



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA – SP
COGEAE – DIREITO TRIBUTÁRIO

PATRÍCIA BERBERT FONTES

FIANÇA BANCÁRIA COMO CAUSA SUSPENSIVA DA
EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2017

PATRÍCIA BERBERT FONTES

**FIANÇA BANCÁRIA COMO CAUSA SUSPENSIVA DA
EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de
Pós Graduação Latu Sensu PUC
COGEAE, como parte dos requisitos para a
obtenção do título de Especialização em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dra. Aurora Tomazini
de Carvalho

São Paulo
2017

FOLHA DE APROVAÇÃO

Patrícia Berbert Fontes

A Fiança Bancária como causa suspensiva da exigibilidade do Crédito Tributário

Monografia apresentada ao Curso de
Pós Graduação Latu Sensu PUC-COGAE,
como parte dos requisitos para a obtenção do título
de Especialização em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Aprovado em /2017.

Banca Examinadora

Prof. Dra. Aurora Tomazini de Carvalho

Orientadora

Instituição: PUC – SP

Assinatura:

Prof.

Instituição: PUC- SP

Assinatura:

Prof.

Instituição: PUC-SP

Assinatura:

Aos meus filhos pela paciência e dedicação;
e ao meu esposo pelo companheirismo.

RESUMO

Fontes, Patrícia Berbert Fontes. A fiança bancária como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Monografia (Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário) PUC-SP– COGEAE – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão, São Paulo, 2017.

O presente trabalho tem por objetivo abordar as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, elencadas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, bem como analisar a possibilidade da fiança bancária poder ser utilizada como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário em ações propostas pelo contribuinte. A Lei de Execuções Fiscais no artigo 9, expressamente, traz a possibilidade do contribuinte oferecer fiança bancária com o objetivo de garantir a execução. O Novo Código de Processo Civil incluiu esse instituto, de maneira expressa e taxativa, como garantia equivalente a dinheiro para fins de substituição de penhora e de garantia das execuções, desde que o valor da garantia fornecida seja superior 30% ao valor executado. Esse instituto cada vez mais é utilizado, principalmente por empresas, em ações de execução fiscal, como garantia do juízo, pois é garantia sólida prestada por instituições bancárias aceitas pelas Fazendas Públicas. Ocorre que por não haver previsão expressa no Código Tributário Nacional, esta garantia de juízo não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, conforme justifica o Superior Tribunal de Justiça Recurso Especial. Este trabalho busca demonstrar a possibilidade do uso da fiança bancária como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Palavras-chave: fiança bancária, suspensão da exigibilidade do crédito tributário, garantia de execução.

ABSTRACT

Fontes, Patrícia Berbert Fontes. The bank guarantee as a suspensive cause of the demandability of the tax credit.

Monograph (Post-Graduation Lato Sensu in Tax Law) PUC-SP - COGEAE - General Coordination of Specialization, Improvement and Extension, São Paulo, 2017.

The purpose of this study is to address the suspensive causes of the tax credit demand, as listed in article 151 of the National Tax Code, as well as to analyze the possibility of the bank guarantee being used as a suspensive cause of the tax claimability in actions proposed by the taxpayer. The Law on Tax Enforcement in Article 9 expressly allows the taxpayer to offer bank guarantees in order to guarantee execution. The new Code of Civil Procedure included this institute, expressly and exhaustively, as a guarantee equivalent to money for purposes of replacement of attachment and guarantee of executions, provided that the value of the guarantee provided is greater than 30% of the value executed. This institute is increasingly used, mainly by companies, in tax enforcement actions, as a guarantee of the judgment, since it is a solid guarantee provided by banking institutions accepted by the Public Treasury. It occurs that because there is no express provision in the National Tax Code, this guarantee of judgment does not have the power to suspend the enforceability of the tax credit, as justified by the Superior Court of Appeal Special Appeal. This paper seeks to demonstrate the possibility of using the bank guarantee as a suspensive cause of the tax credit demandability.

Key words: bank guarantee, suspension of tax liability, execution guarantee.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	8
1.1 Obrigação Tributária.....	8
1.2 Crédito Tributário.....	9
1.3 Lançamento Tributário.....	11
1.4 Modalidades de Lançamento.....	13
2. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	15
2.1 Exigibilidade do Crédito Tributário.....	15
2.2 As Hipóteses de Suspensão da Exigibilidade do Crédito tributário prescritas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.....	16
2.2.1 Moratória.....	17
2.2.2 O depósito do Montante Integral.....	20
2.2.3 As impugnações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do procedimento administrativo tributário.....	20
2.2.4 Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança.....	21
2.2.5 A concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada em outras espécies de ação judicial.....	21
2.2.6 Parcelamento.....	23
3. FIANÇA BANCÁRIA.....	26
3.1 Características do Contrato de Fiança.....	26
3.2 Efeitos do Contrato de Fiança.....	27
3.3 Fiança bancária e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
REFERÊNCIAS.....	39

INTRODUÇÃO

Dentre inúmeros temas que tiveram evolução nos últimos tempos, este trabalho abordará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que desde o início da vigência do Código Tributário Nacional, em 1966, seu texto sofreu acréscimos no artigo que dispõe sobre as causas suspensivas, como por exemplo medida liminar não apenas em mandado de segurança, mas em outras ações.

A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário é tema trazido pelo Código Tributário Nacional¹, no Livro Segundo, que trata das Normas Gerais de Direito Tributário, em seu Título III, Capítulo III, Seção I no artigo 151. É tema de grande importância por interpor-se entre Fisco e Contribuintes.

Grandes debates ocorrem no plano doutrinário e também jurisprudencial, com posicionamentos opostos em relação a utilização da fiança bancária como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, disposta na Lei de Execuções Fiscais – Lei 6.830².

Assim sendo, o presente trabalho tem como objetivo, analisar a obrigação tributária, o surgimento do crédito tributário, conceituar exigibilidade do crédito tributário, foco nas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, analisando as causas que o legislador determinou que são capazes de suspender a exigência do crédito tributário, e se além das referidas causas elencadas no Código Tributário Nacional, a fiança bancária cumpre o mesmo papel dentro de um processo tributário.

Será analisada a fiança bancária e sua capacidade de interferir na exigibilidade do crédito tributário, uma vez que ela traz garantia à execução fiscal de acordo com a Lei de Execuções Fiscais. Com a entrada em vigor do No referido instituto foi equiparado ao depósito em dinheiro de acordo com o novo Código de Processo Civil³.

Todos estes assuntos serão abordados pela ótica do Direito Tributário e as respectivas consequências em ações no campo tributário.

¹ Brasil. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L51.htm, Acesso em 05/08/2017.

² Brasil. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6.830.htm. Acesso em 05/08/2017

³ Brasil. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em 07/08/2017

1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1 Obrigação Tributária

A obrigação tributária é a concretização de um fato previsto em norma de incidência, mais precisamente no seu descritor que faz aparecer uma relação jurídica de conteúdo patrimonial. Ela surge com a criação (produção) de norma concreta e individual, momento no qual o agente competente interpreta os enunciados prescritivos delimitando os contornos das normas abstratas e gerais que amoldam a sua forma de proceder no ato de produção de normas. Ou seja, é um vínculo jurídico através do qual o Estado, com base na legislação tributária, exige do particular uma prestação de cunho pecuniário, com expressão econômica.

De acordo com Paulo Cesar Conrado:

As relações Tributárias em sentido estrito (obrigações tributárias) iniciam seu processo de formação na sede de uma norma geral e abstrata, normalmente denominada regra matriz de incidência. Em seu antecedente, encontramos a lista de notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico tributário; em seu conseqüente, doutra parte, encontraremos as notas que uma relação tem de ter para ser considerada relação jurídico tributária. (2012, p. 58)

De acordo com o Código Tributário Nacional, artigo 113⁴, a obrigação tributária, em divide-se em principal e acessória. A primeira surge com a ocorrência do “fato gerador”⁵, que tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade

⁴ Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Artigo 113: **Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória. **§ 1º** A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. **§ 2º** A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. **§ 3º** A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L.5172.htm, Acesso em 10/08/2017.

