

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC – SP

Luis Carlos A. Merçon de Vargas

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2013

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC – SP

Luis Carlos A. Merçon de Vargas

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE EM DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO

2013

Banca Examinadora

Dedico essa dissertação a todos que fizeram parte da minha trajetória. Familiares, amigos e mestres. Esse trabalho é o esforço combinado de todos vocês.

Muito Obrigado!

“Pois o que você ouve e vê depende do lugar em que se coloca, como depende também de quem você é”.

C.S. Lewis
(O sobrinho do mago – As crônicas de Nárnia)

RESUMO

Esta pesquisa tem por objeto a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Investiga-se o fenômeno do ponto de vista normativo, utilizando-se do método analítico-hermenêutico, e partindo da premissa que o direito é constituído por linguagem. Por conta disso o estudo passa por uma análise sintática, semântica e pragmática.

O objetivo é compreender a norma de suspensão como juízo hipotético condicional, em que o antecedente é umas das hipóteses previstas no art. 151, do CTN, e o conseqüente representa a proibição de que o sujeito ativo exerça a cobrança do crédito tributário perante o sujeito passivo. Além disso, também é estudado como essa norma interage com as demais no sistema, bem como os utentes da linguagem jurídica lidam com ela. Toda essa análise é feita levando em consideração a estrutura completa da norma jurídica (norma primária e norma secundária).

Palavras chave: suspensão da exigibilidade – direito como linguagem – norma jurídica completa.

ABSTRACT

This study aims to analyze the *suspension of tax enforcement*, discussed from a normative perspective. The method employed is the analytical-hermeneutics method, based on the premise that the law is constituted by language. For this reason, the work involves a syntactic, semantic and pragmatic analysis.

The purpose is to comprehend the *suspension of tax enforcement* as a normative conditional proposition (i.e, as a formal structure). The antecedents of this proposition are the hypotheses listed in article 151, of the Brazilian Tax Code, and the consequent is the prohibition for the Tax Authority to collect tax credits. Furthermore, the paper also discusses the *suspension norm's* interactions among the other norms in the legal system, and how the *sign-using agents of law* deal with it. The work takes into consideration the complete formal structure of the legal norm (i.e., primary and secondary norms).

Keywords: suspension of tax enforcement – law as language – complete formal structure of legal norm.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE TEORIA GERAL DO DIREITO	15
1.1. Norma jurídica: a parte sem o todo não é parte	16
1.2. Sistema e ordenamento jurídico: o todo sem a parte não é todo	22
1.3. Norma jurídica em sentido completo	27
1.4. O direito em movimento: incidência e aplicação.....	31
1.5. Classificação das normas com base no fenômeno da incidência.....	35
1.6. Processo de positivação.....	39
1.7. Validade, Vigência e Eficácia: uma questão relacional.....	41
1.7.1. Relação da Parte com o Todo: a validade.....	42
1.7.2. Relação entre as Partes no Todo: vigência e eficácia	43
1.7.2.1. O mito da (in)eficácia das normas jurídicas.....	44
1.7.2.2. Vigência como aptidão das normas jurídicas	48
2. CONCEITOS DOGMÁTICOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO: COMPREENDENDO O CONTEXTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	53
2.1. Regra-matriz de incidência tributária	54
2.2. Obrigação tributária e crédito tributário:.....	60
2.2.1. Constituição do crédito tributário: o nascimento	63
2.2.2. Cobrança do crédito tributário: a vida	69
2.2.3. Extinção do crédito tributário: a morte	71
3. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	75
3.1. Sintática da suspensão da exigibilidade	75
3.1.1. Estrutura da norma de suspensão da exigibilidade	76
3.1.2. Relação entre a <i>norma de suspensão</i> e a <i>norma do crédito</i> : uma questão de vigência.	80
3.2. Semântica da suspensão da exigibilidade	83
3.2.1. Que é “exigibilidade”?	84

