

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

GABRIELA MARTINEZ HINTERLANG DE BARROS

**DA TUTELA DE EVIDÊNCIA E O ARTIGO 151 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**SÃO PAULO - SP
2016**

GABRIELA MARTINEZ HINTERLANG DE BARROS

**DA TUTELA DE EVIDÊNCIA E O ARTIGO 151 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**Monografia apresentada ao Programa de
Especialização em Direito Tributário, da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
como requisito para conclusão da
especialização, sob orientação da Profª Drª
Iris Vania Santos Rosa.**

**SÃO PAULO - SP
2016**

SUMÁRIO

RESUMO	4
1 INTRODUÇÃO	5
2 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	7
2.1 Obrigação Tributária: Principal e acessória.....	7
3 DO PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	9
3.1 A regra matriz de incidência tributária. Hipótese tributária e o fato jurídico tributário e a subsunção do fato a norma	9
3.2 A regra matriz de incidência tributária. A consequente da norma e as relações jurídicas tributárias.....	111
4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO	15
4.1 Crédito tributário: conceito	15
4.2 Lançamento tributário	17
4.3 Modalidades lançamento	19
5 DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	24
5.1 Hipóteses.....	26
5.1.1 Moratória.....	26
5.1.2 Do depósito do montante integral	29
5.1.3 Reclamações e recursos administrativos.....	32
5.1.4 Da concessão de medida liminar ou tutela provisória em quaisquer espécies de ações judiciais	33
5.1.5 Do parcelamento	35
6 A PROBLEMÁTICA DA TUTELA DE EVIDÊNCIA E SEUS REFLEXOS NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	37
6.1 Tutela provisória	37
6.2 A tutela de evidência como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	39
6.3 Da tutela de evidência em sede de liminar em mandado de segurança.	42
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	46

RESUMO

O presente artigo possui a finalidade de analisar o nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário, bem como as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a aplicação da tutela de evidência, prevista no Novo Código de Processo Civil no âmbito do Direito Tributário. O presente estudo apresenta, sem esgotar o tema, sobre as causas provisórias de suspensão do crédito, as quais impossibilitam a Fazenda Pública de efetuar a cobrança do crédito tributário bem como realizar atos executórios por meio da Ação de Execução Fiscal. Neste ponto, o estudo visa demonstrar sobre a possibilidade ou não da utilização pelo campo do Direito Tributário do instituto da Tutela de Evidência prevista no art. 311 do Novo Código de Processo Civil. Afinal, o novo instituto pode ou não ser conduzido para o âmbito do Direito Tributário? Lembrando sempre que o Código de Processo Civil é utilizado como fonte subsidiária ao Código Tributário Nacional, e tendo este sido modificado (CPC/2015), deve-se verificar sobre a aplicabilidade dos seus institutos para o âmbito tributário, que utiliza como lei geral de processo civil o próprio Código de Processo Civil.

Palavras-chave: Aplicabilidade. Crédito tributário. Obrigação tributária. Suspensão da exigibilidade. Tutela de evidência.

ABSTRACT

The presente article have the finalily the analyse the origin the tax obligacion and the tax credit, fine as causes the suspension demandability the tax credit and the applicability of tutelage of evidence, scheduled on New Code of Civil Process on framework of Tax Law. The present study show, whitout exhaust the theme, about the causes temporary of suspension demandability of the credit, whom disable the Public Farm of realize the colletion of tax credit as well as realize executory action through the execution tax action. At this point, the study aim show about the possibility or not the application the scope tax of the institute of tutelage of evidence sheduled on article 311 on New Code of Civil Process. After all, the new institute may or not could be carried to on framework of Tax Law? Always remember the Code of Civil Process is used as subsidiary source of the Code of Tax Nacional, and have this being modified (CPC/2015), check the adaptability of this institutes on framework of Tax Law, that uses as the general law the Civil Processe the own Code of Civil Process.

Keys-words: Applicability. Tax credit. Tax obligacion. Suspension demandability the tax credit. Tutelage of evidence.

1 INTRODUÇÃO

Com o presente trabalho, buscou-se discutir com base na doutrina, o nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário, se estes nascem concomitantemente ou não, o crédito tributário, as hipóteses de suspensão do crédito tributário, bem como se a tutela de evidência advinda com o Código de Processo Civil 2015 é causa de suspensão da exigibilidade e se esta possui aplicabilidade no âmbito tributário.

Neste sentido, ficou demonstrado que a obrigação tributária é o vínculo jurídico mediante o qual o Fisco possui o direito de exigir do sujeito passivo uma prestação pecuniária, desde que o crédito seja constituído através do lançamento, aperfeiçoando-o para a cobrança.

Do surgimento da obrigação tributária e do crédito tributário, passou-se a análise da constituição do objeto através do instituto do lançamento tributário previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional, passando desta forma ao estudo das modalidades de constituição: declaratória, de ofício e homologação.

Após o estudo da constituição do crédito tributário, verificamos de forma minuciosa as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, tendo sido demonstrado que o que se suspende é o teor da exigibilidade do crédito e não este em si.

As causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário impedem que o Fisco exercite atos de cobrança, ficando proibido de ajuizar execução fiscal até que cesse a causa suspensiva.

Assim, as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional concedem um estado provisório de suspensão da exigibilidade, podendo a qualquer momento o crédito voltar a ser cobrado mediante ajuizamento de execução fiscal ou extinto por pagamento e até mesmo por decisão judicial transitada em julgado.

Por fim, ingressamos na análise da possibilidade ou não da utilização da tutela de evidência prevista no art. 311 do Código de Processo Civil/2015 no âmbito do direito tributário e suas implicações em relação ao art. 151 do Código Tributário Nacional.

Em verdade, o presente artigo não pretendeu esgotar a análise sobre o tema, que pode ser feita sob diversos aspectos.

Neste sentido, o presente estudo busca a aplicabilidade dos institutos previsto no Novo Código de Processo Civil ao Código Tributário Nacional, por ser aquele fonte subsidiária a este.

2 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Obrigação tributária: principal e acessória

Primeiramente, torna-se impossível adentrarmos no campo do surgimento do crédito tributário, que entendamos, é o direito subjetivo do sujeito ativo, ao qual se contrapõe o débito tributário, compreendido como o dever jurídico do sujeito passivo, sem antes nos aprofundarmos no surgimento da obrigação tributária.

Quando falamos em crédito tributário necessariamente estamos a falar sobre obrigação tributária.

As normas relativas ao instituto da obrigação tributária somente podem ser veiculadas por lei complementar, conforme determinação do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal.

A lei complementar, como sabemos, a tratar sobre a obrigação tributária é o Código Tributário Nacional.

O art. 113 do Código Tributário Nacional inaugura a disciplina sobre a obrigação tributária, determinando:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória:

§1º A obrigação tributária 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.

Neste sentido, verifica-se que a obrigação principal instituída no §1º surge em consequência da realização do fato gerador, previsto no art. 114 do CTN e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Já o §2º que prescreve a obrigação acessória como aquela que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O art. 115 do Código Tributário Nacional dispões que fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias, portanto, são condutas exigidas do contribuinte a fim de que a obrigação principal seja cumprida. Compreendem sempre em um “fazer” ou um “não fazer”, voltados às atividades de controle e arrecadação tributária.¹

Maria Leonor Leite Vieira afirma que:

Assim é lícito – além de conveniente para reter o conceito – concluir que a obrigação sobre ser um poder jurídico por conta do que uma pessoa (credor – sujeito ativo) pode exigir de outra (devedor – sujeito passivo) em razão de determinadas circunstâncias prescritas pelo direito como capazes de produzir o efeito (pagamento), é a consequência de uma determinada relação jurídica e o crédito (ou débito para o sujeito passivo) é a quantificação e objeto daquela obrigação; com ela se não confunde, portanto.²

Assim sendo, obrigação tributária faz surgir o nascimento do crédito para um sujeito ativo e o débito para o sujeito passivo após a verificação da ocorrência do fato gerador no consequente da norma tributária e após a constituição deste crédito através do lançamento.

¹ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 196.