⁵ Fato gerador é o termo utilizado pelo Código Tributário Nacional, bem como na Constituição Federal de 1988. Muitos debates na doutrina a respeito do referido termo, são trazidos para o campo doutrinário, pois essa expressão traz, indubitavelmente dois momentos distintos: o abstrato e o concreto. Geraldo Ataliba, em seu livro Hipótese de Incidência Tributária, discorre a respeito desses momentos distintos no qual o momento abstrato está previsto em lei, descrição hipotética descrita em lei, denominado hipótese de incidência; o segundo que ocorre no mundo fático, nominado de fato imponible, que nada mais é do que o fato concreto que, ocorrido, gera a obrigação tributária.

pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A segunda obrigação é a acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas com foco no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A composição interna da obrigação tributária é integrada por três elementos que são o sujeito ativo, sujeito passivo e objeto, interligados em um vínculo abstrato. Desta maneira, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumpri-la.

Ainda neste sentido, é chamado de crédito o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o objeto e débito o dever jurídico do sujeito passivo de prestar o objeto.

Oportuno salientar que a relação jurídica obrigacional tributária é objeto fundamental do direito tributário uma vez este ser de natureza obrigacional.

1.2 O Crédito Tributário

Passando por uma interpretação literal do Código Tributário Nacional, combinando os artigos 139, 142, caput, 144, caput e 156⁶ infere-se que a obrigação

⁶ Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Artigo 139: O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta; artigo 142: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. **Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional; artigo 144: O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. **§ 1º** Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. **§ 2º** O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido; artigo 156: Extinguem o crédito tributário: **I** - o pagamento; **II** - a compensação; **III** - a transação; **IV** - remissão; **V** - a prescrição e a decadência; **VI** - a conversão de depósito em renda; **VII** - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; **VIII** - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; **IX** - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; **X** - a decisão judicial passada em julgado. **XI** - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) **Parágrafo único.** A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou

tributária surgiria com a ocorrência do fato imponible, que o referido Código denomina de fato gerador e o crédito tributário surgiria posteriormente através do lançamento.

Mas, o crédito tributário nasce juntamente com a obrigação tributária, uma vez que possui vínculo intrínseco com esta.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, crédito tributário:

é o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária, mais precisamente o Fisco, e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro. (CARVALHO, 2015, p. 349)

Convém citar o entendimento de Hugo de Brito Machado:

Crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional). (MACHADO. 2005. p. 549)

O crédito tributário nasce no momento que ocorre no espaço físico exterior, meio onde ocorrem as condutas inter-humanas, o evento hipoteticamente descrito no suposto da regra matriz de incidência tributária⁷ e relatado em linguagem competente.

Vale salientar que neste trabalho não se coaduna com a ideia de que o sistema normativo opere por conta própria, independente da ação humana. Assim sendo, coaduna-se com o método adotado pelo professor Paulo de Barros Carvalho

parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149 Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L.5172.htm, Acesso em 10/08/2017.

⁷ Há dois tipos de normas jurídicas no ordenamento do direito positivo: as regras de comportamento, que são as que direcionam o comportamento das pessoas em suas relações de intersubjetividade; e as regras de estrutura, que dispõem sobre a maneira de como a norma jurídica deve ser criada, transformada ou até mesmo, expulsa do sistema. A regra-matriz de incidência tributária vem a ser uma regra de comportamento, uma vez que se refere a disciplinar a conduta do devedor da prestação fiscal, perante o credor desta mesma prestação, ou seja, o sujeito ativo.

no qual é assentado na premissa “de que não é possível transitar no mundo do dever ser para o mundo do ser, sem o ato humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação consequente do preceito normativo”⁸.

Desta forma, “o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma”. (CARVALHO, 2015, p. 350)

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 139⁹, dispõe sobre o crédito tributário, o qual decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Na segunda parte desse artigo, consegue-se entender que o crédito tributário é a própria obrigação, assim considerando em uma relação de todo, a obrigação, para a parte, o crédito.

1.3 Lançamento Tributário

O lançamento serve-se a formalizar a pretensão do sujeito ativo, Fisco, na conjuntura de uma obrigação tributária. Se mostra como entidade que proporciona a entrada de um certo evento no mundo dos fatos jurídicos, tirando-o do mundo social tornando-o juridicamente importante, relevante.

O artigo 142, do Código Tributário Nacional¹⁰, estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo

⁸ As normas jurídicas não tocam o mundo do ser, mas podem incitar os sujeitos a moldar seus comportamentos com observância na forma prescrita em lei. Esta incitação será cada vez mais forte, quanto mais concreta e individual for a norma jurídica. Esse amoldamento da norma prescrita chama-se de processo de positivação, ou seja, processo de aplicação, em que normas de superior hierarquia fundamentam a produção de normas de nível inferior. As normas são produzidas através da ação humana, na qual o agente através da interpretação dos textos normativos, participa da construção das normas concretas e individuais. Desta forma, não existe incidência automática e infalível. Como bem observa Paulo de Barros Carvalho, Ha uma forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem em escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando”. (CARVALHO, 2006, p.36) Para Pontes de Miranda, “sistemas jurídicos são sistemas lógicos, compostos por situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos. (MIRANDA, 2000, p. 13). Nesse sentido, a norma jurídica é uma proposição por meio da qual na ocorrência de um determinado fato, é atribuída determinada consequência. A norma jurídica incide automática e infalivelmente sobre o mundo fenomênico, fazendo com que o fato passe a irradiar efeitos.

⁹ Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Op. Cit. p.10.

lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. De acordo com o parágrafo único, essa atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Através da leitura do referido artigo, infere-se que o lançamento tributário tem sentido procedimental, dando ênfase no caráter dinâmico, pois traz no seu bojo as fases do seu desenvolvimento que consistem em “verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante de tributo devido, identificar o sujeito passivo”.

O artigo 142 ainda propõe a aplicação da penalidade cabível, relacionada ao objeto de lançamento. Ou seja, está colocado no mesmo patamar a regra matriz de incidência tributária e a regra sancionatória na ausência de pagamento bem como pelo descumprimento dos deveres instrumentais. Na realidade, lançamento e auto de infração possuem fundamentação e realidades jurídicas diversas, portanto, inconfundíveis¹¹.

Para Paulo de Barros Carvalho:

lançamento tributário é ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. (CARVALHO, 2015, p.370).

Para o ilustríssimo autor, o lançamento tributário tem natureza de ato administrativo e não de procedimento como infere-se da leitura do artigo 142, do

¹⁰ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Op. Cit. P. 10.

¹¹ Salta à vista, que é diferente o regime jurídico do tributo e o dos atos sancionatórios. Ainda que os dois atos sejam introdutórios de normas individuais e concretas no ordenamento positivo, o lançamento produz regra a qual o antecedente é fato lícito e o conseqüente, relação jurídica de tributo. Por sua vez, o ato sancionatório, possui no seu suposto a descrição de um delito e, no conseqüente, o estabelecimento de ligação jurídica sancionatória na qual o conteúdo tanto pode ser de conteúdo pecuniário quanto a imposição de conduta de fazer ou de não fazer.

Código tributário Nacional. Até pode consistir no resultado de um procedimento, mas possui características de ato administrativo, que de acordo com Bandeira de Mello é “manifestação de vontade do estado, enquanto Poder Público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação de utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito”, (apud Carvalho, 2011, p.370) praticados por pessoas administrativas¹².

Eurico Marcos Diniz de Santi define lançamento como:

Ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. Este associa à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação intranormativa (consequência) que tem por termo o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.(CONRADO, 2012, p. 59, apud SANTI 1999, p. 157)

Em todos os atos administrativos observa-se cinco elementos integrativos em sua estrutura: 1) motivo ou pressuposto; 2) agente competente; 3) forma prescrita em lei; 4) objeto ou conteúdo; 5) finalidade.

Desta maneira, o lançamento é ato jurídico administrativo que põe uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo e possui caráter constitutivo¹³.

O lançamento é o instrumento que confirma a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando (aferindo a base de cálculo e alíquota de determinado tributo) e qualificando (identificação do sujeito passivo).

¹² Tem-se em mente que o conceito aqui abordado é de normas jurídicas em sentido amplo, válidas em um determinado país não obstante alguns enunciados não terem forma hipotético-condicional que qualificam as normas em sentido estrito, mas por terem a particularidade de integrarem o sistema do direito se verifica função prescritiva.

