

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Érika Figueira Monteiro

**A TAXATIVIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA
EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:**
ponderações teóricas e perspectivas práticas

Taubaté - SP

2019

ÉRIKA FIGUEIRA MONTEIRO

**A TAXATIVIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA
EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
ponderações teóricas e perspectivas práticas**

Trabalho de Graduação apresentado como exigência parcial
para a obtenção do diploma de Bacharel em Ciências
Jurídicas pela Universidade de Taubaté.
Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad.

Taubaté – SP

2019

**Ficha catalográfica elaborada pelo
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU**

M775t Monteiro, Érika Figueira
A taxatividade das hipóteses de suspensão da exigibilidade do
crédito tributário : ponderações teóricas e perspectivas práticas. -- 2019.
72 f. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade de Taubaté, Departamento
de Ciências Jurídicas, 2019.

Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad, Departamento de Ciências
Jurídicas.

1. Crédito tributário. 2. Suspensão da exigibilidade do crédito
tributário. 3. Brasil. [Código tributário nacional (1966)]. 4. Brasil. [Lei de
execução fiscal (1980)]. I. Universidade de Taubaté. II. Título.

CDU 34:336.77(81)

**Ficha catalográfica elaborada pelo
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU**

RESERVADO BIBLIOTECA

Elaborada por Felipe Augusto Souza dos Santos Rio Branco – CRB-8/9104

ÉRIKA FIGUEIRA MONTEIRO

**A TAXATIVIDADE DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ponderações teóricas e perspectivas práticas**

Trabalho de Graduação apresentado como exigência parcial
para a obtenção do diploma de Bacharel em Ciências
Jurídicas pela Universidade de Taubaté.
Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad.

Trabalho de Graduação defendido e aprovado em ____/____/____ pela
comissão julgadora:

Prof. Me. Ricardo Mrad, Universidade de Taubaté.

Prof. _____, Universidade de Taubaté

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, meu sustentáculo nos dias de tormenta, e também à minha família e ao meu companheiro de caminhada, por todo apoio e amor dedicados a mim.

RESUMO

O crédito tributário possui três elementos, quais sejam: certeza, liquidez e exigibilidade. Sobre este último recaem as causas suspensivas trazidas pelo art. 151 do Código Tributário Nacional, suspendendo seus efeitos decorrentes. Diz o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, que o supracitado dispositivo interpreta-se literalmente, entretanto, há decisões judiciais incidentes sobre este tema que apresentam realidade diversa da estritamente enumerada no dispositivo legal, além de haver doutrina que consagra a relativização do supracitado rol. De suma importância o presente tema, pois se presta, principalmente, a debater técnicas de interpretação de legislação tributária focalizadas nas hipóteses do art. 151, descritas no Código Tributário Nacional, mas haverá também remissão à Lei 6.830/80, quanto a alguns de seus institutos de garantia da execução fiscal, descritos em seu art. 9º, relacionados à temática principal. Verificada a grandiosidade alçada pelo tema, tem-se a finalidade de abordar a problemática da interpretação literal das causas suspensivas de exigibilidade, vez que a prática contrarie muitas vezes o texto legal e desigual institutos similares. Para tanto, especificamente objetiva-se demonstrar que interpretar de forma literal o aludido dispositivo legal, art. 151 do Código Tributário Nacional, é técnica defasada e que afronta princípios jurídicos de matriz constitucional, além de dissonante ao que se revela como a escolha mais razoável, proporcional e menos danosa à Fazenda Pública e aos contribuintes. Do ponto de vista teórico, o legislador infraconstitucional elaborou importantes legislações que promoveram alterações nesta questão, sendo oportuno e conveniente analisá-las. Tem-se primeiramente a Lei complementar nº 104/01 que consagrou hipóteses de suspensão de exigibilidade que já estavam sendo reiteradamente aplicadas pelo Poder Judiciário, apesar das divergências. Há também a Lei 13.043/14 que alterou o art. 9º da Lei 6.830/80, adicionando nova forma de garantia da execução fiscal, o seguro garantia em conjunto com a fiança bancária, que são verdadeiramente aptos a serem considerados como causas suspensivas de exigibilidade, entretanto, apenas o depósito judicial tem este atributo. A presente pesquisa utilizou-se do método dialético, que foi solucionado através das técnicas de pesquisas documentais e bibliográficas, bem como do estudo de normas administrativas de órgãos competentes. A partir da pesquisa desenvolvida constata-se que esta discussão não é mais fomentada por conta do desconforto sobre a questão, visto que é questão delicada e eminentemente técnica, o que afasta os olhares sobre o tema. Levanta-se a questão da interpretação ampliativa das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, uma vez seria benéfico e viria a dirimir anomalias que ameaçam a segurança jurídica, ainda mais importante no âmbito do Direito Tributário. Conclui-se que esta discussão urge ser operada e que apenas bons frutos sobreviriam, uma vez que contribuirá, no plano teórico, para a coerência e coesão do ordenamento jurídico pátrio e, no plano prático, seria benéfico ao contribuinte e Fazenda Pública. Sendo esta questão, na atualidade, pouco explorada, não se devendo mais relegá-la, pois fere princípios jurídicos e mostra-se como um verdadeiro demérito ao campo do Direito Tributário.

Palavras-chave: Causas Suspensivas. Crédito Tributário. Interpretação. Ampliação.

ABSTRACT

The tax credit contains three elements: certainty, liquidity and enforceability. Upon this last element fall the suspensive causes brought by the article 151 of the National Tax Code. According to the National Tax Code, in its article 111, in which the mentioned article is literally interpreted, however, there are judicial decisions on this subject that presents a reality different from that strictly enumerated in the law and also exists doctrines that enshrines the relativization of the mentioned list. The present theme is important, as it mainly lends to debating interpretation techniques of tax legislation focused on the hypotheses of the article 151, described in the National Tax Code, but there will also be a reference to the Law 6.830/80, regarding some of its institutes, tax execution warrantees, described in its article 9th. Given the greatness raised by the theme, we have the purpose of addressing the problem of literal interpretation of suspensive causes of enforceability, since the reality often contradicts the law and unequals similar institutes. For it, specifically aims to demonstrate that the literally interpreting the mentioned legal device, the article 151 of the National Tax Code, is a technique that lags behind legal principles with constitutional basis, as well as being dissonant to what appears to be the most reasonable, proportional and least damaging choice to the Public Treasury and tax payers. From a theoretical perspective, the legislator has developed important legislation that has promoted changes, and it is opportune and convenient to analyze them. Firstly, there is the Complementary Law 104/01, which enshrined the hypotheses of suspension of the enforceability that were already being applied by the Judiciary, despite the differences. There is also the Law 13.043/14, that changed the article 9 of the Law 6.830/80, adding a new species of warranty of the tax execution, the insurance guarantee together with the bank bail, which are truly apt to be considered as enforceability suspensive causes, however, only the judicial deposit has this attribute. The present research uses the dialectical method, which was solved through documentary and bibliographic research, as well as the study of administrative rules. From the research developed it is noted that this discussion is no longer fostered due to the discomfort on the issue, since it is a delicate and eminently technical, which removes the glances on the matter. It raises the question of the broad interpretation of the suspensive causes of tax liability, once it would be beneficial and would resolve anomalies, even more important in the scope of Tax Law. It is concluded that this discussion it is required and only would give positive results, since theoretically contribute to the coherence e cohesion of the country's legal system and, on a practical perspective, would be beneficial to the tax payer and the Public Treasury. This matter is currently poorly explored and should no longer be avoided as it violates legal principles and shows itself as a real demerit in the Tax Law field.

Keywords: Suspensive Causes. Tax Credit. Interpretation. Enlargement.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 LIÇÕES PROPEDEÚTICAS	11
2.1 Receita Pública Derivada	11
2.2 Legitimidade Constitucional do Tributo e Direitos Fundamentais	13
2.3 Crédito Tributário	15
2.3.1 <i>Constituição</i>	16
2.3.2 <i>Elementos</i>	16
3 HISTÓRICO LEGISLATIVO	18
3.1 Parcelamento e Moratória	18
3.2 Concessão de Liminar em Mandado de Segurança ou de Tutela Antecipada, em Outras Espécies de Ação Judicial	20
4 A INTERPRETAÇÃO LITERAL	23
4.1 Teorias Linguísticas	23
4.2 Teorias Jurídicas	25
4.2.1 <i>Correntes Doutrinárias Jurídicas Acerca da Interpretação</i>	25
4.2.2 <i>Corrente Consagrada no Texto Legal</i>	27
4.2.3 <i>Correntes Doutrinárias Jurídicas Acerca do Art. 111 do Código Tributário Nacional</i>	27
4.2.3.1 <i>A Interpretação Literal e o Princípio da Segurança Jurídica</i>	28
4.3 Tese de Flexibilização	29
5 CAUSAS SUSPENSIVAS E O ART. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	34
5.1 Considerações Iniciais	34
5.2 Causas de Suspensão da Exigibilidade e Pertinência ao Art. 111	34
6 GARANTIAS À EXECUÇÃO NA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL	37
6.1 Depósito Judicial	38
6.2 Carta Fiança Bancária	38
6.3 Seguro-Garantia	41
6.4 Esclarecimento Complementar	43
6.4.1 <i>Contrato de Fiança</i>	43
6.4.1.1 <i>Sistemática Civilista</i>	44
6.4.1.2 <i>Microsistema da Lei 6.830/80</i>	45
6.4.2 <i>Contrato de Seguro</i>	46
6.4.2.1 <i>Sistemática Civilista</i>	46
6.4.2.2 <i>Microsistema SUSEP – Seguro Garantia</i>	47
6.4.2.3 <i>Microsistema na Lei de Execução Fiscal</i>	48
7 COMENTÁRIOS ÀS DECISÕES JUDICIAIS	50
7.1 Decisões Judiciais Contrárias à Taxatividade	50
7.2 Decisões Judiciais Favoráveis à Taxatividade	54
7.3 Entendimento Firmado pelo Superior Tribunal de Justiça	55
7.3.1 <i>Enunciado Sumular nº 112</i>	55
7.3.2 <i>Tema/Repetitivo 378</i>	56

7.4 Esclarecimento Complementar - Certidão de Débitos Positiva com Efeitos de Negativa	60
8 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E A PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA	62
9 APURAÇÃO DA <i>RATIO</i> DA NORMA TRIBUTÁRIO EM EXAME	64
10 CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional possui um dispositivo, notadamente seu art. 111, que estatui regramento relativo à técnica interpretativa a ser aplicada nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário (inciso I), outorga de isenção (inciso II) e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (inciso III), limitando-a a forma literal, unicamente, nestes casos.

Pois bem, no presente estudo ganha especial relevo a celeuma que advém da interpretação literal das hipóteses arroladas no art. 151 do Código de Tributário Nacional, ou seja, as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Ora, vislumbra-se que esta questão existe há tempos, recaindo sobre diversas hipóteses descritas no CTN, desde período anterior à alteração legislativa ocorrida no ano de 2001, notadamente a Lei Complementar nº 104/2001, época em que existiam divergências na seara doutrinária e na judicial sobre os incisos I e IV que referida LC sanou ao inovar na ordem jurídica.

Entretanto, no ano de 2014, houve alteração legislativa no art. 9º na Lei de Execução Fiscal, a Lei nº 6.830/80, incluindo, em garantia à execução fiscal, a figura do seguro-garantia em conjunto com a carta fiança bancária, o que acarretou consequências de ordem pragmática que reavivaram esta questão perante o Poder Judiciário, não sendo acompanhada de alteração legislativa no Código Tributário Nacional até o presente momento.

O presente estudo divide-se, grosso modo, em dois blocos de natureza epistemológica distintos, o primeiro possui capítulos que tratam de algumas ponderações de natureza teórica sobre o tema, e o segundo abrange capítulos que tratam das perspectivas pragmáticas que permeiam o tema, possibilitando, portanto, completude em sua análise.

Primeiro, são analisados alguns conceitos introdutórios sobre o tributo, enquanto receita pública derivada, sua legitimidade constitucional e o crédito tributário, sua constituição e seus elementos.

Delineia-se o supramencionado histórico legislativo do tema, sendo colacionadas algumas decisões judiciais que demonstram a historicidade da questão problemática.

Há também a análise hermenêutica do art. 111 do Código Tributário Nacional, colaciona-se as teorias linguísticas sobre a atividade interpretativa, as teorias dos juristas

sobre o mencionado art. 111 e, também, uma tese que consagra a flexibilização da taxatividade do *rol* contido no art. 151 do referido diploma legal.

Após estas análises, aduz-se a diferença da hipótese das causas suspensivas da exigibilidade do crédito em relação às demais hipóteses insculpidas no art. 111 do Código Tributário Nacional, logo, demonstra-se seu não pertencimento em relação às demais, fato que viabilizaria uma abordagem inovadora sobre o tema.

Eis que se opera um verdadeiro corte epistemológico, sendo analisadas, então, as perspectivas de natureza eminentemente pragmáticas do tema.

Analisa-se as garantias à execução fiscal que, na *praxe* jurisdicional, são de maior interesse neste tema, quais sejam: o depósito judicial, a carta fiança bancária e o seguro garantia.

Demonstradas suas similitudes, comentam-se as decisões judiciais que versam sobre elas, decisões favoráveis à taxatividade, decisões contrárias e, também, o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, em enunciado sumular e precedente com força vinculante e, por derradeiro, se faz apertada síntese sobre Certidão de Regularidade Fiscal, vez que é, em verdade, esclarecimento complementar e necessário.

Esclarece-se também a questão da prescrição de créditos em relação ao tema.

Por último, apura-se a razão de ser da norma em exame, sua justificativa existencial, e são demonstradas de forma cabal e sintetizada as dissonâncias que sobrevieram com o decurso do tempo, e a razão disto, arrematando, em verdade, todos os capítulos anteriores.

Urge ressaltar que o constrangimento estatal na esfera patrimonial do contribuinte é questão delicada, a qual deve ser analisada e praticada com parcimônia, portanto, é uma questão que exige atenção dos estudiosos da Ciência do Direito e dos legisladores pátrios.

Compreendendo-se a importância deste tema urge reavivá-lo, fazendo uma análise pormenorizada da questão para demonstrar-lhe a urgência.

É uma questão que, em decorrência da própria legislação tributária vigente, está demasiadamente engessada, mesmo que não exista farta variedade de alternativas em um primeiro momento, deve ser cogitada para que se encontre a melhor dentre as possíveis e que gere menor impacto ao ordenamento jurídico, Fazenda Pública e contribuintes.

Para o desenvolvimento da pesquisa, foi feito um levantamento bibliográfico, com consulta a livros especializados, artigos, legislação pátria e normas administrativas do âmbito

da Fazenda Pública e coleta de decisões judiciais dos Tribunais pátrios que corroboram a problemática questão.

2 LIÇÕES PROPEDÊUTICAS

De forma propedêutica, antes de se adentrar no cerne da questão a ser analisada neste estudo, faz-se mister pôr em relevo e tecer breve explicação sobre alguns conceitos e questões afeitas ao Direito Financeiro, visto que se comunica e até legitima o próprio Direito Tributário.

Insta ressaltar que não se verticalizará o tema, exaurindo-o, vez que servirá apenas para contextualizar o tema principal, objeto do presente estudo, e mostrar-lhe a importância e fragilidade, sendo posteriormente manejado.

Tratar-se-á, de forma sintetizada, do crédito tributário e seus elementos, sua natureza jurídica de receita pública derivada e da legitimidade constitucional do tributo e suas limitações perante os direitos fundamentais.

Passemos às seguintes análises.

2.1 Receita Pública Derivada

O tributo, muito além de seu conceito técnico insculpido no art. 3º do Código Tributário Nacional, possui natureza de receita pública derivada, figura esta semanticamente construída no campo do Direito Financeiro.

Esta forma de obtenção de receita pelo Estado se consubstancia na subtração por este de parte do patrimônio do contribuinte, o particular, pessoa física ou jurídica, seja espontaneamente, mediante o pagamento dos tributos pelo contribuinte, ou mediante cobrança forçada, notadamente por meio de execução fiscal.

O aclamado doutrinador de Direito Tributário, Leandro Paulsen, traz o seguinte conceito de receitas públicas derivadas, *in verbis*

“Receita é a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos.” (PAULSEN, 2017, p. 185).

“Derivadas são as provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos para fiscais e pelas multas.” (PAULSEN, 2017, p. 186).

Ora, sabe-se que este ato de ingerência estatal, na atualidade, legitima-se mediante o ideário de que o Estado é o principal responsável pela manutenção da dignidade da pessoa humana dos cidadãos, células da sociedade, de seus direitos fundamentais e garantias constitucionais, sendo que isto tem seu custo, é o preço a se pagar pela manutenção de um Estado Constitucional Democrático.

O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando o bem estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte de receita pública. (HARADA, 2006, p. 68).

Assim o é, pois são despendidos fartos recursos financeiros para a manutenção das instituições democráticas, com todos seus entes e órgãos, gestão de bens e pessoal, os agentes públicos, sendo esta superestrutura calcada nos ditames constitucionais do ordenamento jurídico, visando à garantia da dignidade humana e observância e conservação dos direitos dos particulares na pátria brasileira.

Isto, pois, o Estado é responsável não somente por se abster da prática de atos arbitrários, mas também por realizar prestações positivas, elaborando e realizando políticas públicas e oferecendo serviços públicos, que também possuem elevado custo operacional.

Tendo isto em vista, visualiza-se a acentuada importância da atividade financeira estatal.

O aclamado doutrinador Ricardo Lobo Torres, sobre isto, traz que:

Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios – constitui o principal item da receita.” (TORRES, 2013, p. 3).

