

Rafael Novais

Direito TRIBUTÁRIO

NA **MEDIDA CERTA**
PARA
CONCURSOS

10^a
edição

revista,
atualizada
e ampliada

2026

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

13

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

13.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS

O crédito tributário constituído pelo lançamento poderá ser exigido imediatamente do contribuinte ou responsável tributário, respeitando-se prazo para recolhimento da exação sem os encargos oriundos da mora.

Entretanto, o Código Tributário Nacional elenca situações em que esse crédito tributário ficará com sua exigibilidade *suspensa*, obstando as Fazendas Públicas de realizarem atos que importem cobrança de valores. Não se trata de medida que vise à desconstituição direta do crédito tributário, que permanece certo e líquido, apenas restando suspensa sua exigibilidade.

Segundo determina 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;

VI – o parcelamento.

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

© MEDIDA CERTA:

REDE e COCO PARa MÔ

RE = REclamações e Recursos Administrativos

DE = DEpósito Integral

CO = COncessão Liminar

CO = COncessão Tutela

PARa = Parcelamento

MÔ = Moratória

Esse rol de modalidades apresentado se classifica como *taxativa*, pois o art. 141 do Código Tributário Nacional determina que as hipóteses de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário apenas seriam essas estudadas no próprio diploma. Nesse mesmo sentido, verificamos também que a legislação tributária que disponha sobre suspensão e exclusão do crédito tributário deverá ser interpretada de forma literal (art. 111, I, do CTN), não comportando extensões para enquadramento de outras modalidades senão as elencadas no código.

Apesar de essas modalidades de suspensão normalmente ocorrerem quando já constituído o crédito tributário, em algumas situações poderão existir em momento anterior ao próprio lançamento tributário. A liminar no Mandado de Segurança ou a antecipação dos efeitos de tutela em sede de ordinária ação declaratória seriam bons exemplos de medidas suspensivas prévias a própria constituição do crédito, já que aplicáveis antes do lançamento tributário.

Contudo, a atribuição da suspensão apenas atingirá a exigibilidade do crédito, e não sua constituição, devendo o fisco proceder normalmente ao lançamento como forma de prevenir a ocorrência da decadência tributária (estudada no capítulo posterior como prazo para constituição do crédito estabelecida no art. 173 do CTN).

Em termos mais simples, as Fazendas Públicas deverão constituir seus créditos tributários com a atividade de lançamento, ainda que a exigibilidade esteja suspensa, para não correr o risco de perder esse direito pela decadência

(EREsp 572.603/PR, REsp 260.040/SP). O crédito nascerá, contudo, com sua exigibilidade suspensa.

O parágrafo único do art. 151 do Código Tributário Nacional determina que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (obrigação principal) não implicará dispensa das formalidades que compõem as obrigações acessórias.

© JURISPRUDÊNCIA

*Tributário. ICM. Decadência. Prazo quinquenal. Mandado de segurança. Medida liminar. Suspensão do prazo. Impossibilidade. 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos. 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. **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.** 4. Recurso especial provido (STJ), REsp 200000500020, 2ª Turma, Castro Meira, DJ 14.12.2006, p. 330).*

Assim, por exemplo, ainda que a liminar em Mandado de Segurança suspenda a exigência de valores do ICMS de determinado contribuinte, não haverá dispensa no seu dever de manutenção de livros e escriturações fiscais.

Superado os elementos gerais, passemos agora ao estudo das espécies de suspensão elencadas no Código Tributário Nacional.

13.2 ESPÉCIES

13.2.1 Moratória

A **moratória** se caracteriza pela **dilatação de prazo** para recolhimento do tributo concedida pelas Fazendas Públicas em específicas conjunturas econômicas ou sociais. Tem previsão expressa nos arts. 152 a 155 do Código Tributário Nacional, disciplinando os principais aspectos dessa modalidade de suspensão, estudadas nessa oportunidade.

De início, podemos identificar duas modalidades de moratória: **geral e individual** (art. 152 do CTN).

A **moratória de caráter geral** se caracteriza quando a lei concessiva do benefício de dilatação do prazo se aplicar para todos os sujeitos passivos, independentemente do cumprimento de elementos pessoais por parte deles. A postergação do prazo vem estabelecida pela lei apenas com requisitos genéricos aplicáveis para toda coletividade.