¹³ Vale destacar que entendendo o lançamento como ato jurídico administrativo, observa-se: 1) motivo ou pressuposto é a realização do evento o qual o Agente da Administração tem notícia. Vale ressaltar que é um acontecimento do mundo que desperta a sensibilidade do sujeito de direitos à espera de uma linguagem própria lhe dando foros de objetividade, ainda não sendo o fato jurídico tributário. 2) Agente competente é o funcionário que a lei assim o indicar para o exercício da função. 3) A forma é a organização de linguagem determinada pela lei para determinado tributo. 4) Conteúdo ou objeto é a norma individual e concreta posta no sistema pelo ato de lançamento. 5) A finalidade é o objeto é o que se tem em vista pelo expediente que introduz a norma no ordenamento positivo com foco em reverter juridicamente possível o exercício do direito subjetivo à prestação pecuniária.

1.4 Modalidades de Lançamento

O Código Tributário Nacional nos artigos 147 a 150 dispõe das modalidades de lançamento, que são em três: 1) lançamento direto; 2) lançamento misto ou por declaração; 3) lançamento de ofício.

Infere-se da lei, que a classificação em um tipo de lançamento está diretamente relacionada ao nível de participação do contribuinte, administrado. Sendo assim, no primeiro tipo de lançamento é inexistente a participação do sujeito passivo; na segunda modalidade de lançamento tanto o contribuinte quanto o Fisco participam do lançamento. Na terceira modalidade o trabalho é realizado ao sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Vale ressaltar que como este trabalho adota o lançamento como modalidade de ato administrativo, a classificação trazida pelo Código Tributário Nacional perde correspondência com a realidade abordada e a qual se pretende classificar. Na realidade que a Lei nº 5.172/66 traz particularidades procedimentais e vale lembrar que expusemos anteriormente que o procedimento não é da natureza do lançamento. É plausível a existência de lançamento tributário sem nenhum procedimento anterior, assim entendido como o conjunto de atos jurídicos e materiais, consubstanciados os quais dispõem, das finalidades desse documento. Ainda que haja situação na qual se desenvolve um procedimento com o objetivo de formalizar o crédito tributário, o lançamento será o último ato do referido procedimento com particularidades intrínsecas as quais o individualizam. Portanto, as três espécies de lançamento trazidas pelo Código Tributário Nacional são espécies de procedimento e não propriamente espécie de lançamento.

Vale ressaltar que o crédito tributário é considerado definitivamente constituído através do lançamento e no momento da sua introdução no sistema comunicacional do direito, por intermédio do ato de notificação do sujeito passivo. A partir deste momento, o crédito tributário passa a ter existência.

Desta maneira, explicita bem Paulo de Barros Carvalho: “recuperando a premissa de que o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional, impõe-se a necessidade premente de que o documento preenchido pelo contribuinte no caso do lançamento por homologação, seja oferecido ao conhecimento da entidade tributante, segundo a forma igualmente prevista no sistema positivo. De nada adiantaria ao contribuinte expedir o suporte físico que contém tais enunciados prescritivos, sem que o órgão público, juridicamente

credenciado, viesse a saber do expediente. O átimo dessa ciência marca o instante preciso em que a norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, ingressa no ordenamento jurídico posto”. (CARVALHO, 2015, p.406)

2 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 Exigibilidade do Crédito Tributário

No instante de surgimento do vínculo jurídico obrigacional, nasce para a autoridade administrativa o direito de receber do contribuinte o valor da prestação pecuniária, ou seja, no momento do registro em linguagem competente da materialização do fato hipoteticamente descrito no suposto da regra matriz de incidência tributária, aparece para o Fisco o direito subjetivo de exigir a prestação patrimonial e, para o contribuinte o dever jurídico de prestá-lo.

Partindo da premissa que o lançamento é ato administrativo, a exigibilidade é prerrogativa da Administração Pública.

Para Paulo de Barros Carvalho:

por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas as providências necessárias à constituição da dívida, com lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. (CARVALHO, 2015, p. 407).

Ou seja, se a prestação não for cumprida, o Fisco poderá praticar o ato de inscrição na dívida ativa, conseqüentemente, provocando o Poder Judiciário com o objetivo de fazer com que o crédito ao qual tem direito seja satisfeito através do comprometimento de seus bens patrimoniais.

Para os adeptos dessa forma de ver, a exigibilidade através do lançamento é imprescindível para que haja suspensão do crédito tributário.

Hugo de Brito Machado, mostra que

a exigibilidade, nasce quando já não cabe reclamação nem recurso contra o lançamento respectivo, quer porque transcorreu o prazo legalmente estipulado para tanto, que porque tenha sido proferida decisão de última instância administrativa. (SABBAG, 2014 p. 860, apud MACHADO 29° ed. p.182)

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres entende que somente há suspensão do crédito já lançado e complementa que, mesmo presente causa suspensiva, a Fazenda Pública efetuará o lançamento, tendo em vista que a suspensão só vai operar após a data em que o crédito se tornar exigível.

A exigibilidade do crédito tributário não surge cronologicamente ao mesmo tempo em que surge o ato administrativo de lançamento. Para que o sujeito ativo tome as providências necessárias na direção da satisfação do crédito tributário é imprescindível que tenha ocorrido o vencimento da prestação tributária. Só assim, a Administração Pública poderá fazer valer a sua prerrogativa de exigir do administrado a prestação vencida e não pago.

Na ocorrência de algumas das hipóteses prescritas no artigo 151, do Código Tributário Nacional ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não se opera a suspensão do crédito que continua a existir.

Para Kiyoshi Harada:

a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. A suspensão não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua intacto desde a sua constituição definitiva pelo lançamento, notificado ao sujeito passivo. (SABBAG 2014, p.860, apud HARADA P. 374)

Necessário se faz distinguir a exigibilidade do crédito tributário da sua exequibilidade. Aquela se dá como consequência da falta de pagamento do tributo após o prazo dado. Com o vencimento do período dado para o pagamento do tributo inicia-se a sua exigibilidade. Entretanto, a exequibilidade se sucede depois de formado o título executivo, prosseguindo com execução judicial, nos moldes da Lei de Execução Fiscal – Lei nº 6. 830/80. Este título executivo é representado pela Certidão da Dívida Ativa, que de acordo com o artigo 201 da Lei nº 5.172/66, deve ser elaborada, depois de esgotado o prazo para pagamento, que tenha sido fixado por lei ou por decisão final proferida em processo regular. Portanto, somente depois de tornar-se exigível o crédito tributário, o Fisco, poderá desempenhar outro ato confirmando ao crédito o caráter de exequibilidade.

2.2. As Hipóteses de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário prescritas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário é tema disposto no Capítulo III do Código Tributário Nacional. O artigo 151, da referida lei, dispõe sobre a suspensão da exigibilidade do crédito.

Seis são as hipóteses previstas no referido artigo: (I) - a 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. O parágrafo único determina que o disposto no artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Durante o caminho com marco inicial em uma norma geral e abstrata (regra matriz de incidência tributária) passa pela expedição de norma individual e concreta, com ápice na extinção do crédito tributário, causas previstas no artigo 156, do Código Tributário Nacional. Eventualmente, podem ocorrer situações as quais podem haver interrupções, que são consequências de normas jurídicas com efeito de impedir o prosseguimento do processo de positivação. São as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que são normas jurídicas com efeito específico de impedir o prosseguimento normal do processo de positivação tendente à extinção do crédito tributário.

Assim, caso ocorra algumas das hipóteses inibitórias do processo de positivação, o crédito tributário tem a sua exigibilidade suspensa, de maneira que as Fazendas Públicas Nacional, Distrital, Estaduais, bem como as Municipais ficam impedidas de tomarem providências no sentido de receber os créditos aos quais têm direito.

2.2.1. Moratória

“Moratória é dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada. (CARVALHO, 2015, p. 409)

Por se tratar de tema que regula assunto de interesse público, como é o caso da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é basilar o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o tema da moratória está sujeito ao princípio da extrema legalidade. Está submetido às disposições da exclusiva legalidade. Desta forma, como disposto no artigo 152 I a e b, II¹⁴ e em seu parágrafo único, a

¹⁴ Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Artigo 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

concessão deste instituto é estabelecida por lei em caráter geral ou individual. Todas as pessoas investidas de competência tributária poderão conceder a moratória reportando-se aos seus tributos específicos determinados na Constituição Federal. Mas, à União é assegurado conceder a moratória à tributos estaduais e municipais se também conceder aos seus próprios tributos, ou seja, aos federais. Caso seja concedida em caráter individual, a lei determinará a autoridade administrativa habilitada a conceder o despacho concessivo.

