



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC

LARISSE MEDEIROS HUNGARO

**A MORATÓRIA COMO HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**JUIZ DE FORA
2013**

LARISSE MEDEIROS HUNGARO

**A MORATÓRIA COMO HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, na área de Direito Tributário, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Luciana de Oliveira Zimmermann

**JUIZ DE FORA
2013**

LARISSE MEDEIROS HUNGARO

**A MORATÓRIA COMO HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, na área de Direito Tributário, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: __/__/____

Professora Luciana de Oliveira Zimmermann – Orientadora

Professor

Professor

Dedico esta monografia aos meus pais, pelo amor e incentivo incondicional, às minhas irmãs que sempre me deram apoio, ao Leandro, pelos inúmeros conselhos e conversas, por sempre estar ao meu lado, e a minha orientadora Luciana, pela ajuda na elaboração deste trabalho e compreensão pelos atrasos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar sempre iluminando meu caminho e me abençoando.

À minha mãe Iracema, pela excelente criação e dedicação em todos os momentos da minha vida.

Ao meu pai Osmar, meu exemplo de força, amor e proteção que sempre dedicou a mim.

Às minhas irmãs Ludmila e Luciene, que sempre me apoiaram e me ajudaram quando precisei.

À minha amiga Aline, pela amizade, e por me ajudar nos estudos e a enfrentar as dificuldades que surgiram durante todos esses anos de curso.

Ao meu namorado Leandro, pelo amor e carinho, pelas várias conversas, quem sempre me incentivou e me motivou, nos muitos momentos em que eu desanimei, quase desistindo deste trabalho.

À minha orientadora Luciana, pela sua paciência, fundamental para a conclusão deste trabalho, e compreensão para com meus atrasos.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é mostrar que a moratória é uma modalidade de suspensão do crédito tributário, suspendendo o Direito do Fisco exigir o crédito tributário já constituído, enquanto durar a dilação do intervalo de tempo assim concedido. Parte-se do pressuposto que a moratória consiste na concessão legal de um período de tolerância na exigência de dívidas, a uma categoria de contribuintes, conforme a atividade profissional, região ou outro critério. Pode também abranger toda e quaisquer dívidas, na hipótese de crise política ou econômica de maiores gravidades. Sendo assim, a moratória pode ser vista como meio de evitar a perturbação da economia, afastando assim o pânico financeiro e / ou a impossibilidade da quitação de dívidas. O que se pergunta nesta dissertação, e que futuramente tentar-se-á responder é de quais formas a moratória pode ser concedida e quem detém a competência para que seja aplicada. Pretende-se mostrar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não extingue a obrigação, mas sim dilata o prazo para o pagamento dos tributos, com base na lei. Desta forma, lançar-se-á um olhar panorâmico acerca da questão, tirando daí algumas considerações.

Palavras-chave: crédito-tributário. suspensão da exigibilidade. moratória.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	10
2.1 A constituição do crédito tributário.....	11
2.2 Modalidades de Lançamento.....	13
3 A SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	15
3.1 Considerações iniciais.....	15
3.2 Outras causas suspensivas do crédito tributário.....	16
3.2.1 O depósito do montante integral.....	16
3.2.2 Impugnações e os recursos administrativos.....	17
3.2.3 Medida liminar em mandado de segurança.....	17
3.2.4 Medida Liminar ou Tutela Antecipada em outras ações.....	18
3.2.5 O parcelamento.....	19
4 A MORATÓRIA COMO HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	20
4.1 Competência para concessão.....	20
4.2 Requisitos para concessão.....	22
4.3 Revogabilidade e Juros de Mora.....	23
4.4 Efeitos sobre a prescrição.....	24
5 CONCLUSÃO.....	26
6 REFERÊNCIAS.....	28

1 INTRODUÇÃO

Esta dissertação busca descrever a importância da moratória como uma das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que, após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, torna-se líquida, certa e exigível a obrigação precedente, determinando que o sujeito passivo cumpra a obrigação.

Parte-se do pressuposto que a moratória consiste na concessão legal de um período de tolerância na exigência de dívidas, a uma categoria de contribuintes, conforme a atividade profissional, região ou outro critério. Pode também abranger toda e quaisquer dívidas, na hipótese de crise política ou econômica de maiores gravidades.

Sendo assim, a moratória pode ser vista como meio de evitar a perturbação da economia, afastando assim o pânico financeiro e / ou a impossibilidade da quitação de dívidas.

É analisada nesta dissertação de quais formas a moratória pode ser concedida e quem detém a competência para que seja aplicada.

Pretende-se mostrar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não extingue a obrigação, mas sim dilata o prazo para o pagamento dos tributos, com base na lei.

Desta forma, lançar-se-á um olhar panorâmico acerca da questão.