A título de exemplo, imaginemos lei estadual que conceda moratória do IPVA em decorrência de greve da rede bancária local, dificultando o pagamento da exação.

Já por **moratória de caráter individual** requer que o sujeito passivo beneficiário demonstre o cumprimento de requisitos pessoais elencados na lei concessiva. A comprovação do preenchimento desses requisitos ensejará no despacho da autoridade administrativa, declarando o direito à moratória. Não se trata de imediata aplicação para todos, mas apenas aqueles que preencham os requisitos pessoais estabelecidos pela lei.

Como exemplo, suponhamos que parcela de determinado município brasileiro venha a sofrer com graves chuvas que ocasionam inundações e prejudicam seriamente a população local. O município poderá editar lei e conceder a moratória para postergar o recolhimento dos respectivos IPTU's apenas **sobre os imóveis dessa região prejudicados com o evento**. Para gozar do benefício, os contribuintes necessitaram comprovar esses requisitos (localidade + prejuízo), pois não fora concedida para todos.

Curioso mencionar que, na **moratória de caráter geral**, seria permitida a interferência da União na concessão do benefício em tributos que não seriam de sua competência, mas sim de Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 152, I, "b", do CTN). Quanto a essa possibilidade, a doutrina sempre apresenta duras críticas ao alegar que esse poder concedido à União não se amolda com a atual concepção de *autonomia* federativa estampada na Carta Magna de 1988 (art. 18 da CF).

De fato, pouco sentido existe em permitir que a esfera *federal* imponha aos demais entes a dilação de prazo para pagamento de tributos que não seriam de sua competência.

Os prejuízos experimentados pela Administração Pública estadual, distrital e municipal seriam enormes, afinal existem programações de despesas que dependem do ingresso daquelas receitas em datas específicas.

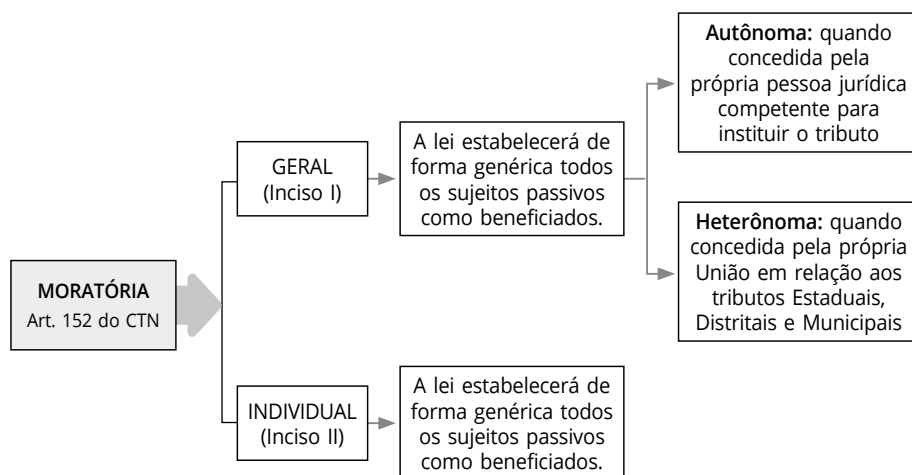
No entanto, ressalte-se que a União não se encontra totalmente livre para concessão do benefício. Observando a previsão constante no art. 152, I, "b", do Código, verificamos que a União apenas poderá conceder à moratória de tributos Estaduais, Distritais e Municipais se, simultaneamente, conceder aos seus tributos federais e as obrigações de direito privado.

Em termos mais simples, a União deverá dilatar o recolhimento dos seus tributos federais e até das obrigações de direito privado (contratos, participações no lucro das estatais etc.) para ter legitimidade na intervenção e postergação de tributos dos demais entes.

Os defensores dessa regra argumentam que a aparição desse instituto se daria em situações excepcionais (como guerra ou calamidade), quando a União precisará administrar todo o território nacional e, como consequência, deixará de recolher suas obrigações, impondo que as demais esferas federadas também deixassem.