E ainda:

“A atividade financeira emana do poder ou da soberania financeira do Estado. O poder financeiro, por seu turno, é uma parcela ou emanção do poder estatal (ou da soberania), ao lado do poder de polícia, do poder penal, do poder de domínio eminente.” (TORRES, 2013, p. 4).

2.2 Legitimidade Constitucional do Tributo e Direitos Fundamentais

Ora, os contornos assumidos por esta legitimação na atualidade são calcados em valores democráticos e garantidores do bem-estar social, entretanto, a história da riqueza da humanidade mostra que esta ingerência estatal, pretensamente legitimada nos mais diversos motes, atuava de maneira arbitrária, com vistas à manutenção de uma sorte de “castas” que estavam no controle do poder do Estado, criando-se, em verdade, uma fera insaciável.

A idéia de justiça, em suas projeções para o campo das finanças públicas, teve extraordinária importância na época da constituição do Estado de Direito e da vitória do liberalismo (final do séc. XVIII). Antes, ao tempo do Estado Patrimonial, o tributo era cobrado com fundamento na só necessidade do Príncipe e a justiça, comutativa ou privada, apenas lhe servia de justificativa periférica. Com o advento do Estado Fiscal as finanças passaram a se basear no tributo, cobrado agora com fundamento na justiça distributiva e no seu princípio maior da capacidade contributiva, sobre os quais se desenvolveu importante literatura. (TORRES, 2013, p. 92).

Portanto, há que se ter muita cautela nas questões da esfera do Direito Tributário, tendo em vista seu histórico deveras desabonador, para que factualmente sirva como ferramenta de obtenção de receitas com vistas a atingir os fins públicos a que se propõe, e cuja atuação da Fazenda Pública ocorra dentro dos limites constitucionais e legais.

Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos. (PAULSEN, 2017, p. 13).

Entretanto, não se pode *a priori* considerar a atividade financeira estatal, a prática de qualquer ato da Fazenda Pública, como arbitrária, posto que, ressalte-se novamente, serve para financiar as necessidades coletivas.

“Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos.” (PAULSEN, 2017, p. 17).

Ademais, é essencial a um Estado Constitucional Democrático, tal qual o é no Brasil, a busca constante de Justiça Financeira, para que haja recursos para todos e para que nenhum

segmento social reste desamparado e, portanto, minimize-se a marginalizações de grupos minoritários.

A justiça financeira, portanto, é basicamente distributiva, característica do regime publicístico, consistindo em tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigualam; mas, às vezes, é comutativa, própria das relações de troca, como ocorre com as taxas e contribuições. (PAULSEN, 2017, p. 92).

Portanto, não cabe discutir a existência ou não da tributação, mas sim a forma pela qual se opera, dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico, e o alcance dos fins colimados.

A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade. (PAULSEN, 2017, p. 18).

Logo, os critérios legitimadores da atividade financeira estatal devem existir formalmente, mediante sua posituação no ordenamento jurídico, sendo esta norma positiva norte da atuação fática, e, materialmente, a própria atuação estatal *per se*, que deve sempre ocorrer dentro dos ditames estabelecidos para não violar o direito fundamental de propriedade dos particulares, mediante ilegítima ou desproporcional intervenção em seus patrimônios.

Afinal, vale ressaltar, o direito à propriedade é direito fundamental, consagrado na Constituição da República, no próprio *caput*, e repetido no rol, do art. 5º, exigindo redobrado cuidado por parte da Fazenda Pública.

A Constituição assegura, *prima facie*, o direito à propriedade (CF, art. 5º, XXII) tanto de bens móveis e imóveis, como de bens materiais e imateriais (CF, art. 5º, XXVI e XXXI). Por ter o seu estatuto fundamental previsto na Constituição, a propriedade é uma instituição submetida ao regime do direito público (SILVA, 2005a). A garantia do direito à propriedade impede intervenções desprovidas de fundamentação constitucional no seu âmbito de proteção. (NOVELINO, 2015, p. 435).

Portanto, a tributação do patrimônio dos particulares encontra limites claros tanto em normas principiológicas, quanto nas regras existentes no ordenamento jurídico pátrio, jamais podendo diferir disto.

2.3 Crédito Tributário

Incumbe-se, neste momento, conceituar e destrinchar os elementos componentes do crédito tributário, uma vez que neste momento delimitar-se-á o objeto deste estudo.

A obrigação tributária principal se consubstancia no liame jurídico de natureza obrigacional que une Fazenda Pública, no polo ativo da relação jurídico-tributária, enquanto credora, e o contribuinte, localizado no polo passivo desta relação, enquanto devedor.

Insta elucidar que a mera obrigação tributária, o liame conjuntivo entre credor e devedor, possui natureza absolutamente abstrata, não possuindo ainda, neste momento, aptidão para gerar efeitos no mundo fático, mas é, *ab initio*, ato jurígeno.

A obrigação tributária principal, que tem por objeto prestação pecuniária, é o vínculo jurídico que compreende o crédito e o débito. São dois aspectos da mesma realidade. A Fazenda Pública tem o direito ao crédito tributário e o contribuinte tem o dever de entregar a prestação patrimonial em que consiste o tributo, isto é, está obrigado a pagar o débito tributário. (TORRES, 2013, p. 239).

E tem-se também que:

A relação obrigacional tributária, de pagar tributo ou penalidade, tem duas faces: obrigação e crédito.

Não se pode falar de uma obrigação de prestar dinheiro, senão vinculando um devedor a um credor.

Quem deve pagar, deve pagar a alguém e, portanto, se há obrigação, há também o respectivo crédito. (PAULSEN, 2017, p. 247).

Pois bem, enquanto a obrigação tributária tem por nascedouro a mera ocorrência do fato gerador, situação fática que se amolda perfeitamente a uma regra matriz de incidência tributária legalmente preestabelecida, o crédito necessita ser constituído, há que se ter a prática de ato da Fazenda Pública, constituindo-o, declarando a certeza de sua existência e a liquidez do *quantum debeat* que o perfaz.

Este ato é denominado de “lançamento”, e é atividade administrativa plenamente vinculada, conforme preceitua o art. 3º do Código Tributário Nacional, não existindo margem de discricionariedade à Fazenda Pública.

“O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento.” (HARADA, 2006, p. 500).

2.3.1 Constituição

Diante do exposto, vislumbra-se que o crédito tributário passa a existir na órbita jurídica mediante sua constituição, por meio do ato de lançamento, após o nascimento de uma obrigação pela ocorrência de fato gerador.

Mas não se pode tirar efeitos absolutos desta correspondência, pois o CTN, em seu art. 142, dá à expressão “crédito tributário” sentido muito específico, pressupondo certeza e liquidez decorrentes da formalização do crédito tributário mediante a verificação de que o fato gerador ocorreu, a identificação do sujeito passivo e a apuração do montante devido.

Nessa acepção, pode-se dizer que, enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, §1º), o crédito tributário só se considera constituído com a produção do ato que formaliza a sua existência e lhe dá exigibilidade. (PAULSEN, 2017, p. 247).

É a mesma relação jurídica, apenas ocorrendo sua gradual concreção em momentos por lei instituídos, para que reste apta à cobrança por parte da Fazenda Pública em face do contribuinte.

“O CTN cuida exaustivamente da fenomenologia da obrigação tributária. O seu surgimento dá-se com a ocorrência do fato gerador (art. 114). A declaração da sua existência e a constituição do crédito ocorrem com o lançamento (art. 142).” (TORRES, 2013, p. 239).

Portanto, sintetizando todo o demonstrado:

“O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária.” (HARADA, 2006, p. 500).

“É o lançamento que representa o título jurídico, que confere à Fazenda a exigibilidade do crédito.” (HARADA, 2006, p. 501).

2.3.2 Elementos

Pois bem, após o lançamento com a respectiva constituição definitiva do crédito tributário, com a fluência do prazo para seu pagamento voluntário, não ocorrendo este, surge um novo elemento nesta relação jurídico-tributária, qual seja: a exigibilidade.

Tem-se então a tríade: certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário; são estes os elementos que o compõe.

Certo é aquele crédito indubitável acerca de sua existência, capaz de evidenciar com exatidão todos os elementos da respectiva relação jurídica (sujeitos, vínculo jurídico e prestação).

Líquido é o crédito certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto (art. 1533 do Código Civil Brasileiro de 1916). A liquidez é um "plus" em relação à certeza. Não há crédito líquido que não seja certo. A liquidez do objeto se evidencia pela possibilidade de se calcular o valor a ser cobrado mediante meras operações aritméticas.

Exigível é todo crédito vencido e não pago. Sua eficácia não fica mais subordinada a qualquer condição, termo ou encargo. É o crédito atual cujo cumprimento do pagamento já foi solicitado ao devedor ou esperado até o prazo limite e que, findo este prazo sem adimplência, poderá ser exigido, ainda que contra a vontade do devedor, por intermédio do Estado, possuidor que é do monopólio da tutela jurisdicional. (PROCURADORIA, 2013).

Ora, vislumbra-se, portanto, que a exigibilidade é o elemento intrínseco do crédito tributário que exprime a aptidão da Fazenda Pública para a prática de atos de cobrança de seu crédito, com vistas ao seu integral adimplemento, então, em sendo exigível torna-se, posteriormente, exequível.

Apenas quando formalizada (documentada) a sua existência e liquidez, porém, é que o CTN considera constituído o crédito e que o Fisco pode opor ao contribuinte a sua existência e dele exigir seu cumprimento. Diz-se, então, que **o crédito ganha exigibilidade**, no sentido de o Fisco poder agir perante o contribuinte exigindo-lhe o pagamento.

Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa e extrair a respectiva Certidão de Dívida Ativa, produzindo, assim, o título executivo extrajudicial que lhe dará **exequibilidade**. (PAULSEN, 2017, p. 248).

Isto posto, delimitado está o objeto do presente estudo, as causas suspensivas que recaem sobre este elemento do crédito tributário, a exigibilidade.

3 HISTÓRICO LEGISLATIVO

Visualiza-se que esta celeuma, a da interpretação literal das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, existe há algum tempo, inclusive recaindo sobre hipóteses que vieram a ser positivadas em momento posterior, depois de reiteradas decisões judiciais favoráveis a elas, sendo introduzidas no rol do art. 151 do CTN.

Antes da alteração legislativa de 2001, consubstanciada na edição da Lei Complementar nº 104/2001 que alterou o CTN, discussões existiam acerca das hipóteses da suspensão da exigibilidade do crédito tributário constantes nos incisos I e IV, respectivamente, a moratória e a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

3.1 Parcelamento e Moratória

Discussões, anteriores a 2001, existiam no sentido de que parte da doutrina considerava a moratória e o parcelamento institutos símiles, sendo, aliás, aquele gênero e este espécie, e parte os consideravam institutos distintos.

Moratória (art. 151, I) é prorrogação do prazo de vencimento do tributo. O parcelamento é espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo.

Há quem distinga parcelamento, de um lado, de moratória, de outro, entendendo que aquele pressupõe dívida vencida, abrangendo multa e juros, e que esta se dá antes do vencimento. O entendimento predominante, contudo, é no sentido de que a moratória é prorrogação do prazo para pagamento, com ou sem parcelamento. (PAULSEN, 2017, p. 259).

Mesmo havendo esta incerteza sobre o tema, decisões judiciais concederam a suspensão da exigibilidade do crédito aos casos de parcelamento antes de estar consolidado no rol do art. 151, com a alteração legislativa de 2001, conforme se observa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - Suspensão da exigibilidade - Ocorrência - Moratória individual - Caracterização - Opção pelo Programa de Recuperação Fiscal (Refis) - Pagamento das prestações em dia que gera ao optante o direito de obter certidão positiva de débito com efeito de negativa - Inteligência do art. 206, c/c o art. 151 do CTN.

Considera-se como moratória individual a opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - Refis, razão pela qual se reconhece nesta uma hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário a ensejar, quando se está em dia

com o pagamento das prestações, direito à certidão positiva com efeito de certidão negativa. Uma vez parcelado o débito sem qualquer exigência, não pode a impetrada a posteriori limitar o direito à expedição de certidões com tal fundamento, **tendo em vista que o simples parcelamento já é suficiente para suspender a exigibilidade do crédito tributário**. Existindo débitos tributários, ainda que suspensos, impossibilita-se a expedição de certidão negativa de débito, aplicando-se o art. 206, c/c o art. 151 do CTN, que permite a certidão positiva de débito fiscal, com efeitos idênticos aos da negativa. (TRF-5.^a Reg. - REO 2000.84.00.003943-5 - 2.^a Turma - j. 7/11/2000 - julgado por Petrucio Ferreira - DJU 22/6/2001 - Área do Direito: Tributário)¹ (**grifo nosso**)

Insta ressaltar que o mencionado Programa de Recuperação Fiscal é verdadeiramente modalidade de parcelamento devidamente instituído por lei e, conforme se visualiza na jurisprudência ora colacionada, foi considerada hipótese de causa suspensiva da exigibilidade, notadamente antes da alteração legislativa de 2001.

Portanto, a taxatividade do art. 151 do Código Tributário Nacional já fora desafiada e aplicada técnica de interpretação extensiva a este dispositivo legal.

¹ Sobre o debate in casu tem determinado a jurisprudência dominante:

"Ementa: ... 1 - 'Parcelamento é moratória individual, e não pagamento. Logo, não é causa extintiva da punibilidade ...' (TRF - 4.^a Reg., 3.^a T., HC 04.04.02645/RS, rel. Juiz Fábio B. da Rosa, 3.^a Turma. j. 12.04.1994, DJ 11.05.1994, p. 22.050)."

"Ementa: ... 1 - 'Estando suspensa a exigibilidade do crédito previdenciário, pela moratória individual e não havendo outra dívida, impõe-se a expedição da certidão negativa de débito. 2 Se o credor não exige prestação de garantia ao deferir parcelamento, não é lícito fazê-lo para fornecimento da certidão ...' (TRT - 4.^a Reg. 3.^a T., AMS 94.04.13928/PR, rel. Juiz Fábio B. da Rosa, j. 08.11.1994, DJ 28.12.1994, p. 75.001)."

"Ementa: ... I - O parcelamento em vigor entre as partes, constitui-se em ato jurídico perfeito e acabado, tendo sido integralmente regulado pela lei vigente à época; ... (TRF - 3.^a Reg., 4.^a T., AC 98.03.039996-SP, rela. Juíza Lúcia Figueiredo, j. 25.05.1994, DJ 06.09.1994, p. 48.816)".

Este E. Tribunal, adotando o mesmo entendimento tem firmado sua jurisprudência, no sentido de declarar ilegal a recusa em expedir a certidão negativa de débito em favor de empresa que tenha seu débito parcelado e o vem cumprindo satisfatoriamente, *verbis*:

"Ementa: Mandado de segurança. Previdenciário. Débito parcelado. Certidão negativa de débito. Suspensão da exigibilidade do crédito. Quitação. Liminar Concedida. Direito exercido e consumado. Matéria prejudicada. 1. É de ser reconhecido ao contribuinte, que teve sua dívida parcelada junto à autarquia previdenciária, o direito de obter certidão negativa de débito, mormente se está em dia com o pagamento das prestações, tendo-se em vista a suspensibilidade do crédito verificado. 2. Se a dívida renegociada com o parcelamento encontra-se quitada, o crédito discutido pelo INSS está liquidado, assegurando ainda mais o direito da impetrante em obter a CND. 3. Tratando-se de matéria concessiva de segurança ou concessão de liminar em caráter satisfativo, tem-se que verificar se ainda há possibilidade de discussão do direito requerido, ou se ele já foi plenamente exercido e consumado, tornando a matéria prejudicada. Se foi, deverá, portanto, ser confirmado o direito antes declarado. 4. Remessa improvida. Decisão: Unânime (TRF - 5.^a Reg., 2.^a T., Remessa Ex Officio 56844/CE, rel. Juiz Araken Mariz, j. 10.06.1997, DJ 27.06.1997)."

"Ementa: Mandado de segurança. Previdenciário. Débito parcelado. Certidão negativa de débito. Suspensão da exigibilidade do crédito. Juízo garantido. Possibilidade. 1. É de ser reconhecido ao contribuinte, que teve a sua dívida parcelada junto à autarquia previdenciária, o direito de obter certidão negativa de débito, mormente se está em dia com o pagamento das prestações, tendo em vista a suspensibilidade do crédito verificado. 2. Mesmo tratamento se verifica, no caso de estar o crédito garantido ou depositado em juízo, mesmo que este ainda esteja sendo discutido judicialmente,

Tribunal Regional Federal da 5.^a Região Página 3 devendo, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (LGL\1966\26), ser fornecida certidão descritiva, que valha como negativa. 3. Apelação e remessa improvidas. Decisão: Unânime (TRF - 5.^a Reg., 2.^a T., AMS 55456/RN, rel/ Juiz Araken Mariz, j. 26.11.1996, DJ 20.12.1996)." (páginas 3 e 4)

3.2 Concessão de Liminar em Mandado de Segurança ou de Tutela Antecipada, em Outras Espécies de Ação Judicial

A mesma Lei Complementar nº 104/2001, que adicionou o parcelamento ao rol do art. 151 do CTN, adicionou também a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por liminar ou tutela antecipada em variadas espécies de ação judicial, visto que, anteriormente, a legislação previa somente a liminar em Mandado de Segurança.

Da leitura de apenas alguns julgados anteriores a 2001 já se vislumbra que esta hipótese, ora era restritivamente interpretada (e concomitantemente aplicada), ora era ampliada (extensivamente interpretada e aplicada) abarcando demais espécies de ações judiciais, que não somente o Mandado de Segurança.