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

Com base no artigo 153 e seus incisos, da Lei nº5.172/66¹⁵, existem dois requisitos imprescindíveis para a concessão da moratória em caráter geral: os tributos a que se aplica e o prazo de duração com o número de prestações e seus vencimentos. No caso de ser concedido moratória individual, também há requisitos obrigatórios na lei de concessão que deverá dispor os tributos que são alcançados, as condições para o aproveitamento da moratória, o prazo de duração, o número de prestações e os vencimentos, bem como as garantias que deverão ser fornecidas pelo beneficiado. O número de prestações e seus vencimentos poderão ser fixadas pela autoridade administrativa, se assim dispuser a lei instituidora, que levará em consideração as particularidades circunstanciais de cada caso.

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. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L.5172.htm. Acesso em 09/08/2017.

¹⁵ Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Artigo 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

Dispõe o artigo 154 do Código Tributário Nacional¹⁶, que a moratória abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo o lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo. O parágrafo único do referido dispositivo determina que a moratória não aproveita aos casos de dolo fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

O lançamento, assim entendido como ato jurídico administrativo, é pressuposto para a imposição e aproveitamento da moratória, desde que haja regular notificação ao sujeito passivo.

A moratória amplia o prazo para pagamento de certa e determinada dívida, de sujeito passivo individualizado, em parcelas ou em uma única vez. Se faz necessário que a pessoa jurídica que conceder a moratória, tenha conhecimento do valor do seu crédito, do tempo fixado para a sua exigência e saiba quem seja o sujeito passivo. Ou seja, o lançamento é o ato que efetua tais especificações. Contudo, a moratória permite que sujeitos passivos sem estarem com os seus débitos constituídos no formato da lei através do lançamento, possam requerer seus benefícios, exibindo ao Fisco competente declaração especificando tudo o que contém o ato administrativo de lançamento. Desta forma, antecipa-se o devedor, fornecendo os dados integrais que estariam contidos no referido ato administrativo e indica seus direitos para que possa se utilizar de prazos dilatados concedidos pela moratória. Pela leitura do texto legal, infere-se que a moratória poderá ser concedida sem o lançamento.

Vale ressaltar que de acordo com o parágrafo único do artigo 154 do Código Tributário Nacional, a concessão de moratória no caso de dolo fraude ou simulação do contribuinte ou de terceira pessoa em benefício daquele, é proibida de maneira categórica.

¹⁶ Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Artigo 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. Em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L.5172.htm. Acesso em 09/08/2017.

Fazendo a leitura do artigo 155 do Código Tributário Nacional¹⁷, a concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício se tiver conhecimento de que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições do referido benefício, bem como não cumpria ou tenha deixado de cumprir os requisitos necessários para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora. Se houver caso de simulação ou dolo para se adquirir o benefício haverá imposição de pena ao beneficiado ou ao terceiro em benefício daquele. Nos demais casos, não haverá imposição de pena. Rege o parágrafo único do referido artigo, que em caso de dolo ou simulação, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação, não se computa para efeito de prescrição do direito à cobrança do crédito e caso e nas demais situações, a revogação só poderá ocorrer antes de prescrito o referido direito.

A lei em tela diz que será revogado o benefício caso ocorra as situações previstas no parágrafo anterior. Ocorre, que a moratória não é discricionária à autoridade administrativa. Uma vez preenchido os requisitos do benefício e este previsto em lei, só cabe ao Fisco à concessão. Por isso, houve imprecisão técnica do legislador quando na lei descreve possibilidade de revogação, consequência de atos celebrados de acordo com critérios de conveniência e oportunidade. A moratória concedida de maneira geral ou individual trata-se de ato vinculado e, sendo assim, se a administração pública verificar a não observância nos requisitos para a sua concessão, cabe a anulação do ato por ele ser vinculado. É tema de legalidade e a consequência é a anulação e não a revogação.

Cabe observação no tocante ao legislador não ter trazido ao corpo da lei a situação de fraude no inciso I do artigo 155, da referida lei. Para Paulo de Barros Carvalho “é intuitivo, porém, que a omissão é suprida pela análise sistemática, não

¹⁷ Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Artigo 156: A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria 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. Em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L.5172.htm. Acesso em 09/08/2017.

sendo compreensível que as providências sancionadoras deixassem de ser aplicadas àquele que a cometeu”. (CARVALHO, 2015, p. 412)

2.2.2 O depósito do montante integral

Há dois momentos distintos para que o sujeito passivo possa fazer o depósito do montante integral relativo ao crédito tributário: 1) no curso de procedimento administrativo; 2) no processo judicial. Vale ressaltar que não é obrigatório proceder ao depósito, mas caso o contribuinte prefira fazê-lo, em situação de procedimento administrativo o efeito é de evitar a atualização do valor monetário da dívida (correção monetária). Em caso de processo judicial, o depósito integral impede o ajuizamento da ação execução fiscal, por parte da Fazenda Pública, em decorrência do seu efeito suspensivo da exigibilidade, bem como previne a incidência de correção monetária.

Observa-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorre apenas em ação judicial quando o contribuinte procede realizar o depósito do montante integral da dívida, uma vez que feito o referido depósito frente a Administração Fazendária com o intuito de impugnação do lançamento ou com o intuito de interpor recurso aos órgãos superiores, já está garantido o efeito suspensivo por tais ações.

2.2.3 As impugnações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do procedimento administrativo tributário

Quando o Fisco efetua o lançamento tributário este ato administrativo tem como atributos presunção de legitimidade e exigibilidade. O contribuinte, ao não concordar com o lançamento, poderá impugnar, nascendo procedimento administrativo no qual o órgão controlador de legalidade do referido ato que, também dará oportunidade ao administrado recorrer através de recursos a órgãos colegiados superiores da Administração. Leis específicas estabeleceram condições do procedimento administrativo que serão promulgadas no âmbito federal, estadual e municipal, impondo os requisitos formais, prazos, autoridades qualificadas a se manifestarem, com objetivo do pronunciamento da Fazenda a respeito da questão impugnada.

As impugnações, bem como os recursos administrativos, seguindo os pressupostos legais tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Na pendência de solução, o Poder Público não poderá proceder a inscrever a dívida com o intuito de dar início à ação de execução. Caso o contribuinte não impugne o lançamento, a Fazenda poderá executar através da ação de execução fiscal.

Essa modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário alcança qualquer reclamação que é todo o instrumento empregado para questionar o referido crédito, chamado de impugnação em primeira instância ou recurso voluntário.

2.2.4 A Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança

O mandado de segurança está previsto no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal¹⁸ e na Lei nº 12.016/09¹⁹ como ação judicial com o objetivo de proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus e habeas data, desde que o responsável pela ilegalidade ou abuso do poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

É ação judicial constitucional de natureza civil, de efeito célere de proteção aos direitos do contribuinte, se esses forem tolhidos ou ameaçados por atos abusivos. O juiz, poderá suspender o ato que deu motivo ao pedido quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, ou seja, poderá expedir medida liminar, com o objetivo de impedir a irreparabilidade do dano. Na situação a qual o magistrado conceda a medida liminar, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, em consonância com Código Tributário Nacional. A Fazenda Pública não poderá entrar com ação de execução fiscal até a sentença denegatória ou a sustação da medida liminar.

¹⁸ BRASIL. Constituição Federal. Artigo 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguinte: (...) LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Em www.jusbrasil.com.br/.../inciso-lxix-do-artigo-5-da-constituicao-federal-de-19. Acesso em 10/08/2017.