² VIEIRA. Maria Leonor. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 20.

3 DO PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário surge no mundo jurídico no momento em que se dá a ocorrência da subsunção do fato a norma, a aplicação da Regra Matriz de Incidência tributária do tributo.

No entanto, tal subsunção só se torna real e efetiva, capaz de produzir efeitos jurídicos se houver uma linguagem competente que dará surgimento ao fato jurídico e a respectiva obrigação tributária.

Assim sendo, passemos ao conhecimento da obrigação tributária através da Regra Matriz de Incidência Tributária.

3.1 A regra matriz de incidência tributária. Hipótese tributária e o fato jurídico tributário e a subsunção do fato a norma.

A hipótese tributária é a construção de linguagem prescritiva geral e abstrata e o fato jurídico tributário é o efeito tributário quando ocorre a subsunção do fato jurídico tributário à norma tributária.

Mas oras, afinal, o que seria o conceito da subsunção do fato ao à norma?

De acordo com os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, a subsunção do fato à norma seria:

Em substância, recorta o legislador eventos da vida real e lhes imputa a força de, relatados em linguagem competente, suscitar os comportamentos que entende valiosos, garantindo seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido...Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.³

Na descrição do eminente doutrinador, fica claro que haverá a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário) ser idêntico a norma jurídica tributária descrita na hipótese tributária.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 243/244.

Após esta breve exposição, passemos ao estudo de cada um dos critérios da hipótese de incidência, que precisam ser preenchidos para que o fato previsto no mundo fenomênico, seja confirmado.

Afirma Lourival Vilanova⁴, que a “hipótese é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos”.

No momento que o legislador conceitua o fato que dará surgimento a relação jurídica do tributo, este seleciona as causas que julgou serem necessárias para caracterizar o fato jurídico tributário, passando, a partir deste ponto, se possível a identificação dos critérios quando estes acontecerem, quais sejam: critério material; critério espacial e critério temporal.

Critério material

O critério material da hipótese tributária pode ser definida como o núcleo, pois como menciona o Professor Paulo de Barros Carvalho⁵, este critério “é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios”.

Tal critério refere-se ao comportamento das pessoas, sejam no sentido de fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). O núcleo do critério material será necessariamente formado por um verbo, seguido de um complemento.

Podemos citar como exemplo: vender mercadorias; auferir renda; ser proprietário de bem imóvel ou de veículo automotor; prestar serviços e etc.

Diante de tais observações, entendemos como critério material da hipótese tributária o comportamento de uma pessoa, consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária.⁶

⁴ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 1977, p. 46.

⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4º ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 466.

⁶ Ob. cit., p. 470.

Critério espacial

Com relação ao critério espacial, podemos definir este como o identificador do lugar exato onde deverá ocorrer o fato jurídico tributário.

Algumas regras jurídicas trazem em seu bojo de forma expressa os locais onde o fato jurídico deverá ocorrer, a fim de que este irradie os seus efeitos e outras regras jurídicas, nada mencionam, apenas concedendo certas referências implícitas que permite o conhecimento do local onde surge o fato jurídico tributário.

Critério material

Pode-se definir o critério temporal como o marco de tempo em que ocorre o fato jurídico tributário, revelando o marco de tempo em que ocorre o fato jurídico tributário, permitindo aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações.

Tal marco de tempo mostra o exato instante em que ocorre o fato descrito, passando a existir a relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, em função do objeto (crédito tributário).

3.2 A regra matriz de incidência tributária. O consequente da norma e as relações jurídicas tributárias.

A hipótese como mencionado no tópico anterior, descreve, anuncia os critérios material, espacial e temporal que identificam um fato jurídico tributário. Já o consequente normativo, prescreve os critérios que identificarão o vínculo jurídico que nasce.

Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o consequente da hipótese de incidência tributária, indicando uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir um tributo e outro sujeito, que possui o dever de pagá-lo, apontando-se o valor da prestação correspondente.

Afinal, vejamos cada um deles.

Critério pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo

O Professor e doutrinador Paulo de Barros Carvalho afirma que: “o critério pessoal aponta os sujeitos do vínculo, isto é, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação”.⁷

Desta forma, o critério pessoal identifica, aponta os reais sujeitos da relação jurídica tributária, identificando, portanto, o credor e o devedor.

O sujeito ativo, nada mais é que o detentor do direito subjetivo de exigir o crédito tributário, podendo ser uma pessoa jurídica de direito privado (entidades paraestatais) ou pública (pessoa jurídica de direito público detentora de capacidade ativa e competência e tão somente as detentoras de capacidade ativa), sendo, nada mais nada menos que o credor.

A Ministra Regina Helena Costa define de forma didática o conceito de sujeito ativo:

O sujeito ativo da obrigação tributária é titular da capacidade tributária ativo, isto é, aquela pessoa que detém a aptidão para arrecadas e fiscalizar a exigência fiscal. Nem sempre será uma pessoa política, que ostenta competência tributária, pois poderá ter ocorrido a transferência de sua capacidade tributária ativa. Nesse caso, trata-se-á de parafiscalidade, assim entendida a delegação pela pessoa política, mediante lei, a outra pessoa, das aptidões para arrecadar e fiscalizar tributos.⁸

Já o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoal física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, o dever da quitação do crédito tributário, sendo, o devedor.

Mais uma vez mencionamos a ministra Regina Helena Costa, que define o sujeito passivo como sendo aquele que:

Responde pelo débito inerente à obrigação tributária.
Usualmente, é o contribuinte, aquele que protagoniza a

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 294.

⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 212.

situação fática descrita na hipótese de incidência. No entanto, há diversas modalidades de sujeição passiva tributária.⁹

Portanto, o critério pessoal aponta os personagens que protagonizaram a relação jurídica tributária configurada como obrigação tributária, ou seja, o sujeito ativo e passivo.

Critério quantitativo – base de cálculo e alíquota

Para Paulo de Barros Carvalho:

O critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo.¹⁰

Assim, o critério quantitativo aponta o *quantum* a ser desembolsado, pago pelo sujeito passivo, e que resulta da conjugação da base de cálculo e da alíquota.

A base de cálculo é a “dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”¹¹. A base de cálculo mensura a expressão econômica do fato, sendo a grandeza inserida na regra matriz tributária que dimensiona a intensidade do comportamento apontado no critério material (núcleo do fato jurídico), para que em perfeita harmonia com a alíquota seja apontado o valor da obrigação tributária.

A alíquota por sua vez é a fração da base de cálculo que, conjugada a esta, aponta com precisão o *quantum* da obrigação tributária, podendo ser aplicada de forma percentual ou fracionada.

⁹ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 5ª edição. 2015, p. 213.

¹⁰ CARVALHO. Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 278.

¹¹ ATALIBA. Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 5ª edição. 1993, p. 97.

Portanto, o critério quantitativo, sendo este a base de cálculo e a alíquota encontram o quantum da prestação pecuniária a ser paga pelo devedor sujeito passivo do crédito tributário.

4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO

4.1 Crédito tributário: conceito

De acordo com Paulo de Barros Carvalho:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identifica-lo.¹²

Claro é, que não é possível separarmos o crédito tributário da obrigação tributária, porque um não existe sem o outro, sendo o crédito elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, sendo a natureza de ambos a mesma.

O art. 139 do Código Tributário Nacional preceitua que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Apesar do Código afirmar que o crédito tributário nasce em consequência da obrigação, na verdade, tal assertiva não é correta, uma vez que o crédito tributário e o débito tributário são em si a própria obrigação.

O legislador prescreveu desta forma por acreditar que o crédito tributário somente nasceria após a constituição deste através do lançamento.¹³

Roque Antônio Carrazza discorre que: “inexiste obrigação – aí compreendida a obrigação tributária – sem o correspondente crédito. O crédito tributário, pois, é ínsito à obrigação tributária, e surge no exato instante em que esta última nasce, vale dizer, quando ocorre o fato gerador”.¹⁴

Deve-se ser interpretado de forma relativa tal dispositivo, uma vez que o crédito tributário decorre da obrigação tributária, possuindo ambos, a mesma natureza.