3.2.2.	Que é “suspensão”?	86
3.2.3.	Definição de “suspensão da exigibilidade”	87
3.3.	Pragmática da suspensão da exigibilidade	88
3.3.1.	O sujeito passivo: obrigatoriedade dos deveres instrumentais	89
3.3.2.	O sujeito ativo:	96
3.3.2.1.	Obrigatoriedade da constituição pelo lançamento (interferência no prazo de decadência)	97
3.3.2.2.	Possibilidade de inscrição em dívida ativa	101
3.3.2.3.	Impossibilidade de ajuizamento de cobrança judicial (interferência no prazo de prescrição)	105
3.3.3.	O juiz:	107
3.3.3.1.	Ações judiciais preventivas: suspensão da exigibilidade antes da constituição do crédito tributário?	108
3.3.3.2.	Legalidade das causas de suspensão	111
3.3.3.3.	Taxatividade das causas de suspensão	116
4.	PARCELAMENTO E MORATÓRIA	122
4.1.	Definição, requisitos e espécies de moratória	122
4.2.	Definição, requisitos e espécies de parcelamento	131
4.3.	Relação entre moratória e parcelamento	139
4.4.	O que suspende a exigibilidade? O pedido ou a homologação?	142
4.5.	Efeitos da confissão na adesão de parcelamento	146
4.6.	Efeitos da anulação do benefício	153
5.	DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL	160
5.1.	Definição de depósito como causa de suspensão	160
5.2.	Depósito judicial e faculdade do sujeito passivo	164
5.3.	Depósito como fato jurídico determinado no espaço e no tempo: que significa ser integral?	167
5.4.	Efeito do depósito não integral	174
5.5.	Depósito em ações preventivas e o engodo do “lançamento tácito”	177
5.6.	Levantamento do valor depositado	179
5.7.	Depósito judicial e extinção do processo sem resolução do mérito	182

6.	CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	189
6.1.	Definição de reclamações e recursos do processo administrativo	190
6.2.	Processo e procedimento administrativo	193
6.3.	Alcance da expressão “nos termos das leis reguladoras”	197
6.4.	Contencioso administrativo tributário sob a perspectiva dos direitos e garantias fundamentais	199
6.5.	Implicações do protocolo intempestivo de reclamações e recursos administrativos.....	203
7.	TUTELAS DE URGÊNCIA	207
7.1.	Definição de tutelas de urgência.....	207
7.2.	Tutela de urgência como causa de suspensão da exigibilidade	211
7.3.	Requisitos para concessão.....	215
7.4.	Condicionamento de depósito, fiança ou caução para concessão de tutela de urgência.....	221
7.5.	Efeitos da cassação da medida	223
7.6.	Decisões liminares proferidas em sede de ações judiciais preventivas.....	226
	CONCLUSÕES	229
	BIBLIOGRAFIA	243

INTRODUÇÃO

Conforme ensina JOÃO MAURÍCIO ADEODATO¹, a introdução é parte essencial do trabalho científico. É aqui que o autor destaca a importância do tema escolhido, qual a justificativa para sua escolha, qual o método que será utilizado, bem como adianta para o leitor um resumo do conteúdo que será desenvolvido.

Cabe destacar que a abordagem que se pretende realizar nesse trabalho é estritamente jurídica, ou seja, partimos da premissa que o direito é um conjunto de normas, que tem como finalidade regular condutas intersubjetivas.

Portanto, o enfoque teórico será desenvolvido sob a perspectiva dogmática. Isso quer dizer que as conclusões que pretendemos oferecer não comportam o questionamento das premissas adotadas. É isso que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR² chama de *princípio da não-negação dos pontos de partida*.

Nosso objeto de estudo será as normas jurídicas que dizem respeito ao fenômeno da *suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, nos termos previstos no Capítulo III, do Título III, do Código Tributário Nacional.

O estudo do tema é relevante para a Ciência do Direito Tributário, pois se refere às intervenções prescritas pelo direito positivo ao longo da cobrança do crédito tributário.

Logo, o objeto de estudo desse trabalho são as normas que interferem no processo que vai da constituição até a extinção do crédito tributário. A essas, designamos o nome genérico de *norma de suspensão*. Esse conceito será aprofundado no Capítulo 3.

¹ “No rigor acadêmico e científico, a apresentação e a introdução de um livro têm papéis diferentes. A introdução, parte metodologicamente essencial de qualquer obra, também compõe sua matéria, ressalta a importância do tema, justifica sua escolha, explicita sua metodologia, resume seu conteúdo daquilo que espera o leitor”. ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 48.

Cabe advertir que o estudo desse tema é de certa forma bastante desenvolvido pela doutrina tradicional do direito tributário. Há muito que os tributaristas debatem sobre a suspensão da exigibilidade, que é capítulo obrigatório em qualquer manual de direito tributário.