Quanto à técnica de pesquisa, opta-se pela documentação indireta, tendo como fontes tanto dados primários e secundários, como legislação, jurisprudência e doutrina, de forma que, estudando os preceitos legais aplicáveis e as interpretações dos autores sobre a moratória, possa obter o entendimento deste instituto como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tão pouco utilizado e tão necessário em tantos momentos.

O presente trabalho possui cinco capítulos, sendo que no próximo capítulo se fará explanação a respeito do crédito tributário, de uma forma geral, de como é constituído, através do lançamento, e mediante quais modalidades.

No terceiro capítulo, será explorada de uma forma sucinta a suspensão do crédito tributário, mostrando as várias hipóteses admitidas como meios de suspensão de exigibilidade, pelo Fisco.

Já no quarto capítulo, adentra-se a questão da moratória, a quem compete concedê-la, e os requisitos para que haja sua concessão. Também será abordado de que forma ocorre a sua extensão, e em quais situações cabe revogação, bem como a respeito dos juros moratórios, e seus efeitos sobre a prescrição.

Por fim, este trabalho busca mostrar a importância da moratória como um instrumento garantidor de suspensão do crédito tributário, seja em caráter individual ou geral, demonstrando seus requisitos e particularidades, inclusive permitindo a emissão, ao contribuinte, de certidão positiva de tributos com efeito de negativa.

2 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme o Código Tributário Nacional, o crédito tributário é consubstancial à obrigação tributária, não se pode imaginar um sem o outro: o crédito tributário nasce da obrigação tributária principal, possuindo a mesma natureza desta. É o que preceitua em seu art. 139: “O Crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

A obrigação tributária principal, por sua vez, consiste no dever jurídico de efetuar o pagamento de tributo ou pena pecuniária, devido pela ocorrência de um fato gerador (conforme os artigos 114 e 115 do CTN) que coloca o sujeito passivo em condição de devedor do Fisco (sujeito ativo). É uma prestação dotada de patrimonialidade, à qual se submete o sujeito passivo diante do fato impositivo causador da obrigação tributária, caracterizando-se como uma “obrigação de dar” (§1º do art. 113 do CTN), sempre em dinheiro, não com o objetivo de doar, mas sim adimplir o dever jurídico.

A obrigação tributária principal distingue-se da obrigação tributária acessória, uma vez que esta é uma prestação dotada de instrumentalidade, instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo, tendo como seu objeto uma obrigação de fazer ou não fazer. A obrigação tributária acessória configura-se como prestação positiva ou negativa, sem que haja o caráter da patrimonialidade.

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure a obrigação principal. (BRASIL, 1966)

É através do crédito tributário que a obrigação tributária principal se torna líquida e certa; e, então, exigível no prazo estabelecido por lei ou norma, por meio do ato do lançamento.

Assim entende Hugo de Brito Machado:

“Na terminologia adotada pelo CTN, crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas. O crédito decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta (CTN, art. 139). (...) Em face da obrigação tributária o Estado ainda não podem exigir o pagamento do tributo. Também em face das chamadas obrigações acessórias não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto,

sim, tanto diante de uma obrigação tributária principal como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isto fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113), fazer um lançamento, constituir um crédito a seu favor. Só então poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, isto é, o pagamento. (MACHADO, 2010, p.181).

Desta forma, mesmo com o nascimento da obrigação tributária, através da realização do fato gerador, o sujeito passivo só será compelido ao pagamento do tributo pertinente caso o sujeito passivo efetive o ato previsto em lei (chamado de lançamento), para que seja determinado o valor da prestação, dele dando ciência ao sujeito passivo. Antes de ser tal ato executado, não há que se falar em exigibilidade.

2.1 A constituição do crédito tributário

É o crédito tributário que representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. O lançamento é que quantifica (aferição do *quantum debeat*) e qualifica, diz se é devida (identificação do *an debeat*) a obrigação tributária, tornando-a certa e líquida, através da atuação, de competência vinculada, do agente do Fisco.

Daí pode-se extrair os objetivos do lançamento:

- a) Verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente - com a ocorrência do fato previsto na norma/lei, surge a obrigação tributária, e com ela a possibilidade de quantificação e qualificação;
- b) Determinar a matéria tributável - aquilo que se está particularizando através do fato gerador;
- c) Calcular o montante do tributo devido - aferição do *quantum debeat*, com precisão;
- d) Identificar o sujeito passivo - quem deve pagar;
- e) Aplicar a penalidade, se cabível no caso - impor sanção no caso de não cumprimento da obrigação tributária.

É, inclusive, entendimento do STJ, de que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN)”. (REsp 250.306/DF, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 06-06-2000)

O legislador brasileiro atribuiu ao lançamento efeitos de ato declaratório, pelo que se pode observar nos artigos 143 e 144 do Código Tributário Nacional, e não efeitos constitutivos, apesar de haver no próprio art. 142 menção a “constituir o crédito tributário”.

