacional e manteremos apenas a isenção e anistia como formas de exclusão do crédito tributário.

Uma vez editada lei concedendo a isenção ou anistia, sua interpretação será literal (art. 111, I e II, do CTN). Tratando-se de benefício voluntário, o ente concedente não estaria obrigado a aceitar aplicação ampla desses instrumentos para excluir do dever sujeitos ou objetos não alcançados pela lei concessiva.

A título exemplificativo, se a lei de determinado Estado da Federação resolve conceder **isenção aos taxistas para não pagamento de IPVA sobre seus veículos utilizados no trabalho**, o veículo de sua esposa e sem vinculação ao trabalho não gozará desse benefício.

Superada as características iniciais sobre a exclusão do crédito tributário, passaremos ao estudo específico da **Isenção e Anistia**.

## 15.2 ESPÉCIES

### 15.2.1 Isenção

A isenção é espécie de exclusão do crédito tributário concedida pelo respectivo ente tributante como medida de intervenção na seara **econômica ou social**. Enquadra-se como dispensa legal ao dever de pagamento de tributos.

O poder público até poderia realizar a instituição e cobrança do tributo, mas, por questões de proteção ou desenvolvimento, resolve não ultimar o lançamento e deixa de efetivar a cobrança dessas exações.

Utilizando-se do exemplo citado no tópico anterior, o Estado da Federação tem total competência para instituir e cobrar o IPVA sobre os veículos licenciados em seu território. Entretanto, por questões econômicas e sociais (diminuir os encargos dos taxistas como mecanismo de redução da tarifa do transporte e facilitar a locomoção da população) resolve conceder o benefício da isenção.

A isenção dependerá da edição de *específica lei*, determinando as condições e requisitos para sua concessão, bem como os tributos a que se aplicam e, sendo o caso, prazo de sua duração (art. 176 do CTN).

Ainda que celebrado contratos com a Administração Pública concedendo isenções para determinados contribuintes, será necessária a edição de lei referendando o benefício da isenção.

A isenção será instituída pelo *Poder Legislativo* do respectivo ente federado. Nesse sentido, *Conselho de Política Fiscal* não detém poder para conceder isenção, apenas a lei (REsp 19.386/SP).

### © JURISPRUDÊNCIA

*Tributário. ICMS. Isenção: ilegalidade. 1. A isenção, como forma de exclusão do crédito tributário, é matéria plenamente vinculada à lei, que especifica as condições e requisitos para a concessão. 2. Ilegalidade de lei que delega ao Conselho de Política Fiscal a disciplina para concessão de isenção. 3. Recurso especial não conhecido (STJ), REsp 199200047912, 2ª Turma, Eliana Calmon, DJ 29.11.1999, p. 146, LEXSTJ vol. 00128, p. 122).*

### © ATENÇÃO

*Isenção tributária não se confunde com as imunidades tributárias (estudadas no capítulo VI desta obra). Imunidades têm base constitucional e não dependem da vontade do poder público, e sim da proteção fundamental do constituinte; ao passo que nas isenções sua previsão tem sede legal e dependerá da intenção daquele ente competente para sua instituição.*

No momento da concessão da isenção, a lei poderá estabelecer restrição do benefício apenas para *determinada região do território da entidade tributante*, em função de condições a ela peculiares (art. 176, parágrafo único, do CTN).

A título de exemplo, imaginemos um Município que resolva conceder isenções de IPTU sobre imóveis localizados em área de preservação histórica da cidade.<sup>2</sup>

Como **regra**, a isenção **NÃO** poderia ser concedida para **taxas e contribuições de melhoria**, nem mesmo para **tributos instituídos posteriormente** a sua concessão (art. 177, I e II, do CTN). Explique-se melhor.

Os fatos geradores de **taxas** (poder de polícia e prestação de serviços públicos específicos e divisíveis – art. 77 do CTN) e **contribuições de melhoria** (realização de obra pública que decorre valorização imobiliária – art. 81 do CTN) configuram-se como contraprestacionais, ou seja, para que o poder público possa efetivar suas cobranças deverá realizar atividade em prol do sujeito passivo.

Naturalmente, a concessão de isenções para essas espécies tributárias acarretaria em custos diretamente suportados pela máquina estatal, pois atividades públicas seriam realizadas em prol de determinados contribuintes que não pagariam por elas.