Vale colacionar ainda alguns julgados que demonstram as decisões pretorianas anteriores à supracitada alteração legislativa, conforme:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ART. 206 DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. GARANTIA. PRESENTES O FUMUS BONI JURIS E O PERICULUM IN MORA.

1. É DE SER RECONHECIDO AO CONTRIBUINTE O DIREITO DE OBTER CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA DE DÉBITO NOS TERMOS DO ART. 206 C/C O ART. 151, DO CTN, QUANDO ESTE OFERECEU BEM SUFICIENTE À SATISFAÇÃO DO CRÉDITO, CUJO LANÇAMENTO PRETENDE DISCUTIR.
2. NÃO É O CASO DE EXTINÇÃO DO PROCESSO, POIS EMBORA A LIMINAR TENHA SIDO SATISFATIVA, OS EFEITOS DA GARANTIA OFERTADA DEVEM CONTINUAR ATÉ A SOLUÇÃO FINAL DO LITÍGIO CONSTANTE NA AÇÃO PRINCIPAL.
3. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS AUTORIZADORES À CONCESSÃO DA CAUTELAR.
4. REMESSA OFICIAL IMPROVIDA.

(PROCESSO: 9805006697, REO129602/RN, DESEMBARGADOR FEDERAL ARAKEN MARIZ, Segunda Turma, JULGAMENTO: 18/05/1999, PUBLICAÇÃO: DJ 20/08/1999 - Página 645)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR Nº 84/96. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE EM SEDE DE LIMINAR. NOVA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPRESÁRIOS, AUTÔNOMOS E TRABALHADORES AVULSOS. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTE DO COL. STF. AGRAVO IMPROVIDO.

(PROCESSO: 9805150011, AG17964/PE, DESEMBARGADOR FEDERAL RIDALVO COSTA, Terceira Turma, JULGAMENTO: 18/05/1999, PUBLICAÇÃO: DJ 07/06/1999 - Página 587)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIMINAR EM AÇÃO CAUTELAR. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. JUROS COMPENSATÓRIOS. LEI 9.129/95.

- CARACTERIZADA A FUMAÇA DO BOM DIREITO PARA PERMITIR A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS, ATÉ O MONTANTE DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O PRÓ-LABORE, À LUZ DO DISPOSTO NO ART. 66 DA LEI Nº 8.383/91.

- CONSOANTE ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO STJ, OS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE DEVEM SER ATUALIZADOS APLICANDO-SE OS ÍNDICES DO IPC/INPC/UFIR CONFORME OS PERÍODOS APURADOS.

- A PARTIR DA LEI Nº 9.250/95, APLICAR-SE-Á A TAXA SELIC, QUE TEM CARÁTER COMPENSATÓRIO, EXCLUÍDAS, CONTUDO, OUTRAS INCIDÊNCIAS A TÍTULO DE CORREÇÃO MONETÁRIA, SOB PENA DE BIS IN IDEM.

- AS RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELA LEI 9.129/95 APENAS ATINGEM OS CRÉDITOS CONSTITUÍDOS APÓS A SUA VIGÊNCIA.

-PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS REQUERIDOS PARA O DEFERIMENTO DA PROVIDÊNCIA SOLICITADA.

- AGRAVO PARCIALMENTE PROVIDO.

(PROCESSO: 9905588841, AG26371/RN, DESEMBARGADOR FEDERAL CASTRO MEIRA, Primeira Turma, JULGAMENTO: 25/05/2000, PUBLICAÇÃO: DJ 07/07/2000 - Página 407)

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA POR MUNICÍPIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA. RETENÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - FPM. CF/88, ART. 160, PARÁGRAFO ÚNICO E LEI Nº 9.639/98. POSSIBILIDADE.

- É ASSENTE O ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO SENTIDO DE QUE "A MEDIDA LIMINAR, EM CAUTELAR, NÃO SE PRESTA À SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, JÁ QUE É INDISPENSÁVEL O DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL E EM DINHEIRO DA QUANTIA CORRESPONDENTE AO DÉBITO." (RESP 162199-SP, REL. MIN. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJU 19/06/2000, P. 128).

- CONFORME O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 160 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, COM A REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17/03/93, A UNIÃO E OS ESTADOS, BEM COMO SUAS AUTARQUIAS, NÃO ESTÃO IMPEDIDAS DE CONDICIONAREM A ENTREGA DOS RECURSOS DO FPM AO PAGAMENTO DE SEUS CRÉDITOS.

- O PERMISSIVO LEGAL DA RETENÇÃO DE 9% (NOVE POR CENTO) DO REPASSE (LEI Nº 9.639/98), PARA FINS DE AMORTIZAÇÃO DE DÉBITO PARA COM O INSS, CONSONANTE COM O COMANDO CONSTITUCIONAL DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 160 DA CF/88, CORPORIFICA A PRESUNÇÃO DE RAZOABILIDADE DA ATIVIDADE LEGIFERANTE, PERFEITAMENTE INVOCÁVEL NO DESLINDE DE SITUAÇÕES JURÍDICAS ASSEMELHADAS, COMO A HIPÓTESE VERTENTE.

- NAS SITUAÇÕES EM QUE O BLOQUEIO SE DÁ SOBRE A TOTALIDADE DOS RECURSOS DO FPM, É RAZOÁVEL ADMITIR-SE QUE ESSE BLOQUEIO, NESSAS CONDIÇÕES, PODE TRAZER SÉRIOS

PREJUÍZOS AO MUNICÍPIO, SEJA EM RELAÇÃO A OBRAS, SEJA EM RELAÇÃO AOS FUNCIONÁRIOS. QUANDO A RETENÇÃO DE FAZ APENAS EM ATÉ 9% (NOVE POR CENTO) DESSES RECURSOS, COMO LEGALMENTE PREVISTO EM RELAÇÃO AOS CRÉDITOS DO INSS, O IMPACTO NÃO SE MOSTRA DE GRANDEZA TAL QUE TRAGA NEFASTOS PREJUÍZOS À MUNICIPALIDADE E SEJA NECESSÁRIO PROVIMENTO JUDICIAL CAUTELAR.

- AGRAVO DE INSTRUMENTO IMPROVIDO, COM A CASSAÇÃO DA LIMINAR. AGRAVO REGIMENTAL PREJUDICADO.

(PROCESSO: 9805144011, AG17930/PE, DESEMBARGADOR FEDERAL UBALDO ATAÍDE CAVALCANTE, Primeira Turma, JULGAMENTO: 28/09/2000, PUBLICAÇÃO: DJ 16/10/2000 - Página 198)

Diante de todo o exposto vislumbra-se a antiguidade dessa celeuma, ainda subsistindo em alguns outros casos, conforme se demonstrará a seguir.

4 A INTERPRETAÇÃO LITERAL

Inicialmente insta elucidar a discussão que permeia o próprio art. 111 do CTN, na sua integralidade, vez que ele em si já é envolto de certa celeuma, principalmente por trazer um vocábulo dúbio, um conceito impreciso, que é a “interpretação literal”.

Vale carrear, no presente estudo, as teorias que lecionam qual a real função da atividade interpretativa, se é conhecer os significados intrínsecos aos vocábulos, ou construí-los por meio de processos decisórios.

Ademais, trazem-se também as correntes doutrinárias jurídicas sobre o próprio art. 111, ou seja, a visão dos juristas sobre a técnica interpretativa a ser empregada naquelas hipóteses.

4.1 Teorias Linguísticas

Essencial se faz esquadrihar os significados dos vocábulos “interpretação” e “literal”, que a legislação adota como paradigma, no campo epistemológico das principais teorias linguísticas, ou seja, aferir as possíveis visões acerca destes elementos (interpretação e literalidade).

O primeiro desafio a ser enfrentado para a interpretação do artigo 111 do CTN está em entender o próprio sentido da noção de “significado literal”, na medida em que há grandes disputas entre juristas e linguistas acerca dessa noção. (...)Mazzarese distingue quatro posições assumidas nos trabalhos da moderna filosofia da linguagem ou da lingüística geral decorrentes do ponto de partida convencional da obra de Frege: (a) literalismo radical; (b) antiliteralismo moderado; (c) antiliteralismo radical; (d) literalismo moderado. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 5).

Resumem-se cada posição, conforme quadro ilustrativo que se segue:

Quadro 1 - Síntese sobre as principais posições dos linguistas sobre o significado literal

POSIÇÃO	DESCRIÇÃO
Literalismo Radical	O significado literal é aquele apreendido apenas em razão do conhecimento de regras prévias de linguagem, sem qualquer informação contextual adicional. Para buscá-lo, adota-se o teste da “carta anônima”, proposto originalmente por Kats (<i>Cfr. Mazzaresse</i>), que consiste em supor uma situação ideal na qual o intérprete recebe uma carta anônima que contém apenas uma sentença, sem qualquer outra evidência ou indício sobre a motivação da carta, suas circunstâncias de transmissão ou qualquer outro fator relevante para o entendimento daquela sentença.
Antiliteralismo Moderado	Essa posição abarca diferentes correntes que, no entanto, têm em comum a eleição, como objeto de análise, de dados ou fenômenos lingüísticos que, em nível sintático, semântico ou pragmático, interagem e interferem com a mera formulação lingüística de um enunciado, condicionando fortemente a individualização do significado. No nível sintático, examina tipos de enunciado deicticos (i.e., cujo significado é contingente e muda com expressões auto-referenciais, como “eu”, “aqui”, “hoje”, “este”). No nível semântico, enfatizam a ambigüidade, a vagueza e demais formas de textura aberta ou de fenômenos como a anáfora ou a metáfora. No nível pragmático, centram-se na teoria dos atos de fala e na concepção Wittgensteineana do significado como uso.
Antiliteralismo Radical	Caracteriza-se por uma crítica contundente à possibilidade da noção de significado literal, e exibe duas versões principais, uma mais fraca, e uma mais forte. A primeira decorre do ataque filosófico de Searle ao literalismo, quando afirma que em um grande número de casos (como, e.g., na sentença “O gato está sobre o tapete”), a noção de significado literal só tem aplicação em relação a um conjunto de pressuposições de fundo que não podem ser totalmente apreendidas na estrutura semântica da sentença, e, sendo assim, o literalismo não pode ser defensável (pois assume que é possível construir um sentido literal para toda sentença, que independe de qualquer contexto). O que é defensável é um significado literal relativo, decorrente do sistema coordenado das nossas pressuposições de fundo. A versão forte, por sua vez, menos filosófica e mais psicológica, defendida por Gibbs e Rumelhart, afirma que não há fundamentos para sustentar uma distinção entre significado literal e significado figurado em termos de sua dependência de conhecimentos de fundo.
Literalismo Moderado	Ao contrário de outras versões do literalismo que sustentam a existência de condições necessárias para a apreensão do significado literal, Dascal defende que este advém de um número impreciso de condições que não são “estritamente” necessárias, mas podem ser consideradas, com um grau de confiabilidade razoável, “semanticamente relevantes”. Não fica claro, contudo, o quão diferente o literalismo moderado dascaliano consegue ser do contextualismo radical. De todo modo, para o literalismo moderado, o que se entende como significado literal é tido como ponto de partida, e não como o marco no qual se circunscreve a interpretação.

Fonte: (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 6)

Portanto, em suma, tem-se que, nas posições radicais, o literalismo pontua a possibilidade de se apreender com plenitude o sentido do texto apenas com o conhecimento prévio de regras gramaticais da língua; já o antiliteralismo traz dupla concepção, uma de matriz filosófica e outra de matriz psicológica, na primeira o significado de um texto só pode ser apreendido mediante adoção prévia de pressuposições que extravasam o mero

conhecimento da gramática e semântica de uma língua. A segunda preceitua que, em verdade, não existe diferença entre significados literal e figurado, pois ambos dependem de conhecimentos prévios para serem extraídos de um texto.

Já nos posicionamentos moderados, tem-se que, em suma, o literalismo preleciona que o sentido literal dos vocábulos, apreendido de forma mais ou menos precisa a partir da adoção de condições que podem ser semanticamente relevantes, é, em verdade, o ponto de partida para o desenvolvimento da atividade interpretativa; já o antiliteralismo traz que a individualização do significado de um termo ou texto parte da análise operada por meio da combinação de fenômenos linguísticos de natureza gramatical, semântica e pragmática, fenômenos estes que impregnam o ato de formulação destes enunciados, inclusive.

4.2 Teorias Jurídicas

Agora, as teorias jurídicas sobre a ideia de interpretação literal insculpida no art. 111 do CTN são um pouco mais simplistas que as anteriores, dividindo-se em dois grandes grupos, conforme se demonstrará.

4.2.1 Correntes Doutrinárias Jurídicas Acerca da Interpretação

Primeiramente, cumpre elucidar as correntes doutrinárias dos juristas que versam sobre a interpretação em si, sem estar inserida no contexto da norma tributária em exame, e se observa que:

A doutrina jurídica tradicional pode ser cindida em dois grandes grupos de teorias sobre o significado das normas: o grupo das teorias formalistas e o das antiformalistas.

É certo que cada um desses grupos contém concepções diferentes entre si, mas, em meio à sua diversidade interna, há um elemento que as une. No caso do primeiro grupo, esse elemento reside na ideia de que o processo interpretativo pode ser tido como um processo de conhecimento ou *descoberta* do significado; e que, portanto, a interpretação seria uma atividade marcadamente cognitiva ou descritiva. No caso do segundo grupo, ao contrário, o processo interpretativo não seria apenas uma descoberta ou descrição do significado do texto, mas uma atividade valorativa de construção e atribuição de sentido, de criação de significados a partir do texto, e, mais ainda, um ato de decisão ou de vontade na escolha de um dos vários significados que o texto possa apresentar. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 3-4).

Diante disto, tem-se, em síntese, que:

Quadro 2 - Síntese sobre as teorias formalistas e antiformalistas da interpretação jurídica

POSIÇÃO	DESCRIÇÃO
Formalismo	Pressupõe que o sistema jurídico goza de completude ou ausência de lacunas; coerência; e caráter dedutivo, i.e., pode-se inferir, por um mecanismo lógico, as conseqüências da norma jurídica. Caracteriza-se por entender o processo interpretativo como a descoberta do significado, ou, em outras palavras, como uma atividade meramente cognitiva ou descritiva.
Antiformalismo	Entende o processo interpretativo não apenas como descoberta e descrição do significado do texto, mas de constituição ou criação de significados a partir do texto. Como os textos são inelutavelmente abertos a diferentes significados possíveis, o ato final da interpretação é uma escolha de um dentre os vários significados, ou seja, é um ato de decisão ou de vontade.

Fonte: (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 5)

Portanto, estas duas correntes antagonistas partem de pressupostos distintos e que se excluem mutuamente, conforme:

Sem embargo, subjacente à suposição de que é possível existir um texto claro a ser meramente descoberto ou evidenciado pelo sujeito sem maiores esforços interpretativos jaz a nota caracterizadora de todas as teorias formalistas, que é justamente a idéia de que a interpretação de textos normativos pode ser tida como uma atividade cognitiva ou descritiva, de descoberta de significados. E subjacente à suposição de que sempre há interpretação encontra-se a ideia de que a interpretação é, sobretudo, uma atividade de criação ou constituição de significados, uma atividade, portanto, eminentemente valorativa.

O tipo cognoscitivo-declarativo, ademais, fundamenta-se “na tese lingüística de que as palavras têm um significado próprio”, e que, portanto, “dado que o significado literal é manifesto, sua individualização não requer interpretação alguma (exceto em casos excepcionais)”. Sendo assim, relaciona-se, se não com o literalismo radical, sem dúvida com o literalismo lingüístico geral.

Já o tipo decisório-constitutivo, ao contrário, “nega que as palavras tenham um significado próprio”, relacionando-se fortemente, assim, com a tese lingüística do literalismo moderado, para a qual o significado de qualquer expressão, “independentemente da sua aparente clareza”, “é sempre o resultado de um processo interpretativo no qual intervêm uma pluralidade de variáveis heterogêneas, lingüísticas e não lingüísticas.” (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 9).

Logo, delineiam-se dois arquétipos de sistemas de interpretação (cognoscitivo-declarativo e decisório-constitutivo) completamente distintos e que proporcionam efeitos diversos na praxe da atividade jurídica, possibilitando construções jurídicas igualmente distintas, que acarretam diferentes conseqüências nas vidas das pessoas.

4.2.2 Corrente Consagrada no Texto Legal

Diante destes conceitos revela-se com clareza hialina que:

Sob a determinação que normas tributárias de certas matérias devem ser interpretadas literalmente, contida no art. 111 do CTN, subjaz a noção de significado literal, e a certeza da possibilidade de se conhecer o significado literal da norma. Não há dúvidas de que, por isso, a norma interpretativa contida nesse dispositivo pretende inserir-se na tradição formalista, ainda mais por considerarmos o seu sentido de redução da moldura de significações possíveis, para usar a terminologia de um célebre antiformalista. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 5).

Portanto, visualiza-se que o texto normativo do artigo em exame parte do pressuposto constituído na teoria formalista da linguagem, inclusive, na sua vertente radical.

4.2.3 Correntes Doutrinárias Jurídicas Acerca do Art. 111 do Código Tributário Nacional

Quanto às perspectivas dos juristas tem-se que:

A doutrina nacional, apesar de em sua grande maioria adotar posição de hostilidade em relação à disposição do artigo 111 do CTN, adota diferentes atitudes interpretativas em relação ao mesmo.