O ato constitutivo, conforme Aliomar Baleeiro (2010, p.782) “é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito”. Assim, o fazendo – ou seja, adquirindo, modificando ou extinguindo um direito, uma situação jurídica, seus efeitos se perpetuam deste momento para frente (efeito *ex nunc*).

O ato declaratório, por sua vez, não adquire, não cria direitos, não faz cessar ou sequer modifica um direito, e sim determina, certifica, apura um direito que já existia antes, com efeitos *ex tunc*, que retrocedem até a data do ato ou fato reconhecido por ele ou praticado.

A constituição do crédito tributário, através do lançamento, é de competência privativa da autoridade administrativa:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

Daí a legitimidade nos atos praticados pela Administração, bem como a proibição de sua delegação a particulares: somente a autoridade administrativa pode constituir o crédito tributário pelo lançamento.

O lançamento possui caráter vinculado e obrigatório, com aplicação da norma tributária ao caso concreto, cujo resultado se dá sob a forma de efeitos confirmatórios-extintivos ou efeitos que conferem exigibilidade ao direito de crédito (pré-existente), sob pena de responsabilidade funcional (com exceção no caso de autolancamento e de lançamento judicial – este último em se tratando de inventários). A autoridade administrativa, ao tomar conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do inadimplemento de uma obrigação tributária acessória, possui o dever de efetuar o lançamento tributário.

Caso o valor do crédito tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento deverá obrigatoriamente ocorrer a sua conversão em moeda nacional, considerando-se o valor do câmbio na data da prática do fato gerador da obrigação tributária. O lançamento deve ser feito levando-se em conta a data da prática do fato gerador da obrigação principal, pois será regido pela lei vigente à citada data, mesmo que esta seja posteriormente modificada ou revogada. Também é levada em consideração a legislação que, tendo sido criada após a data da prática do fato gerador, a legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito tributário maiores garantias ou

privilégios, com exceção para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros (art. 144, §1º do CTN).

Uma vez constituído o lançamento, e notificado ao sujeito passivo, este só pode ser modificado em virtude de impugnação do sujeito passivo, de recurso de ofício, ou por iniciativa de ofício de autoridade administrativa nos casos previstos na lei (art. 145 CTN).

A modificação que vier a ser introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a um fato gerador ocorrido após sua introdução.

2.2 Modalidades de Lançamento

Segundo o Código Tributário Nacional, há três modalidades de lançamento. São elas: de ofício, por declaração e por homologação. Assim também entendem Hugo de Brito Machado (2004, p.172) e Aliomar Baleeiro (2007, p.817)

No lançamento por declaração (art. 147 CTN), o lançamento é efetuado baseado na declaração do sujeito passivo, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Cabe ao sujeito passivo retificar a declaração, por ter se enganado ou omitido de boa fé algum dado, por se arrepender de sonegação premeditada, ou por haver cometido erro material em detrimento próprio, caso este em que a retificação só será deferida se provar o erro antes de o lançamento ser notificado. No caso de erros grosseiros, pode a autoridade administrativa corrigir o erro *ex officio*, ainda que não se manifeste interessado o sujeito passivo.

No lançamento de ofício ou *ex officio* (art. 149 CTN), o lançamento é efetuado por iniciativa da autoridade administrativa e independe de qualquer ato do sujeito passivo.

Já no lançamento por homologação (art. 150 CTN), a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, mas ressalvando o controle posterior desta. Pode essa modalidade de lançamento ser também entendida como autolançamento, uma vez que a autoridade administrativa ratifica e convalida o lançamento, homologando-o, sendo, então, o ato de autoria do sujeito passivo, mas

reservando-se ao Fisco possibilidade de verificação e o direito de exigir através de lançamento complementar as diferenças a seu favor que por ventura existirem.

No entanto, pode ocorrer de o sujeito passivo, devedor, ficar temporariamente protegido dos atos de cobrança do sujeito ativo (Fisco), se valendo de alguma das causas de suspensão do crédito tributário – são situações das quais cuida o Código Tributário Nacional, havendo ou não situações conflituosas entre credor e devedor.

O que se suspende é o dever de cumprir a obrigação tributária, seja por prorrogação do prazo para pagamento, seja por ter se instaurado litígio sobre a legitimidade da obrigação (e então venha acompanhado de medida impeditiva de atos do Fisco na intenção de exigir o cumprimento da obrigação).

3 A SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 Considerações iniciais

Estando o crédito tributário constituído através do lançamento (então dotado de liquidez, certeza e exigibilidade), e devidamente notificado o sujeito passivo, sem que ocorra o pagamento do tributo dentro do prazo estabelecido, pode a Fazenda Pública exigir judicialmente o seu crédito, bastando utilizar meios executivos de cobrança para recebimento dos montantes devidos pelo sujeito passivo, ou que caminhem normalmente, gerando constrição patrimonial.