2. Em relação à isenção de tributos federais, a União apenas poderia restringir a determinada parcela do seu território nacional se relacionada ao desenvolvimento uniforme daquela região. Essa limitação decorre do princípio constitucional da unidade geográfica, estampado no art. 151, I, da CF (título 5.8.2 desta obra).

Do mesmo modo, a concessão de **isenções sobre tributos instituídos posteriormente**, aparenta certo contrassenso. De fato, a indagação a ser feita seria: por qual motivo conceder isenção de tributo ainda não instituído e, conseqüentemente, ainda não exigível?

Para ilustrar a situação, imaginemos uma lei federal estabelecendo a isenção do **Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF** (art. 153, VII, da CF). Ora, no atual ordenamento tributário, não fora ainda editada *lei complementar* instituindo essa espécie tributária, mostrando-se desnecessária a concessão de prévia isenção.

Por tais motivos, a **regra** estabelece a não concessão de isenções nesses casos.

Entretanto, o mesmo art. 177 do código inicia-se com a seguinte expressão: “Salvo disposição de lei em contrário”, demonstrando que **SIM**, seria possível **LEI** contrariar a regra esculpida e estabelecer exceção para concessão de isenção das **taxas, contribuições de melhoria e tributos criados posteriormente**.

Compreendendo que a isenção é norma de livre concessão pelo ente tributante, o Código Tributário Nacional estabelece que o benefício poderá ser livremente revogado ou modificado a qualquer tempo.

Desse modo, podemos afirmar, inicialmente, que a **isenção não gera direito adquirido**.

Por outro lado, essa liberdade encontrará um limite: **a isenção onerosa**.

Com efeito, o art. 178 do código efetivamente determina a ausência de direito adquirido à isenção e o poder de, a qualquer tempo, ser ela revogada ou modificada. Entretanto, nesse mesmo dispositivo encontraremos específica ressalva aos casos de *concessão por prazo certo e em função de determinadas condições*.

Nessas espécies de isenções, o poder público concedente estabelece que o contribuinte deva preencher determinados requisitos (condições) para gozar desse benefício durante prazo certo e já previamente determinado, gerando a expectativa de direito. Atendidos os elementos definidos na lei concessiva, a isenção tornar-se-á **onerosa**.

Nesse contexto, haverá, sim, direito adquirido à isenção durante o período proposto, desde que permaneça preenchendo os requisitos previstos na lei concessiva, não podendo o poder público livremente suprimir o benefício. Trata-se de medida de justiça no direito tributário, verificado no exemplo agora explanado.

Imaginemos que determinado Município resolva conceder isenção de ISS-QN, durante 3 (três) anos, sobre os serviços prestados por empresas hoteleiras

instaladas em determinado ponto turístico da cidade e com a obrigatoriedade de manter a quantidade de X trabalhadores. Uma determinada empresa efetua aporte de investimentos financeiros para se deslocar até a localidade informada e efetua a contratação da quantidade X de trabalhadores exigidos na lei, passando a gozar da isenção fiscal.

Não seria justo que o poder público municipal retirasse o benefício antes do prazo proposto, já que toda estrutura foi realizada contando com a isenção concedida.

Nesse sentido, caminha o entendimento da corte máxima de nosso país:

© **SÚMULA**

**Súmula 544 do STF** – *Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*

Atente-se que a própria **lei** concessiva da isenção até poderá ser revogada, mas os **efeitos** do benefício concedido perdurarão durante o período proposto com o cumprimento das condições impostas ao contribuinte.

Como mencionado, caso não se trate de **isenção onerosa**, poderá ser livremente revogada a qualquer momento, pois não gera direito adquirido. Com a revogação do benefício de isenção, a carga tributária retornaria a ser cobrada nos patamares inicialmente estabelecidos na lei instituidora.

Entretanto, discussão paira quanto ao momento da aplicação nessa revogação. É que, na parte final do art. 178 do CTN, destaca-se a aplicação do art. 104, III do mesmo códex, determinando a necessidade de aguardar próximo exercício financeiro (ano) para vigência da revogação dessa isenção.

Em momento anterior, a jurisprudência nacional havia firmado entendimento quando a imediata aplicação da revogação de isenção, sem necessidade de aguardar próximo exercício. Atualmente o entendimento vem evoluindo para aplicação das regras de anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, III, “b”, “c”, da CF) e, conseqüente respeito ao próximo exercício financeiro (vide comentários no item 8.2.2 desta obra).