A) No que concerne ao sentido da locução “interpretação literal”, podemos encontrar ao menos três diferentes posturas interpretativas:

A.1) A primeira postura interpretativa que se pode adotar em relação ao artigo 111 do CTN é a de compreendê-lo como uma norma que obriga o intérprete a interpretar *restritivamente* a legislação tributária que discorra sobre as matérias elencadas nos incisos I a III do dispositivo legal, como, v.g., quando Amaro apregoa que ao intérprete está vedada a aplicação da “interpretação extensiva” ou quando Maria de Fátima Ribeiro afirma restar vedada a “interpretação ampliativa” ou extensiva. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 11-12)

A.2) Uma segunda postura interpretativa, que muito se aproxima da primeira, admite expressamente a existência de um sentido unívoco e independente da interpretação, o que seria também típico do literalismo radical. Nesse sentido, Fabretti defende que a interpretação literal do art. 111 do CTN implica apego à “letra da lei”, a uma interpretação que tome “a norma *apenas* literalmente”, e Maria Fátima Ribeiro diz da interpretação literal tributária como interpretação segundo o “*significado exato das palavras*”, isto é, o “significado gramatical da palavra, ou sua etimologia” (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 12-13).

A.3) Finalmente, uma terceira postura interpretativa, que parece mais plausível e é dotada de grande aceitação na doutrina, é a de se afirmar que a norma contida no art. 111 do CTN deve ser entendida como preceito que veda o recurso à analogia ou “integração analógica”, à equidade ou “integração por equidade”, e aos “princípios gerais de direito tributário ou público.” (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 13).

B) Entre os pontos de divergência encontráveis na doutrina, há um de particular relevância, que se refere ao caráter autônomo ou independente do método de interpretação literal

Há quem defenda, de um lado, que o preceito do art. 111 do CTN não significa que o intérprete deve abrir mão das demais “técnicas”, “métodos”, “elementos” ou “tipos” de interpretação (“lógico”, “teleológico”, “histórico”, “sistemático” etc.).

Outros, no entanto, defendem, ao contrário, que o intérprete deve deixar de usar outras “técnicas” para além da interpretação literal nas matérias disciplinadas pelo art. 111. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 13).

Mesmo havendo estas várias posturas em relação ao art. 111 do CTN é inegável ser ele dotado de normatividade, não sendo “letra morta”.

Diante da perspectiva de sua normatividade, conclui-se que está inserido dentro do ordenamento jurídico pátrio, logo, submetido aos princípios jurídicos, compreendendo-se estes como: corporificação normativa de valores, tirando-os do plano da abstração para concretizá-los como normas jurídicas cogentes.

Por derradeiro, há que se perquirir, para extrair o máximo de normatividade do art. 111 do CTN, não apenas o seu conteúdo linguístico, mas também os princípios jurídicos que o informam, como recomenda a melhor doutrina. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 21).

Nesse sentido, argumenta Dworkin, deve-se desenvolver uma concepção interpretativa do Direito que preserve a sua integridade, de sorte que o jurista se encontre vinculado não apenas às fontes formais do Direito, mas também aos princípios de moralidade política que as explicam e justificam. A coerência com os “princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma interpretada” é, por conseguinte, um dos principais critérios ou regras de argumentação no Estado democrático de direito. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 21-22).

Diante disto, e como se comunica com a norma tributária ora analisada, um princípio jurídico salta aos olhos como de grande relevância para o tema, qual seja: o princípio da segurança jurídica.

4.2.3.1 A Interpretação Literal e o Princípio da Segurança Jurídica

A despeito da plêiade de princípios que coexistem harmonicamente no ordenamento jurídico pátrio, neste caso específico, um deles ganha especial relevância, qual seja, o princípio da segurança jurídica, conforme:

[...] como esse dispositivo visa, senão eliminar, ao menos reduzir a moldura de significações possíveis de apreensão pela interpretação do texto legal, aumentando, em tese, o grau de previsibilidade das normas que regulem as matérias discriminadas nos seus incisos, ele relaciona-se, fundamentalmente, com os anseios de segurança jurídica. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 22).

Por segurança jurídica entende-se que:

Como explica de modo perspicaz Humberto Ávila, um dos sentidos em que a expressão “segurança jurídica” pode ser compreendida é como uma norma do tipo princípio, dirigida aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, “que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade.” (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 23-24).

Logo, o dispositivo do art. 111 delimita um campo semântico de significados possíveis servindo à prévia cognoscibilidade e previsibilidade do sistema jurídico na sua operação de regência social.

Nosso argumento caminha, portanto, no sentido de que a exigência de interpretação literal, seja em nosso ordenamento jurídico ou em qualquer sistema jurídico onde ela venha prescrita pelo legislador, justifica-se por uma preocupação específica com o princípio da *segurança jurídica*, que é o valor fundamental protegido pelo art. 111 do CTN. Quando os juristas e as leis propugnam pela interpretação literal, o fazem invariavelmente como uma estratégia para assegurar o valor “segurança jurídica”.

A segurança jurídica, portanto, constitui o fundamento primordial do art. 111 do CTN, e deve funcionar como o principal vetor para compreender a norma derivada dessa disposição. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 23).

De todo o exposto, deflui-se que:

A exigência de “interpretação literal”, portanto, deve ser entendida, com base na razão de ser da norma e na sua interpretação teleológica, entendida como a interpretação que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, com vistas à proteção das legítimas expectativas geradas no contribuinte a partir das conexões sistêmicas do enunciado normativo interpretado. (ALVES; BUSTAMANTE, 2012, p. 24).

4.3 Tese de Flexibilização

Audaz tese existe, formulada pela mestra Íris Vânia Santos Rosa, no sentido de se flexibilizar as hipóteses legais do rol das causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário.

Tese inovadora e deveras interessante, a qual vale uma análise pormenorizada, vez que não somente expõe o problema, mas viabiliza solução para o mesmo, entretanto, é tese ousada e pouco ortodoxa.

Ora, conforme se disse, expõe a questão com uma visão eminentemente pragmática, *in verbis*:

Não há como negar que durante muito tempo a doutrina e a jurisprudência entendiam, por unanimidade, no sentido de que o Código Tributário Nacional

esgotava em seus preceitos as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Na verdade, é o que se infere a partir de uma interpretação sistemática daquele diploma legal.

O art. 97 assim preleciona:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” (Grifamos)

Assim prescreve o art. 111 do CTN:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

(...)” (Grifamos)

Por fim, para arrematar, diz o art. 141:

“Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.” (Grifamos)

Mesmo uma análise superficial destes três dispositivos, permite concluir que o Código consagrou: 1) a estrita legalidade para as hipóteses de suspensão; e, 2) que todas as possibilidades foram previstas na própria Lei n. 5.172/66, ou seja, são *numerus clausus* as situações que suspendem a exigibilidade do crédito – os incisos do art. 151 são taxativos. (ROSA, 2016, p. 12-13).

Entretanto, delinea as contradições desta taxatividade e demonstra as primeiras discordâncias sobre o tema:

Inobstante tal posicionamento, a doutrina e a jurisprudência recentemente admitiram novas possibilidades, lastreada, principalmente, em princípios constitucionais.

Sabe-se que o direito tributário pátrio apresenta como principais fontes formais a Constituição Federal e a Lei n. 5.717/66 (C.T.N.) – esta última com caráter material de lei complementar.

Analisando-se o ordenamento jurídico brasileiro, conclui-se que qualquer preceito estabelecido, ainda que por lei complementar, que venha a ferir norma ou princípio constitucional, nada mais é do que “letra morta”, ou seja, é nulo de pleno direito, devendo, portanto, ser desconsiderado.

Surgem, então, os primeiros argumentos expendidos contra taxatividade do Código, pois, existem princípios constitucionais que amparam garantias individuais do contribuinte, alicerçando, portanto, outra possibilidade.

Nesse esteio, portou-se por dividir as hipóteses de suspensão da exigibilidade em básicas (aquelas previstas inicialmente pelo CTN) e introduzidas (trazidas por Lei Complementar em momento posterior). (ROSA, 2016, p. 13).

E ainda:

Verifica-se que os itens V e VI são “novas” hipóteses, fruto do estudo doutrinário e das reiteradas decisões pretorianas; a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento, ambos acrescentados pela Lei Complementar n. 104/2001, aqui denominadas introduzidas e

que representam o produto da flexibilização das hipóteses básicas, ou seja, aquelas inicialmente dispostas no CTN.

Uma vez introduzidas, tais hipóteses passam a fazer parte integrante daquelas hipóteses básicas tornando-se, então, taxativas.

Portanto, podemos acrescentar que a flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, apesar de todo receio doutrinário e até jurisprudencial, já está válido, vigente e eficaz no Brasil e foi absolutamente aceito pelo nosso Ordenamento Jurídico, ao passo que se tornaram taxativas por meio dos veículos introdutórios já conhecidos e permitidos (acréscimo de duas novas hipóteses por meio da LC 104/2007). (ROSA, 2016, p. 14).

Portanto, de acordo com a egrégia jurista, ainda que de forma implícita e silente, o ordenamento jurídico acolheu a flexibilização do rol do art. 151 do Código Tributário Nacional, ao positivizar as novas hipóteses, por meio da LC 104/2001, já aceitas como aptas a suspender a exigibilidade do crédito tributário, cobrindo-as com o manto da pretensa “taxatividade” do supracitado artigo de lei.

Pois bem, feitas estas considerações, a douta estudiosa do Direito Tributário concede a estruturação de sua tese, pormenorizando os novos conceitos por ela trazidos.

Flexibilizar é verbo que significa tornar-se flexível, sendo o flexível aquilo que se dobra ou curva facilmente./ Fig. Brando, complacente, dócil.

Pela idéia de proibição do retrocesso social tem-se, pois, que eventuais medidas supressivas ou restritivas de direitos implementadas pelo legislador devem ser examinadas com máxima cautela, de sorte que sejam consideradas incompatíveis com a ordem constitucional sempre que atingirem o núcleo essencial legislativamente concretizado dos direitos fundamentais. Aqui reside a incompatibilidade dos princípios constitucionais que adotamos em 1988 com a idéia de desregulamentação ou flexibilização de normas que encerram direitos.

A flexibilização é expressão da idéia neoliberal de retorno ao período de livre negociação, de supremacia das vontades individuais. Uma revigoração do liberalismo clássico, cujo esgotamento ocorreu em função de elementos históricos, mas também de fatores econômicos.

O problema é que a flexibilização em si implica a destruição dessa estrutura rígida de direitos fundamentais protegidos por uma lógica de proibição do retrocesso. A idéia de que é possível flexibilizar, preservando um núcleo essencial de direitos parece-nos, em linhas gerais ilusória.

A compreensão dessa realidade, somada a tudo o que já foi dito até aqui, faz com que melhor compreendamos a necessidade de reafirmar os direitos fundamentais – e não de mitigá-los.

Somente entendemos possível a adesão à idéia de flexibilização como um modo de atenuação da rigidez protetiva do direito tributário, com adoção de condições mais favoráveis ao contribuinte do que as previstas em lei.

A noção de que a proteção aos direitos fundamentais é condição de possibilidade da democracia real, modelo político que se adapta, inclusive, ao modo capitalista de produção vigente, é essencial para que a crise pelo estrangulamento desse sistema possa ser enfrentada (com ou sem êxito). E em nossa realidade atual, devemos perceber – como nos demonstra a história recente – que a idéia individualista de livre negociação como forma de incentivo ao desenvolvimento do mercado (agora globalizado) não resolve nossas questões tributárias. (ROSA, 2016, p. 18-19).

E ainda:

É público notório que hoje em dia, 99% (noventa e nove por cento) das empresas no Brasil são supostamente devedoras dos Fiscos em Geral, sejam eles, tributos Federais, Estaduais ou Municipais, e, por essa razão buscam defender-se das expropriações características da cobrança das Dívidas Públicas.

Devemos crer que, apesar da inversão de valores que assola nosso planeta, não há como destilar má-fé e desonestidade de modo generalizado a todos os empresários Brasileiros. Temos sim, muito mais pessoas dispostas e bem intencionadas, do que, gangues de “Picaretas” legalmente instituídos.

Assim, nada mais plausível e coerente que essas discussões admitam a verdadeira expressão de ampla defesa e do contraditório, sem pressão de qualquer forma coercitiva.

Quando falamos na verdadeira expressão da ampla defesa e do contraditório, nos referimos à possibilidade de todos os processos tributários judiciais propostos, assim como ocorre com as discussões na esfera Administrativa, por si só, admitirem, a suspensão das exigibilidades dos créditos tributários, sem a necessidade de qualquer hipótese externa taxativa. Isso seria o ideal.

O artigo 151 do Código Tributário Nacional afronta a Constituição Federal e não reflete o símbolo da igualdade característica dos nossos direitos e garantias fundamentais, visto que, somente terá acesso a essas possibilidades quem possuir o valor integral e em dinheiro, ou, de forma parcelada sujeito às oscilações de nosso sistema financeiro econômico, ou ainda, quem conseguir convencer os i. Magistrados, de plano, sobre a verossimilhança de seu direito. (ROSA, 2016, p. 19-20).

Ainda, defende a possibilidade de suspensão da exigibilidade mediante apresentação de bens em garantia, questão ainda mais controversa dada a débil liquidez desta espécie de garantia, mas aduz que:

Inúmeras vezes, alguns clientes em situação de total desespero, nos questionaram a respeito da possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com Garantia do Juízo de forma diferente das tradicionais. O que se pretende é o exercício pleno do direito à ação, com a ampla defesa e o contraditório.

De acordo com o artigo 585, §1º do CPC, **“a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover a execução”**.

Por este motivo, poderia o contribuinte pleitear o direito de indicar bens com o escopo de suspender a exigibilidade do crédito tributário e garantir o Juízo?

Acreditamos que sim. O incidente processual se faz necessário.

Muitas vezes a presença do *“fumus boni juris”* que decorre de todos os fundamentos jurídicos e da relevância do pedido liminar em nível de garantias constitucionais e o *“periculum in mora”*, não se encontram presentes.

Nos tempos atuais, com deflagrada crise mundial, todas as empresas desenvolvem suas atividades dentro dos limites econômicos, o que significa dizer que não há disponibilização de valores a qualquer tempo, exceto aqueles destinados às atividades essenciais, como pagamento dos funcionários, fornecedores, entre outros.

Discute-se a disponibilização dos bens em garantia, diante das características do débito, com valor corresponde a altíssimo custo, impossível de ser disponibilizado sem detrimento das atividades. As empresas muitas vezes não têm condições financeiras de arcar com possível depósito do montante integral, restará bloqueado seu direito de ação.

Cumpra destacar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que reconhece o direito ora pleiteado incidentalmente:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. CAUÇÃO. BENS EM GARANTIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EMISSÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. ART. 206 DO CTN.

1. Reconhece-se direito ao contribuinte-devedor, incapaz de atender qualquer das hipóteses legais que provoque a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), de caucionar bem em garantia do débito tributário, em feito cautelar ou ordinário, obtendo o mesmo efeito da penhora em execução fiscal, preconizado no art. 206 do CTN.

2. A prestação de garantia real tem o desiderato de suspender a exigibilidade dos créditos fiscais, o que, *ad instar* da hipótese alvitada no art. 206 do CTN, viabilizaria a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa. (AgRg no AgRg no Ag 1039401 / GO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0082069-9 – Ministra NANCY ANDRIGHI). (ROSA, 2016, p. 21-22).

Por fim, acaba por concluir que:

Podemos, finalmente, indagar quanto ao princípio da legalidade, em matéria tributária, o qual não permite flexibilização pelo operador do Direito. O citado princípio afirma que a Administração Pública só pode fazer aquilo que a lei permite. Analisando por esse ângulo, poderíamos deduzir, de maneira precipitada, que, no caso em tela, não caberiam as medidas cautelares ou antecipatórias, em face da taxação do artigo, do CTN. Porém, referida regra-matriz visa impedir que a Administração Pública pratique atos ilegais e abusivos contra seus subalternos (parte mais fraca da relação tributária).

Possível será a adesão da idéia de flexibilização como um modo de atenuação da rigidez protetiva do direito tributário, com a adoção de condições mais favoráveis ao contribuinte do que as previstas em lei, mas isso somente ocorrerá no momento que se reafirmar os direitos fundamentais. (ROSA, 2016, p. 24).

Pois bem, visualiza-se que esta é uma tese deveras inovadora e diferente das demais produções acadêmicas sobre o assunto.

5 CAUSAS SUSPENSIVAS E O ART. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

5.1 Considerações Iniciais

Visualiza-se, de mera leitura do texto legal, notadamente o rol das causas suspensivas art. 151 do Código Tributário Nacional, certa imprecisão, quiçá um equívoco, do legislador infraconstitucional ao denominá-las causas suspensivas do crédito tributário, sendo certo que isto está incorreto na acepção técnica deste instituto.

O Código Tributário Nacional, nos arts. 151 a 155, cuidou das hipóteses de “suspensão do crédito tributário” sem atinar para erronia cometida. 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. (VIEIRA, 1997, p. 39).

Ora, vislumbra-se então que a suspensão recai sobre o elemento “exigibilidade” do crédito tributário e não o crédito em si.

Situado no Livro Segundo do Código Tributário Nacional, o Capítulo III do Título III intitula-se “Suspensão do crédito tributário”. Sabemos, porém, que o legislador emprega linguagem técnica, aproveitando algumas palavras e expressões do domínio científico, mas edificando seu discurso sem suporte na linguagem natural. Isso leva à inevitável presença de equivocidades redacionais, cabendo ao intérprete suplantá-las. Nesse sentido, e seguindo a lição de renomada doutrina brasileira, concluímos que não é o “crédito tributário” que se suspende, mas sua “exigibilidade”. (TOMÉ, 2010, p. 1).

Tendo isto em vista, resta evidenciada a falta de familiaridade do legislador infraconstitucional para com a matéria, resultando em imprecisões e equívocos de ordem técnica.