Valendo-se de semelhante nomenclatura concedida nas isenções,¹ a doutrina divide essas moratórias em **autônoma e heterônoma**.

© MEDIDA CERTA:



O parágrafo único do art. 152 do CTN determina que a concessão da moratória poderá ser limitada a uma determinada região do território da pessoa jurídica (ex.: região do município inundada), bem como alcançar apenas classes ou categorias de sujeitos passivos (ex.: IPVA sobre veículos utilizados profissionalmente pelos taxistas).

A lei instituidora do benefício da moratória deverá indicar os seguintes elementos, sem prejuízo de outros serem acrescentados (art. 153 do CTN):

- I. **Prazo de duração do favor:** considerado apenas como a dilação do prazo, deverá a lei concessiva indicar o momento em que a exigibilidade deixar de ficar suspensa, retornando a cobrança por parte do fisco.

1. Estudamos no item 5.8.4 desta obra que o *princípio da “proibição de isenções heterônomas”* também proíbe a União em conceder isenções de tributos dos Estados, Distrito Federal e Município (art. 151, III, da CF). Contudo, naquela oportunidade, verificamos exceções do ICMS e ISS exportações, bem como dos tratados e convenções internacionais.

- II. Condições da concessão do favor em caráter individual:** nessa espécie de moratória o contribuinte deverá indicar o cumprimento dos requisitos exigidos pela lei concessiva.
- III. Tributos a que se aplica:** a lei concessiva do benefício indicará quais espécies tributárias seriam agraciadas pela dilação do prazo.
- IV. Número de prestações e seus vencimentos:** estamos diante da figura da *moratória parcelada*, quando a concessão do prazo se condiciona ao pagamento de prestações. Abordaremos melhor o tema no posterior estudo sobre o parcelamento (tópico 13.2.6).
- V. Garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual:** aplicáveis aos casos de moratória individual, quando o ente concedente requer apresentação de garantias ao crédito suspenso.

A moratória, como regra, só será aplicável aos créditos tributários já definitivamente constituídos no momento da vigência da lei concessiva (art. 154 do CTN). Entretanto, seria sim possível que lei dispusesse de modo contrário e realizasse a dilação do prazo de tributo ainda não constituído pelo lançamento.

No já citado exemplo da inundação, poderia o município conceder moratória do IPTU daquele exercício sobre os imóveis afetados, ainda que não tenham efetivamente ocorrido o lançamento tributário.

Relembre que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não obsta o posterior lançamento, pois as Fazendas Públicas devem constituí-los para evitar a ocorrência de decadência. O crédito surgirá com a exigibilidade suspensa pela prévia moratória concedida.

O contribuinte ou terceiro que atuar de forma dolosa, fraudulenta ou simulada, não será beneficiado com a dilação de prazo da moratória (parágrafo único do art. 154 do CTN). Tal situação poderia ser percebida quando o sujeito fraudula documentos para comprovar requisitos pessoais inexistentes na moratória individual.

Prevendo situações desse tipo, o art. 155 do Código Tributário Nacional determina a ausência de direito adquirido na moratória individual, podendo o poder público *revogar* o benefício quando verificar que o sujeito passivo não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições e requisitos para sua concessão, retomando a exigibilidade do crédito tributário.

Na retomada da cobrança, o crédito, antes suspenso, agora, será sempre acrescido de juros de mora, devendo ainda observar:

- a) **Na presença de dolo (fraude) ou simulação:** também será imposta penalidade tributária. Ex.: o sujeito que frauda certidões para comprovar requisitos pessoais inexistentes.
- b) **Ausência de dolo (fraude) ou simulação:** não haverá imposição de penalidade. Ex.: modificação das situações climáticas que haviam legitimado a moratória para específico contribuinte.