Por fim, o art. 179 do Código Tributário Nacional separa a possibilidade de concessão da isenção em *caráter geral e individual*.

A isenção em caráter *geral* seria aquela concedida para todos os sujeitos e objetos, independentemente da comprovação de condições pessoais. Basta o enquadramento genérico na previsão legal. A título exemplificativo, isenção do IPTU sobre imóveis situados em área de preservação cultural.

No sentido oposto, a isenção *individual* se caracteriza pela necessidade de preenchimento de condições especiais e específicas por parte dos potenciais beneficiados. Quem verificará tais elementos será a autoridade administrativa, por meio de requerimento realizado pelo interessado que comprove os requisitos previstos na lei.

O despacho expedido pela autoridade administrativa tem natureza declaratória e efeito retroativo à data em que o sujeito passivo reunia os pressupostos legais para gozo do benefício (REsp 145.916/SP, REsp 763.435/RS).

#### © JURISPRUDÊNCIA

*Tributário. IPVA. Isenção condicionada. Ato administrativo. Natureza declaratória. Efeitos ex tunc. Inexigibilidade do crédito tributário. 1. A concessão de isenção tributária apenas proclama situação preexistente capaz de conceder ao contribuinte o benefício fiscal. 2. O ato declaratório da concessão de isenção tem efeito retroativo à data em que a pessoa reunia os pressupostos legais para o reconhecimento dessa qualidade. 3. A alegação de que o contribuinte não preenche os requisitos à concessão da isenção reveste-se de inovação recursal, bem como destoa-se de toda a lógica firmada no processo, que se funda exatamente no efeito – ex tunc ou ex nunc – em que deve ser acolhido o reconhecimento pela Administração Pública ao preenchimento dos requisitos para o gozo de benefício tributário: isenção de IPVA. Portanto, o preenchimento dos requisitos foi reconhecido pela Administração Pública. Outrossim, o acolhimento da referida tese, em detrimento do que concluiu a Corte de origem, encontra óbice na Súmula 7 do STJ. Agravo regimental improvido (STJ, AGAREsp 201200307095, 2ª Turma, Humberto Martins, DJE 21.05.2012).*

Esse mesmo despacho de concessão também não gera direito adquirido, aplicando-se supletivamente as normas de revogação da moratória, com ou sem penalidade (art. 155 do CTN), a depender da atitude dolosa ou não do sujeito passivo (art. 179, § 2º, do CTN).

Tratando-se de tributos lançados por períodos certos de tempo, para permanência do benefício deverá o sujeito passivo renovar, periodicamente a comprovação dos requisitos (art. 179, § 1º, do CTN).

Entretanto, em recente entendimento, o Superior Tribunal de Justiça passou a compreender que, após a concessão de isenção do Imposto sobre a Renda de aposentadoria dos portadores de doenças graves (art. 6, XIV, Lei nº 7.713/88), junta médica não poderá revogar o benefício se constatar ausência de sintomas atuais da doença.

#### © SÚMULA

**Súmula 627 do STJ** – *O contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade.*



## 15.2.2 Anistia

A **anistia** também será enquadrada como espécie de exclusão do crédito tributário que impede a efetivação do lançamento em relação às **infrações tributárias** (art. 180 do CTN).

Seu benefício apenas poderá ser concedido para infrações já cometidas pelo sujeito passivo, evitando a absurda situação de concessão prévia. Em termos mais simples, se a anistia fosse concedida de forma prévia à prática do ilícito tributário, estaria servindo como mecanismo de impunidade e estímulo à própria atividade infracional.

Por outro lado, ela deverá se limitar ao *momento anterior ao lançamento*. A dispensa legal de penalidades (ao lado do tributo) efetuada após a realização do lançamento tributário será enquadrada como **remissão**, espécie de **extinção** do crédito tributário (art. 156, IV, do CTN).

Segundo disciplina o código, **não** será possível a concessão de anistia aos seguintes casos (art. 180, I e II, do CTN):

- a) **Atos qualificados como crimes ou contravenções:** por serem ilícitos de maiores repercussões, alcançando o direito penal;
- b) **Dolo, fraude ou simulação:** atividades praticadas pelo sujeito passivo ou terceiro de forma vil, não merecendo a piedade do poder público. Para enquadramento dessa limitação o poder público deverá comprovar a existência do dolo, fraude ou simulação por meio do Processo Administrativo Tributário – PAT (AgRg no Ag 431.059/PR);
- c) **Conluio:** associação entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas com o objetivo doloso de afastar a tributação. Entretanto, de forma contraditória, o dispositivo do CTN admite que lei poderá aceitar anistia também nesses casos.