Maria Leonor Leite Vieira afirma que:

¹² CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 361.

¹³ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 238.

¹⁴ CARRAZZA. Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 280.

O crédito tributário, a despeito da linguagem utilizada no Código Tributário Nacional, bem assim na legislação ordinária, nasce no preciso instante em que desponta a obrigação tributária; por isto, a ela está atrelado de maneira tão íntima.¹⁵

Deste modo, o crédito tributário pode e deve ser entendido como o direito subjetivo do sujeito ativo, ao qual se contrapõe ao débito tributário, entendido como o dever jurídico do sujeito passivo que nasce no momento exato ao surgimento da obrigação tributária.

Portanto, o crédito tributário está atrelado à obrigação tributária, surgindo no exato instante em que ocorre o fenômeno da incidência (fato gerador), com a aplicação da regra-matriz do tributo.

No entanto, para que torne-se exigível, ou seja, passível de cobrança, é necessário que haja a constituição deste através do lançamento.

Sem que este fato seja vertido em linguagem competente, com a emissão de norma individual e concreta, não há que se falar em fato jurídico tributário e na respectiva obrigação.

É claro que para que a incidência ocorra, é preciso que um ser humano promova a subsunção do fato a norma, longe de ser a incidência automática e infalível, dependendo da participação do homem, que reconhecerá a existência do fato gerador e identificará *in concreto*, os elementos da relação jurídica.

Assim, o crédito tributário nasce concomitantemente com a obrigação tributária, como acima exposto, no entanto, só passa a surtir efeitos legais com a sua devida formalização através do lançamento.

Roque Antônio Carrazza afirma que:

É certo que a obrigação tributária, ao nascer, já tem um crédito: o crédito tributário. Este crédito, porém, no mais das vezes, nasce com características de iliquidez e de incerteza, que precisam ser afastadas. Em termos mais preciso, o crédito tributário demanda liquidação, isto é, deve ser tornado certo quanto a sua existência e determinado quando ao seu

¹⁵ VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 28/29.

objeto. A liquidação do crédito tributário é levada a efeito por intermédio de um ato administrativo que há nome lançamento.¹⁶

Neste mesmo entendimento do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Desse modo, entendo que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo da norma individual e concreta. Essa é a configuração linguística hábil para constituir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento.¹⁷

Verificado, portanto, que o crédito tributário decorre da obrigação tributária, estando intimamente interligada a esta, só tornando-se exigível após a sua constituição através do instituto do lançamento.

A formalização e conseqüente constituição do crédito tributária podem ser feitas pela autoridade administrativa, através do instituto do lançamento (art. 142 do CTN) e também pelo próprio contribuinte, em virtude dos deveres instrumentais (art. 150 do CTN).

Caberá à autoridade administrativa ou ao contribuinte, aplicar a norma geral e abstrata, da qual fara surgir a norma individual e concreta, nela já sendo especificado os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir concomitantemente o crédito tributário.¹⁸

4.2 Lançamento tributário

No momento em que o fato descrito na hipótese de incidência tributária ocorre, nasce a obrigação de pagar o tributo, surgindo de imediato a relação obrigacional, possuindo de um lado o sujeito ativo com o seu direito de exigir o crédito e o sujeito passivo com o dever de dar cumprimento a obrigação.

¹⁶ CARRAZZA. Roque Antônio. **Reflexões sobre à obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 280/281.

¹⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4º ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 509.

¹⁸ Ob. cit., p. 510.

No entanto, como já mencionamos no tópico anterior, para que o crédito tributário possa realmente ser exigido do sujeito passivo, é necessário que o sujeito ativo ou o contribuinte proceda ao lançamento, ou seja, a constituição do crédito tributário, tornando-o exigível, e portanto, passível de cobrança.

O Código Tributário Nacional disciplina no art. 142, caput, acerca do lançamento:

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 o caso, propor aplicação da penalidade cabível.

O lançamento é um ato administrativo que decorre sempre de lei, dependendo sempre da participação do homem, a quem competirá, com base na lei pertinente, reconhecer o fato gerador e identificar os elementos da regra matriz de incidência tributária, tudo com o intuito fim de apontar o *quantum debeatur* que o contribuinte deverá desembolsar em favor do fisco.

Neste sentido, pode-se afirmar que o lançamento concede respostas a certas perguntas: quem é o contribuinte? Quanto ele deve ao fisco? Onde ele deve efetuar o pagamento do tributo? Como ele deve efetuar o pagamento do tributo? E, quando ele deve efetuar o pagamento do tributo? ¹⁹

Tais respostas, claro, são concedidas sempre por meio da lei tributária, e não de forma arbitrário pelo fisco, que deve respeitar os limites da sua atuação na seara administrativa, daí o porque dos requisitos da liquidez e certeza, que garantem a exigibilidade do crédito tributário.

Desta forma, o fisco não pode realizar o que bem lhe aprouver, mas deve sem sombra de dúvida respeitar o Princípio da Legalidade Tributária, devendo seus atos serem executados em estrita consonância com as leis tributárias.

Afinal, o Princípio da Legalidade insculpido no art. 97 do Código Tributário Nacional e no art. 5º, inciso II da Constituição Federal dispõe que ninguém será compelido a pagar tributos que não tenham sido criados, lançados e cobrados com base em lei, editada em sintonia com a Carta Magna.

¹⁹ CARRAZZA. Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 281.

Assim, o lançamento realizado com base na lei, serve para declarar, formal e solenemente, quem é o sujeito passivo do tributo e qual o valor do encargo que o contribuinte deverá suportar.

Sem que ocorra o lançamento tributário, o Poder Público não pode realizar a cobrança dos créditos tributários. Para tanto, é necessário que a autoridade competente realize o lançamento e posteriormente efetue de forma regular a notificação do contribuinte, a fim de conferir liquidez e certeza ao crédito tributário, tornando-o exigível.

O lançamento tributário está previsto no art.142 do Código Tributário Nacional:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento, portanto, declara o *quantum debeatur* a ser pago pelo devedor, produzindo sempre uma norma individual e concreta.

Ainda, o lançamento como ato administrativo reveste-se da presunção *iuris tantum* (relativa) de liquidez e certeza, devendo ser fundamentado para que possa conceder ao contribuinte o contraditório e ampla defesa através da impugnação, conforme faculdade insculpida no art. 145, I, do CTN.

Portanto, conclui-se que o lançamento declara o fato gerador, identifica o sujeito passivo do tributo, determina a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada, tornando o crédito tributário exigível, ou seja, passível de cobrança.

4.3 Modalidades de lançamento

Lançamento é ato jurídico vislumbrado no art. 142 do Código Tributário Nacional:

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.

Para Paulo de Barros Carvalho lançamento tributário é:

O 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 consequente, 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.²⁰

O lançamento é o ato de constituir o crédito tributário, tornando-o exigível, portanto, passível de cobrança.

De acordo com o Código Tributário Nacional, existem três modalidades de lançamento, a saber: lançamento de ofício; lançamento por declaração e lançamento por homologação.

O lançamento de ofício (art. 149²¹ do CTN) é aquele realizado tão somente pela autoridade administrativa competente, não necessitando do sujeito passivo para a apuração e formalização do crédito.

²⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 426.

²¹ Art. 149 O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Neste sentido, Regina Helena Costa dispõe acerca do lançamento de ofício com maestria:

No lançamento efetuado de ofício, a Administração dispõe de todos os elementos necessários ao lançamento do tributo. Não necessita de informação alguma do sujeito passivo. Não há, portanto, nenhuma colaboração do contribuinte na apuração e formalização do crédito tributário.²²

Ainda sobre o lançamento de ofício, temos o mesmo entendimento proferido por Maria Leonor Leite Vieira, vejamos:

Lançamento de ofício – aquele em que o sujeito ativo procede à emissão do ato, independentemente das providências tomadas pelo sujeito passivo – basta exercer o aspecto ou critério material do tributo – “ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, por exemplo.”²³

Já o lançamento por homologação (art. 150 CTN²⁴) se dá por meio de um ato do sujeito passivo, donde a legislação tributária ordena ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, que posteriormente homologará de forma tácita ou expressa.