☉ ATENÇÃO

*A doutrina muito questiona a literal expressão “revogada de ofício” apresentada pelo art. 155 do CTN. A crítica se refere à impropriedade da aplicação do termo, uma vez que “revogação” se refere a motivos de conveniência e oportunidade e não para os casos de ausência de requisitos exigidos pela lei. Dito de outra forma, se o sujeito não cumpria requisitos o benefício deverá ser **anulado**, ao passo que ao deixar de cumpri-los seria **cassado** (em ambas as situações não estaríamos propriamente diante de revogação). Entretanto, para fins de provas literais, aconselha-se adotar a terminologia do código.*

Por fim, verificada a má-fé dolosa, fraudulenta ou simulada do contribuinte ou terceiro, não serão computados o período de suspensão para efeitos de prescrição. De forma inversa, atuando de boa-fé, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o direito da respectiva Fazenda Pública (art. 155, parágrafo único, do CTN).

13.2.2 Depósito do montante integral

O **depósito do montante integral** também se caracterizará como uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da ausência de real interesse das Fazendas Públicas em perseguir valores que já se encontram separados e garantidos ao fisco (art. 151, II, do CTN).

Em termos mais simples, se o sujeito passivo realiza o depósito judicial dos valores exigíveis, não faz sentido algum o poder público ingressar ou permanecer movimentando execuções fiscais na busca de patrimônio do devedor da exação.

Sua utilização geralmente ocorre em processos judiciais apresentados pelo contribuinte que objetiva discutir o crédito tributário lançado sem efetivamente realizar seu pagamento.

A ideia é bem simples: o mero ingresso de ação judicial, objetivando declarar ou desconstituir fatos geradores de tributos não impediria as Fazendas Públicas de também ingressarem com a sua execução fiscal e realizarem atos de expropriação patrimonial do suposto devedor.

A título de exemplo, um contribuinte poderá ingressar com ordinária **Ação Anulatória de Lançamento Tributário**, prevista no art. 38 da *Lei de*

Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980), objetivando “anular” o lançamento tributário realizado pelo poder público. Considerando que o ingresso dessa ação, por si só, não impediria o fisco de intentar a **Execução Fiscal**, os contribuintes podem realizar depósito judicial dos valores lançados e requerem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até final decisão judicial.

Se, no julgamento da demanda, o contribuinte sagrar-se vencedor com a anulação do débito tributário levantará o valor depositado com os acréscimos legais.² Contudo, se a ação for julgada improcedente, a respectiva Fazenda Pública vai diretamente levantar os valores depositados com os acréscimos legais, extinguindo-se o crédito tributário nos moldes do art. 156, VI, Código Tributário Nacional. Nos casos de parcial procedência, ambos levantarão proporcionais valores corrigidos.

Mesmo com a corriqueira utilização em ações judiciais, o depósito se configura como faculdade do contribuinte para alcançar a suspensão da exigibilidade até o final do processo, não podendo ser encarado como requisito de admissibilidade da demanda.

O princípio constitucional da **inafastabilidade jurisdicional** (art. 5º, XXXV, da CF), também conhecido como livre acesso ao Judiciário, fundamenta a vedação de exigência prévia de depósito como requisito de admissibilidade. Esse tema, aliás, já se encontra pacificado a nível vinculante:

◎ SÚMULA

Súmula Vinculante 28 – *É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.*

Assim, se o contribuinte pretender ingressar com a ação anulatória, não poderá ser exigido depósito prévio dos valores discutíveis.

Apesar de a explanação até agora desenvolvida relacionar-se às demandas judiciais de créditos já existentes, nada impede que a efetivação do depósito ocorra em momento anterior ao próprio lançamento tributário. A situação parece-me mais complexa e de rara aplicação, vez que o contribuinte ainda não saberia o correto valor a ser depositado para fins de suspender a exigência da futura cobrança.

2. Nesse sentido, aduz a Súmula 47 do extinto TFR: “Cancelado o débito fiscal, a correção monetária, relativa à restituição da importância depositada em garantia de instância, incide a partir da data da efetivação”.

Ademais, lembre-se que a prévia suspensão da exigibilidade não impede que a Fazenda Pública efetue o lançamento e constitua o crédito tributário como forma de obstar a existência de decadência.