Contudo, o que justifica a escolha pelo tema é a percepção que o estudo sobre esse fenômeno foi pouco desenvolvido a partir da compreensão da estrutura da norma jurídica completa, abrangendo norma primária e norma secundária, ambas inseridas dentro do contexto do ordenamento jurídico.

Portanto, o desenvolvimento desse estudo será feita sob essa perspectiva, ou seja, a partir da compreensão que as normas jurídicas estão dispostas por meio de relacionamentos de coordenação dentro do ordenamento jurídico.

Ademais, o estudo da suspensão da exigibilidade pouco se deteve na questão da relação entre *norma de suspensão* e *norma de crédito*, especialmente no que diz respeito às noções de eficácia e vigência. Sobre isso, a grande maioria dos autores conclui que a interferência de uma norma sobre a outra se dá pela eficácia, e não pela vigência.

Essa não é a conclusão que chegamos, pois o conceito de eficácia, da forma como tradicionalmente vem sido posta, não se coaduna com a percepção da norma jurídica enquanto juízo hipotético condicional, ou seja, unidade de significação.

O método que utilizaremos para desenvolver a presente pesquisa será o *hermenêutico-analítico*. Esse método reúne duas posturas: (i) a primeira diz respeito à compreensão da premissa que o direito positivo é um dado linguístico (postura hermenêutica); (ii) a segunda se refere à decomposição do discurso jurídico, com o intuito de examinar suas partes para se compreender o todo (postura analítica).

Considerando que o direito positivo nada mais é do que linguagem, o método *hermenêutico-analítico* proporciona um exame consistente dos aspectos sintático, semântico e pragmático das partes para a compreensão do todo.

Dessa forma, nosso plano de exposição se dará no desenvolvimento de sete capítulos.

O primeiro capítulo tem como objetivo firmar premissas relacionadas aos conceitos fundamentais de teoria geral do direito. Aqui serão firmadas premissas relacionadas ao conceito de norma e ordenamento jurídico, incidência e aplicação, processo de positivação, além de temas como validade, vigência e eficácia, que são fundamentais para a compreensão da *norma de suspensão*.

No segundo capítulo iremos desenvolver os conceitos dogmáticos de direito tributário, especialmente os que se relacionam com o contexto do crédito tributário. Estamos falando da compreensão da regra-matriz de incidência, obrigação e crédito tributário, considerando seu nascimento (constituição), vida (cobrança) e morte (extinção).

No terceiro capítulo entraremos no tema da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Esse capítulo é dividido em três partes: (i) análise sintática; (ii) análise semântica; e (iii) análise pragmática.

A análise sintática da suspensão da exigibilidade se refere à compreensão da estrutura da *norma de suspensão*, bem como a forma como essa norma se relaciona com a *norma do crédito tributário*. Trata-se, portanto, de análise da relação entre signos (i.e., sintaxe).

Na análise semântica da suspensão da exigibilidade o objetivo é atribuir significados às palavras “suspensão”, “exigibilidade”, bem como à expressão composta por essas duas: “suspensão da exigibilidade”. Aqui a análise é da relação entre signos e seus significados (i.e., semântica).

Já a análise pragmática da suspensão da exigibilidade compreende a indicação de três utentes da linguagem do direito positivo: (a) o sujeito passivo; (ii) o sujeito ativo; e (iii) o juiz. O objetivo é compreender a forma como cada um desses participantes da linguagem jurídica se relaciona com a *norma de suspensão*, e quais as consequências de suas condutas. Nesse caso a análise é da relação entre utente e signo (i.e., pragmática).

Os capítulos seguintes procurarão desenvolver as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Em outras palavras, nesses capítulos serão aprofundados os antecedentes da *norma de suspensão*, ou seja, as *causas de suspensão*.

Trata-se, portanto, de análise primordialmente semântica e pragmática, uma vez que o objetivo é atribuir significado para cada uma das *causas de suspensão*, bem com analisar a forma como os participantes da linguagem jurídica as interpretam.

No campo pragmático, a pesquisa é desenvolvida principalmente com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que é o órgão judicial que tem a última palavra na interpretação das *normas gerais de direito tributário*.

Como há vários pontos de conexão entre algumas das causas de suspensão, agrupamos em um mesmo capítulo aquelas que se assemelham, com a finalidade de facilitar o estudo. Isso ocorre nos capítulos 4 e 7 dessa dissertação.