A suspensão não implica em desconstituição do crédito tributário, e nem impede a autoridade fiscal a constituir o lançamento, apenas interfere na exigibilidade do crédito, não permitindo que execuções fiscais sejam propostas contra o sujeito passivo.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres (2005) entende que somente há suspensão de crédito já lançado, e, mesmo presente uma forma de suspensão, a Fazenda Pública poderá efetuar o lançamento, já que a suspensão só irá operar após a data em que o crédito adquirir exigibilidade.

A suspensão do crédito fiscal atinge a obrigação principal (obrigação de dar, pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), mas não atinge o cumprimento da obrigação acessória (obrigação de fazer ou não fazer) que dela decorra.

“a suspensão da exigibilidade do crédito diz respeito, em regra, à obrigação principal, não dispensando, pois, o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas com aquela” (AMARO, 2010, p. 379).

Hugo de Brito Machado (2005, p.177) entende que a suspensão da exigibilidade, de acordo com o art. 151 do CTN, pode ser:

“prévia, operando-se antes do surgimento da própria exigibilidade, porque no curso do próprio procedimento de constituição do crédito, caso em que mais propriamente se devia dizer impedimento, em lugar de suspensão; e posterior, operando-se depois que o crédito está constituído e por isto mesmo é exigível.”

As hipóteses que suspendem os meios de cobrança aplicáveis pelo Fisco, elencados no artigo 151 do CTN, são a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos (nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo), a concessão de medida liminar em mandado de segurança, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada (em outras espécies de ação judicial) e o parcelamento.

Em todos os casos acima, o contribuinte faz jus à certidão positiva de tributos com efeitos de negativa, que atesta a regularidade da situação fiscal. É também chamada de

certidão de regularização, pois o requerente não mais está irregular perante o Fisco, devendo nela constar o crédito com a exigibilidade suspensa, e estando habilitada a produzir os mesmos efeitos da certidão negativa.

É a certidão negativa que comprova a inexistência de débito de determinado contribuinte, em relação a determinado tributo, ou a determinado período. Traduz ao contribuinte, ainda, quitação fiscal, permitindo-lhe solicitar empréstimos, financiamentos, etc, inclusive demonstrando-se em dia para com suas obrigações perante a Fazenda Pública. Tal documento é assegurado a todos pela Constituição Federal (BRASIL, 1967), para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal (art. 5º, XXXIV, “b”), e deve ser expedido num prazo de dez dias (e não dez dias úteis), prazo este que, não sendo cumprido, pode ensejar propositura de mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, violado pelo ato da autoridade coatora.

3.2 Outras causas suspensivas do crédito tributário

3.2.1 O depósito do montante integral

O depósito do montante integral nada mais é do que um ato voluntário do sujeito passivo, que visa suspender a exigibilidade do crédito tributário, e por se tratar de ato voluntário do sujeito passivo não depende de autorização do juiz, ou qualquer outra autoridade administrativa.

De certa forma, é uma garantia que se tem o credor do cumprimento da obrigação tributária, e é um direito do contribuinte, que dele se utiliza para buscar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O depósito do montante integral corresponde ao tributo, juros e multa incidentes, e deve ser pago em dinheiro. Montante legítimo do depósito é aquele entendido como devido pelo Fisco, e não aquele tido como correto pelo contribuinte.

Nesse sentido é a Súmula 112 do STJ: “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito se for integral e em dinheiro”.

O depósito pode ser prévio, antes da constituição definitiva do crédito, não impedindo o lançamento, mas sim sua cobrança; ou posterior, depois de ocorrida a constituição definitiva do crédito, suspendendo sua exigibilidade.

A opção pelo depósito pode ocorrer inclusive em casos onde já tenha ocorrido a suspensão do crédito tributário por outra forma (possibilidades do art. 151 do CTN), e assim sendo, terá como intenção afastar a incidência de juros de mora, para o caso de o crédito voltar a ser exigível. Terminando a demanda, e vencendo o depositante, será feito o levantamento do depósito, mesmo remanescendo outros débitos tributários a ele imputáveis. Vencendo o Fisco, será o depósito convertido em renda e destinado aos cofres públicos, com a extinção do crédito tributário.

3.2.2 Impugnações e os recursos administrativos

A impugnação e o recurso administrativo materializam a possibilidade de suspensão do crédito tributário pela via não judicial, muito utilizado por não exigir custas judiciais.

O sujeito passivo não se conformando poderá deduzir seus artigos de impugnação, suscitando, então, o pronunciamento de órgão controlador da legalidade daquele ato.