¹⁹ BRASIL. Lei nº 12.016 de 07 de agosto de 2009. Em www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/1201016.htm. Diário Oficial da União - Seção 1 - 10/8/2009, Página 2

O Código Tributário Nacional limita-se à menção da medida liminar, mas é indisputável que, se a mera concessão do expediente cautelar tem essa força, com muito mais fundamento a sentença que aprecia o mérito do pedido. Uma vez proferida, mesmo no silêncio da Lei 5.172/66, há de ser trancada a exigibilidade do ato, ao menos até que se dê a manifestação do tribunal competente para decidir o recurso, modificando o decisório de primeiro grau. (CARVALHO, 2015, p. 414)

2.2.5 A concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada em outras espécies de ação judicial

Esta hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário foi introduzida pela Lei Complementar nº 104 de 10/01/2011²⁰, ou seja, não constava no texto original do Código Tributário Nacional. Para alguns autores, como Íris Vânia Santos Rosa, “(...) aqui denominadas introduzidas e que representam o produto da flexibilização das hipóteses básicas, ou seja, aquelas inicialmente dispostas no CTN” (ROSA. 2010, p.608). É resultado do estudo doutrinário e de reiteradas decisões pretorianas. Esta Lei Complementar ratificou a tendência da doutrina dominante e da jurisprudência em aceitar medidas liminares e tutelas antecipadas em todas as ações cabíveis no campo do direito tributário as quais o sujeito passivo venha a questionar eventuais créditos a favor do Estado e flexibilizou a Lei nº 5.172/66, ao acrescentar causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não previstas em seu texto inicial.

Cabe ressaltar que não basta ajuizar a ação para se obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que somente a concessão de medida

²⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2011. Em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Diário Oficial da União - Seção 1 - Eletrônico - 11/1/2001, Página 1 (Publicação Original). Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 ; - Código Tributário Nacional. Acesso em 10/08/2017

liminar ou da tutela tem o condão de suspender a referida exigibilidade do crédito tributário.

Distinguindo os institutos da liminar e da antecipação dos efeitos da tutela, temos que aquele tem como fundamento o poder geral de cautela, no qual cabe ao juiz analisar os casos e garantir a efetividade do provimento final, ou seja, garante que o direito não pereça até o provimento final. Ao passo que a concessão da tutela antecipada, não se observa o mesmo efeito ou objetivo, na qual consiste na entrega ao autor da demanda o objeto do provimento final, de forma provisória, até o julgamento efetivo da ação.

Segue o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça acerca da antecipação da tutela:

RECLAMAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. SUSPENSÃO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. 1. A vedação admitida no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 4-DF não é irrestrita, referindo-se apenas a concessões de vantagens pecuniárias, reclassificação, equiparação aumento ou extensão de vencimentos aos servidores públicos. 2. Caso em que se deferiu pedido de antecipação de tutela para sustar lançamento de débito tributário na dívida ativa do Estado. Inaplicabilidade do óbice de que trata o artigo 1º da Lei 9.494/97. Ausência de afronta aos efeitos vinculantes da decisão proferida pelo Tribunal na ADC 4-DF. Reclamação improcedente. (STF – Rec: 902 SE, Relator: Maurício Corrêa, Data do Julgamento: 25/04/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 02-08-2002 PP 00060 EMENT VOL-02076-01 PP-00172)

2.2.6 Parcelamento

Este item também foi acrescido pela Lei Complementar nº 104/2011, introduzindo inciso VI ao texto original do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Com a inserção do referido inciso, pensou-se na especificação semântica da palavra “parcelamento”, em relação ao gênero “moratória”. De acordo com Christine Mendonça, pode ser distinguido da seguinte maneira: “(i) o parcelamento previsto antes do nascimento da obrigação tributária; (ii) o parcelamento como espécie do gênero moratória; (iii) aquele que se pode chamar de parcelamento stricto sensu. (Mendonça, 2001, p. 90-4, apud Carvalho, 2015, p.415).

O parcelamento é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, aplicando-se a ele as disposições atinentes ao instituto da moratória. Assim entendido que o parcelamento é espécie do gênero moratória. Sacha Calmon Navarro Coelho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira têm entendido desta maneira. Ao parcelar, o sujeito passivo suporta a dívida em prestações futuras, com prazo de pagamento dilatado.

Muito já se debateu sobre a produção dos efeitos da denúncia espontânea e o instituto do parcelamento. Discutia se o sujeito passivo devedor de um determinado tributo procedesse à denúncia espontânea, se poderia haver o parcelamento do montante devido. Mas, infere-se, para parte da doutrina, da leitura do artigo 138, do Código Tributário Nacional, que não existe esta possibilidade, uma vez que somente produzirá efeitos no caso de pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. A denúncia espontânea somente produz o efeito de afastar a penalidade, caso o tributo tenha pagamento integral.

Doutrinadores que têm entendimento de que a denúncia espontânea não cabe o parcelamento baseia-se no princípio da isonomia. Deste modo, os contribuintes que desejam a exclusão da responsabilidade pela infração cometida devem ser tratados igualmente, procedendo com o pagamento do valor integral do tributo ou depositando o valor arbitrado pela autoridade administrativa. Zanon (2002, p.124-125) se posiciona nesse sentido, sustentando que o legislador só previu hipótese de pagamento integral. Portanto, se tratar contribuintes faltosos com o benefício da denúncia espontânea e ainda tendo direito ao parcelamento seria nítido afronta ao princípio da isonomia.

A corrente doutrinária que se embasa neste pensamento, também se baseia na Súmula 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos que determina que a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

Os autores contrários a essa doutrina, entendem que não há ofensa ao princípio da isonomia no caso de oferecer denúncia espontânea e pedir parcelamento, uma vez que este benefício engloba juros desde o vencimento do prazo para o pagamento até o dia em que o débito é parcelado, somado a isso os juros correspondentes ao período futuro.

O meu entendimento é no sentido da concessão de parcelamento, caso tenha havido denúncia espontânea, pois existe parcelamento até em situações na qual a Administração Fazendária percebe a dívida do tributo e ainda assim o concede, ao sujeito passivo devedor, o referido benefício. O maior objetivo da denúncia espontânea é incentivar o pagamento voluntário com fins de sanear a infração e não a impontualidade do contribuinte devedor.

Apesar de todos esses argumentos favoráveis à concessão de parcelamento de dívida de tributo ao proceder-se à denúncia espontânea, a jurisprudência segue no sentido oposto, uma vez que o Supremo Tribunal Federal interpreta o artigo 138, do Código Tributário Nacional, para descaracterizar a denúncia espontânea, se essa vier acompanhada do pedido de parcelamento.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PEDIDO DE PARCELAMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL. O acórdão recorrido baseou-se exclusivamente na interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional para descaracterizar a confissão do débito, acompanhada por pedido de parcelamento (e não pelo pagamento), como hipótese de afastamento de multa e de juros punitivos. Como não houve a invocação de preceito constitucional para justificar a interpretação, o fundamento infraconstitucional é suficiente para manter o acórdão recorrido. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF, 2ª T., AI 691643 AgR - SP, rel. Min Joaquim Barbosa, j. 15.03.11, DJE 06.04.11).

3.FIANÇA BANCÁRIA

A Fiança bancária é instrumento previsto pela Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, como meio de garantia da Execução Fiscal. Em seu artigo 9º, inciso II,²¹ a referida lei dispõe que a execução poderá ser garantida através de fiança bancária.

O novo Código de Processo Civil, em seu artigo 835, § 2º²², equiparou dinheiro à fiança bancária e ao seguro garantia judicial, com algumas

²¹ BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Artigo 9º: Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; **II** - oferecer fiança bancária; **III** - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. **§ 1º** - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge. **§ 2º** - Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. **§ 3º** - A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora. **§ 5º** - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional. **§ 6º** - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

²² BRASIL. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Artigo 835: A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: **I** - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira; **II** - títulos da dívida pública da União, dos Estados e do Distrito Federal com cotação em mercado;

III - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado; **IV** - veículos de via terrestre; **V** - bens imóveis; **VI** - bens móveis em geral; **VII** - semoventes; **VIII** - navios e aeronaves; **IX** - ações e quotas de sociedades simples e empresárias; **X** - percentual do faturamento de empresa devedora; **XI** - pedras e metais preciosos; **XII** - direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia; **XIII** - outros direitos. **§ 1º** É prioritária a penhora em dinheiro, podendo o juiz, nas demais hipóteses, alterar a ordem prevista no caput de acordo com as circunstâncias do caso concreto. **§ 2º** Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento. **§ 3º** Na execução de crédito com garantia real, a penhora recairá sobre a coisa dada em garantia, e, se a coisa pertencer a terceiro garantidor, este também será intimado da penhora. Em www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 15/08/2017.

especificidades. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é assentada no sentido de que a substituição da garantia em dinheiro por outro bem ou carta de fiança somente deve ser admitida em hipóteses excepcionais e desde que não ocasione prejuízos ao exequente, sem que isso afronte o princípio da menor onerosidade da execução para o devedor.