5.2 Causas de Suspensão da Exigibilidade e Pertinência ao Art. 111

A proposta que urge deixar clara é a de que, a despeito de todo o questionamento e divergências doutrinárias incidentes sobre o art. 111 do Código Tributário Nacional na sua integralidade, a questão mais controversa é a que recai sobre as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Ora, referidas causas têm natureza transitória, temporária, diferentemente das demais hipóteses arroladas no supracitado artigo do diploma legal tributário.

E também, veja-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é instituto jurídico instrumental, por assim dizer, é meio, acessório, para que outra situação jurídica ocorra, para que outros institutos jurídicos sejam aplicados e deles advenham a situação que porá termo à suspensão da exigibilidade do crédito, extinguindo-se este ou dando à Fazenda Pública a possibilidade continuar praticando os atos de cobrança, com o fim de que seja adimplido o crédito e quitada a dívida.

À evidência, a suspensão do crédito tributário consiste na sustação temporária dos atos atinentes à obrigação “principal”, sem dispensar o sujeito passivo das chamadas “obrigações acessórias” (deveres instrumentais) que dependem ou sejam consequentes daquela cujo crédito esteja suspenso.

Em geral, a suspensão da exigibilidade do crédito opera-se por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, seja quando efetua depósito do montante integral do tributo – para eximir-se da correção monetária (*a*) seja quando apresenta razões de defesa da exigência e/ou recorre para a instância superior (*b*) ou, ainda, quando bate às portas do Poder Judiciário para requerer Medida Liminar em Mandado de Segurança contra decisão da autoridade administrativa que está a lhe exigir o pagamento de determinado crédito tributário (*c*), ou, mesmo, quando requer o favor da moratória (*d*).

De qualquer modo, enquanto não solucionada a pendenga, o crédito permanece incólume, ileso, pois que pendurado em uma das alças, em um dos obstáculos arrolados no art. 151 transcrito; somente após o rompimento daquele estorvo, daquele embaraço ou daquela barreira, estará o sujeito ativo livre para, de imediato, na forma designada pelo legislador, ajuizar o “quantum” a que tem direito. (VIEIRA, 1997, p. 39-40).

Tem-se, ainda, que:

Em vista disso, o fato de serem provisórias as medidas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário não interfere em sua validade. Enquanto não for retirada do sistema por outra norma que assim o determine, a regra suspensiva produzirá efeitos, disciplinando as condutas intersubjetivas por meio de dever-ser modalizado (proibido, permitido ou obrigatório). (TOMÉ, 2010, p. 7).

Portanto, vê-se que não tem pertinência esta hipótese com as demais arroladas no art. 111 do Código Tributário Nacional, está em evidente desarmonia com as demais, vez que estas têm o condão de perpetuidade de seus efeitos, são institutos perenes.

Cumprido ressaltar que as hipóteses de exclusão do crédito tributário vêm definidas no art. 175 do CTN, quais sejam, a isenção e a anistia.

“A isenção e a anistia, ao excluïrem o crédito, **dispensam o contribuinte de apurar e de cumprir a obrigação tributária principal**. De outro lado, **impedem o Fisco de**

constituir o crédito pelo lançamento e de exigí-lo, seja administrativa ou judicialmente.” (PAULSEN, 2017, p. 269).

Ora, na vigência da isenção, ou seja, no lapso espaço-temporal em que ela produz seus efeitos, não são constituídos créditos, logo, estes, dentro deste lapso, são inexistentes, sendo que não há chance da Fazenda Pública havê-los, jamais.

Daí advém a ideia de sua perpetuidade, ou seja, de serem permanentes seus efeitos.

“A anistia se dá quando o legislador exclui o crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária (art. 180 do CTN), dispensando o pagamento da multa.” (PAULSEN, 2017, p. 269).

Visualiza-se, portanto, que a anistia e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias são institutos perenes, conforme já mencionado, uma vez que dispensam permanentemente o contribuinte de cumprir com aquelas obrigações específicas (principal, pecuniária decorrente de multa tributária, e acessória, prática de ato ou abstenção de ação, leia-se obrigações de fazer e não fazer) definidas na lei específica para tanto.

Frise-se uma vez mais que o crédito tributário, no lapso espaço-temporal de vigência da causa que suspende sua exigibilidade, permanece incólume, logo inexistente o elemento perpetuidade neste instituto, por isso, justamente, sua impertinência em relação às demais hipóteses que compõe o art. 111.

Portanto, sua inserção no referido artigo foi errônea, descuidada técnica do legislador infraconstitucional, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário destoa do conjunto, é “alienígena”, por isso mesmo deve-se ter um olhar crítico direcionado a esta questão.

Cumprе ressaltar que, com o advento da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), adveio boa parte da problemática ora suscitada e, com a inauguração do contemporâneo ordenamento jurídico pátrio com a Constituição da República de 1988, a qual recepcionou o Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais, esta questão agravou-se ainda mais, tendo em vista a desarmonia que passou a existir entre estes dois diplomas legais e o potencial lesivo de direito fundamental dos contribuintes existente.

6 GARANTIAS À EXECUÇÃO NA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

A despeito dos seis incisos que compõe o art. 151 do Código Tributário Nacional, um específico, hodiernamente, revela-se verdadeiramente problemático na praxe jurisdicional, a saber, a hipótese do inciso II do referido artigo.

Ora, referido inciso trata da hipótese da suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante o depósito de seu montante integral.

Pois bem, há que se perquirir a razão de ser desta hipótese.

Primeiramente visualiza-se que o depósito, especificamente neste contexto normativo, se trata de espécie do gênero garantia à execução fiscal, compondo o *rol* do art. 9º da Lei 6.830/80 (Lei que dispõe sobre o procedimento da Execução Fiscal).

Fazendo-se a leitura do supracitado dispositivo legal se visualiza que não somente o depósito em dinheiro é apto a garantir o executivo fiscal, este artigo consagra também a carta fiança bancária, o seguro-garantia, a possibilidade de nomeação de bens à penhora, observada a ordem do artigo 11 do mesmo diploma legal, e a indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

Em um exame da lógica que permeia a restrição legislativa de aptidão à suspensão da exigibilidade de créditos tributários ao depósito em dinheiro, uma razão inexoravelmente se evidencia, qual seja: a de que o dinheiro (moeda) é, na atualidade, o bem imbuído de maior liquidez dentre todos os existentes, portanto:

A vantagem da moeda, notadamente a de curso forçado, é que, diversamente de outros bens, tem total liquidez, portanto, quem dispuser de moeda não incorreria em perdas se, de improviso, vir-se pressionado por alguma necessidade. Outros bens valiosos, mas não líquidos, podem perder “valor”, se liquidados (convertidos em moeda) em situações de emergência. (BAROSSO FILHO, 2015, p. 11).

Logo, esta razão demonstra a predileção legislativa ao dinheiro em detrimento de outros bens, dotados de menor liquidez.

Entretanto, as hipóteses consagradas no inciso II do art. 9º também são dotadas de considerável liquidez, muito maior em relação a bens materiais móveis e imóveis, ao menos, mas mesmo assim, *a priori*, não suspendem a exigibilidade de créditos tributários.

Analisar-se-á, portanto, supracitadas hipóteses de garantia à execução fiscal para revelar-lhes a liquidez e demonstrar que são dotadas do binômio segurança-menor onerosidade, ou seja, segurança à Fazenda Pública de percepção de seus créditos tributários e menor onerosidade ao contribuinte (devedor), vez que é mais dificultoso a este possuir o montante integral da dívida para realizar o depósito.

Afinal, o ideal seria o de harmonização de interesses, vez que existem dois valores, dois ideais, em disputa nestes casos, o do Estado de auferir seus tributos, o dinheiro público, logo, a ser empregado para todos, e o do contribuinte de ter resguardados seus direitos e garantias frente à relação ontologicamente díspar que estabelece frente ao Estado nas relações jurídico-tributárias.

6.1 Depósito Judicial

Conjugando-se os textos normativos contidos no art. 151, inciso II, do CTN e art. 9º e art. 32 da Lei 6.830/80 visualiza-se que o depósito em dinheiro do montante integral da dívida é realizado em Banco oficial, que se torna responsável pela atualização monetária dos valores depositados enquanto perdurar a discussão na via judicial.

Portanto, se o pleito do contribuinte for procedente, os valores depositados são restituídos a ele, ou se for improcedente, logo, a Fazenda Pública logrando êxito na pendenga judicial, os valores depositados serão entregues à Fazenda mediante “conversão do depósito em renda” e, conseqüentemente, será quitada a dívida dantes controversa.

Ao efetuar o depósito de quantia que retrate o valor atualizado do débito (principal, juros, multa e demais encargos fixados na CDA, com a devida correção monetária), em garantia deste, o executado, conquanto perca a disponibilidade do referido capital, transfere à instituição depositária a obrigação de corrigi-lo e remunerá-lo, na forma dos arts. 9º, §4º, e 32 da LEF. (LOPES, 2012, p. 61).

6.2 Carta Fiança Bancária

Conceitua-se o instituto da carta fiança bancária como:

“Fiança bancária, em execução fiscal, consiste em garantia do débito prestada por terceiro, no caso, um banco. No dizer de José Silva Pacheco, trata-se de fiança convencional,

assinada por instituição financeira, segundo as normas que lhe são pertinentes.” (LOPES, 2012, p. 61).

Tem-se ainda que:

A fiança encontra-se disposta nos artigos 818 a 839 do Código Civil de 2002, Lei nº 10.406/2002, sendo conceituada como um contrato através do qual uma pessoa garante satisfazer ao credor uma obrigação assumida pelo devedor, caso este não a cumpra.

O fiador, ao responsabilizar-se pelo afiado, assume uma obrigação com o credor, dando-lhe maiores garantias e possibilidades de receber a sua dívida, respondendo, caso não haja o resgate do débito, com seus bens patrimoniais pessoais.

A FIANÇA BANCÁRIA é uma espécie do gênero fiança, constituindo-se em um compromisso contratual, no qual o Banco, como fiador, garante o cumprimento de obrigações de seus clientes, pessoas naturais ou Jurídicas.

Tal espécie de fiança vem sendo utilizada com sucesso para garantia dos débitos tributários em execuções fiscais promovidas pela Fazenda Pública (Lei 6.830/80), tendo em vista o tempo de discussão em tais ações, não raro, exceder cinco anos. (ROMANO, 2010, *online*).

Portanto, é uma garantia fidejussória em favor de terceiro, celebrada entre contribuinte e uma Instituição Bancária oficial e idônea, em favor da Fazenda Pública, para garantir a dívida enquanto esta é discutida na seara judicial.

Em consonância com o disposto no §5º do art. 9º da LEF, o Conselho Monetário Nacional editou a Resolução nº 724/82, estabelecendo que a fiança bancária devia conter cláusula de solidariedade, com renúncia ao benefício de ordem e declaração de que a garantia abrange o valor da dívida original, juros e demais encargos exigíveis, inclusive correção monetária, como indicado na CDA. É fato que dita resolução foi revogada pela Resolução nº 2.325/96, que alterou e consolidou todas as normas do Conselho Monetário Nacional relativas à prestação de garantias por parte das instituições financeiras. Ocorre que a nova resolução nada dispôs sobre as condições a serem satisfeitas para a aceitação da fiança bancária como garantia em execução fiscal. Ficou, assim, a cargo do juiz definir tais condições, sendo de se inferir que as antigas exigências definidas na Resolução nº 724/82 podem e devem ser mantidas no particular. (LOPES, 2012, p. 62).

Ademais, há que:

Decorre disso que o banco, fiador do executado, não poderá requerer benefício e ordem ou garantir apenas parte do débito indicado na CDA. A fiança, no caso, há de ser integral e possibilitar que, ultrapassada a fase dos embargos de devedor, com decisão favorável à Fazenda Pública, seja a instituição financeira imediatamente chamada a pagar o débito, sob pena da execução voltar-se contra ela nos próprios autos (v. item 19.3). Defende-se em doutrina, com pertinência, a orientação de que só podem ser aceitas fianças concedidas por prazo indeterminado, ou com validade até a solução final da execução fiscal. Essa orientação é ratificada em jurisprudência, sob o fundamento de que a carta de fiança bancária com prazo de validade determinado não se presta à garantia da execução fiscal, pois existe o risco de inexistirem efeitos práticos da penhora oferecida, considerando a notoriedade da afirmação de que os processos executivos fiscais têm longa duração (AgRg no REsp 1.216.345, Min. Cesar Asfor Rocha, 2012) (LOPES, 2012, p. 62).

Redação da referida Resolução nº 724/82, *ipsis litteris*:

“I - **Admitir que as instituições financeiras outorguem fiança para garantia de execução fiscal.**

II - A fiança outorgada para fins de garantia de execução fiscal deverá conter, necessária e expressamente:

a) cláusula de solidariedade, com renúncia ao benefício de ordem; e

b) declaração de que a extensão da garantia abrangerá o valor da dívida original, juros e demais encargos exigíveis, inclusive correção monetária como indicado na Certidão de Dívida Ativa.

III - O Banco Central poderá adotar as medidas julgadas necessárias à execução desta Resolução.

IV - Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.”(g.n.)

Insta ressaltar que tais características são aplicáveis às execuções fiscais das Fazendas Públicas dos entes federados estaduais e municipais, uma vez que a União possui atualmente norma administrativa própria, conforme:

“O Procurador-Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria PGFN nº 644/2009, de modo a estabelecer “critérios e condições para aceitação de carta de fiança bancária” no âmbito do órgão que dirige.” (LOPES, 2012, p. 63).

Interessa colacionar o excerto da supracitada Portaria, no qual se encontra os requisitos de aceitação da carta fiança, para melhor visualização de sua aduzida segurança para o Estado, vez que possui pormenorizados elementos, servindo referida norma administrativa, inclusive, como verdadeiro paradigma para os demais entes da federação, quando do oportuno exercício de seu poder administrativo regulamentar na elaboração das próprias Portarias, *ipsis litteris*:

Art. 2º A carta de fiança bancária, deverá conter, no mínimo, os seguintes requisitos:

I – cláusula de atualização de seu valor pelos mesmos índices de atualização do débito inscrito em dívida ativa da União;

II – **cláusula de renúncia ao benefício de ordem** instituído pelo art. 827 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil;

III – cláusula de renúncia aos termos do art. 835 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil; e

IV – deverá ser concedida por **prazo indeterminado**;

§ 1º O subscritor da carta de fiança bancária deverá **comprovar poderes para atendimento às exigências contidas nos incisos II a IV do caput** deste artigo.

§ 2º A carta de fiança bancária deverá ser emitida por **instituição financeira idônea e devidamente autorizada a funcionar no Brasil**, nos termos da legislação própria.(g.n.) (PROCURADORIA, 2009).

Demais disso, há ainda o dispositivo do Código de Processo Civil que trata deste tema, o seu art. 848, parágrafo único, que estatui esta modalidade de garantia como apta e suficiente a garantir o valor total do débito, se houver também o acréscimo de 30% do valor da dívida.

E, vale rememorar, o Código de Processo Civil tem aplicação subsidiária à Lei 6.830/80, em se tratando de lei geral *versus* lei específica, logo, no silêncio desta aplica-se àquela, *in verbis*:

“Art. 848 – [...] Parágrafo único. A penhora pode ser substituída por fiança bancária ou por seguro garantia judicial, em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.” (BRASIL, 2015).

6.3 Seguro-Garantia

Conceitua-se o seguro garantia como:

O seguro garantia é um negócio jurídico no qual um tomador contrata um segurador para que este assegure, a um terceiro, o adimplemento de uma obrigação. Trata-se de modalidade de garantia fidejussória em favor de terceiros. O instrumento é regulamentado pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), sendo que, atualmente, sua disciplina se encontra na Circular nº 477/2013 dessa autarquia.

O seguro garantia possui a aptidão para produzir os mesmos efeitos jurídicos da fiança bancária (satisfação do crédito exequendo). No que se refere à liquidez, ambos muito se assemelham ao dinheiro, uma vez que, assim que acionadas pelo Juízo, as instituições garantidoras pagarão o valor acordado. Tais instrumentos de garantia, em verdade, possuem liquidez extremamente superior a de bens passíveis de serem ofertados à penhora, que estão sujeitos à depreciação e, não raro, são arrematados por valor muito inferior ao mercado. (CARNEIRO, 2015, *online*).

Tem-se ainda que:

Outra dúvida que gravita sobre o assunto em debate refere-se aos requisitos que devem se fazer presentes no instrumento do seguro garantia para sua aceitação pelo Juízo e pelos credores. Isso porque o Código de Processo Civil prescreve que o seguro garantia deve ser feito em valor 30% superior ao débito, enquanto a Lei de Execuções Fiscais nada dispôs a respeito.

No âmbito federal, como dito, há regulamentação da matéria pela já citada Portaria PGFN nº 164/2014, que, simplificou a documentação a ser apresentada no ato de oferecimento do seguro e suprimiu o acréscimo de 30%, mostrando-se suficiente a previsão de atualização monetária permanente do valor da apólice, de forma a acompanhar a atualização do débito garantido.

Nas esferas estaduais e municipais, contudo, não há regulamentações específicas quanto aos requisitos da apólice do seguro garantia, o que gera insegurança nos executados no momento de sua contratação. De qualquer forma, como a LEF, ao regulamentar especificamente a matéria, não trouxe a necessidade do acréscimo de 30%, é possível interpretar que vigora a regra geral de que a garantia deve ser

suficiente a cobrir o exato valor da dívida. Ademais, tal exigência também estaria na contramão dos princípios da máxima utilidade da execução combinado com a menor onerosidade ao executado. (CARNEIRO, 2015, *online*).