A impugnação, também chamada de Reclamação ou defesa, é endereçada as seções de julgamento ocupadas por servidores que representam o fisco.

Já o Recurso por sua vez, refere-se ao pedido pelo qual se possibilita a obtenção de um novo julgamento da decisão já protolada na primeira instância administrativa, direcionando a decisão recorrida para um órgão colegiado ocupado tanto pelos representantes do fisco quanto pelos representantes do contribuinte.

3.2.3 Medida liminar em mandado de segurança

Até a Lei Complementar 104/2001, a concessão de medida liminar em mandado de segurança era a única possibilidade de suspensão do crédito tributário, proveniente de ordem judicial. A partir do advento da referida lei, outras hipóteses foram adicionadas ao art. 151 do Código Tributário Nacional, passando a vigorar a atual configuração.

O art. 5, LXIX, da Constituição Federal de 1988 prevê o mandado de segurança como providência judicial para proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus, ou habeas data quando o responsável pela ilegalidade ou abuso do poder for autoridade pública ou a gente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do poder Público.

De fato, o mandado de segurança designa ação judicial no intuito de defender direito líquido e certo, violado ou na iminência de ser violado, por meio de ato abusivo da autoridade coatora.

O magistrado ao expedir a medida liminar, tem por escopo impedir a irreparabilidade do dano, pelo retardamento da sentença, e não exprime ainda a convicção do órgão jurisdicional sobre o mérito do pedido, tanto assim que pode ser cassada a qualquer momento. Concedida a liminar, a exigibilidade do ato fica suspensa.

O ajuizamento do mandado de segurança visando obter a medida liminar pode ocorrer antes do lançamento, quando então é chamado de mandado de segurança preventivo.

Ao deferir a liminar, o juiz só poderá impedir a exigibilidade do crédito tributário, feita de forma coercitiva, e, também, pode autorizar o depósito para suspender a incidência dos juros de mora e correção monetária. Se o contribuinte não providenciar o depósito, e desaparecendo os motivos da suspensão do crédito, esse volta a ser exigível, inclusive com os juros de mora.

3.2.4 Medida Liminar ou Tutela Antecipada em outras ações

Até janeiro de 2001, o direito positivo fazia menção apenas à liminar em processo de mandado de segurança, mas a Lei Complementar 104/2001 definiu que as medidas liminares e tutelas antecipadas em quaisquer ações suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

A liminar poderá ser concedida em outras ações propostas contra a Fazenda Pública, para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Amparado no poder cautelar, o juiz suspenderá a exigibilidade do crédito ao verificar que estão presentes os pressupostos autorizativos, quais sejam: *fumus boni juris* (relevante fundamento do pedido) e *periculum in mora* (ineficácia da medida caso não seja deferida de imediato).

Ao conceder a liminar, o juiz só poderá impedir que o crédito tributário seja exigido coercitivamente, determinando sua suspensão. É o que se chama de “antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário”.

3.2.5 O parcelamento

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o inciso VI ao art. 151 do CTN, incluindo entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário o parcelamento, aplicando as disposições atinentes ao instituto da moratória.

O parcelamento acarreta somente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção, que ocorreria em caso de pagamento.

O direito ao parcelamento só ocorre depois de concedido pela autoridade administrativa, na forma e condição estabelecidas em lei específica (art. 155-A do CTN, na redação da LC 104/01). Concedido individualmente, atua fixando o número de prestações e exigindo as garantias necessárias.

Durante o parcelamento do débito e este estando em dia, deve-se ser expedida, conforme o artigo 206 do CTN, Certidão Positiva com efeitos de Negativa.

O parcelamento não exclui a incidência de juros e multas, salvo disposição de lei em contrário. Também não se confunde com a denúncia espontânea, pelo fato de seu simples pedido e concessão não bastarem para afastar a aplicação de multa (LC 104/2001)

Alguns autores, como Hugo de Brito Machado, e Luciano Amaro, entendem que o parcelamento é uma modalidade de moratória. Seria uma moratória parcelada, onde se estipula o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo concedido.

A moratória é uma dilação legal de pagamento de tributos, num acordo entre credor e devedor. É a primeira causa de suspensão do crédito tributário regulado pelo Código Tributário Nacional. Não pressupõe contestação do direito do credor, mas pode originar-se de dificuldade de pagamento ou até mesmo uma impossibilidade de cumprimento momentâneo da obrigação.

4 A MORATÓRIA COMO HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional trata do instituto da moratória nos seus artigos 152 a 155. A moratória abrange apenas os créditos já constituídos definitivamente à data da lei que a conceder, ou àqueles cujo lançamento já tiver se iniciado na referida data. Para tanto, necessário se faz que o sujeito ativo tenha conhecimento do valor de seu crédito, do tempo fornecido para sua exigibilidade bem como a individualidade do sujeito passivo.