Para a corrente que defende a taxatividade do artigo 151, do Código Tributário Nacional, que trata sobre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, excluiria de plano a tendência que a fiança bancária possui para suspender a referida exigibilidade pela razão de não estar disposta expressamente no Código Tributário Nacional. Ao passo que para a corrente que tem orientação com entendimento direcionado para uma interpretação mais ampla e flexível do artigo 151²³, do Código Tributário Nacional, admite-se outras causas que não só aquelas expressamente inseridas na referida lei complementar, como exemplo adotado no trabalho, a “Fiança Bancária”.

Necessário se faz para o entendimento da fiança bancária, o estudo breve de suas características como contrato de fiança com previsão no Código Civil.

3.1 Características do Contrato de Fiança

Existem maneiras destinadas a garantir um estado de fato a que corresponda um direito, conhecidos como cauções ou meios assecuratórios. São contratos que têm como objetivo primordial suprir a insuficiência patrimonial do devedor.

A fiança é um tipo de contrato realizado por meio do compromisso assumido por terceiro, estranho à relação obrigacional, para pagar a dívida do devedor, caso este não o faça. É garantia pessoa ou fidejussória.

²³ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Artigo 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 10.1.2001) **VI** - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) **Parágrafo único.** O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessoriais dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. /www.jusbrasil.com.br/.../artigo-151-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966. Acesso em 15/08/2017.

Desta maneira, dispõe o artigo 818, do Código Civil que, “pelo contrato de fiança, uma pessoa garante satisfazer ao credor uma obrigação assumida pelo devedor, caso este não a cumpra”. “A fiança é, portanto, o contrato pelo qual uma pessoa se obriga a pagar ao credor o que a este deve um terceiro”. (GONÇALVES, 2012, p.556) Pessoa estranha à obrigação originária, denominada fiador, que perante o credor se obriga, garantindo com seu patrimônio a realização do crédito deste, caso não o realize o devedor.

A fiança é modalidade contratual de natureza acessória²⁴ e subsidiário, uma vez que só existe como garantia da obrigação de outrem, frequente nos negócios, adjeto a contratos bancários. Ou seja, depende da existência do contrato principal e tem sua execução subordinada ao não cumprimento deste, pelo devedor. Tem também como característica ser contrato unilateral²⁵, porque gera obrigações depois de finalizado, somente para o fiador.

A concretização da fiança depende de forma escrita e não se admite interpretação extensiva (pois é contrato benéfico), não podendo por analogia, ampliar as obrigações do fiador, de acordo com o artigo 819, do Código civil. A efetivação é feita por instrumento público ou particular, no corpo do contrato principal ou também pode ser feito em separado. Esse contrato possui como regra a gratuidade, mas poderá haver contrato de fiança oneroso, quando o afiançado remunera o fiador pela fiança prestada, como acontece com a fiança bancária.

3.2 Efeitos do Contrato de Fiança

Quando é concedida a fiança, o fiador se responsabiliza pela obrigação de pagar a dívida do devedor, caso este não o faça no tempo e forma previstos em

²⁴ Uma das classificações dos contratos é ele ser principal e acessório. O principal é aquele que tem vida própria e existe por si só, independente, autônomo. O acessório cuja existência depende de outro contrato, como exemplo os contratos de garantia.

²⁵ Os contratos se formam pelo acordo de vontades entre pelo menos duas pessoas, portanto sendo consensuais. Todo contrato é sempre bilateral quanto às partes (no mínimo duas partes), mas quanto aos efeitos pode ser unilateral ou bilateral. O contrato bilateral quanto aos efeitos é também conhecido como sinalagmático pois cria direitos e deveres equivalentes para ambas as partes. Exemplo deste tipo de contrato é compra e venda, pois o comprador tem o dever de dar o dinheiro e o direito de exigir a coisa, enquanto o vendedor tem a obrigação de dar a coisa e o direito de exigir o dinheiro. O contrato de efeito unilateral só cria direito para uma das partes e apenas obrigação para a outra, uma das partes será só credora e a outra só devedora. Exemplo deste contrato é a fiança.

contrato. O fiador garante com o seu próprio patrimônio, o adimplemento da obrigação afiançada. A garantia é do tipo pessoal, ou fidejussória, “defluindo os efeitos principais e imediatos do vínculo contratual no plano das relações entre fiador e credor, e, mediatamente, no das relações entre fiador e devedor”. (Gonçalves, 2012, p. 565).

Destaca-se um efeito importante nas relações entre credor e o fiador, o benefício de ordem, ou de excussão. Ou seja, no momento em que o fiador for demandado, pode indicar bens do devedor, livres e desembaraçados, até a fase da contestação, com o objetivo de saldar o débito, pois assim se evita a excussão dos seus próprios bens, de acordo com o artigo 827, do Código Civil. De acordo com Silvio Rodrigues, “se funda na ideia de que a obrigação do fiador é subsidiária, pois não passa de uma garantia da dívida principal”. (GONÇALVES apud RODRIGUES, 2012, p. 565)

O benefício de ordem não poderá ser invocado, de acordo com o artigo 828, do Código Civil, nas seguintes situações: i: se o fiador o renunciou expressamente; ii) se se obrigou como principal pagador ou devedor solidário; iii) se o devedor for insolvente.

3.3 Fiança bancária e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Fiança Bancária é um contrato através do qual, uma instituição financeira, um banco, garante o cumprimento da obrigação à qual um determinado afiançado tenha que adimplir. Ao contratar a fiança bancária, a instituição bancária emite uma carta fiança para o cliente que assim deseja, que nada mais é do que um contrato de fiança no qual o banco passa a figurar como fiador de um determinado contrato.

Este instituto possui a mesma natureza da fiança civil, partindo da conjectura que foi oferecido ao terceiro, no caso uma instituição bancária, pois ela tem como objetivo assegurar o cumprimento de uma obrigação de outrem. Assim sendo, há no estabelecimento da fiança bancária a existência de três pessoas: o credor, no caso de ser uma execução fiscal, o ente competente para ajuizar a referida execução resultante do não pagamento de um determinado tributo; o devedor-afiançado, ou executado, no caso o sujeito passivo devedor do tributo e o banco-fiador.

Muitas vezes, empresas que possuem crédito tributário constituído junto ao Fisco, lançam mão do instituto da fiança bancária em ações tributárias de execução, até mesmo com o objetivo de ter suspensa a sua exigibilidade, ainda que não esteja previsto no Código Tributário Nacional como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Existe previsão expressa na Lei de Execuções Fiscais, que o referido instituto poderá ser oferecido como garantia da execução.

A fiança bancária tem um problema de ordem prática que é o seu custo elevado. Porém, ao invés do contribuinte dispor de quantia em dinheiro para depósito judicial, e prejudicar o capital de giro e fluxo de caixa da empresa, se socorre o empresário, muitas vezes, ao banco para fazer o contrato de fiança bancária.

De acordo com o artigo 835, §2º, do Novo Código de Processo Civil²⁶, a fiança bancária é comparada ao dinheiro, para fins de substituição da penhora, desde que acrescidos ao valor trinta por cento. Jamais poderá ser aceito, nestes casos, valor inferior ao débito constante na inicial.

Assim sendo, com a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, o referido instituto é garantia, expressa e taxativa, equivalente a dinheiro nos processos judiciais, e de certa forma, trouxe alívio e ânimo para as empresas por entenderem que as contas bancárias não precisam ser necessariamente bloqueadas, ou ter patrimônio, como bem imóvel ou móvel, penhorado.

Em sede de Execução Fiscal, houve decisão no sentido de aceitar a substituição de depósito em dinheiro por fiança bancária, ainda que haja preferência pelo dinheiro, conforme dispõe o artigo 11 da Lei nº6.830/1980²⁷. A decisão foi baseada na previsão expressa no Novo Código de Processo Civil, artigo 835, § 2º, da equivalência entre dinheiro e fiança bancária.