Na mesma esteira do que já foi suscitado, colacionar-se-á excerto da Portaria PGFN nº 644/2009 a fim de demonstrar o texto pormenorizado que fora elaborado para que se estabeleça certo paradigma normativo para todos os entes da federação brasileira, *in verbis*:

Art. 3º A aceitação do seguro garantia de que trata o art. 1º, prestado por **seguradora idônea e devidamente autorizada a funcionar no Brasil**, nos termos da legislação aplicável, fica condicionada à observância dos seguintes requisitos, que deverão estar expressos nas cláusulas da respectiva apólice:

I – no seguro garantia judicial para execução fiscal, o valor segurado deverá ser igual ao montante original do débito executado com os encargos e acréscimos legais, devidamente atualizado pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU;

II – no seguro garantia parcelamento administrativo fiscal, o valor segurado inicial deverá ser idêntico ao montante da dívida consolidada a ser parcelada, devidamente corrigida, sem considerar para esse fim eventuais descontos legais previstos na norma de parcelamento;

III – previsão de atualização do débito pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU;

IV – manutenção da vigência do seguro, mesmo quando o tomador não houver pagado o prêmio nas datas convencionadas, com base no art. 11, §1º, da Circular nº 477 da SUSEP e em renúncia aos termos do art. 763 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil – CC) e do art. 12 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966;

V – referência ao número da inscrição em dívida ativa, bem como ao número do processo judicial ou processo administrativo de parcelamento;

VI – a vigência da apólice será:

a) de, no mínimo, 2 (dois) anos no seguro garantia judicial para execução fiscal;

b) igual ao prazo de duração do parcelamento no seguro garantia parcelamento administrativo fiscal;

VII – estabelecimento das situações caracterizadoras da ocorrência de sinistro nos termos do art. 10 desta Portaria;

VIII – endereço da seguradora;

IX – eleição do foro da Seção Judiciária ou da Subseção Judiciária, quando houver, da Justiça Federal com jurisdição sobre a unidade da PGFN competente para a cobrança do débito inscrito em dívida ativa para dirimir questões entre a seguradora (União) e a empresa seguradora, sendo inaplicável a cláusula compromissória de arbitragem.

§1º No caso dos créditos previdenciários inscritos antes da Lei nº 11.457, de 2007, o valor do seguro garantia judicial para execução fiscal deverá ser igual ao montante do débito inscrito em dívida ativa, acrescido dos honorários advocatícios, tudo devidamente atualizado pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU.

§2º Não se aplica o acréscimo de 30% ao valor garantido, constante no §2º do art. 656 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC).

§3º Além dos requisitos estabelecidos neste artigo, o contrato de seguro garantia não poderá conter cláusula de desobrigação decorrente de atos exclusivos do tomador, da seguradora ou de ambos.

§4º No seguro garantia parcelamento administrativo fiscal, a PGFN poderá aceitar apólices com prazo de duração inferior ao do parcelamento, sendo que até 60 (sessenta) dias antes do fim da apólice, o tomador deverá renovar o seguro garantia ou apresentar nova garantia suficiente e idônea, sob pena de sinistro.(g.n.) (PROCURADORIA, 2009).

Portanto, da mesma forma como foi com a carta fiança bancária, demonstrou-se com clareza hialina que referidos institutos têm a aptidão intrínseca para alçar o posto de causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, tal qual o depósito do montante integral.

6.4 Esclarecimento Complementar

Urge ressaltar, ainda, que a fiança bancária e o seguro garantia aplicados nas execuções fiscais são regidos por microssistemas legais próprios, diferindo da sistemática civilista, de caráter mais generalista, conforme será elucidado.

6.4.1 Contrato de Fiança

Vale, inicialmente, tecer breves comentários acerca da fiança dentro da sistemática civilista, suas normas gerais regedoras consagradas no Código Civil e, após, aclarar a questão da fiança bancária integrante do microssistema da Lei 6.830/80, enquanto espécie de garantia à execução fiscal.

Do ponto de vista terminológico, a expressão “fiança” tem objetivos completamente distintos, a depender do campo de atuação em que se esteja trabalhando, qual seja, civil (o que se define por exclusão, ou seja, todas as relações não criminais, como civis *stricto sensu*, comerciais, consumeristas etc.) ou penal. (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 822).

6.4.1.1 Sistemática Civilista

Conceitua-se a o contrato de fiança, dentro do Código Civil, como:

Podemos defini-la, com base na regra legal, como o negócio jurídico por meio do qual o fiador garante satisfazer ao credor uma obrigação assumida pelo devedor, caso este não a cumpra (art. 818 do CC/2002).

É de notar um detalhe nem sempre percebido.

A fiança é um contrato firmado entre *credor e fiador*, não tendo a participação obrigatória do devedor. (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 815).

E ainda:

“Mas o que pretende o dispositivo é deixar claro que esta modalidade de garantia tem em mira o interesse do credor, e não do devedor, que não pode, como visto, opor-se à estipulação.” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 815).

Vale elucidar alguns pontos sensíveis, algumas características da fiança dentro da sistemática civilista que causam certo atrito com a fiança bancária dentro do microssistema da Lei de Execução Fiscal:

O primeiro ponto é o benefício de ordem:

“Não há dúvida de que o fiador é, em essência, por força de característica de acessoriedade do contrato de fiança, um sujeito passivo de segundo grau, ou seja, um garantidor da obrigação principal.” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 825)

E ainda:

Com isso, podemos concluir, debruçando-nos na essência do instituto, que a obrigação do fiador é, em princípio, meramente subsidiária.

Vale lembrar, a respeito do tema, que a subsidiariedade nada mais é do que uma solidariedade com preferência. (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 825).

Outro importante ponto, no Código Civil, é fiança sem limitação temporal de duração contratual, a qual enseja, conforme o estatuído art. 835 do mencionado *Codex*, resilição unilateral do contrato com obrigação remanescente, após notificação do credor, por 60 dias, característica esta inadmissível na fiança bancária.

6.4.1.2 Microsistema da Lei 6.830/80

A fiança bancária, aludida na Lei 6.830/80, está umbilicalmente atrelada às condições normativas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN), *ipsis litteris*:

Art. 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:

[...]

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

[...]

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional. (BRASIL, 1980).

Cumprе ressaltar que na Resolução nº 724/82 do CMN, atualmente revogada, havia expressa menção da obrigatoriedade de cláusula de solidariedade, com renúncia ao benefício de ordem para as fianças bancárias em garantia às execuções fiscais.

Foi revogada pela Resolução nº 2.325/96, a atualmente vigente que resta silente sobre o tema, entretanto, inegavelmente estabeleceu um novo microsistema para as fianças bancárias, com características próprias, pertinentes ao fim a que se destinam essas espécies de garantia, estabelecendo novos padrões a este instituto.

Portanto, se a fiança bancária destina-se a garantir execução fiscal, é notória a necessidade da supracitada cláusula para ser eficaz à sua finalidade.

Demais disso, há ainda a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 644/2009 que traz condições para a aceitação da carta fiança bancária ainda mais rígidas que a Resolução do Conselho Monetário Nacional, revelando-se como verdadeira norma-modelo, consagrando a renúncia ao benefício de ordem e obrigatoriedade da concessão da fiança por prazo indeterminado, sem possibilidade da supramencionada rescisão unilateral do contrato pelo fiador, *in verbis*:

Art. 2º A carta de fiança bancária, deverá conter, no mínimo, os seguintes requisitos:

[...]

II – cláusula de renúncia ao benefício de ordem instituído pelo art. 827 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil;

III – cláusula de renúncia aos termos do art. 835 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil; e

IV – deverá ser concedida por prazo indeterminado; (PROCURADORIA, 2009).

Consagrando, portanto, verdadeiro microssistema para a fiança bancária nas Execuções Fiscais, diferenciando-a das normas cíveis, possuindo característica muito mais rígida e protetiva.

6.4.2 Contrato de Seguro

Urge, também, fazer alguns apontamentos acerca do contrato de seguro, vez que ele se insere em diferentes sistemas, logo, adquire diferentes características, que interessam ao presente estudo.

Insta aclarar o seguro pode ser considerado a partir da sistemática, de cunho geral, trazida no Código Civil, com seus artigos próprios, também pode ser tratado dentro do microssistema trazido pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), notadamente normatizando a espécie seguro garantia perante o Setor Público e Privado, distintamente, e também há o microssistema existente na Lei 6.830/80, do seguro garantia perante execuções fiscais, notadamente em créditos de natureza tributária.

“Por isso, deve o profissional do direito redobrar a sua atenção quando fizer menção à palavra “seguro”, pois, em verdade, dada a sua dimensão semântica multifacetada, o mesmo significante pode conduzir a mais de um resultado.” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 752).

6.4.2.1 Sistemática Civilista

O Código Civil preconiza que o seguro tem natureza jurídica negocial, tratando-se de espécie de contrato, e traz disposições gerais de seu art. 757 ao art. 777, portanto, é *Lex generalis*, possuindo função suplementar frente às demais normas que tratem de seguros.

Conceitualmente, podemos defini-lo como o negócio jurídico por meio do qual, mediante o pagamento de um prêmio, o segurado, visando a tutelar interesse legítimo, assegura o direito de ser indenizado pelo segurador em caso de consumação de riscos predeterminados. (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 752).

E também que:

“Visa, pois, o contrato de seguro, a acautelar interesse do segurado, em caso de sinistro, obrigando-se, para tanto, o segurador, ao pagamento de uma indenização cujos critérios de mensuração são previamente estabelecidos pelas próprias partes.” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2017, p. 752).

6.4.2.2 Microssistema SUSEP – Seguro Garantia

Ainda, impera elucidar que a Superintendência de seguros privados, entidade pública, possui norma própria que consagra o instituto do **seguro garantia**, a Norma Circular nº 477 de 30 de setembro de 2013, trazendo, em verdade, a inauguração de um microssistema que traz condições padronizadas para a celebração de seguro garantia para com o Setor Público, incluindo-se nisto as garantias às execuções fiscais.

Portanto, traz especificações e condições complementares àquelas estabelecidas no Código Civil, que devem ser obrigatoriamente observadas pelo tomador e seguradoras, e que permitem alçar o *status* de um novo microssistema que coexiste com a sistemática estatuída no retro mencionado *Codex*.

Sobre a Superintendência de Seguros Privados:

“A SUSEP é o órgão responsável pelo controle e fiscalização dos mercados de seguro, previdência privada aberta, capitalização e resseguro. Autarquia vinculada ao Ministério da Economia, foi criada pelo Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966.” (SUSEP, online)

Vale colacionar alguns excertos da mencionada Norma Circular nº 477/2013 que demonstram claramente os argumentos ora aduzidos:

Art. 1º Dispor sobre o Seguro Garantia, divulgar Condições Padronizadas nos termos dos Anexos I e II desta Circular e dar outras providências.

[...]

Art. 4º Define-se Seguro Garantia: **Segurado – Setor Público** o seguro que objetiva garantir o fiel cumprimento das obrigações assumidas pelo tomador perante o segurado em razão de participação em licitação, em contrato principal pertinente a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, concessões ou permissões no âmbito dos Poderes da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ou ainda as obrigações assumidas em função de:

I – processos administrativos;

II – processos judiciais, inclusive execuções fiscais;

III – parcelamentos administrativos de créditos fiscais, inscritos ou não em dívida ativa;

IV – regulamentos administrativos.

Parágrafo único. Encontram-se também garantidos por este seguro os valores devidos ao segurado, tais como multas e indenizações, oriundos do inadimplemento das obrigações assumidas pelo tomador, previstos em legislação específica, para cada caso. **(g.n.)** (SUSEP, 2013).

E ainda:

Art. 11 O tomador é responsável pelo pagamento do prêmio à seguradora por todo o prazo de vigência da apólice.

§1º O seguro continuará em vigor mesmo quando o tomador não houver pagado o prêmio nas datas convencionadas.

[...]

Art. 23 A partir de 1º de abril de 2014, as sociedades seguradoras não poderão comercializar novos contratos de Seguro Garantia em desacordo com as disposições desta Circular.

[...]

§4º As sociedades seguradoras deverão ter processos distintos para a comercialização dos ramos Seguro Garantia: Segurado – Setor Público e Seguro Garantia: Segurado – Setor Privado. (SUSEP, 2013).

Portanto, visualiza-se a minúcia a qual foi empregada nesta norma, para tratar do seguro garantia, especialmente o celebrado perante o Setor Público, que confere verdadeira proteção a ele, diferenciando-o, portanto, das normas civilistas.

6.4.2.3 Microsistema na Lei de Execução Fiscal

Impera, ainda, aclarar mais uma questão, o instituto que é consagrado na Lei 6.830/80 é, notadamente, o seguro garantia tal qual é trazido no microsistema inaugurado pela SUSEP, logo, trata-se do seguro garantia consagrado na Norma Circular nº 477/2013 da SUSEP, *in verbis*:

Art. 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:

II - oferecer fiança bancária ou **seguro garantia**; **(g.n.)** (BRASIL, 1980).

Consequentemente se observa que o seguro garantia do art. 9º da Lei 6.830/80 deve obedecer àquelas condições padronizadas estatuídas na referida norma circular, mas também, as Fazendas Públicas dos entes federativos podem elaborar normas administrativas complementares, regulamentando critérios de aceitação do seguro garantia.

Em âmbito Federal, a Portaria PGFN nº 164/14 dispõe sobre a aceitação do seguro garantia traz critérios complementares aos da SUSEP, sendo verdadeira norma-modelo para os demais entes federativos que ainda não possuam norma sobre o tema.

Portanto, descortina-se no horizonte mais este microssistema, o que torna o instituto do seguro garantia de alta confiabilidade e segurança, com grande eficácia ao fim que se propõe.

7 COMENTÁRIOS ÀS DECISÕES JUDICIAIS

Mister se faz, em complemento a toda argumentação ora formulada, comentar algumas decisões judiciais emanadas em casos concretos, para que se visualize os argumentos elaborados pelos magistrados, sejam contrários ou favoráveis à taxatividade do art. 151 do CTN nas duas principais hipóteses carreadas neste estudo.

7.1 Decisões Judiciais Contrárias à Taxatividade

Colacionar-se-á, a seguir, algumas ementas de decisões judiciais que foram contrárias à taxatividade do art. 151 do CTN, mais especificamente, abarcando ou o seguro garantia ou a carta fiança bancária como hipóteses hábeis a suspender a exigibilidade de créditos tributários.

AÇÃO CAUTELAR INOMINADA. Pleito voltado à suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante o oferecimento de fiança bancária que supera o valor devido em 30%.1) Preliminares de incompetência do juízo e de carência de ação afastadas. Vara das Execuções Fiscais que somente pode processar execuções fiscais e as respectivos embargos (Provimento CSM 778/2002). Acesso ao judiciário que não pode ser obstado pela exigência de depósito administrativo em dinheiro. Precedente desta Câmara. **2) Fiança bancária que, na forma prestada, autoriza a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o impedimento de inscrição no CADIN, a expedição de certidão positiva com efeito de negativa, o fornecimento de AIDF e a renovação dos regimes fiscais. Valor assegurado que supera o montante devido e acrescido de 30%. Inteligência do artigo 848, § único, do novo CPC.** Precedente desta 10ª Câmara. Sentença de procedência mantida. Recurso voluntário da Fazenda Pública e reexame necessário não providos. "IPVA. Ação anulatória. Suspensão da exigibilidade. Seguro garantia. Possibilidade. Exigências legais. CPC, art. 652, § 2º. – **Admite-se a oferta do seguro garantia, a teor dos art. 9º, II e 15, I da LF nº 6.830/80**, com redação dada pelo art. 73 da LF nº 13.043/14, desde que a garantia tenha valor superior em 30% ao valor do débito, não tenha prazo ou tenha prazo compatível com o processamento do feito, e não contenha cláusulas que dificultem o pagamento. O valor segurado na apólice de seguro garantia nº 53-0775-23-0136048 não excede em 30% o valor do débito tributário, apesar da expressa previsão do art. 656, § 2º do CPC. Concessão da liminar que fica condicionada à apresentação ao juiz de seguro garantia que contemple todos os requisitos legalmente exigidos, sem prejuízo de outra decisão depois da manifestação do Estado. Precedente da Seção de Direito Público. – Agravo provido para revogar a antecipação da tutela, com observação. Agravo interno desprovido." (Ag. Reg. 2022987-40.2016.8.26.0000/50001, rel. Des. Torres de Carvalho, j. 11/04/2016, vu.)

(TJSP; Apelação 1011391-19.2013.8.26.0053; Relator (a): Paulo Galizia; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/07/2016; Data de Registro: 27/07/2016) (g.n.)

IPVA. Ação anulatória. Suspensão da exigibilidade. Seguro garantia. Possibilidade. Exigências legais. CPC, art. 652, § 2º. **Admite-se a oferta do seguro garantia, a teor dos art. 9º, II e 15, I da LF nº 6.830/80, com redação dada pelo art. 73 da LF nº 13.043/14, desde que a garantia tenha valor superior em 30% ao valor do débito, não tenha prazo ou tenha prazo compatível com o processamento do feito, e não contenha cláusulas que dificultem o pagamento.** O valor segurado na apólice de seguro garantia nº 53-0775-23-0136048 não excede em 30% o valor do débito tributário, apesar da expressa previsão do art. 656, § 2º do CPC. Concessão da liminar que fica condicionada à apresentação ao juiz de seguro garantia que contemple todos os requisitos legalmente exigidos, sem prejuízo de outra decisão depois da manifestação do Estado. Precedente da Seção de Direito Público. Agravo provido para revogar a antecipação da tutela, com observação. Agravo interno desprovido. (Ag. Reg. 2022987-40.2016.8.26.0000/50001, rel. Des. Torres de Carvalho, j. 11/04/2016, vu.) (g.n.)