Consiste na dilação de prazo para o cumprimento da obrigação tributária, seja em uma única vez ou em parcelas. Assim ocorrendo, fica o sujeito ativo impedido de efetuar a exigência do crédito tributário, sendo obrigado a respeitar o novo prazo concedido, não podendo exercer qualquer ato visando cobrar o devedor.

Entretanto, o legislador permitiu que a moratória alcance créditos tributários ainda não formalizados pelo lançamento, mas já nascidos, (como no caso dos tributos lançados por homologação) desde que o mencione expressamente: permite que outros devedores, mesmo que não tenham seus débitos constituídos pelo lançamento, postulem os benefícios da moratória. É o que autoriza a primeira parte do art.154 do CTN: “salvo disposição de lei em contrário”. Paulo de Barros Carvalho (2011, p.518) explica de que forma isso é possível: “Apresentando à autoridade administrativa competente uma declaração em que tudo aquilo que o lançamento contém esteja claramente discriminado” Antecipa-se o devedor, demonstrando os dados que seriam expressos no lançamento, e solicita sua inclusão para fazer jus aos benefícios que a lei da moratória prevê.

4.1 Competência para concessão

Por se tratar de forma de suspensão do crédito tributário, somente pode ser estabelecida a moratória mediante lei, conforme preceitua o artigo 97, inciso VI do Código Tributário Nacional.

A moratória pode ser concedida em caráter geral ou em caráter individual.

Art. 152: A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

- a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
- b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos. (BRASIL, 1966)

Em caráter geral, a moratória resulta diretamente da lei e beneficia determinados grupos de contribuintes, independe de reconhecimento, podendo ser concedida pela pessoa jurídica de direito público que detém a competência para instituir o tributo a que se refira. É a chamada Moratória Autônoma ou Autônoma, onde é concedida pelo ente detentor da competência tributária respectiva.

Entretanto, ainda em caráter geral, cabe à União a prerrogativa de conceder a moratória relativa a tributos de âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios, desde que também a conceda ao mesmo tempo com relação aos tributos federais e aos das obrigações de direito privado, de forma a não haver discriminação contra Estados e Municípios, pois a União não pode legislar impondo a estes, enquanto credores, restrições que não sejam impostas igualmente aos demais credores. É o caso da Moratória Heterônoma, concedida pela União quanto aos tributos de competência dos demais entes.

Em caráter individual, a moratória depende de autorização legal, e é concedida a todos aqueles que se encontrarem numa mesma situação, à vista do preenchimento das condições legais que lhe dão ensejo, através de despacho da autoridade administrativa. A moratória individual leva em conta o exame do caso a caso, e não a totalidade (caso da moratória geral).

A lei que conceder a moratória pode determinar que ela apenas seja aplicada em determinada região do território da pessoa jurídica que a expedir ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos, limitando-a, assim, territorialmente ou subjetivamente. É o que preceitua o parágrafo único do art. 152 do CTN: há a possibilidade de concessão da moratória de modo total, ou seja, para toda a base territorial da entidade impositora; ou parcial, para somente parte do território, somente circunscrita a determinada região atingida por calamidade, por exemplo.

Quanto aos motivos inspiradores, pode a moratória aparentar-se com a remissão (art.172 do CTN). Mas a diferença é clara, já que na remissão o crédito tributário é extinto, e não apenas seu prazo postergado para prazo mais favorável para o(s) sujeito(s) passivo(s), como no caso da moratória.

4.2 Requisitos para concessão

Obrigatoriamente, a lei que conceder a moratória deverá conter os requisitos mínimos para sua concessão.

Em se tratando de moratória de caráter geral, a lei fixará, além de outros requisitos, o prazo de duração da medida, assim como o número e respectivos vencimentos das prestações, se for o caso; e os tributos a que se aplica.

Além destes, no caso de moratória em caráter individual, a lei que autorizar a sua concessão fixará, ainda, as condições necessárias para a concessão do favor ao sujeito passivo; e, se for o caso, o número de prestações e seus vencimentos, podendo atribuir à autoridade administrativa essa fixação. Também deverá fixar as garantias que o beneficiário deve oferecer para fazer jus aos benefícios da moratória.

Caso a lei assim o dispuser, ficará a cargo da autoridade administrativa fixar quantidade de pagamentos e suas respectivas datas para adimplemento, para a moratória de caráter individual, conforme cada caso concreto.

Hugo de Brito Machado inclusive postula:

“Se a lei não dispuser expressamente de outro modo, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo (CTN, art. 154).” (MACHADO, 2010, p.196)

A moratória, de acordo com o Código tributário Nacional, aplica-se a créditos já definitivamente constituídos, ou que ao menos seu lançamento já tenha se iniciado.