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça apresenta importantes decisões quanto à suspensão da exigibilidade do crédito pelo depósito, destacando-se:

a) Forma e quantidade do depósito

Para alcançar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Superior Tribunal de Justiça determina que o depósito deverá corresponder aos valores exigíveis pelo respectivo fisco, ainda que parcela dele seja discutível, bem como necessita ser prestado em dinheiro. Nesse sentido:

◎ **SÚMULA**

Súmula 112 do STJ – *O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.*

Valendo-se desse posicionamento, o STJ recusa a suspensão da exigibilidade pela prestação de fiança bancária (REsp 873.067/SP), utilização dos créditos de precatório (REsp 1.196.655/RS) ou caução de bens (AgRg no REsp 354.521/GO). Também não se considera apto para suspensão o depósito realizado com desconto concedido pelo pagamento à vista do tributo, pois não se enquadra no conceito de integral (AgRg no Ag 1.307.925/SP).

b) Devolução do depósito na extinção de ação sem resolução do mérito

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, se a ação apresentada pelo contribuinte visando discutir o débito tributário for julgada extinta sem resolução do mérito, a respectiva Fazenda Pública poderá levantar valores eventualmente depositado e efetuar a quitação desse tributo (EResp 215.589/RJ, EREsp 734.831/MG).

O raciocínio adotado pela corte visa retirar os prejuízos do fisco, pois deixou de ingressar com sua normal **execução fiscal**, aguardando o deslinde da demanda apresentada pelo contribuinte.

Entretanto, se a extinção sem resolução do mérito ocorrer em ações nas quais se discutem tributos flagrantemente indevidos, inconstitucionais ou de ilegitimidade ativa, os valores depositados não serão convertidos em renda em favor do fisco, mas sim devolvidos aos contribuintes (REsp 901.052/SP, REsp 1.155.459/SP).

c) Desnecessidade de autorização judicial

Considerando como um direito do contribuinte, o Superior Tribunal de Justiça compreende como desnecessária a autorização judicial para realização do depósito como forma de alcançar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (AgRg no REsp 976.148/SP, AREsp 704.060/DF).

d) Momento de realização do depósito

Conforme estudado em linhas anteriores, o depósito poderá ocorrer em qualquer momento, mesmo que o crédito não esteja definitivamente constituído pelo lançamento. O contribuinte poderá utilizar-se de ação cautelar como forma de previamente realizar o depósito de valores, bem como de ações ordinárias (declaratória ou anulatória).

Segundo entendimentos do Superior Tribunal de Justiça, a realização de depósito impedirá as Fazendas Públicas de ingressar com execuções fiscais (não impede o lançamento), uma vez que os valores já estariam garantindo do débito fiscal.

Se o depósito for realizado previamente e ocorrer posterior ingresso de execução fiscal, deverá ser extinto por ausência de exigibilidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA que lhe embasa (REsp 1.140.956/SP). Por outro lado, se a realização do depósito ocorrer em momento posterior à propositura da execução fiscal, ela apenas ficará suspensa até final decisão de ação que discute do débito (AgRg no REsp 1.057.717/RS).

13.2.3 Reclamações e recursos administrativos

Conforme estudado no capítulo anterior, o lançamento tributário se caracteriza como procedimento administrativo que declara a obrigação tributária originada no fato gerador, bem como realiza a constituição do crédito tributário. Superada a fase “puramente administrativa”, o sujeito passivo poderá apresentar impugnação discordando da cobrança realizada.

A origem desse direito também tem fundamento constitucional, pois tanto no processo judicial quanto no administrativo serão a todos garantidos o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, bem como o direito de peticionar ao poder público contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV e LV, da CF).

Respeitando-se os prazos estabelecidos nas respectivas leis do Processo Administrativo Tributário (PAT) de cada ente federado, no momento da apresentação de uma **reclamação** (aqui compreendida como sinônimo de

impugnação), restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN).

O raciocínio é simples: enquanto a mesma Fazenda Pública responsável pelo lançamento não concluir o julgamento do PAT, não seria justo exigir o pagamento da exação.³ A mesma regra também será estabelecida para as situações relacionadas aos **recursos administrativos**, quando a respectiva lei reguladora preveja segundo grau de julgamento.