Fato é, que no lançamento por homologação o contribuinte ou terceiro age em colaboração com a Fazenda Pública, quando apura o “*quantum debeatur*” e realiza o pagamento antecipado, conforme disposição do art. 150, §1º do CTN.

Para Roque Antônio Carrazza “o denominado lançamento por homologação não é, em rigor, um verdadeiro lançamento, mas apenas um ato praticado pelo contribuinte ou terceiro, que, em cumprimento à lei, apura o quantum debeatur”.²⁵

²² COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed São Paulo: Saraiva. 2015, p. 248.

²³ VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 35.

²⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

²⁵ CARRAZZA. Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 289.

Assim, a homologação que se dá pela Fazenda Nacional serve para atestar a regularidade formal do comportamento praticado pelo contribuinte ou por terceiro, tendo o fisco o prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador para homologar o lançamento (art. 150, §4º, do CTN), e se decorrido tal prazo sem a manifestação do fisco, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, a Fazenda Pública realiza a homologação do pagamento antecipado realizado pelo contribuinte ou terceiro, uma vez que o lançamento é ato privativo da Administração Fazendária (art. 142, parágrafo único).

O pagamento realizado pelo contribuinte ou terceiro é uma “quitação provisória”²⁶, que somente será definitiva após a homologação pela Fazenda Pública, quer seja de forma tácita ou expressa.

Acerca do lançamento por homologação, a doutrinadora Maria Leonor Leite Vieira dispõe:

Lançamento por homologação - aquele em que sem o prévio exame da autoridade administrativa, o sujeito passivo procede à apuração e ao recolhimento do tributo e a Fazenda Pública, posteriormente, no prazo estipulado pela lei, expressa ou tacitamente, o homologa, nos termos do art. 150 do CTN.²⁷

E por fim, temos o chamado lançamento por declaração onde o sujeito passivo, procede conforme determinação legal, à declaração a cada período de tempo, de dados para a Fazenda Pública, a fim de que esta possa realizar o lançamento e chame o sujeito passivo para o pagamento, conforme art. 147 do CTN.

Sobre esta modalidade de lançamento, Roque Antônio Carrazza menciona:

O contribuinte ou terceiro a ele relacionado também pode ser compelido pela lei a coadjuvar o fisco, vale dizer, a cumprir obrigações acessórias que levem à apuração do *quantum debeatur*, ou, como estatui o art. 147, do CTN, a prestar informações à autoridade administrativa sobre matéria de

²⁶ CARRAZZA. Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 290.

²⁷ VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 35

fato, que levem à prática do lançamento – quem pratica o lançamento é o fisco, que, diga-se de passagem, mesmo diante da ausência, inidoneidade ou incompletude de tais informações, vale-se do recurso do arbitramento, para quantificar o montante de tributo a ser pago.²⁸

Maria Leonor Leite Vieira também leciona sobre o referido lançamento: “lançamento por declaração – aquele em que o sujeito passivo, a cada período designado por lei, procede à declaração de dados para que a Administração efetue o lançamento e o convoque ao pagamento”.²⁹

Portanto, como exposto acima, três são as modalidades de lançamento tributário, que constituem o crédito tributário e fazem nascer para a Fazenda Pública o direito de realizar a cobrança do *quantum debeatur* apurado através do lançamento.

²⁸ CARRAZZA. Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 289.

²⁹ VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 35.

5 DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código tributário Nacional, nos arts. 151 a 155, trata a respeito das hipóteses de “suspensão da exigibilidade do crédito tributário”.

Alguns doutrinadores fazem uma crítica muito positiva ao tema da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que não se suspende de fato o crédito tributário mas tão somente a possibilidade da Fazenda Pública exigir.

Neste sentido Maria Leonor Vieira Leite afirma:

Na verdade, suspende, tão somente e a rigor, a possibilidade de ser ele exigido e não o próprio crédito; ele, como vimos de ver, permanece intocável, ileso, retomando sua marcha regular após a sustação do impedimento e só se extinguindo por uma daquelas hipóteses arroladas no art. 156, do mesmo diploma legal.³⁰

Assim também entende Paulo de Barros Carvalho:

Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN, aquilo que se opera, na verdade é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera.³¹

Ainda, Isabela Bonfá de Jesus menciona que:

Apesar do Código Tributário Nacional, no Capítulo III do Título III, do Livro Segundo, fazer menção expressa ao termo Suspensão do Crédito Tributário, entendemos ser correta a interpretação de que o que se suspende é, na verdade, a exigibilidade e não o crédito.³²

Após esta breve exposição inicial, passemos a análise da suspensão da exigibilidade e não do crédito.

³⁰ VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 39.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 475.

³² JESUS, Isabela Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2016, p. 157.

O credor possui o direito de receber o valor da prestação tributária no exato instante em que nasce o vínculo jurídico obrigacional, ou seja, quando ocorre o fato hipoteticamente descrito no suposto da regra matriz de incidência, quando ocorrer, portanto, o fato gerador.

A partir daí, nasce para o sujeito ativo, o direito de exigir e de cobrar o crédito tributário (objeto) do sujeito passivo, que por meio de lei, é obrigado a cumprir a prestação.

Esse direito do sujeito ativo de exigir o crédito tributário, somente se torna real, como já expusemos em linhas anteriores, após a constituição do objeto por meio do ato de lançamento tributário.

Sem que o ato de lançamento ocorra, é impossível que o sujeito ativo exija um crédito tributário.

Deve haver portanto, um ato (lançamento) praticado por autoridade administrativa capaz que torne o crédito advindo da obrigação tributária exigível.

Após a devida constituição do crédito tributário, através do ato de lançamento, surgem os elementos que permitem a Fazenda Pública realizar a exigência do objeto: identificação do sujeito passivo; apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, descobrindo-se o *quantum debeatur* e fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos.³³

Com a ocorrência do ato do lançamento, o crédito tributário torna-se exigível, podendo a Fazenda Pública realizar a cobrança do objeto.

Neste entendimento, Regina Helena Costa afirma que “o crédito torna-se exigível com o lançamento, que o aperfeiçoa para cobrança”.³⁴

No entanto, o Código Tributário Nacional prevê determinadas hipóteses em que a exigibilidade do crédito tributário fica temporariamente suspensa, aguardando em alguns casos a extinção ou a retomada regular do processo para sua ulterior extinção.

Mas é importante mencionar que essa suspensão do crédito tributário suspense de forma temporária tão somente os atos que se referem a obrigação principal,

³³ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 474.

³⁴ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012, p.255.

devido o sujeito passivo cumprir com as obrigações acessórias que são consequentes do crédito suspenso.

Portanto, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se dá sempre por um período, de forma temporária e provisória.

Por se tratar de suspensão provisória, após a cessação desta, podem ocorrer diversas situações como acontecer o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, ocasionando a extinção do crédito tributário; o advento de outra causa de extinção do crédito, como uma decisão judicial que declare que o tributo cobrado do sujeito passivo é inconstitucional; ou, o restabelecimento da exigibilidade, com o prosseguimento da cobrança do crédito, podendo, inclusive, ser ajuizada a execução fiscal.

De qualquer modo, enquanto não solucionada a pendência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário verificada em alguma das hipóteses do art. 151 do CTN, não poderá o sujeito ativo, de imediato, realizar a cobrança do débito.

Neste sentido, vejamos as hipóteses das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

5.1 Hipóteses

As hipóteses de suspensão do crédito tributário estão descritas nos arts. 151 a 155-A, do Código Tributário Nacional.

O art. 151 traz um rol taxativo de hipóteses de suspensão do crédito tributário: a moratória, o depósito do montante integral, as reclamações e recursos administrativos, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, em outra ação, e a antecipação de tutela, e o parcelamento (art. 151 do CTN).

Vejamos, pois, cada uma das hipóteses.

5.1.1 Moratória

O instituto da moratória está prevista no inciso I, do art. 151 do CTN e regradada nos arts. 152 a 155 do CTN.

A moratória nada mais é que a prorrogação do prazo para pagamento ou a outorga de novo prazo, se já findo o original, para o cumprimento da obrigação principal.