Entretanto, havendo lei que discipline de modo diverso, admite-se que a moratória possa abranger créditos não constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder: é o que ocorre no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (ou autolançamento), em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e, tendo ciência do ato praticado pelo contribuinte, o homologa. Daí pode-se afirmar que a moratória pode alcançar tributos de lançamento direto, misto, e por homologação.

4.3 Revogabilidade e Juros de Mora

Se a moratória for concedida em caráter individual, esta não gera direito adquirido, já que será revogada se comprovada a inexistência das condições (requisitos) exigidas em lei, ou o não cumprimento das condições para sua fruição (pagamento em dia das prestações de um parcelamento, por exemplo).

Sendo a moratória revogada, cobra-se o crédito tributário, inclusive acrescido dos juros de mora, que são fixados pelo Código Tributário Nacional em 1% (art. 161, §1º) quando não é definida pelo legislador do ente tributante.

Em se tratando de casos de dolo ou simulação do beneficiado ou de terceiro em benefício daquele, haverá imposição também de penalidade, e com isso pretende-se impedir a prática de condutas ilícitas. Provado o vício, é como se não houvesse sido concedida a moratória:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito. (BRASIL, 1966)

Assim, apesar de o legislador se valer do termo revogar, certo seria usar o termo anular, já que revogação se trata de desfazimento do ato por oportunidade, conveniência. Deverá a Administração Pública anular seus próprios atos quando verificar terem sido praticados com infração à lei, isto é, se verificar que os requisitos para o gozo dos benefícios da moratória não houverem sido preenchidos. Se a concessão da moratória ocorreu com alguma infração à lei, é caso de anulação do ato.

“Desse modo, certificando-se a Fazenda de que os antessupostos para gozo da medida não foram observados, que o sujeito passivo não se encontrava, verdadeiramente, na situação que declarou estar, é evidente que deve anular o ato concessivo, passando a exigir seu crédito sem as influências que a moratória exerceria. Convém registrar que o legislador se utiliza do termo revogar, quando o correto seria anular. O não cumprimento dos requisitos legais, ou seu descumprimento, é tema de legalidade e motivo de anulação. Lembremo-nos que revogação é o desfazimento do ato por razões de conveniência ou oportunidade, e esse não é o caso da cassação do ato concessivo da moratória.” (CARVALHO, 2011, p.520)

Com a anulação da moratória, volta o respectivo crédito tributário a ser exigível pelo sujeito ativo, e então cobrado com os respectivos e devidos juros de mora. Cobrado, inclusive, com a penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário, ou terceiro em proveito deste. Desta forma, deve a Fazenda Pública exigir o seu crédito sem os benefícios que a moratória forneceria.

Apesar de a Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, ter incluído um novo inciso no art. 151 do CTN, prevendo como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário o parcelamento, este nada mais é do que uma modalidade de moratória.

A referida lei complementar estabelece que a concessão do parcelamento não afasta a incidência de juros de mora, mas tão somente os devidos até a data do parcelamento. Entende-se que os juros de mora posteriores à data do parcelamento não devem ser incluídos, já que uma vez deferido o parcelamento, terá também sido fixado o vencimento das respectivas parcelas, a estas não devendo ainda ser somados juros de mora, a não ser que o pagamento da parcela ocorra com atraso - com mora no pagamento da parcela - depois do respectivo vencimento.

4.4 Efeitos sobre a prescrição

Estando a moratória concedida, e por consequência suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, I do CTN), suspenso também estará o curso da prescrição, que se opera em cinco anos (art. 174 do CTN, ressalvadas as causas de interrupção desse dispositivo).

O tempo corrido entre a concessão da moratória e sua anulação, em se tratando da hipótese do inciso I do art. 155 do CTN (nos casos de comportamento doloso por parte do sujeito passivo ou de terceiro em seu benefício), não se leva em conta para efeitos de prescrição, não beneficiando, assim, o infrator. Deve-se, portanto, ser o crédito cobrado com a aplicação das penalidades cabíveis.

“Se não incorreu em dolo ou simulação, o sujeito passivo só sofrerá a revogação da moratória se ainda não estiver prescrito o crédito tributário. A prescrição se opera em cinco anos (...). Essa cláusula não favorece, *a contrario sensu*, o sujeito passivo, se autor ou beneficiário de atos dolosos ou simulados.” (BALEEIRO, 2010, p.851)

O mesmo se entende para os casos onde há ocorrência de fraude, apesar de o legislador não mencioná-la, mas tem-se como certo que a fraude é sempre dolosa.

Já na hipótese do inciso II do artigo 155 do CTN (demais casos onde não há comportamento doloso do sujeito passivo e a não imposição de penalidade), o ato anulatório da concessão da moratória somente será lavrado se o prazo prescricional não tiver se esgotado, ou seja, a revogação da moratória só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito respectivo. Aí, cabe cobrar o crédito sem qualquer penalidade, somente acrescido de juros de mora.