Agravo de instrumento – decisão que condicionou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário à apresentação de caução em dinheiro ou em fiança bancária – **o art. 151, II, do CTN não retira do juiz a possibilidade de aceitar outras garantias, mas exige que estas sejam efetivas e confiáveis** – os veículos (ônibus) ofertados podem não atender a estes requisitos – outrossim, a discussão possível no agravo gira em torno apenas da eventualidade de oferta de bens pela agravante, não sendo possível avançar sobre a análise de suposta ilegalidade da exigência do tributo sem comprometer o julgamento do mérito da ação pelo juízo da origem – decisão mantida. Recurso improvido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2243299-53.2016.8.26.0000; Relator (a): Venicio Salles; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/05/2017; Data de Registro: 08/05/2017) (g.n.)

Vale ainda citar um excerto deste julgado que bem embasa a decisão do magistrado, encontrada em fls. 03:

Quando o art. 151, II, do CTN afirma que o depósito em dinheiro tem o poder de suspender a exigibilidade do crédito tributário, a norma não retira do juiz a possibilidade de aceitar outras garantias. Contudo, a regra exige que estas garantias sejam **efetivas e confiáveis**, como é o caso da carta de fiança bancária e o seguro fiança.

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Execução Fiscal – ISSQN – Exercício de 2015 – Indeferimento do pedido da executada para extinguir ou suspender a execução em razão da propositura de ação anulatória anterior na qual foi apresentada carta de fiança no valor integral do crédito tributário discutido, que engloba os autos de infração cobrados nesta ação executiva – Pretensão à reforma – Admissibilidade parcial – Inocorrência de litispendência ou conexão – Extinção da execução fiscal que fica afastada – **Carta de fiança apresentada na ação anulatória que, embora não se constitua modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário exequendo, nos termos do art. 151, do CTN, mostra-se adequada, no caso concreto, dotado de peculiaridades, especialmente em razão do alto valor do débito discutido, como instrumento a harmonizar o interesse do credor (art. 612 do CPC/73, atual 797 do CPC/15) e a menor onerosidade ao devedor (art. 620 do CPC/73, atual 805 do CPC/15)** – Carta de fiança expressamente prevista no rol de garantias admitidas pelo art. 9º, da Lei n.º 6.830/80 (LEF) – Decisão agravada reformada em parte – Agravo parcialmente provido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2046506-73.2018.8.26.0000; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Municipais - Vara das Execuções Fiscais Municipais; Data do Julgamento: 21/08/2018; Data de Registro: 21/08/2018)

Vale citar passagem que ilustra muito bem o rico arcabouço decisório no qual se embasou o magistrado para ir de encontro à mera literalidade da lei contida no art. 151 do CTN, contido em fls. 10 e 11 do julgado, *in verbis*:

Por outro lado, conforme referido anteriormente, diante das peculiaridades vislumbradas no caso, entendo cabível a suspensão desta execução fiscal até final julgamento da ação anulatória, primeiramente, porque na ação anulatória foi apresentada carta fiança no valor do débito fiscal discutido, que engloba também o auto de infração que fundamenta o pedido nesta execução fiscal, embora o Município-exequente tenha argumentado que não foi adicionado o acréscimo de 30% ao valor afiançado, nos termos do art. 835, § 2.º, do CPC/2015.

Não é de se olvidar que a apresentação de carta de fiança não constitui modalidade de suspensão da exigibilidade do tributo cobrado, eis que não prevista no rol taxativo do art. 151, do CTN. Todavia, no presente caso, mostra-se razoável suspender o andamento da ação executiva porque houve apresentação de carta de fiança pela executada na anulatória e julgamento em primeira instância afastando a cobrança relativa ao auto de infração nº 67.031.820, ainda pendente de recurso. Convém obterem que o art. 9.º, II, da Lei n.º 6.830/80, com a alteração promovida pela Lei n.º 13.043/2014, expressamente prevê a possibilidade de oferecimento de carta de fiança para garantir o Juízo em execução fiscal, não se justificando qualquer controvérsia acerca de sua aceitação e do acréscimo de 30%, não previsto pela LEF, embora tenha sido apresentada na ação anulatória.

Em busca da harmonização entre o interesse do credor (art. 612 do CPC/73, atual 797 do CPC/15) e a menor onerosidade ao devedor (art. 620 do CPC/73, atual 805 do CPC/15), afigura-se desnecessária a exigência de nova garantia para suspensão da execução fiscal, se já fora oferecida na ação anulatória, máxime considerando-se o elevado valor da dívida.

Nesse sentido, a lição de Leandro Paulsen, Ávila e Sliwka, em comentário ao art. 9.º, II, da LEF: “Fiança integral com validade enquanto for exigível o crédito. A fiança bancária, em favor do exequente e vinculada ao processo, deve cumprir função de garantia do juízo. Para tanto, deve dar efetiva segurança quanto à satisfação do crédito no caso de improcedência dos embargos. Exige-se, pois, **que seja integral e que perdure até o desfecho da demanda, enquanto for exigível o crédito exequendo**”(“Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência”, 7.ª Ed., Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2012) **grifei**.

AUTO DE INFRAÇÃO. Decisão atacada que deferiu a suspensão da exigibilidade do crédito mediante oferecimento de "seguro fiança". **Possibilidade de utilização de "seguro fiança" ou "seguro garantia", desde que efetivamente possa garantir o Juízo e o débito, ou seja, observadas as condições fixadas, com a conversão em renda do valor da garantia**, sem a necessidade de execução fiscal. Precedentes do C. STJ e deste Eg. TJSP. Decisão reformada em parte. Recurso parcialmente provido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 3001310-63.2018.8.26.0000; Relator (a): Claudio Augusto Pedrassi; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de Sorocaba - 1ª. Vara Cível; Data do Julgamento: 15/06/2018; Data de Registro: 15/06/2018)(g.n.)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECISÃO QUE ACEITOU SEGURO-GARANTIA OFERTADO PELA AGRAVADA, **PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO A ICMS**. Admissibilidade. **Seguro-garantia equivale ao depósito integral do débito**. Ademais, a parte agravada destacou que a apólice apresentada levou em

consideração o acréscimo de 30% previsto no parágrafo único do artigo 848 do CPC. Decisão mantida. RECURSO NÃO PROVIDO.

(TJSP; Agravo de Instrumento 3001590-34.2018.8.26.0000; Relator (a): Souza Nery; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro de Sumaré - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 22/08/2018; Data de Registro: 26/08/2018) (g.n.)

Destaca-se mais uma passagem deveras ilustrativa do julgado, que aprecia com zelo o caso concreto, em suas fls. 03 e 04, *in verbis*:

A despeito das alegações fomentadas pela Fazenda agravante, não se verifica, ao menos neste momento, razões que justifiquem a recusa do seguro garantia, posto se tratar de meio idôneo para assegurar a dívida.

Ademais, a parte agravada destacou em sua contraminuta que a apólice apresentada levou em consideração o acréscimo de 30% previsto no parágrafo único do artigo 848 do Código de Processo Civil, revelando-se correta a decisão que determinou a baixa da inscrição levada a efeito junto ao CADIN do Estado de São Paulo.

Noutros dizeres, a garantia do juízo por carta fiança bancária ou Seguro-Garantia equivale ao depósito em dinheiro do valor da discussão, e, estando seguro o juízo, inclusive com o acréscimo legal de 30%, não há razão para que não seja aceito pela agravante, sendo de rigor a manutenção da decisão.

AGRAVO INTERNO - AÇÃO CAUTELAR - GARANTIA DE CRÉDITO - FIANÇA BANCÁRIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA - SUSPENSÃO DA EXGIBILIDADE:POSSIBILIDADE.

1. Há pertinência na análise da suspensão da exigibilidade do crédito tributário na pendência de ação cautelar.
2. A medida cautelar é via adequada, para a garantia antecipada do crédito tributário, com a expedição da certidão de regularidade. Jurisprudência do Superior tribunal de Justiça.
3. A partir da modificação legislativa introduzida pela Lei Federal nº. 13.043/14, dinheiro, fiança bancária e seguro garantia foram equiparados, como meio eficazes de garantia
4. No caso concreto, a União reconheceu a aptidão da apólice
5. Agravo interno improvido.

(TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 2001273 - 0011102-76.2013.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, julgado em 29/11/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:07/12/2018)

Portanto, visualiza-se com clareza hialina que as decisões que confrontam a interpretação literal advinda do mero texto legal se utilizam de argumentos mais completos, contemplando os dados oferecidos pelo caso concreto, visando efetivamente salvaguardar os direitos dos contribuintes.

7.2 Decisões Judiciais Favoráveis à Taxatividade

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Suspensão da exigibilidade – Ação anulatória de débito fiscal – Fiança bancária – Inadmissibilidade – Hipótese em que o STJ, no **juízo do Recurso Especial Repetitivo 1.156.668/DF** (Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/12/2010), firmou posicionamento no sentido de que a fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e do enunciado da Súmula 112/STJ – Decisão reformada – Recurso provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2221931-85.2016.8.26.0000; Relator (a): Fortes Muniz; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/03/2019; Data de Registro: 18/03/2019) **(g.n.)**

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. OFERECIMENTO DE BENS MÓVEIS PARA GARANTIA DO JUÍZO. FIANÇA FIDEJUSSÓRIA. RECUSA DO CREDOR. POSSIBILIDADE. A execução fiscal deve ser processada para satisfazer os interesses creditícios da Fazenda, mas da maneira menos gravosa para os executados. Inteligência dos artigos 797, 805 e 824 do CPC/2015. Conquanto admitida a oferta de fiança bancária em garantia do débito tributário discutido, a carta de fiança não bancária não é admitida pela Fazenda do Estado como forma de garantia. Possibilidade de recusa. Fiança bancária não equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a **taxatividade do art. 151 do CTN e o teor da Súmula nº 112 do STJ**. Decisão mantida. Recurso não provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2244181-44.2018.8.26.0000; Relator (a): Djalma Lofrano Filho; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro de São Caetano do Sul - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 13/03/2019; Data de Registro: 13/03/2019) **(g.n.)**

TRIBUTÁRIO AIIM – Carta fiança – Protesto – Sustação – Certidão positiva com efeitos de negativa – Expedição – Tutela cautelar antecedente – Possibilidade: – A carta fiança não acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito, porque não se equipara ao depósito do montante integral e às outras hipóteses legais, mas é suficiente para autorizar a expedição de certidão positiva com efeito de negativa e impedir o protesto do título. (TJSP; Agravo de Instrumento 2214976-67.2018.8.26.0000; Relator (a): Teresa Ramos Marques; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 31/10/2018; Data de Registro: 31/10/2018)

Agravo de Instrumento. Tributário. Suspensão de exigibilidade de crédito tributário em face de seguro garantia. **Ausência de previsão legal**. Hipótese que não se equipara ao depósito em dinheiro. Previsão legal da legislação estadual. Recurso improvido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2247622-33.2018.8.26.0000; Relator (a): Fernão Borba Franco; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/04/2012; Data de Registro: 22/03/2019) **(g.n.)**

MEDIDA CAUTELAR. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. PRESTAÇÃO DE CAUÇÃO. SEGURO-GARANTIA. PORTARIA Nº 164/2014.

É possível o oferecimento do seguro garantia para a prestação de caução visando a concessão da CPEN, na forma Lei nº 13.043/04, que alterou a Lei de Execuções Fiscais permitindo a possibilidade de nomeação à penhora do

seguro-garantia pelo executado, principalmente porque tal medida não se confunde com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nos termos do artigo 3º, inciso I da Portaria PGFN nº 164, de 2014, para a aceitação do seguro garantia para execução fiscal de que trata o art. 1º, prestado por seguradora idônea e devidamente autorizada a funcionar no Brasil, nos termos da legislação aplicável, o valor segurado deverá ser igual ao montante original do débito executado com os encargos e acréscimos legais, devidamente atualizado pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU.

Não tendo o valor segurado incluído o encargo legal previsto no Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, o seguro garantia oferecido não se presta à garantia do crédito objeto do processo administrativo nº 16045.000004/2007-96, por ser de valor insuficiente à garantia da dívida, não se prestando como forma de antecipação de futura penhora em execução fiscal.

Apelação e remessa oficial parcialmente provida. Fixada a sucumbência recíproca, nos termos do artigo 21 do CPC/73, aplicável ao caso concreto. (TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 2208420 - 0002655-65.2015.4.03.6121, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 07/11/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:27/11/2018) (g.n.)

Portanto, da mera leitura das decisões favoráveis à taxatividade do art. 151 do Código Tributário Nacional depreende-se que são amparadas nos seguintes argumentos: consonância com o precedente vinculado estabelecido pelo STJ, obediência à súmula vinculante nº 112 do STJ e ausência de previsão legal no Código Tributário Nacional.

7.3 Entendimento Firmado pelo Superior Tribunal de Justiça

7.3.1 Enunciado Sumular nº 112

Este enunciado sumular é invocado em decisões judiciais muitas vezes pelos magistrados para defender a taxatividade das hipóteses contidas no art. 151 do CTN.

Este enunciado diz que, *ipsis litteris*:

“O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.” (BRASIL, 1994).

Ora, este próprio enunciado, sumulado pelo egrégio Tribunal Superior pátrio, admite mais de uma interpretação.

Isto, pois, não necessariamente informa que das garantias à execução fiscal, contidas no art. 9º da Lei 6.830/80, somente o depósito tem o condão de suspender a exigibilidade de

créditos tributários, pode informar também que, para que o instituto do depósito seja apto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, somente sua realização no montante integral, e em dinheiro, da parcela discutida da dívida tributária possui esta aptidão.

Portanto, traz estes requisitos para o depósito e, em exame da lógica *a contrario sensu*, exclui depósito que não seja efetuado nestes estritos moldes.

Portanto, invocar tão-somente esta súmula não é argumentação suficientemente embasada para inadmitir os demais institutos do art. 9º da Lei 6.830/80.

7.3.2 Tema/Repetitivo 378

O egrégio Superior Tribunal de Justiça operou o julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.156.668/DF, no qual fixou que:

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.

1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112

desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO CAUTELAR DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO. DEPOSITO EM TDAS OU FIANÇA BANCARIA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. CONSOANTE PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS DESTA CORTE, A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO, SO E ADMISSIVEL, MEDIANTE DEPOSITO INTEGRAL EM DINHEIRO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 151, DO CTN, E PAR. 4. DA LEI N. 6.830/70. RECURSO DESPROVIDO, POR UNANIMIDADE. (RMS 1269/AM, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/1993, DJ 08/11/1993)

TRIBUTARIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CREDITO. FIANÇA BANCARIA COMO GARANTIA ACOLHIDA EM LIMINAR. ART. 151, CTN. LEI 6830/80 (ARTS. 9. E 38). ARTIGOS 796, 798 E 804, CPC). SUMULAS 247-TFR E 1 E 2 DO TRF / 3A. REGIÃO. 1. A PROVISORIEDADE, COM ESPECIFICOS CONTORNOS, DA CAUTELAR CALCADA EM FIANÇA BANCARIA (ARTIGOS 796, 798 E 804, CPC), NÃO SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO FISCAL (ART. 151, CTN), MONITORADO POR ESPECIALÍSSIMA LEGISLAÇÃO DE HIERARQUIA SUPERIOR, NÃO SUBMISSA AS COMUNS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEI 6830/80 (ARTS. 9. 38). 2. SO O DEPOSITO

JUDICIAL EM DINHEIRO, AUTORIZADO NOS PROPRIOS AUTOS DA AÇÃO PRINCIPAL OU DA CAUTELAR, SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO. 3. RECURSO PROVIDO. (REsp 30610/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/1993, DJ 15/03/1993)

2. O art. 151 do CTN dispõe que, *in verbis*:

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."

3. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se taxativamente prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípua de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos.

(Precedentes: AgRg no REsp 1157794/MT, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 24/03/2010; **AgRg na MC 15.089/RJ**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2009, DJe 06/05/2009; **AgRg no REsp 1046930/ES**, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 25/03/2009; **REsp 870.566/RS**, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; **MC 12.431/RS**, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 12/04/2007; **AgRg no Ag 853.912/RJ**, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 29/11/2007 ; **REsp 980.247/DF**, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2007, DJ 31/10/2007; **REsp 587.297/RJ**, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/10/2006, DJ 05/12/2006; **AgRg no REsp 841.934/RS**, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/09/2006, DJ 05/10/2006)

4. *Ad argumentandum tantum*, peculiaridades do instituto da fiança demonstram, de forma inequívoca, a impossibilidade de sua equiparação ao depósito, tais como a alegação do benefício de ordem e a desoneração do encargo assumido mediante manifestação unilateral de vontade do fiador, nos termos dos arts. 827 e 835 do Código Civil, *verbis*:

"Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor."

"Art. 835. O fiador poderá exonerar-se da fiança que tiver assinado sem limitação de tempo, sempre que lhe

convier, ficando obrigado por todos os efeitos da fiança, durante sessenta dias após a notificação do credor."

5. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.

6. É que a Primeira Seção firmou o entendimento de que:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007)

2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: "tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa." A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.

3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.

4. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.

5. Mutatis mutandis o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas.

6. Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão.

(...)