De forma semelhante às isenções, o art. 181 do Código Tributário Nacional determina também que a anistia poderá ser concedida em *caráter geral ou limitadamente*.

Em caráter *geral*, alcançaria todos os sujeitos que cometam infrações às normas tributárias do respectivo ente.

Na forma *limitada*, poderá alcançar apenas infrações de alguns tributos, punível até determinado montante (conjugadas ou não com penalidades de outra natureza), a determinada região do território do ente tributante (em função de condições peculiares), e sob condição de pagamento do tributo em prazo fixado por lei.

Mais uma vez, será a autoridade administrativa quem verificará o requerimento do interessado que cumpra as condições e requisitos para concessão (art. 182 do CTN). O despacho de concessão também não gera direito adquirido, podendo ser revogado, com ou sem acréscimo de nova penalidade, nos mesmos termos da moratória (art. 182, parágrafo único, do CTN).

## © RESUMO

### Finalidades e natureza jurídica dos tributos

**1. CONCEITO & ESPÉCIES:** A **isenção e anistia** são modalidades de **exclusão do crédito tributário** que evitam a sua constituição por meio do lançamento tributário. Operam-se, basicamente, por questões econômicas ou sociais e têm previsão legal, mesmo que previstas em contrato (art. 175 do CTN).

Ressalte-se que a concessão desses benefícios não exclui a manutenção das obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN).

Podem ser instituídas de forma geral ou individual (limitadamente). No caráter geral, todos que abstratamente se enquadrem na previsão legal gozam da benesse. No caráter individual, será necessário o preenchimento de requisitos e avaliação pela autoridade administrativa responsável (arts. 179 e 182 do CTN). O despacho de concessão poderá ser revogado, aplicando-se a mesma previsão de revogação da moratória (art. 155 do CTN).

**2. ISENÇÃO:** A **isenção** obstará a constituição do crédito tributário em relação ao **tributo**, trazendo a lei concessiva os requisitos e condições para alcance do benefício, o prazo de sua duração e, sendo o caso, o território de sua aplicação (art. 176 do CTN). Como regra, a isenção não alcançaria taxas, contribuições de melhorias e espécies ainda não instituídas (art. 177 do CTN).

Uma vez concedido o benefício, o ente político poderá revogá-lo a qualquer tempo, pois não gera direito adquirido. Entretanto, tratando-se de **isenções** onerosas, enquanto o sujeito passivo permanecer cumprindo os requisitos exigíveis, não poderá o poder público retirar o benefício antes de findo o prazo de concessão (art. 178 do CTN).

**3. ANISTIA:** A **anistia** impedirá a constituição do crédito tributário em relação à **infração tributária**, não se aplicando aos casos de crime, contravenções, dolo, fraude, simulação e conluio (art. 180 do CTN).



# 16

## GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

### 16.1 GARANTIAS

Neste momento, estudaremos normatizações contidas no Código Tributário Nacional que objetivam facilitar a atividade de cobrança do crédito tributário pelas respectivas Fazendas Públicas, elegendo garantias e privilégios.

Iniciando pelo estudo das garantias, o art. 183 do código explana existência de **rol não taxativo** para seu disciplinamento. Em outras palavras, considerando a natureza ou características de determinados tributos, a lei poderá eleger outras específicas garantias ao crédito, além daquelas já mencionadas no próprio Código Tributário Nacional.

A título exemplificativo, em tributos sobre o patrimônio (IPVA, IPTU, ITR) o conjunto de garantias se enquadrará de maneira diversa daqueles estampados para a produção e a circulação (IPI, ICMS, ISS), respeitando as nuances de leis específicas para cada espécie, como mecanismo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária.

Desse modo, estudaremos as garantias elencadas no CTN sem prejuízo quanto à existência de outras estampadas em esparsas legislações das espécies tributárias.

Em qualquer caso, a natureza dessas garantias atribuídas não detém poder para modificação da natureza do crédito e obrigação tributária correspondente (art. 183, parágrafo único, do CTN).

Assim, a prestação de fiança (art. 818 do CC), por exemplo, não transformaria a natureza da obrigação tributária em cível.