5 CONCLUSÃO

Verifica-se outras modalidades de suspensão do crédito tributário, iniciamos com o depósito do montante integral que assegura ao sujeito passivo o direito de contestar e discutir o crédito tributário, sem sofrer execução, e ao mesmo tempo, garante o recebimento desse crédito pela fazenda pública, vimos também a impugnação e o recurso administrativo muito utilizado por não exigir custas judiciais. Uma outra hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a medida liminar em mandado de segurança e medida liminar ou tutela antecipada em outras ações que só será concedida quando presentes os pressupostos autorizativos *fumus boni juris* (relevante fundamento do pedido) e *periculum in mora* (ineficácia da medida caso não seja deferida de imediato). E por fim temos o parcelamento que só ocorre depois de concedido pela autoridade administrativa, na forma e condição estabelecidas em lei específica.

O crédito tributário não surge com o fato gerador, ele é constituído com o lançamento, ou seja, ele representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária e o lançamento é que quantifica, qualifica e diz se é devida a obrigação, tornando-a certa e líquida, o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa. E uma vez constituído, seja de ofício, por declaração ou por homologação, será notificado ao sujeito passivo, este só pode ser modificado em virtude de impugnação, de recurso de ofício, ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa.

A suspensão não implica em desconstituição do crédito tributário, e nem impede a autoridade fiscal de constituir o lançamento, apenas interfere na exigibilidade do crédito, não permitindo que execuções fiscais sejam propostas contra o sujeito passivo.

Verificamos outras modalidades de suspensão do crédito tributário, iniciamos com o depósito do montante integral que assegura ao sujeito passivo o direito de contestar e discutir o crédito tributário, sem sofrer execução, e ao mesmo tempo, garante o recebimento desse crédito pela fazenda pública, vimos também à impugnação e o recurso administrativo muito utilizado por não exigir custas judiciais. Outra hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a medida liminar em mandado de segurança e medida liminar ou tutela antecipada em outras ações que só será concedida quando presentes os pressupostos autorizativos *fumus boni juris* (relevante fundamento do pedido) e *periculum in mora* (ineficácia da medida caso não seja deferida de imediato). E por fim temos o parcelamento que só ocorre depois de concedido pela autoridade administrativa, na forma e condição estabelecidas em lei específica.

Como resultado desse esforço, pode-se concluir que a moratória consiste na dilação de prazo para o cumprimento da obrigação tributária, seja em uma única vez ou em parcelas. Assim ocorrendo, fica o sujeito ativo impedido de efetuar a exigência do crédito tributário, sendo obrigado a respeitar o novo prazo concedido. É opção para que o crédito se torne exigível em tempo mais favorável para os sujeitos passivos em dificuldade, mas não extinguindo a obrigação tributária.

Pode-se ainda, sucintamente concluir, que a moratória somente pode ser estabelecida mediante lei, em caráter geral ou em caráter individual. É a concessão legal de um período de tolerância na exigência de dívidas, a uma categoria de contribuintes, conforme a atividade profissional, região ou outro critério. Sendo assim, a moratória pode ser vista como meio de evitar a perturbação da economia.

A moratória consiste na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas não extingue a obrigação e sim dilata o prazo para o pagamento dos tributos, com base na lei.

A moratória justifica-se nos casos de calamidade pública, enchentes, terremotos e catástrofes, numa cidade ou região, onde o pagamento de tributos pelos contribuintes é praticamente inviável, tamanha dificuldade alcançada. É medida de ordem pública também em casos de comoção política, que perturba violentamente a economia, causando pânico financeiro ou impossibilidade da satisfação de dívidas. Também é justificável nas conjunturas desfavoráveis a determinados ramos de atividades. Daí a aplicação a somente determinada região do território do ente tributante, quer tenham sido mais gravoso os danos e reflexos causados pela calamidade, desastre natural, ou pela conjuntura econômica atual.

A moratória evita que a crise ainda limitada a certas categorias profissionais ou determinadas regiões se alastre catastroficamente, e, assim, consegue o Fisco receber o crédito devido pelo contribuinte, mesmo que de forma parcelada, e alavancar a economia.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 Ed. atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL, Constituição Federal, de 05.10.88. Atualizada com as Emendas Constitucionais Promulgadas. Vade Mecum compacto – São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL, Constituição Federal Interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo / Costa Machado; Anna Candida da Cunha Ferraz – 2ª ed. – Barueri, SP: Manole, 2011.

_____. Código Tributário Nacional, de 25.10.66. Obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. 3ª ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário – 23 Ed.- São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. – São Paulo: Malheiros, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo; Curso de direito financeiro e tributário. 12. Ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2005.