²⁶ BRASIL. Op. Cit. p. 28

²⁷ BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Artigo 11: A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: **I** - dinheiro; **II** - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; **III** - pedras e metais preciosos; **IV** - imóveis; **V** - navios e aeronaves; **VI** - veículos; **VII** - móveis ou semoventes; e **VIII** - direitos e ações. **§ 1º** - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção. **§ 2º** - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º. **§ 3º** - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

Decisão foi tomada pelo Juiz Federal, em 12/01/2016, no processo 0014813-89.2004.4.03.6105:

“É cediço que a ordem de preferência do art. 11 da Lei n. 6.830/80 deve ser observada pelo devedor ao nomear bens à penhora, e que o depósito em dinheiro é preferível à fiança e ao seguro-garantia, dada a sua maior liquidez. Interpretando-se literalmente o dispositivo legal supramencionado, não seria o caso de deferir a medida ora pleiteada. Ocorre que no processo hermenêutico, o magistrado ao aplicar a lei, não pode restringir-se à subsunção do fato à norma, ao revés, deve estar atento aos princípios maiores que regem o ordenamento jurídico e aos fins sociais a que a lei se dirige. Conforme aclara a doutrina, "entre interpretações possíveis, deve-se escolher a que tem mais afinidade com a Constituição" (Luís Roberto Barroso in Direito Constitucional Contemporâneo, Saraiva, 2009, p. 301). Assim, não há como deixar de levar em conta, tal como informa a executada, que acaso denegado o pleito em análise, haveria dano irreparável à sobrevivência da empresa e também à prestação do serviço público de distribuição de energia.

E como bem disse o douto magistrado da 5ª Vara Federal local ao analisar questão análoga à presente, "no caso vertente, a executada é prestadora de serviço público e demonstra os embaraços financeiros que vem enfrentando em razão da conhecida política populista de reajustes de tarifas de energia dos últimos anos". Assim, existe aí mais um fator a pesar em prol do pedido da executada, ou seja, as dificuldades financeiras que enfrenta tem um forte componente derivado de políticas públicas do Governo Federal. Já do lado da exequente, tenho que o deferimento da substituição da garantia do crédito tributário não lhe traria prejuízos, pois o crédito em cobro estaria garantido por fiança bancária ou seguro-garantia a serem prestados por banco de primeira linha, que contemplará ainda a adição de 30% (trinta por cento) do valor do crédito tributário, como se verá. Isto porque, tal como decidido no referido processo análogo, que teve trâmite na 5ª Vara local, o novo Código de Processo Civil dá suporte ao deferimento da medida em análise, pois a nova lei adjetiva civil, prestes a entrar em vigor, assenta no 2º de seu art. 835: "Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor

não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento."

De tal forma, se o próprio legislador processual previu que se equipara a dinheiro o seguro garantia ou a fiança bancária, desde que em valor correspondente ao débito, acrescido de trinta por cento, não há razão para o indeferimento da medida, já que a lei, mesmo ainda não vigente (em *vacatio legis*) pode ter o caráter informador do ordenamento jurídico para que não se aplique o direito vigente de modo diverso da interpretação fornecida pela evolução do pensamento e vontade do legislador. Assim, certo que de que o deferimento da medida atenuará os riscos de insolvência da executada à vista do vencimento antecipado de suas dívidas em função dos "convenants", restando, ademais, garantido o débito da exequente, julgo que esta se trata da decisão mais adequada ao caso.

Ante o exposto, defiro parcialmente o pedido, autorizando a executada a substituir o depósito por seguro-garantia ou fiança bancária a ser prestada por banco de primeira linha, em valor equivalente ao débito atualizado, acrescido de (30%) trinta por cento, atendidas as demais condições estipuladas em portaria regulamentar da exequente. Em sendo prestada tal garantia, deverá a exequente se manifestar, no prazo máximo de 48 horas, acerca do cumprimento das formalidades dispostas em seus normativos internos. Após o cumprimento de tal formalidade, fica deferido o levantamento do depósito.

Em processo de execução fiscal, o devedor que quiser entrar com embargos precisa oferecer garantias no valor da dívida. A Lei nº 6.830, de 1980 – elenca uma série de bens, em seu artigo 9º²⁸, que podem garantir a execução, mas

²⁸ BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, artigo 9: Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá: I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. § 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge. § 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. § 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária

a preferência dos procuradores da Fazenda é sempre por dinheiro, pois alegam que o rol elencado na referida lei, existe ordem de preferência conforme a disposição dos incisos na lei. É possível, também em sede de Execução Fiscal, conforme disposto no artigo 15²⁹, da Lei de Execuções Fiscais, que em qualquer fase do processo, o juiz poderá deferir ao executado à substituição da penhora por fiança bancária.

Conforme dispõe a referida Lei de Execuções Fiscais, o devedor poderá se socorrer de uma instituição financeira, Banco, para obter a fiança bancária ou seguro garantia, com o objetivo desta instituição assumir a obrigação de garantir sua dívida tributária caso ocorra a condenação do sujeito passivo e este não consiga adimplir a dívida tributária.

As Fazendas Públicas entendem, que as ações judiciais, impugnações ou recursos administrativos cabíveis ao contribuinte, com o objetivo de questionar a existência do débito junto ao Fisco, bem como a existência da relação jurídico tributária estabelecida através de um determinado lançamento ou até mesmo ações proposta em caráter preventivo, ao realizar contrato de fiança bancária, a exigibilidade do crédito tributário em questão, não terá sua exigibilidade suspensa e, portanto poderá haver início de Execução em relação ao crédito, simplesmente por não haver previsão legal expressa no Código Tributário Nacional, no artigo 151, o qual trás as causas que suspendem a exigibilidade do referido crédito.

A Portaria nº 437 de 31 de maio de 2011, disciplina as condições de aceitação da fiança bancária como garantia da execução fiscal no âmbito da Procuradoria Geral Federal. Dispõe em seu artigo 5º³⁰, parágrafo único que só

ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora. § 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora. § 5º A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional. § 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm Acesso em 06/09/2017.

²⁹BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Artigo 15: Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e II - à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

ocorrerá suspensão da exigibilidade do crédito tributário em ações cautelares ou ações ordinárias com o depósito do montante integral.

Com a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, em razão da fiança bancária ser garantia equivalente a dinheiro nos processos judiciais, de certa forma houve alívio e ânimo para as empresas por entenderem que as contas bancárias não precisam ser necessariamente bloqueadas ou se forem, existe a possibilidade de substituição de valores bloqueados em conta da empresa por fiança bancária.

Mas, a jurisprudência, em relação às execuções fiscais não equipara a fiança bancária ao dinheiro em decorrência da falta de previsão legal na Lei nº 6.830/80, que é lei especial em relação ao recebimento via execução fiscal. Nesta situação o Novo Código de Processo Civil é utilizado de maneira subsidiária.

Quando o contribuinte oferece como garantia fiança bancária, e a Fazenda Pública entra com pedido de substituição desta por depósito judicial, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que estas garantias se equivalem a fins de garantia de execução, conforme pode observar no Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso especial nº 1.109.560 – RS (2008/0280712-5)

Ementa

Tributário. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial. Substituição da Fiança Bancária por depósito judicial. Equiparação dos institutos. Precedentes do STJ. Agravo improvido.

1. Consoante iterativa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os institutos da fiança bancária e do depósito judicial se equivalem para fins de garantia da execução.

2. Agravo regimental improvido.

Processo AGA 21039 AM 2009.01.00.021039-0

Ementa

Processual Civil. Agravo Regimental. Execução fiscal. Substituição de fiança por depósito judicial em dinheiro. Impossibilidade. Desbloqueio de conta de investimento. Garantia do juízo por carta de fiança bancária.

1. "A Carta de Fiança Bancária é uma das hipóteses de garantia do crédito tributário, pela equivalência legalmente presumida entre ela e o depósito em dinheiro (art. 9º, § 3º, da Lei nº 6.830/80):"A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária,

produz os mesmos efeitos da penhora". Ademais, " é título executivo extrajudicial, líquido e exigível nos limites da quantia garantida (...) " - (AGTAG 2009.01.00.041377-8/GO, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma,e-DJF1 p.564 de 02/10/2009).