Tal prorrogação somente se dá por meio de autorização da lei, conforme dispõe o art. 152 do CTN, que dispõe:

Art. 152 – A moratória somente pode ser concedida: I – em caráter geral: a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira; b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado.

Desta forma, entende-se que a moratória está em consonância com os princípios da legalidade e da indisponibilidade dos bens públicos em virtude desta necessitar sempre de autorização da lei, conforme art. 152 do CTN.³⁵

Neste sentido Maria Leonor Leite Viera afirma que:

A moratória, é pois, a concessão legal de um período de tolerância para o exercício da exigência da dívida. Nesse caso, o credor – sujeito ativo – não tem ação, no sentido genérico do termo, contra o devedor, não lhe podendo protestar o crédito. Como ensina Aliomar Baleeiro “a exigibilidade de seu crédito jaz ponto morto, ainda que fluam, ou não, os juros³⁶.”

Vejamos também, o entendimento de Regina Helena Costa:

A moratória é a prorrogação do prazo ou a outorga de novo prazo, se já findo o original, para o cumprimento da obrigação principal. Sempre dependerá de lei para sua concessão, não somente porque a obrigação tributária é ex lege, mas também por força do princípio da indisponibilidade do interesse público, já que a moratória implica o

³⁵ VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 30.

³⁶ Ob. cit., p. 31.

recebimento do crédito fiscal posteriormente ao prazo originalmente estabelecido.³⁷

O art. 152 do CTN prevê duas modalidades de moratória: em caráter geral e em caráter individual, podendo a primeira se concedida para determinada região do território do Ente Tributante que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos para a moratória em caráter individual (justifica-se por questões de ordem social: guerra, calamidade, conjuntura econômica desfavorável).

Ainda, a lei que conceder a moratória deverá dispor sobre o prazo de duração; as condições de concessão; os tributos passíveis de sua aplicação, especificando número de prestações e seus vencimentos, eventuais garantias exigidas em casos de concessão em caráter individual.

Caso o sujeito passivo não satisfaça as condições para a fruição da moratória, esta será anulada e o crédito tributário será acrescido de juros de mora, podendo, em caso de dolo, fraude ou simulação serem aplicadas penalidades cabíveis.

O art. 152, I, inciso b, do CTN prevê que a União pode conceder moratória quanto aos tributos de competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, quando simultaneamente concedida aos tributos de competência federal.

No entanto, tal previsão é uma ofensa ao texto Constitucional, uma vez que ofende os princípios federativos e da autonomia municipal.

A moratória, portanto, sempre decorre de uma autorização legal a fim de atender a uma necessidade de caráter geral ou individual, ao serem verificados fatos que pelas consequências na vida social e econômica, incorrem em dilação do prazo para o cumprimento das obrigações assumidas.

E por fim, a moratória só suspenderá a exigibilidade do crédito tributário que estiver efetivamente formalizado através do lançamento tributário, devendo o contribuinte ter conhecimento acerca do valor e formas de condições para o recolhimento do tributo a fim de que a moratória não seja anulada.

³⁷ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 258.

5.1.2 Do depósito do montante integral

No inciso II, do art. 151, do CTN encontramos a modalidade de depósito do seu montante integral para a suspensão do crédito tributário.

Primeiramente, cabe mencionarmos que o depósito do montante integral não é modalidade de pagamento, portanto, não extingue o crédito tributário, mas tão somente garante o crédito ao credor com a finalidade de suspensão da exigibilidade.

Diferentemente da moratória, o depósito do montante integral pode ser realizado antes ou depois da constituição do crédito tributário, só suspendendo a exigibilidade se for realizado de forma integral.

Neste sentido preleciona Maria Leonor Leite Vieira:

O depósito, segundo a redação constante do inciso II, do art. 151 do CTN, haverá de ser integral, e esta totalidade – segundo doutrina, refere-se ao valor que a Fazenda Pública entende devido e não aquele valor que o sujeito passivo entende ser seu débito.³⁸

Tal depósito é efetuado acrescido dos encargos moratórios e da correção monetária devidos até a data de sua efetivação.

O depósito é realizado pelo sujeito passivo que almeja que o crédito tributário tenha a sua exigibilidade suspensa, podendo este depósito ser efetuado em dois momentos distintos: i) no curso do procedimento administrativo e; b) no curso do processo judicial.

Ao efetuar o depósito no curso do procedimento administrativo, o sujeito passivo conseguirá tão somente a atualização do valor monetário da dívida, até porque, a defesa ou recurso administrativo que veremos mais adiante, já são por si só uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual o depósito do montante integral no âmbito administrativo se mostra desnecessário, uma vez que suspende tão somente a fluência da atualização monetária e não a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido, ensina Camila Campos Vergueiro:

³⁸ VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 50.

No processo administrativo a mera apresentação de impugnação e recurso já são causas suficientes para a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária (efetiva), em razão do que o depósito seria desnecessário para esse fim fosse atingido.³⁹

Já com relação ao processo judicial, ao efetuar o depósito, o sujeito passivo conseguirá impedir que a Fazenda Pública ajuíze a execução fiscal e prevenirá a incidência da correção monetária.

Mais uma vez citamos a Professora Camila Campos Vergueiro Catunda:

Quando efetivado nos autos de um processo judicial, o depósito do montante integral do crédito tributário (potencial ou efetivo) produz o efeito de suspender a exigibilidade da obrigação tributária (potencial ou efetiva), tal como posto no artigo 151, II do Código Tributário Nacional. A norma individual e concreta produzida pelo depósito do montante integral do crédito tributário (potencial ou efetivo), sob o enfoque do Fisco, tem o conteúdo de uma norma proibitiva da exigência da prestação tributária, esteja ela constituída ou não; enquanto que, para o particular, assume o conteúdo de uma norma permissiva de não ter o dever de se sujeitar à obrigação tributária.⁴⁰

Assim, o depósito é uma garantia do crédito da Fazenda Nacional, que fica impedida de realizar a cobrança, não podendo ajuizar a execução fiscal.

Desta forma, é tão somente quando efetuado na esfera judicial que o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário.⁴¹

Ainda, é necessário que o depósito seja feito sobre o valor total do débito, em dinheiro, e com os acréscimos legais devidos, conforme já mencionado, a fim de suspender a exigibilidade.

Neste sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça corroborado através da Súmula 112: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

³⁹ CATUNDA. Camila Campos Vergueiro. **Obrigação Tributária**. São Paulo: Quartier Latin. 2009, p. 173.

⁴⁰ Ob. cit., p. 174.

⁴¹ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 481.

Regina Helena Costa afirma ainda que o contribuinte pode proceder ao levantamento do depósito realizado a qualquer momento. Neste sentido, vejamos:

Sustentamos que, em sendo o depósito direito do contribuinte, a ser exercido dentro de certos limites, este pode proceder ao levantamento do respectivo valor a qualquer tempo, enquanto não houver decisão judicial definitiva. Vale dizer, requerendo o levantamento do valor depositado, estará abrindo mão da situação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, conseqüentemente, ensejando a possibilidade de sua cobrança por meio de execução fiscal.⁴²

Nesse mesmo sentido, a Professora Isabela Bonfá de Jesus aponta que:

O destino do valor objeto de depósito seguirá o teor da decisão transitada em julgado (da qual não caiba mais recurso) proferida no processo administrativo ou judicial. Assim se a decisão final no processo for: a) favorável ao sujeito passivo, o valor depositado retornará ao contribuinte já que o tributo não era devido; b) desfavorável ao sujeito passivo, o valor do objeto de depósito será convertido em renda a favor do Ente Tributante, ocasionando também a extinção do crédito tributário; ou c) se não houver julgamento do mérito da cauda, entendemos que o valor depositado deverá retornar ao contribuinte. Apesar de posicionamento contrário, a conversão em renda não é possível nesse caso por não haver decisão transitada em julgado no tocante ao mérito da causa.⁴³

Desta forma, concluímos que o depósito do montante integral é modalidade de suspensão do crédito tributário, da qual deve ser feita sobre o valor total do débito, em dinheiro e com os acréscimos legais devidos, a fim de que o sujeito passivo consiga a suspensão da exigibilidade, podendo este ser levantado a qualquer momento desde que não tenha decisão transitada em julgado.