10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1123669/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

7. In casu, o pleito constante da exordial da presente ação cautelar, juntada às fls. e-STJ 28, foi formulado nos seguintes termos, verbis:

"À vista do exposto, demonstrada a existência de *periculum in mora* e *fumus boni juris*, pleiteiam as requerentes, com fundamento nos artigos 796 e 804 do Código de Processo Civil, que lhe seja deferida medida liminar para assegurar a **suspensão da exigibilidade do crédito tributário** objeto dos Processos Administrativos n^{os} 15374.002156/00-73 e 15374.002155/00-19 até final decisão de mérito da questão jurídica em debate na AO n^o 2007.34.00.036175-5 sem apresentação de garantia ou, quando menos, caso V.Exa. entenda necessária a garantia da liminar, requer a Autora seja autorizada a apresentação de fiança bancária do valor envolvido, a exemplo do que aconteceria na hipótese de propositura de execução fiscal, tornando-se, assim, válida a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, tal como previsto no art. 206, do CTN." **(grifos no original)**

8. O Juízo federal de primeiro grau concedeu a liminar, fundamentando o decisum na possibilidade de expedição de CPD-EN mediante a apresentação de fiança bancária garantidora da futura execução, consoante farta jurisprudência. No entanto, no dispositivo, contraditoriamente, determina a prestação de fiança "em valor não inferior ao do débito ora discutido mais 30% (trinta por cento), nos termos do § 2^o do art. 656 do CPC, a qual deverá ter validade durante todo o tempo em que perdurar a ação judicial, sob pena de restauração da exigibilidade dos créditos tributários."

9. O Tribunal a quo, perpetuou o equívoco do juízo singular, confirmando a concessão da liminar, para suspender a exigibilidade do crédito tributário e para determinar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, mediante apresentação de fiança bancária, ao entendimento de que o art. 9^o, §3^o, da Lei n. 6.830/80 não estabeleceria qualquer distinção entre o depósito em dinheiro e a fiança bancária, apta a garantir o crédito tributário.

10. Destarte, não obstante o equivocado entendimento do aresto recorrido, verifica-se que o pedido formulado referiu-se à expedição de certidão de regularidade fiscal.

11. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

10. Exclusão da multa imposta com base no art. 538, parágrafo único, do CPC, ante a ausência de intuito protelatório por parte da recorrente, sobressaindo-se, tão-somente, a finalidade de prequestionamento.

12. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta com base no art. 538, § único do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

A partir deste *decisum* fixou-se o Tema/Repetitivo **378** que consagrou a seguinte tese (*ratio decidendi*), o seguinte precedente com força vinculante:

“A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte.” (BRASIL, 2019).

Com a devida vênia, a partir de um juízo conjugado de sapiência e sabedoria de matriz verdadeiramente aristotélica, visualiza-se que a tese do precedente vinculante estabelecido não se revela a mais adequada em perspectivas teóricas e pragmáticas.

Ora, conforme outrora esclarecido, no capítulo imediatamente antecedente a este, o instituto da carta fiança bancária, na perspectiva do microsistema jurídico estabelecido na Lei 6.830/80, não é completamente coincidente com o instituto da fiança trazido no Código Civil.

Logo, a insegurança da fiança bancária aduzida pelo ínclito julgador em sua argumentação *obter dictum* no supramencionado Recurso Especial está fundada em premissas equivocadas, fato este que acaba por eivar de incorreção a construção lógica de seu argumento, este se revelando, portanto, falacioso.

7.4 Esclarecimento Complementar - Certidão de Débitos Positiva com Efeitos de Negativa

Uma breve explicação necessita ser feita, a relativa à Certidão de Débito Positiva com efeitos de Negativa (CPDN) e sua conceituação, visto que fora tão mencionada nas decisões judiciais colacionadas.

O art. 205 do CTN traz a figura da Certidão Negativa de Débitos, ou seja, certidão que serve como prova de quitação de tributos de determinada pessoa física ou jurídica, a qual possui efeito meramente declaratório, evitando eventuais imposições de óbices ao pleno exercício de direitos dos contribuintes adimplentes, é ato administrativo enunciativo.

Ora, já no art. 206 do CTN têm-se a figura da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, ou seja, declara uma situação de inadimplência, entretanto, com a pendência de uma causa suspensiva correlata, seja por uma das hipóteses legais da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, seja pela oferta de garantia, aquelas hipóteses do art. 9º da Lei 6.830/80, viabilizando eventuais discussões acerca da existência e higidez das relações jurídico-tributárias, logo, do próprio crédito tributário.

Depreende-se da leitura de um farto arcabouço jurisprudencial que muitas das vezes os juízos, singulares ou colegiados, confundem e igualam a figura da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa com o instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Como que para viabilizar a emissão da supracitada certidão a única forma possível fosse mediante eleição de uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Entretanto, em análise pormenorizada, verifica-se que são distintos, uma vez que a suspensão, conforme elaborado anteriormente no presente estudo, serve para obstar a prática de atos de cobrança por parte do Fisco, seja em fase extrajudicial ou judicial, e a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa tem por finalidade atestar determinada situação.

Em breve elucidação fornecida no sítio eletrônico do Ministério da Fazenda tem-se que:

A Certidão de Regularidade Fiscal pode ser: Certidão Negativa de Débitos (CND), Certidão Positiva Com Efeitos de Negativa (CPEN) ou Certidão Positiva (CP).

Observações:

- 1) O prazo de validade das certidões é de 180 dias, contados da data de sua emissão, base legal: artigos 205 a 208 do **Código Tributário Nacional – CTN**.
- 2) A Certidão Negativa de Débitos somente é emitida quando verificadas, simultaneamente:
 - 2.1) a regularidade fiscal do contribuinte em relação aos débitos administrados pela PGFN e inscritos em Dívida Ativa da União (DAU);
 - 2.2) a regularidade fiscal do contribuinte em relação aos débitos administrados pela RFB; e
 - 2.3) a inexistência de outras pendências perante a RFB.
- 3) A Certidão Positiva é emitida quando constarem débitos junto à Fazenda Nacional (PGFN e RFB), sem registro de garantia ou de causa suspensiva ou, ainda, de pendências junto à RFB. Essa certidão é emitida, exclusivamente, pela unidade de atendimento integrado.
- 4) **A Certidão Positiva com Efeitos de Negativa tem os mesmos efeitos da Certidão Negativa e é emitida quando todas as inscrições em DAU tiverem averbada causa suspensiva de sua exigibilidade ou garantia (penhora, caução, seguro-garantia, depósito e carta de fiança). (g.n.) (MINISTÉRIO, 2016).**

8 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E A PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

De todo já exposto impera ressaltar, ainda, mais uma questão que pesa, e muito, na perspectiva pragmática da problemática presentemente exposta.

A suspensão da exigibilidade de crédito tributário tem o condão de, também, suspender a fluência do prazo prescricional.

Insta ressaltar que a prescrição, em matéria tributária, atinge o próprio crédito tributário em si e, em ocorrendo-a, este é extinto, portanto, protegendo o contribuinte de ver contra si ajuizado executivo fiscal ou inscrito em Dívida Ativa, vez que o crédito torna-se verdadeiramente inócuo.

Verificada a prescrição, o representante judicial da União, das autarquias e das fundações públicas federais não efetivará a inscrição da dívida ativa, não procederá ao ajuizamento, não recorrerá e desistirá dos recursos já interpostos (art. 1º-C da Lei nº 9.469, de 10.06.1997, na redação do art. 31 da Lei 11.941, de 27.05.2009). (TORRES, 2013, p. 305).

Portanto, vê-se que a suspensão da exigibilidade de créditos tributários além de garantir proteção ao contribuinte de ver contra si praticados atos de cobrança altamente questionáveis em alguns casos, também privilegia a Fazenda Pública que verá cristalizada a exigibilidade e a exequibilidade do crédito tributário, mediante suspensão do prazo quinquenal de prescrição, e, em caindo a causa que deu ensejo à suspensão, ver seu crédito retomar seu curso regular de cobrança, sendo satisfeito mediante ajuizamento de execução fiscal, vez que este permanece incólume.

A suspensão do prazo prescricional ocorre por força da própria suspensão da exigibilidade o crédito tributário, nas hipóteses do art. 151 do CTN: moratória, depósito do montante integral, impugnação e recurso administrativo, liminar em mandado de segurança, liminar ou antecipação de tutela em outras ações, parcelamento. Isso porque, suspensa a exigibilidade, resta afastado um dos requisitos para a execução, que pressupõe título certo, líquido e exigível. (PAULSEN, 2017, p. 287).

E ainda:

“A execução promovida quando vigente uma das causas suspensivas da exigibilidade deve ser extinta por falta de pressuposto. Mas a suspensão da exigibilidade superveniente ao ajuizamento da execução fiscal implica a suspensão do processo.” (PAULSEN, 2017, p. 288).

Conclui-se então que uma nova abordagem transcendendo os meros dispositivos legais contidos na conjugação do art. 111, inciso I, e art. 151, inciso II, ambos do CTN com acréscimo no art. 9º da Lei 6.830/80, não gera prejuízo nem ao contribuinte, tendo seu patrimônio resguardado, nem prejuízo à Fazenda Pública, mantendo intacto o interesse público na obtenção de receita.

9 APURAÇÃO DA *RATIO* DA NORMA TRIBUTÁRIO EM EXAME

Conforme já exposto anteriormente neste estudo, a razão de ser do art. 111 do Código Tributário Nacional, que se estende ao art. 151 do mesmo diploma legal, é a de restringir possíveis aplicações de técnicas interpretativas que ampliassem em demasia o campo semântico de significações possíveis para as hipóteses insculpidas nos supramencionados dispositivos legais, visto que, na visão do legislador infraconstitucional, isso significaria menor segurança jurídica, menor previsibilidade das relações jurídico-tributárias e, conseqüentemente, maior instabilidade no ordenamento jurídico.

Entretanto, neste afã por garantir um microsistema tributário rígido, estável e protetivo, verifica-se que surgiu superveniente celeuma no que tange à taxatividade das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ainda mais no que tange aos institutos do seguro garantia e fiança bancária (espécies de garantia elencadas no *rol* do art. 9º da Lei 6.830/80).

Primeiramente, cumpre elucidar que o art. 111 do CTN parte de uma concepção de que exista um modo de se interpretar literalmente os dispositivos legais (seus textos), entretanto o supracitado artigo parte do pressuposto da existência desse objeto (interpretação literal) que, em verdade, não possui definição epistemológica exata e isto, por si só, já acarreta alguns questionamentos e incertezas.

Deve-se interpretar o dispositivo legal que trata da interpretação de outros dispositivos legais.

Na *práxis* atual o seguro garantia e a fiança bancária, conforme elucidado anteriormente, possuem regras rígidas para sua aplicação nas execuções fiscais e na fase administrativa de cobrança de dívidas ativas tributárias, portanto, garantem previsibilidade nas relações que deles derivam, confiabilidade no recebimento dos valores pela Fazenda Pública e segurança aos contribuintes que poderão se valer destes institutos para possuírem a exigibilidade suspensa de seus débitos tributários.

Portanto, a *ratio* da norma interpretativa em exame (art. 111 do CTN) é a de criar uma rigidez protetiva para os casos nela elencados, mas, no caso das hipóteses mencionadas do art. 151 do CTN o efeito foi justamente o contrário, a rigidez excessiva do dispositivo legal gera dissonâncias no ordenamento jurídico.

Assim, é produzida, conforme visto *retro*, jurisprudência de forma dissonante e heterogênea, ora acolhendo a taxatividade do art. 151 para àqueles casos, ora afastando, fixando, inclusive, o STJ entendimento vinculativo baseado em premissas errôneas que, na perspectiva pragmática de aplicação destes entendimentos, prejudica os contribuintes e em nada acrescenta à Fazenda Pública.

10 CONCLUSÃO

O escopo do presente estudo é apresentar a celeuma que gira em torno da taxatividade das hipóteses suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, tanto da perspectiva pragmática em juízo, quanto da perspectiva teórica, a qual prejudica a coerência e coesão do ordenamento jurídico e impacta negativamente os contribuintes e Fazenda Pública, conforme restou demonstrado.

A análise do tema resultou na cabal demonstração de que o art. 111 do CTN em si não possui respaldo teórico, inexistindo correspondência semântica em nalgum campo epistemológico, ademais, o art. 151 do CTN, notadamente nas hipóteses de seguro garantia e fiança bancária, revelam-se ainda mais problemáticos em decorrência de seu grau de confiabilidade e de segurança jurídica proporcionados, muito similares ao depósito do montante integral da dívida.

Todos os estudos que permeiam o tema corroboram a presente tese, conforme colacionado na presente análise, não restando dúvidas acerca do tema, demonstrando com clareza hialina que inexistente óbice à inserção do seguro garantia e fiança bancária como hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Sob a perspectiva prática, a concretização dessas duas hipóteses como causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário geraria, indubitavelmente, maiores opções benéficas aos contribuintes que possuam patrimônio de menor envergadura os quais não pudessem dispor de plano do montante integral da dívida para suspender a cobrança estatal e discutir o crédito tributário, vendo resguardado seu direito fundamental de propriedade e, também, geraria impacto fiscal positivo à Fazenda Pública, pois em sendo vitoriosa nas pendengas judiciais veria mais celeremente adimplido seu crédito tributário.

Ou seja, seria uma opção benéfica a todos.

A solução à celeuma mais conservadora e recomendada seria, portanto, uma alteração legislativa do art. 151 do CTN, incluindo-se as supracitadas hipóteses como causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Cumprido ressaltar que esta alteração legislativa deveria partir da União, a quem compete legislar sobre normas gerais de direito tributário e, ainda, mediante lei

complementar, conforme o estatuído no art. 24, inciso I e §1º c.c. o art. 146, inciso III, ambos os dispositivos da Constituição da República.

Posteriormente, com reforçada parcimônia, valeria uma análise da exclusão da hipótese de causas suspensivas do crédito tributário do próprio art. 111 do CTN, também por via legislativa, aprimorando-se o ordenamento jurídico e garantindo opções benéficas na prática jurídica.

REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de Direito Tributário**. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

BAROSSO FILHO, Milton; SZTAJN, Rachel. Natureza jurídica da moeda e desafios da moeda virtual. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**[S.l: s.n.], 2015.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 11 dez. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 24 out. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 12 fev. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 112. **Diário de Justiça**. Brasília, 03 nov. 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula112.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Temas repetitivos nº 378. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=378&tt=T>. Acesso em: 12 maio 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 3ª Região, QUARTA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 2208420 - 0002655-65.2015.4.03.6121, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 07/11/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:27/11/2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 2001273 - 0011102-76.2013.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, julgado em 29/11/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:07/12/2018

CARNEIRO, Luísa. **A Utilizacao do Seguro Garantia nas Execucoes Fiscais**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/a-utilizacao-do-seguro-garantia-nas-execucoes-fiscais/>>. Acesso em: 23 nov. 2018.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil**: volume único. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 8. ed., rev. e atual Niterói, RJ: Impetus, 2012.

MINISTÉRIO da Economia Fazenda. **Certidão de Regularidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/procuradoria-geral-da-fazenda-nacional-pgfn/certidao-de-regularidade-fiscal>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PROCURADORIA Geral da Fazenda Nacional – Dívida Ativa. Cartilha aos Órgãos de Origem. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/orgaos-envolvidos/Cartilha%20aos%20Orgaos%20de%20Origem%20-%20Impessoal.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2018.

PROCURADORIA Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 644, de 1º de abril de 2009. Estabelece critérios e condições para aceitação de carta de fiança bancária no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/servicos-e-orientacoes/servicos-da-divida-ativa-da-uniao-dau/legislacao/portaria-pgfn-n-644_2009.pdf/@@download/file/PORTARIA%20PGFN%20N%20644_2009.pdf>. Acesso em 17 jan. 2019.

ROMANO, Lara Cristina Vanni. Da utilização da carta de fiança bancária no processo do trabalho. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=237818&key=4835645>. Acesso em: 13 set. 2018.

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

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 2243299-53.2016.8.26.0000; Relator (a): Venício Salles; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/05/2017; Data de Registro: 08/05/2017

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 2046506-73.2018.8.26.0000; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Municipais - Vara das Execuções Fiscais Municipais; Data do Julgamento: 21/08/2018; Data de Registro: 21/08/2018

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 3001310-63.2018.8.26.0000; Relator (a): Claudio Augusto Pedrassi; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de Sorocaba - 1ª. Vara Cível; Data do Julgamento: 15/06/2018; Data de Registro: 15/06/2018

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 3001590-34.2018.8.26.0000; Relator (a): Souza Nery; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro de Sumaré - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 22/08/2018; Data de Registro: 26/08/2018

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 2221931-85.2016.8.26.0000; Relator (a): Fortes Muniz; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/03/2019; Data de Registro: 18/03/2019

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 2244181-44.2018.8.26.0000; Relator (a): Djalma Lofrano Filho; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro de São Caetano do Sul - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 13/03/2019; Data de Registro: 13/03/2019

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 2214976-67.2018.8.26.0000; Relator (a): Teresa Ramos Marques; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 31/10/2018; Data de Registro: 31/10/2018

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento 2247622-33.2018.8.26.0000; Relator (a): Fernão Borba Franco; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/04/2012; Data de Registro: 22/03/2019

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação 1011391-19.2013.8.26.0053; Relator (a): Paulo Galizia; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/07/2016; Data de Registro: 27/07/2016

SUSEP, Circular SUSEP nº 477, de 30 de setembro de 2013. Dispõe sobre o Seguro Garantia, divulga Condições Padronizadas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.susep.gov.br/bibliotecaweb/docOriginal.aspx?tipo=1&codigo=31460>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

SUSEP, Superintendência de Seguros Privados. Apresentação. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/menu/a-susep/apresentacao>>. Acesso em: 9 jan. 2019.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: Amplitude e efeitos de sua suspensão. In: Priscila de Souza (coord.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. São Paulo: Dialética, 1997.