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que a execução deve ser promovida pelo meio menos gravoso ao devedor, como consagrado pelo art. 620 do CPC, em "favor debitoris" (REsp nº 480.351/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 23/06/2003, p. 260). 3. Na hipótese dos autos, já estando o crédito exequendo assegurado por fiança bancária, pretendeu a exequente a substituição da referida garantia por outra caracterizada por aplicações financeiras em CDB. Não obstante, sem propriamente decidir acerca da substituição requerida, deferindo-a ou indeferindo-a, a decisão agravada determinou a penhora de ativos financeiros, bem como sua transferência para a Caixa Econômica Federal. Tal providência, em verdade, se tipifica como depósito judicial (art. 151, inc. II do CTN e Lei nº 7.903/98). 4. Acontece que a Legislação Processual oportuniza ao devedor, após citado, ofertar bem à penhora, para garantir a pretensão executiva. Omissis o devedor, a mesma legislação impõe ao Estado promover a constrição de bens visando à efetividade da pretensão executiva judicial instaurada, autorizando sua constrição judicial através de penhora eletrônica, diretamente realizada em instituições financeiras depositárias - Sistema BACENJUD (art. 655-A, CPC). Logo, existente Carta de Fiança, não há que se cogitar em sua substituição por ativos financeiros. O exame de eventual reforço da penhora depende, preliminarmente, da decisão sobre a referida garantia apresentada, com a indicação expressa de eventual saldo remanescente. 5. Agravo regimental não provido.

No sentido de apresentar fiança bancária com foco em obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, farta é a jurisprudência no sentido da impossibilidade da suspensão do referido crédito apresentando fiança bancária.

Com base no julgamento do Recurso Especial representativo de controvérsia nº 1.156.668, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a fiança bancária não pode ser equiparada ao depósito do montante integral do tributo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, do Crédito Tributário Nacional por entender ser este rol taxativo

Segue a Recurso Especial, in verbis:

Ementa

Tributário. Recurso Especial representativo de controvérsia. art. 543-c, do CPC. Caução e expedição da CPD-En. Possibilidade. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. art. 151 do CTN. Inexistência de equiparação da fiança bancária ao depósito do montante integral do tributo devido para fins de suspensão da exigibilidade. Súmula 112/STJ. Violação ao art. 535, ii, do CPC, não configurada. Multa. art. 538 do CPC. Exclusão.

Em matéria Tributária, a fiança bancária não é comparável ao depósito integral do débito exequendo para a finalidade do contribuinte ter suspensa a exigibilidade do crédito tributário. A justificativa para quem partilha desse posicionamento, decorre da taxatividade do artigo 151, do Código tributário Nacional, bem como o conteúdo da Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto neste trabalho, com enfoque na fiança bancária como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, verificou-se que parte da doutrina e a maciça jurisprudência têm o entendimento que a fiança bancária não pode suspender a exigibilidade do crédito tributário, ainda que prevista como instituto garantidor da execução fiscal com base no artigo 9º, da Lei de Execução Fiscal, bem como no artigo 835, do Novo Código de Processo Civil. A razão reside no fato de não haver previsão expressa no artigo 151, do Código Tributário Nacional como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Para essa corrente doutrinária e jurisprudencial, o Código Tributário Nacional é lei especial em relação à Lei de Execução Fiscal e em relação ao Código de Processo Civil, portanto estas leis não podem sobrepor-se àquela.

Mas, há entendimento doutrinário e jurisprudencial que vão de encontro com esse posicionamento, entendendo que existem outras causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário e não somente as elencadas no referido preceito normativo, como a fiança bancária que pode ter o condão de ter como efeito a suspensão da exigibilidade.

A fiança bancária pode ser entendida ou equiparada como o depósito do montante integral em dinheiro. Esse posicionamento foi expressamente abordado no Novo Código de Processo Civil.

Ainda que as Fazendas Públicas não tenham esse entendimento, poderá haver modificação desse posicionamento, através da insistência dos advogados dos contribuintes no sentido pedir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no oferecimento de fiança bancária, garantidora do crédito..

As causas entendidas como taxativas, por parte da doutrina e jurisprudência dominantes, já sofreram modificação no momento que foram introduzidos os incisos V e VI, no artigo 151, do Código Tributário Nacional, que elenca as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, através da Lei Complementar nº 104/2001. Essa modificação foi decorrente de farto estudo doutrinário, bem como posicionamentos jurisprudenciais reiterados quais sejam a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento. Os novos incisos desse artigo são denominados como “causas introduzidas”.

Deveras, a jurisprudência criou uma situação excepcional, pois ainda que a fiança bancária possa garantir a execução fiscal e oferecidas em processos cautelares antecipando a posterior penhora, situação que garanti a emissão da certidão positiva com efeitos de negativa, não suspende a exigibilidade do crédito tributário., conforme o Recurso Especial Repetitivo nº 1.156.668/DF, no Superior Tribunal de Justiça.

O entendimento do artigo 151, do Código Tributário Nacional, em minha opinião, deverá ser flexibilizado, mais uma vez, no sentido de equiparar o instituto da fiança bancária ao depósito do montante integral, seguindo o entendimento do Novo Código de Processo Civil que equiparou o referido instituto à dinheiro em execuções civis. Através da edição de Lei Complementar, deverá introduzir essas novas modalidades de garantias do eventual montante do tributo devido acrescido da multa, correção monetária, juros e honorários advocatícios.

Entendo que deveria haver mais uniformização das leis pátrias, em termos da aplicação dos institutos contidos nas diversas legislações federais. No âmbito do Direito Tributário, a aplicação do instituto da fiança bancária, deveria ser a mesma do Direito Processual Civil, equiparada ao dinheiro, pois não haveria prejuízo à Fazenda Pública na propositura das ações cabíveis iniciadas pelo contribuinte e com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Lembrando que ao oferecer a fiança bancária, o valor deverá ser acrescido em trinta por cento, de acordo com a legislação processual civil. Esse acréscimo poderia ser adotado caso o referido instituto venha a ser adotado expressamente como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, entendida como causa introduzida através da edição de uma nova Lei Complementar Federal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2º ed. São Paulo: Método, 2008.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L51.htm, Acesso em 05/08/2017.

BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6.830.htm. Acesso em 05/08/2017.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 25/08/2017.

BRASIL. Lei nº 12.016 de 07 de agosto de 2009. Diário Oficial da União - Seção 1 - 10/8/2009, Página 2 (Publicação Original). Disponível em www2.camara.leg.br/.../lei/.../lei-12016-7-agosto-2009-590271-publicacaooriginal.

BRASIL. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em 07/08/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil_03?LCP 104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03?LCP%20104.htm). Acesso em 10/09/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação 902 SE. Tribunal Pleno. Estado de Sergipe, PGE-SE - Roberto Eugenio da Fonseca Porto e outro, Juiz de Direito da 3ª vara cível da Comarca de Aracaju. Disponível em stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14748425/reclamacao-rcl-902-se. Acesso em 01/09/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo de Instrumento 691643 SP. SANT'ANNA S/A Indústrias Gerais, Leiner Salmaso Salinas, Antonio Augusto Pompeu de Toledo, União, Procurador-geral da Fazenda Nacional. Publicação DJe-

038 DIVULG 02/03/2010 PUBLIC 03/03/2010. Disponível em [/stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/.../agravo-de-instrumento-ai-691643-sp-stf#!](http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/.../agravo-de-instrumento-ai-691643-sp-stf#!). Acesso em 03/09/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: REsp. 1156668 DF 2009/0175394-1. Corte Especial. DJe 10/12/2010. Disponível em [/stj.jusbrasil.com.br/.../recurso-especial-resp...df.../relatorio-e-voto-17626514](http://stj.jusbrasil.com.br/.../recurso-especial-resp...df.../relatorio-e-voto-17626514). Acesso em 09/09/2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26° ed. São Paulo. Saraiva. 2015.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3° ed. São Paulo. Quartier Latin. 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro – Contratos e Atos Unilaterais**. 9° ed. Saraiva. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27° ed. Malheiros, 2005.

JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 1° ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2015.

ROSA, Íris Vânia Santos. **Ação Anulatória e Flexibilização das hipóteses de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6°ed. São Paulo. Saraiva, 2014

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão**. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). *Direito Tributário e os*

Conceitos de Direito Privado. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

UNIÃO. Portaria nº 437, de 31 de Maio de 2011. Ministério da Fazenda. **Disciplina as condições de aceitação da fiança bancária pela Procuradoria-Geral Federal.** Disponível em www.agu.gov.br/atos/detalhe/268232. Acesso em 10/09/2017.