Por ser considerado garantia constitucional, as Fazendas Públicas não poderão condicionar a apresentação de impugnações ou recursos administrativos ao prévio depósito de valores. Nesse sentido:

◎ SÚMULA

Súmula Vinculante 21 – *É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.*

Súmula 373 do STJ – *É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.*

◎ ATENÇÃO

A propositura de ação judicial, objetivando discussão de crédito tributário, implicará renúncia da apreciação de mesma matéria em processo administrativo e automática desistência daquelas já propostas (art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/1980 – LEF). O fundamento é simples: PAT perderia objeto em face de decisão judicial exarada.

Por fim, a jurisprudência equipara o pedido de **compensação tributária**, quando ainda não apreciado pela administração fiscal, como modalidade de suspensão do crédito tributário por **reclamação administrativa** (AgRg no RMS 40.787/PR).

13.2.4 Liminar em mandado de segurança

O remédio constitucional do **mandado de segurança** se caracteriza como importante instrumento de proteção do cidadão contra abuso de poder ou desvio de finalidade, praticados por autoridades administrativas em quaisquer dos ramos jurídicos (art. 5º, LXIX, da CF).

Conforme estudamos em capítulo anterior, a constituição e cobrança do crédito tributário nascerá da atividade de lançamento tributário, realizada por uma autoridade administrativa. Se esse agente do fisco atuar de forma ilegal

3. A doutrina denomina de vedação ao “solve et repete”, ou seja, proibir a exigência de pagamento para posterior discussão da validade do crédito tributário.

ou abusiva, o sujeito passivo tem direito a *impetração do MS*, objetivando a sua correção.⁴

Trata-se de procedimento especial e sumaríssimo previsto na Lei 12.016/2009, exigindo do contribuinte a comprovação prévia de “Direito Líquido e Certo” das suas alegações, de modo que o deslinde da demanda não necessitará da realização de instrução probatória (as provas já seriam documentais e antecipadamente apresentadas pelo impetrante).

O disciplinamento legal determina que, após a impetração do MS, o Magistrado proceda à intimação da autoridade administrativa (*autoridade coatora*) para prestar esclarecimentos e do órgão de representação judicial da pessoa jurídica, bem como a manifestação do Ministério Público (*fiscal da lei*) com emissão de cota/parecer, para só então exarar a decisão final da segurança (arts. 7º e 12 da Lei 12.016/2009).

Observe que, mesmo conceituando-o como procedimento sumaríssimo, o Mandado de Segurança respeita necessários requisitos que aumentam o tempo de espera até sua final conclusão.

Diante desses fatos, surgem os seguintes questionamentos: o contribuinte precisará aguardar todo o tramite do MS para obter a suspensão da exigibilidade do crédito? A obtenção de certidões de regularidade fiscal só poderá ser requerida com a conclusão do MS? A liberação de mercadorias apreendidas deve aguardar todo o processo judicial?

Para todos esses questionamentos a resposta será única: **NÃO**.

Objetivando evitar uma espera prejudicial ao contribuinte, o art. 7º, III, da Lei do MS (Lei 12.016/2009) determina que *o juiz, já ao despachar a inicial, poderá determinar que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica*.

A doutrina e jurisprudência passaram então a aceitar a impetração do Mandado de Segurança com pedido **Liminar**, objetivando a suspensão dos efeitos do ato abusivo ou desviado, desde que preenchidos os requisitos do “*fumus boni Iuri & periculum in mora*”.

4. O prazo para impetração do MS será decadencial de 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência do ato impugnado (art. 23 da Lei 12.016/2009 + Súmula 632 do STF).

O *fumus boni iuri*, conhecido comumente como *fumaça do bom direito*, consiste na demonstração ao Magistrado, já no ato de impetração, que o direito discutido pelo impetrante lhe parece favorável. Se não existe ainda certeza, ao menos *fumaça* das suas alegações demonstram ao julgador a necessidade de suspender o ato praticado pela autoridade administrativa coatora (ex.: Instituição de Educação é autuada para pagamento de impostos sobre seu patrimônio, mas demonstra que não tem fins lucrativos e mereceria a imunidade tributária do art. 150, VI, “c”, da CF).

Já o *periculum in mora*, chamado de *perigo da demora*, seria a demonstração de um risco sério e grave caso o Magistrado não conceda a liminar pretendida para suspensão da exigibilidade do crédito tributário (ex.: a continuação da cobrança dos impostos da Instituição de Educação sem fins lucrativos poderá ocasionar perda de patrimônio e renda aplicáveis em suas atividades sociais).