A maior das garantias concedidas ao crédito tributário corresponde à sujeição de todo o conjunto de bens e rendas do devedor à quitação. Segundo prevê o art. 184 do Código, *in verbis*:

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Na redação do dispositivo, verificamos a **natureza** pessoal da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, demonstrando que todas as riquezas do sujeito passivo serão utilizadas para quitação de seus tributos, incluindo-se bens e receitas gravados com ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade.

Nessa situação, ainda que contratos privados criem ônus reais (hipoteca) ou cláusulas inalienabilidade ou impenhorabilidade (usufruto), não haverá desvinculação patrimonial aos seus débitos tributários, podendo o próprio bem ser chamado a quitação dessas exações.

As exceções à aplicação total do conjunto patrimonial ficam por conta dos **bens e rendas declarados absolutamente impenhoráveis** (art. 833 do CPC), tais como: móveis e utilidades domésticas que guarnecem a residência do devedor; vestuários e pertences de uso pessoal; vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios (inclusive valores da restituição do Imposto de Renda – REsp 1.150.738/MG); as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família; os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, bens necessários ou úteis ao exercício de profissão, dentre outros.

© **ATENÇÃO**

*O bem imóvel utilizado como residência da família ("bem de família") também será considerado absolutamente impenhorável. Entretanto, tratando-se de débitos tributários do próprio bem imóvel, a impenhorabilidade deixará de existir (art. 3º, IV, da Lei 8.009/1990).*

Outra medida de garantia aplicável ao crédito tributário corresponde à **presunção de fraude** estampada no art. 185 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, através da citada norma existirá uma **presunção de fraude** quando o sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente *inscrito como dívida ativa*, realiza alienação ou oneração de bens e rendas.<sup>1</sup>

Se o devedor tributário, após regular notificação da inscrição em dívida ativa pelo fisco, efetua a venda de seu conjunto patrimonial, presume-se que a intenção seria fugir ao pagamento da tributação devida, sofrendo a reprimenda de seus atos.

Entretanto, por se tratar de mera presunção (e não absoluta certeza), o parágrafo único do mesmo dispositivo aduz que, no caso do devedor reservar bens ou rendas suficientes para o total pagamento da dívida inscrita, poderá realizar a oneração e alienação de seus patrimônios, não se presumindo a fraude.

Exemplificando, se um sujeito passivo tem conjunto patrimonial (bens ou rendas) no total de R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais) e dívida tributária inscrita no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil), poderá alienar livremente R\$ 600.000,00 (seiscentos mil), já que ainda tem patrimônio reservado para pagamento das exações.

A Lei Complementar 118/2005 acrescentou o art. 185-A no Código, estabelecendo nova e eficaz garantia para a adoção de mecanismos de indisposição patrimonial por sistemas eletrônicos. Note a redação do dispositivo:

*Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras*

1. O art. 185 do CTN foi modificado pela Lei Complementar 118/2005. Na redação original, a presunção de fraude só era identificada quando a inscrição em dívida ativa estivesse em fase de execução.

*do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.*

*§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.*

*§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.*

Indevidamente denominado de **penhora on-line**, em verdade, trata-se de mera indisponibilidade prévia de bens e direitos quando o devedor citado, deixar de pagar o tributo ou apresentar garantia no prazo legal.

Essa medida visa retirar o devedor do estado de inércia, obstaculizando sua livre disposição patrimonial como forma de provocar sua reação ao pagamento. Apenas quando permanecer sem efetivar o pagamento é que a penhora será formalizada.

Uma vez realizada, o Magistrado terá imediato conhecimento da relação patrimonial indisponibilizada (§ 2º), determinando a liberação do eventual excedente (§ 1º).

A título de exemplo, se a indisponibilidade recair sobre ativos financeiros em contas do devedor (*sistema SiabaJud*) no valor total de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) quando a dívida tributária correspondia a apenas R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), o excedente deverá ser imediatamente liberado.