⁴² COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 262.

⁴³ JESUS. Isabela Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2016, p. 159.

5.1.3 Reclamações e recursos administrativos

As reclamações e recursos administrativos estão previstos no art.151, inciso III do Código Tributário Nacional, constituindo modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O lançamento tributário, quando lavrado pela autoridade administrativa competente, já nasce com a presunção de legitimidade e exigibilidade. No entanto, o sujeito passivo não precisa concordar com o *quantum debeatur* trazido através da autuação, podendo este, realizar impugnação em um primeiro momento e posteriormente, caso o seu pedido seja indeferido, apresentar recurso.

Em Manual de Direito e Processo Tributário de Isabela Bonfá de Jesus aprendemos que: “Na hipótese de discordar da exigência fiscal (lançamento e auto de infração), ao contribuinte é conferida a possibilidade de impugná-la, dando início ao contencioso administrativo (nas esferas federal, estadual e municipal)”.⁴⁴

Tanto a impugnação quanto o recurso possuem a força de suspender a exigibilidade do crédito, no entanto, isso não quer dizer que o procedimento administrativo ficará parado, só ficando a Fazenda Pública inibida de inscrever a dívida e de ajuizar a execução fiscal perante o Poder Judiciário.⁴⁵

Para Maria Leonor Leite Vieira:

A apresentação de defesa e recurso administrativo suspendem a exigibilidade do crédito em debate já que, em sua pendência, o crédito não é revestido de definitividade exigida para propositura de Execução Fiscal, somente a alcançando com a edição de decisão que não mais possa ser reformada na órbita da Administração.⁴⁶

No entanto, é necessário esclarecer que só restará suspensa a exigibilidade da matéria que for objeto na impugnação ou recurso administrativo, podendo a Fazenda Pública executar parte do crédito que não foi discutido.

⁴⁴ JESUS. Isabela Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2016, p. 162.

⁴⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. 21ª ed. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 482.

⁴⁶ VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 57.

A interposição da defesa ou do recurso administrativo questionando o crédito tributário já bastam para a suspensão da exigibilidade, não necessitando que haja a realização do depósito do montante integral.

No entanto, como exposto no tópico anterior, o contribuinte poderá realizar o depósito do montante integral a fim de impedir a atualização monetária de sua dívida.

Se a decisão definitiva no processo administrativo for favorável ao reclamante, a exigência fiscal extingue-se, conforme previsão do art. 156, IX, do Código Tributário Nacional e se desfavorável, restabelece-se a exigibilidade quanto a cobrança para a Fazenda Pública, devendo ser concedido ao sujeito passivo um prazo para satisfazer a obrigação.

5.1.4 Da concessão de medida liminar ou tutela provisória em quaisquer espécies de ações judiciais

A concessão de liminar (decisão provisória) em mandado de segurança ou tutela provisória (decisão provisória) em outras espécies de ações judiciais suspende a exigibilidade do crédito tributário até ser proferida sentença (decisão terminativa).

O sujeito passivo não consegue a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por tão somente impetrar o mandado de segurança ou por propor a medida judicial. O que concede a suspensão da exigibilidade é o deferimento da liminar ou da tutela.

A liminar em mandado de segurança foi a primeira das medidas judiciais antecipatórias e por isso a única prevista no texto originário do Código Tributário Nacional, conforme previa o art. 151, IV.

Após a Lei Complementar 104/2001, foi incluído no art. 151, o inciso V, donde se permitiu a concessão de tutela em outras ações a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Neste sentido, o sujeito passivo se vê obrigado a entrar com os pedidos de liminar ou tutela em virtude do perigo da demora e urgência do pedido.

Se ficar demonstrado pelo sujeito passivo o perigo da demora e a urgência do pedido, o juiz deferirá a liminar ou tutela que suspenderá a exigibilidade do crédito tributário.

Em sede de mandado de segurança é necessário que o sujeito passivo demonstre o *fumus boni iuris* (fumaça do bom direito) e o *periculum in mora* (perigo da demora) para que o juiz conceda a liminar que suspenderá a exigibilidade do crédito tributário.

Para a concessão de tutela provisória, o sujeito passivo deve preencher os requisitos previstos nos arts. 294 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015, já que essa tutela pode ser de evidência ou de urgência, podendo também ser tutela cautelar ou antecipada.

Vale mencionar que a liminar e as tutelas são atos precários, podendo ser revogados a qualquer momento e possibilitando ao fisco que retome a cobrança do crédito tributário.

Neste sentido, ensina Isabela Bonfá de Jesus:

Entretanto, cabe aqui a ressalva que a liminar/tutela são atos precários que podem ser revogados a qualquer tempo, contudo, suas concessões suspendem a exigibilidade, independentemente da realização de depósito judicial. Se após a liminar/tutela, for proferida sentença favorável, as considerações são as mesmas. Vale dizer, se a exigibilidade é assegurada ao contribuinte que detém ao seu favor uma liminar (provisória, precária), que dirá se for proferida uma sentença favorável aos seus interesses.⁴⁷

Quando o sujeito passivo opta por pela via judicial a fim de discutir o crédito tributário, desde que seja o mesmo tributo, não poderá este discutir o objeto na esfera administrativa, podendo a Fazenda Pública, caso o contribuinte não esteja amparado por nenhuma das hipóteses de suspensão, inscrevê-lo em dívida ativa e propor a Execução Fiscal.

Novamente Isabela Bonfá de Jesus afirma:

Assim, a propositura pelo contribuinte de medida judicial (ação destinada à discussão judicial de determinado crédito tributário) importa em renúncia

⁴⁷ JESUS. Isabela Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2016, p. 164.

ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.⁴⁸

Cabe a autoridade administrativa realizar o lançamento do crédito tributário, por mais que a exigibilidade esteja suspensa com a concessão de liminar ou tutela, para fins de evitar a decadência da cobrança do crédito, conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, se a decisão definitiva no processo judicial for favorável ao sujeito passivo, cessa a suspensão da exigibilidade e extingue-se o crédito tributário. Se for desfavorável, a exigibilidade volta a tona e o contribuinte deverá cumprir com a obrigação em um determinado prazo.⁴⁹

5.1.5 Do parcelamento

O parcelamento como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário foi incluído no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 104/2001, tendo sido inserido ao art. 151, o inciso VI.

O parcelamento é ampliação ou prorrogação do prazo para pagamento do tributo.

Será concedido na forma e na condição estabelecidas em lei específica de competência do Ente Tributante.

Neste sentido, Regina Helena Costa nos ensina:

À semelhança da moratória, o parcelamento somente pode ser concedido mediante lei, uma vez mais em respeito ao princípio da indisponibilidade do interesse público, porquanto o Fisco receberá seu crédito em momento posterior ao originalmente estabelecido.⁵⁰

⁴⁸ JESUS. Isabela Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2016, p. 165.

⁴⁹ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 265.

⁵⁰ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 266.

A diferença entre moratória e parcelamento é sutil, porquanto este é espécie daquela, conforme se verifica no preceito contido do §2º do art. 155-A do Código Tributário Nacional:

Art. 155-A – O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. §1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. §2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. §3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. §4º A inexistência da lei específica a que se refere §3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido em lei federal específica.

O instituto da moratória e do parcelamento se distinguem pelo fato de que, enquanto a moratória pode se dar mediante execução unitária ou parcelada – pagamento do débito em uma ou várias parcelas -, o parcelamento, se dá tão somente em várias parcelas.⁵¹

Portanto, o parcelamento nada mais é que a prorrogação do prazo para pagamento do tributo em várias parcelas e sempre decorrendo de lei específica de competência do Ente Tributante.

⁵¹ Ob. cit., p. 266.

6. A PROBLEMÁTICA DA TUTELA DE EVIDÊNCIA E SEUS REFLEXOS NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A problemática gira em torno da tutela de evidência, trazida pelo Novo Código de Processo Civil.

Seria esta para o direito tributário uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, podendo ser utilizada em sede de liminar em Mandado de Segurança?