Nesse contexto, preenchendo cumulativamente os requisitos acima elencados, o juiz determinará a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV, do CTN).

◎ ATENÇÃO

Na seara tributária, a liminar não apenas servirá como mecanismo de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois também poderá ser utilizada para sanar desvios e abusos indiretamente ocasionados pela atividade tributária. Assim, o contribuinte poderá utilizar-se da liminar no MS para obtenção de certidões negativas (ou positivas com efeito de negativa) para participação urgente em processos licitatórios. Também poderá utilizar a liminar para liberação de mercadorias indevidamente apreendidas pela autoridade administrativa após a finalização da atividade de fiscalização, baseando-se na Súmula 323 do STF que aduz: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

13.2.5 Liminar ou tutela antecipada em outras ações

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a concessão de **medida liminar ou de tutela antecipada**, em outras espécies de ação judicial (art. 151, V, do CTN), com o claro intento de ampliar as situações descritas antes apenas para a liminar no Mandado de Segurança.

Em verdade, a advocacia tributária não se resume a impetração do MS, adotando outras medidas cautelares e ordinárias que passam a comportar também a concessão de liminar ou antecipação dos efeitos da tutela.

Na prática, sua utilização será comum em ações declaratórias ou anulatórias de lançamento, quando o contribuinte não puder (ou não quiser) realizar o depósito dos valores correspondentes à exação.

No direito processual civil, encontraremos, entre os arts. 300 ao 311 do *Código de Processo Civil* (CPC), as novas modalidades de *Tutelas Provisórias* (em substituição à antecipação de tutela estampada no art. 273 do antigo CPC), subdividindo-se em: **Tutela de Urgência & Tutela de Evidência**.

Ainda que tenha ocorrido modificação dos dispositivos e nomenclaturas, o instituto permanece requerendo o preenchimento de requisitos para sua concessão, quais sejam:

a) Probabilidade do direito

Semelhante à *fumaça do bom direito*, o contribuinte deverá demonstrar, na ação, que suas alegações já aparentam veracidade. O conjunto probatório apresentado pelo autor, no momento do ingresso da demanda, deve demonstrar a *probabilidade* que o direito perseguido é de sua titularidade (ex.: portador de necessidades especiais demonstra que goza de específica isenção para não pagar IPVA sobre seu veículo).

b) Perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo

Aqui a aproximação seria com o *perigo da demora*, devendo o contribuinte demonstrar, já na sua peça inicial, que a concessão da tutela provisória evitaria gerar dano ou risco ao resultado final do processo. Alegações ao Magistrado de que a não concessão poderá ocasionar uma série de prejuízos jamais revertidos ou de dificultosa reversão (ex.: o portador de necessidades especiais alegando que a não concessão ocasionará em indevida cobrança e o levará a agravamento de suas difíceis condições pessoais).

Assim, uma vez preenchido os requisitos, poderá o Magistrado conceder a antecipação dos efeitos da tutela (tutela provisória) e determinar a suspensão da exigibilidade do crédito até final decisão da respectiva ação.

13.2.6 Parcelamento

Também incluído por meio da Lei Complementar 104/2001, o **parcelamento** passou a constar expressamente como espécie de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, caracterizada pela concessão de prazo vinculada a parciais pagamentos (art. 151, VI, do CTN).

Conforme já estudado, a *moratória* também se conceitua como a concessão de prazo para pagamento do tributo, podendo ser condicionada ao

vencimento de prestações (art. 153, III, “b”, do CTN). A semelhança é tão latente que, até o momento anterior a edição da LC 104/2001, os entes “parcelavam” o débito tributário, utilizando-se dessa previsão quanto à moratória.

Ora, então por qual motivo o legislador inclui parcelamento como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

A justificativa para essa inclusão estaria baseada em duas pontuais diferenciações entre essas espécies de suspensão:

1. **O motivo para concessão:** verificamos que a moratória será concedida em decorrência de situações de proteção econômica ou social ao contribuinte que necessita da dilação do prazo (ex.: inundação no território de um Município). Já o parcelamento estaria relacionado à facilitação na atividade de pagamento da carga tributária, objetivando minimizar a inadimplência da exação.
2. **Incidência dos encargos legais:** salvo se revogada por ausência ou perda de requisitos, na moratória *não existirá a incidência de multa ou juros*, pois se trata de concessão de favor ao contribuinte. Já no parcelamento, se a lei não dispuser de forma contrária, *haverá normal incidência de juros e multas*.