#### © ATENÇÃO

*Apesar da necessidade de citação válida para utilização dessa garantia (AgRg no AREsp 554.742/RS), os tribunais superiores passaram a entender como desnecessário o exaurimento de outros meios de localização do patrimônio, bastando a realização de requerimento (ARE 693.288/MG, ARE 799.661/RS). Em termos mais simples, após efetuação da citação válida, já poderá ser requerida a indisponibilidade de bens e direitos por meios de sistemas eletrônicos (penhora on-line).*

Apesar de previstos na seção referente à preferência, os arts. 191 a 193 do Código Tributário Nacional expressam verdadeiras garantias transversas do crédito ao exigir do sujeito passivo a comprovação de quitação dos tributos para:

- a) **Extinção das obrigações da pessoa jurídica na falência (art. 191 do CTN):** quando as empresas não mais conseguem permanecer alcançando seus objetivos econômicos, inexistindo condições financeiras

para manutenção de sua estrutura e quitação de credores, entrará em processo de falência ou recuperação judicial (Lei 11.101/2005).

O CTN exige como **garantia** a prova da quitação de todos os tributos devidos pelo falido.

- b) **Concessão de recuperação judicial (art. 191-A do CTN):** em substituição a antiga *concordata*, a Lei 11.101/2005 determina regime de recuperação de empresas que passem por dificuldades, como mecanismo de tentativa na preservação da sua atividade.

Como **garantia** o CTN também requereu a prova da quitação de todos os tributos. Entretanto, admite a aplicação dos arts. 151 e 206 do CTN que disciplinam, respectivamente, as hipóteses de suspensão do crédito tributário e emissão de certidão positiva com efeito de negativa.

Em outros termos, para a concessão da recuperação judicial não será admitida apenas a plena quitação dos tributos com a extinção do crédito (art. 156 do CTN), mas também a possibilidade de suspensão da sua exigibilidade (art. 151 do CTN), através do parcelamento, moratória, liminar no Mandado de Segurança, dentre outros.

- c) **Sentença de partilha ou adjudicação (art. 192 do CTN):** ao final do processo de inventário, o Magistrado exigirá a comprovação de quitação de todos os tributos devidos até o momento da partilha ou adjudicação.

Trata-se de medida de **garantia** para as Fazendas Públicas, objetivando evitar que o sucessor deixe de honrar com o pagamento de tributos devidos anteriormente à transmissão dos bens, pelo espólio.

Entretanto, relembrem-se que, verificada a ausência de recolhimento no momento correto, esses sucessores responderão pelos tributos devidos até a data de partilha ou adjudicação, limitado ao montante do quinhão, legado ou meação (art. 131, II, do CTN).

- d) **Licitação e contratação (art. 193 do CTN):** aqui o CTN determina que a participação em concorrência pública (licitação) e posterior contratação dependem da comprovação de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada e em relação à atividade contratada.

A **garantia** se relaciona a afastar os inadimplentes o direito de participar desses certames públicos, forçando os interessados ao pagamento das exações.



A Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos prevê semelhante redação ao exigir documentos de regularidade fiscal perante a fazenda federal, estadual e/ou municipal do domicílio, sede do licitante, ou outra equivalente (art. 68, 14.133/2021).

## 16.2 PREFERÊNCIAS

O estudo das preferências do crédito tributário objetiva demonstrar que o pagamento dessas exações gozará de prioridade/privilegio perante créditos de outras naturezas, notadamente na falência, recuperação judicial, liquidação de pessoas jurídicas, inventário e arrolamento de bens.

O art. 186 do Código Tributário Nacional estabelece que “o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho”.

Identificado como crédito público, a arrecadação tributária merece o enquadramento com preferência em face daqueles de outras naturezas, vez que corresponde à principal fonte de receitas para manutenção da estrutura administrativa dos entes políticos.

A ressalva estabelecida fica por conta de créditos oriundos da legislação e acidente do trabalho, pois a *natureza alimentar* deles deve prevalecer à tributária.

Assim, para situações comuns, teríamos o crédito tributário na segunda posição de preferência, apenas perdendo posição para legislação/acidente do trabalho.

No **processo de falência**, o crédito tributário novamente perderá posições importantes (art. 186, parágrafo único, CTN). Assim, teríamos:

- a) **Créditos extraconcursais:** créditos surgidos após a decretação da falência e receitas necessárias à administração. Valores devidos a trabalhadores que permanecem prestando labor na empresa mesmo após a decretação de falência e nos três meses anteriores, remuneração do administrador judicial, obrigações resultantes de atos jurídicos praticados no período de tentativa da recuperação judicial, tributos cujo fato gerador ocorra após a decretação da falência, dentre outros (art. 84 da Lei 11.101/2005 e art. 188 do CTN).
- b) **Valores restituíveis:** bem pertencente a terceiro, que estaria em poder da massa falida, terá prioridade na devolução ao real proprietário.