Passemos a discussão.

6.1 Tutela provisória

A tutela provisória adveio com o Novo Código de Processo Civil, através do art. 294: “A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência”.

Neste sentido, a tutela provisória é subdividida em tutela de urgência ou tutela de evidência.

O Novo Código de Processo Civil uniu os institutos da tutela antecipadas e cautelares em um único instituto, conhecido como a tutela provisória.

A tutela de urgência, prevista no art. 300 do N.CPC, se baseia em indícios ou elementos mínimos que comprovem a probabilidade do direito alegado pela parte, possuindo semelhança com o requisito o *fumus boni iuris* ou fumaça do bom direito do procedimento cautelar do CPC/1973.

Além da probabilidade do direito, a parte necessita demonstrar o perigo de dano ou o possível risco que a não concessão da tutela pode ocasionar ao resultado útil do processo, sendo este o requisito *periculum in mora* previsto no antigo procedimento cautelar do CPC/1973.

Já a tutela de evidência, prevista no art. 311 do N.CPC, será concedida independentemente da demonstração da existência de perigo, dano ou risco ao resultado útil do processo, não se falando em *periculum in mora*, mas devendo, tão somente, comprovar a probabilidade do direito alegado.

Neste sentido, vejamos o art. 311 do NOVO CPC, *in verbis*:

Art. 311 – A tutela de evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo quando: I – ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte; II – as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante; III – se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequado do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa; IV – a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável. Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente.

Dá análise do dispositivo, verifica-se que as hipóteses criadas pelo legislador levam em consideração um direito certo, cristalino, sem dúvidas do autor, chegando a ser “evidente”, não assistindo razão em se negar a tutela jurisdicional prévia em relação ao julgamento final diante da robustez e liquidez do direito apresentando, mesmo que ausente o *periculum in mora*.

Nesse sentido, preleciona Wambier:

Tais situações não se confundem, todavia com aquelas em que é dado ao juiz julgar antecipadamente o mérito (art. 355 e 356), porquanto na tutela de evidência, diferentemente do julgamento antecipado, a decisão pauta-se em cognição sumária e, portanto, traduz uma decisão revogável e provisória.⁵²

O magistrado poderá decidir liminarmente nas hipóteses dos incisos II e III do art. 311 do N.CPC, donde à parte deverá demonstrar através de prova documental as alegações de fato somadas à tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante e prova documental adequada do contrato de depósito.

A tutela de evidência pode e deve ser utilizada no direito tributário, como será demonstrado, cabendo a sua aplicação ao art. 151 do Código Tributário Nacional.

⁵² WAMBIER, Teresa; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins e; MELLO, Rogério Licastro Torres de. **Primeiros comentários ao Novo CPC. Artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2015, p.523.

6.2 A tutela de evidência como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O lançamento tributário será o ato administrativo constitutivo do crédito tributário. Acrescenta ao crédito tributário os requisitos de certeza e liquidez, garantidores da sua exigibilidade (direito de cobrar).

Os requisitos da certeza e liquidez só serão vistos no ato de lançamento se este homologar o fato gerador, o montante devido, os sujeitos da relação e etc., surgindo desta forma a exigibilidade da obrigação tributária em relação ao crédito constituído pelo ato do lançamento.

Paulo de Barros Carvalho ensina-nos:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato de lançamento tributário.⁵³

Como já exposto, a suspensão do crédito tributário tem o intuito de impedir que o fisco postule o crédito tributário.

Assim, nas hipóteses previstas no art. 151 do CTN, o sujeito ativo fica impedido de exercitar atos de cobrança, devendo aguardar que cesse a eficácia da causa suspensiva.

Para que um crédito seja executável, é necessário que ele possua os atributos da: certeza, liquidez e exigibilidade. Ou seja, quando o crédito está com a exigibilidade suspensa, perde-se o atributo da exigibilidade, não sendo este, portanto, passível de cobrança, ainda que de forma temporária.

Parte da doutrina entende que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributários são taxativas e não exemplificativas, estando tal justificativa amparada, de certa forma, no art. 141 do Código Tributário Nacional que dispõe:

⁵³ CARVALHO. Paulo de Barros. 21ª ed. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 475.

O crédito regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora das quais não pode ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Apesar do entendimento majoritário entender que o rol do art. 151 do Código Tributário Nacional é taxativo, sob o fundamento do inciso I do art. 111 do CTN que exige interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão do crédito tributário.

Todavia, é fácil observar o caráter exemplificativo deste artigo, pois o próprio Código Tributário Nacional tem institutos com efeitos equiparados, como por exemplo, o art. 161, §2º.

O Superior Tribunal de Justiça já admitiu a flexibilização das hipóteses de suspensão do crédito tributário. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DO EXECUTADO E CONTRATAÇÃO DE ADVOGADO PARA OPOSIÇÃO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. VERBA HONORÁRIA A SER SUPORTADA PELA FAZENDA. CABIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. É firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em que o pedido administrativo de compensação de tributos possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Precedentes. 2. São devidos honorários advocatícios contra Fazenda Pública se a execução fiscal foi extinta após a citação do devedor e, em especial, se houve a contratação do advogado para que fosse apresentada exceção de pré-executividade. Precedentes. 3. Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 1192182/PR, Rel. min. HAMILTON CARVALHIDO, primeira turma, julgado em 24/08/2010, DJe 04/10/2010).

O pedido de compensação requerido pelo sujeito passivo não trata de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não estando, pois, prevista no “rol taxativo” do art. 151 do CTN.

Nesse sentido, entende Íris Vânia Santos Rosa “afirmando ser possível admitir novas possibilidades, lastreadas em princípios constitucionais, podendo ser aplicadas por analogia às existentes”.⁵⁴

⁵⁴ ROSA, Íris Vânia Santos. **Ação anulatória e flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito Tributário**. IBET, 2016.

No entanto, o pedido de compensação com o intuito de suspender a exigibilidade é uma causa não prevista pelo CTN e aceita pela doutrina e pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ficando demonstrado, portanto, que é possível, sim que o art. 151 do CTN possua um rol exemplificativo, ao invés de taxativo.

No entanto, o próprio art. 151 do CTN possui dois incisos afirmando ser possível a concessão de liminares como hipóteses de suspensão da exigibilidade, incisos IV e V.

Como o direito tributário não possui um código de processo tributário próprio e específico, acaba-se que o Código de Processo Civil é utilizado como fonte subsidiária.

Fato é, que o Código Tributário Nacional utilizou o Código de Processo Civil, a lei geral sobre o processo, para definir sua aplicação em matéria tributária.

Com o advento do Novo Código de Processo Civil de 2015, surgiram novas disposições, não existindo mais a separação entre liminares (cautelares) e tutelas antecipadas, sendo ambas encontradas nas tutelas provisórias, subdividas em tutelas de evidência e tutela de urgência.

Como o Código Tributário Nacional utiliza o Código de Processo Civil como norma subsidiária, qualquer alteração elencada neste Código repercutiria no âmbito tributário, devendo as disposições do CTN serem atualizadas, uma vez que o Processo Civil foi alterado.

Neste sentido, como o Novo Código de Processo Civil trouxe a tutela de urgência e a tutela de evidência em substituição a tutela antecipada, essas devem por consequência, serem aplicadas nas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributários previstas no art. 151, V do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, acredito que o Novo Código de Processo Civil não trouxe novas hipóteses de suspensão da exigibilidade, apenas trata-se de uma atualização do Código Tributário Nacional em virtude da atualização sofrida pelo Novo Código de Processo Civil.

Portanto, deve ser aplicada ao âmbito tributário a tutela de evidência, uma vez que lei posterior revoga lei anterior, não fazendo sentido o Código Tributário Nacional continuar utilizando hipóteses de suspensão da exigibilidade não mais existentes no Novo Código de Processo Civil, devendo, aplicar de forma legal, as

novas hipóteses trazidas pelo Novo CPC.