No mais, o Código Tributário Nacional determina que ao parcelamento serão aplicáveis subsidiariamente as previsões relativas à moratória (art. 155-A, § 2º, do CTN).

O disciplinamento do parcelamento será realizado por leis específicas editadas por cada um dos entes federados, determinando a forma e condições de sua concessão, prestigiando a autonomia das esferas na gestão do ingresso de suas receitas aos cofres públicos (art. 155-A do CTN). Em decorrência dessa situação, o contribuinte não poderá “forçar” a existência do parcelamento, utilizando-se de ação judicial de consignação (AgRg no AREsp 470.987/RJ).

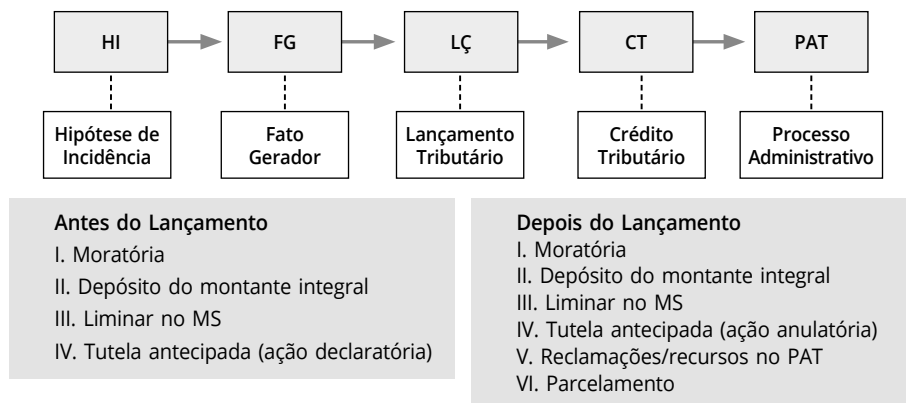
Esses mesmos entes deverão também editar leis específicas para o parcelamento de créditos tributários para o devedor em recuperação judicial. Caso não seja editada, permanece aplicável a lei geral por eles editadas aos casos comuns de parcelamento (art. 155-A, §§ 3º e 4º, do CTN).

⊙ ATENÇÃO

A aplicação da lei geral aos casos de recuperação judicial não poderá resultar em prazo de parcelamento inferior ao estabelecido em lei federal específica.

13.3 ORGANOGRAMA FACILITADO

Facilitando o momento de enquadramento das espécies de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encontraremos:



Por fim, a concessão da suspensão do crédito tributário (obrigação principal) não desonera o sujeito passivo do cumprimento das formais obrigações acessórias (art. 151, parágrafo único, do CTN).

© RESUMO

Suspensão do crédito tributário

1. CONCEITO & ESPÉCIES: Realizada a constituição definitiva do crédito tributário, o Código Tributário Nacional elenca hipóteses em que sua exigibilidade poderá ser suspensão. Não se trata de definitiva extinção de valores, mas apenas de medida temporal de sobrestamento da sua exigência.

Divide-se nas seguintes espécies (art. 151 do CTN):

- moratória;
- depósito do montante integral;
- reclamações e recursos administrativos;
- liminar em mandado de segurança;
- liminar ou tutela antecipada em outras ações judiciais;
- parcelamento.

Ressalte-se que a concessão da suspensão do crédito tributário (obrigação principal) não desonera o sujeito passivo do cumprimento das formais obrigações acessórias (art. 151, parágrafo único, do CTN).

2. MORATÓRIA: Caracteriza-se quando a respectiva Fazenda Pública concede dilação de prazo para recolhimento do tributo, sem a incidência de penalidades ou juros, por situações de proteção econômica ou social. Poderá ser concedida em caráter geral ou individual, desde que respeitando requisitos específicos.