6.3 Da tutela de evidência em sede de liminar em mandado de segurança

A lei nº 12.016/2009 que trata acerca do instituto do Mandado de Segurança, prevê que poderá o autor socorrer o seu direito através desta modalidade de ação, quando forem verificadas as hipóteses em que planeja proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas datas, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica, sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte da autoridade, seja em que categoria for e sejam quais forem as suas funções.

Acerca das liminares, Camila Vergueiro Catunda leciona:

A ideia de medida liminar que temos atualmente, concedida in limine, no início do processo e sem que ainda tenha havido a oitiva da parte contrária (enquanto ainda ausente o contraditório, portanto), foi incrustada no sistema jurídico com a regulamentação do remédio constitucional pela Lei Federal n. 191 de 16/01/1936, pois, a partir de então passou a ser assegurada ao magistrado a possibilidade de suspensão imediata do ato coator quando verificada a relevância do direito invocado e o risco de lesão grave ou irreparável ao direito invocado pelo impetrante.⁵⁵

O art. 7, inciso III da Lei nº 12.016/2009 prevê expressamente sobre a possibilidade de concessão de medida liminar desde que haja “fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida”, sendo facultado ao juiz exigir caução, fiança ou depósito do impetrante.

Desta forma, como já exposto em linhas anteriores, com a vigência do Novo Código de Processo Civil 2015, a tutela provisória (tutela de evidência e de urgência) extinguiu a chamada tutela antecipada e tutela cautelar.

Como a Lei especial do Mandado de Segurança foi feita em consonância com a lei geral processual do Código de Processo Civil, a medida liminar no Código de

⁵⁵ CATUNDA. Camila Campos Vergueiro. **Concessão de liminares em Mandado de Segurança: Vedações jurisprudenciais e legais**. São Paulo: IX congresso Nacional de Estudos Tributários, NOESES. 2012.

1973 tinha que possuir sempre natureza cautelar, protetiva, não podendo possuir cunho satisfativo, uma vez que esse elemento característico das tutelas antecipadas.

Assim sendo, a tutela de evidência criada pelo novo novel processual, pode ser concedida sem a comprovação do risco de dano, podendo, sem sombra de dúvida ser concedida em sede liminar, uma vez que, da mesma forma que o Código Tributário Nacional utiliza subsidiariamente o Novo Código de Processo Civil, da mesma forma a Lei nº 12.016/2009 o faz.

Acerca do assunto, Paulo César Conrado entende:

Como o CPC/15 não define, materialmente, os efeitos extraídos da tutela de evidência (deixando de apontar, por outros termos, se a providência por ela aparelhada é cautelar ou satisfativa), fica a questão desde logo: o jurisdicionado pode pedir tutela de evidência apenas para um, para outro ou para ambos os fins? Em princípio, poderíamos dizer que, por não restritivo, o novo estatuto caminhará para uma posição mais abrangente, contemplando, via tutela de evidência, tanto as providências cautelares como as satisfativas. Se assim for, partindo-se da premissa de que a liminar em mandado de segurança é submodelo de cautelar, o que se poderia concluir é para além das condições gerais fixadas nos incisos do artigo 7º da Lei 12.016/2009, seria possível a concessão da aludida medida sob o regime do art. 311 (especificamente o seu inciso II) do Novo Código de Processo Civil.⁵⁶

Podemos concluir, portanto, que é perfeitamente cabível o manejo do Mandado de Segurança cumulado com o pedido de liminar com base na tutela de evidência disciplinada no art. 311, II, do novo CPC 2015, desde que se tenha prova documental, devendo a tese ser firmada em julgamento de recursos repetitivos ou súmula vinculante.

⁵⁶ CONRADO. Paulo Cesar. **Tutela de evidência de Mandado de Segurança**. 2016. Disponível em: <www.conjur.com.br/2016-mai-25/paulo-conrado-tutela-evidencia-ms-afeta-direito-tributario>. Acesso em: 14/10/2016.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relação jurídica une o sujeitos, designados como ativo e passivo, no instante em que ocorre o fato gerador previsto na lei capaz de promover o direito subjetivo de exigir determinada quantia a título de tributo e de provocar, no outro, o sujeito passivo, o dever jurídico de pagar.

A obrigação tributária nasce no momento em que surge a relação jurídica entre o sujeito ativo e sujeito passivo dão causa a ocorrência do fato gerador, nascendo, portanto, concomitantemente o crédito tributário.

O crédito nada mais é que o direito subjetivo do Fisco de exigir, após verificada a ocorrência do fato gerador o que lhe é seu e, por outro lado, débito é a expressão do dever jurídico que o sujeito passivo possui no momento em que se instaura a obrigação tributária.

No entanto, o Fisco só pode proceder a cobrança do crédito tributário, ou seja, seu direito de exigir só nasce com a constituição do crédito pelo instituto do lançamento.

Assim, lançamento é o ato administrativo que declara o nascimento da obrigação tributária e, portanto, do crédito para o sujeito ativo e o débito para o sujeito passivo.

O lançamento possui como modalidades de constituição do crédito tributário, elencados no Código Tributário Nacional o lançamento de ofício, de declaração e de homologação.

O crédito tributário pode ter a sua exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, lembrando que a suspensão ocorre sempre de forma precária, sendo, nada mais que a sustação temporária dos atos atinentes à obrigação tributária, impedindo, o Fisco de exigir o crédito do sujeito passivo.

Neste sentido, abordamos sobre a possibilidade da tutela de evidência, trazida pelo Novo Código de Processo Civil através do art. 311 ser utilizada no âmbito tributário, uma vez que o Código Tributário Nacional utiliza o Código de Processo Civil como fonte subsidiária.

Procurou-se mostrar a disposição do novo Código de Processo Civil acerca da tutela provisória e a sua divisão em tutela de urgência e tutela de evidência, conceituando e distinguindo seus institutos, características e requisitos.

Sem esgotar o tema acerca das implicações da tutela de evidência no Direito Tributário, demonstrado foi que tal tutela é uma verdadeira hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário sem se inovar o rol do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Fora abordado ainda que de forma sucinta, a concessão de tutela de evidência em sede de liminar em Mandado de Segurança sem ofensa a Lei nº 12.016/2009, uma vez que as disposições ali previstas devem ser interpretadas em conjunto com lei geral de processo civil, o Novo Código de Processo Civil 2015, devendo o intérprete empregar releitura segundo as novas mudanças trazidas com a sistemática do novel código.

Conclui-se, através do presente estudo pela compatibilidade da tutela de evidência com o Direito Tributário, podendo ser concedida em sede de liminar em Mandado de Segurança por suas disposições terem a mesma sintonia com os requisitos da (i) prova pré constituída; (ii) direito líquido e certo) e (iii) desnecessidade de dilação probatória.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1977.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 10520: informação e documentação: citações em documentos: apresentação: Rio de Janeiro, 2002.

BRASIL. **Súmula nº 112**. O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf>. Acesso em: 18 de outubro de 2016.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 13 de outubro de 2016.

_____. **Código de Processo Civil**. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acesso em: 20 de setembro de 2016.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 5 de outubro de 2016.

_____. **Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/12016.htm> . Acesso em: 14 de outubro de 2016.

_____. **AgRg nº 1192182/PR**. Relator: Min. Hamilton Carvalhido. Data de julgamento: 04 de outubro de 2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf>. Acesso em: 13 de outubro de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva. 2015.

CATUNDA, Camila Campos Vergueiro. **Concessão de liminares em Mandado de Segurança: Vedações jurisprudenciais e legais**. São Paulo: IX congresso Nacional de Estudos Tributários, NOESES. 2012.

CONRADO. Paulo Cesar. **Tutela de evidência de Mandado de Segurança**. 2016. Disponível em: <www.conjur.com.br/2016-mai-25/paulo-conrado-tutela-evidencia-ms-afeta-direito-tributario>. Acesso em: 14/10/2016.

JESUS. Isabela Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2016.

ROSA. Íris Vânia Santos. **Ação anulatória e flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito Tributário**. IBET, 2016.

VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1997.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 1977.

WAMBIER, Teresa; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins e; MELLO, Rogério Licastro Torres de. **Primeiros comentários ao Novo CPC. Artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2015.