No capítulo 4 estudaremos a *moratória* (Art. 151, I, do CTN) e o *parcelamento* (Art. 151, VI, do CTN). Aqui buscaremos uma definição de cada uma dessas figuras, apontando suas semelhanças e diferenças. Além disso, também trataremos de assuntos como os efeitos da confissão para adesão ao benefício, e o efeito da sua anulação.

Já no capítulo 7 estudaremos as medidas liminares em mandado de segurança (Art. 151, IV, do CTN), e as medidas liminares e tutelas antecipadas em outras espécies de ação (Art. 151, V, do CTN). O que será demonstrado é que,

apesar de o CTN indicar as espécies, a causa de suspensão é o gênero *tutelas de urgência*.

Em relação às demais causas de suspensão da exigibilidade, cada uma é estudada em capítulo próprio.

O depósito do montante integral (Art. 151, II, do CTN) será analisado no Capítulo 5 dessa dissertação. Aqui será desenvolvida uma definição de depósito, bem como qual a sua função e efeitos quando realizado no âmbito de processos judiciais.

Já as reclamações e recursos administrativos (Art. 151, III, do CTN) são o objeto do Capítulo 6, que preferimos intitular de “contencioso administrativo tributário”, pois esta expressão é suficientemente abrangente para englobar esta causa de suspensão.

Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo analisar o que é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, analisando a estrutura das normas que dizem respeito a esse fenômeno, bem como compreender seu significado e a forma como a jurisprudência a compreende.

1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE TEORIA GERAL DO DIREITO

Gregório de Matos escreveu no século XVII a poesia “*Ao Braço do Mesmo Menino Jesus Quando Apareceo*”, cuja primeira estrofe é a seguinte:

O todo sem a parte não é todo,
A parte sem o todo não é parte,
Mas se a parte o faz todo, sendo parte,
Não se diga, que é parte, sendo todo.

Vê-se nessa obra prima do barroco brasileiro que o autor trabalha dois conceitos de linguagem: o *Todo* e a *Parte*, que se complementam, mas não se confundem.

Da mesma forma, a linguagem jurídica também é composta por *Partes* e por um *Todo*. A *Parte* é a norma jurídica, e o *Todo* é o ordenamento jurídico. Igualmente, norma e ordenamento se complementam, mas não se confundem³.

A análise nesse capítulo começará pela norma, para após analisarmos o ordenamento. Porém, sempre levaremos em consideração que um só o é por causa do outro.

Compreendidas essas noções, é importante distinguir as relações das *Partes com o Todo*, e as relações das *Partes no Todo*. As primeiras dizem respeito ao tema da validade, e as últimas se referem aos temas da vigência e, supostamente⁴, a eficácia das normas.

Destacamos que o aprofundamento dessas noções se justifica, pois nosso objeto de estudo - a suspensão da exigibilidade do crédito tributário - se dá nas relações de coordenação entre normas ocorridas *no* ordenamento jurídico.

³ “(...) cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas”. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 19.

⁴ Dizemos supostamente, uma vez que será demonstrado que o conceito de eficácia se tornou um mito, e é incompatível com a premissa que direito é um fato linguístico.

Cada um desses temas será abordado em itens específicos, após analisarmos a forma como o direito se movimenta, ou seja, a dinâmica do direito positivo.

Quanto a isso, analisaremos conceitos como: *incidência, aplicação e processo de positivação*. Nesse mesmo item, também será tratado sobre a classificação das normas jurídicas, feita com base na incidência. Falamos aqui das normas *gerais e abstratas; individuais e concretas; gerais e concretas; e individuais e abstratas*.

Em síntese, o presente capítulo tem como objetivo firmar alguns conceitos fundamentais de teoria geral de direito, que possibilitarão o desenvolvimento da análise dos demais capítulos.

1.1. Norma jurídica: a parte sem o todo não é parte

Partindo da premissa de uma teoria positivista, a norma jurídica é um conceito fundamental para a compreensão do direito positivo⁵. Este é o conjunto, e as normas jurídicas são os elementos. Fazendo um paralelo com o verso de Gregório de Matos: *a norma sem ordenamento não é norma*.

Portanto, é importante que tracemos uma definição, pois partimos da premissa que direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado país.

As normas jurídicas podem ser vistas em pelo menos três acepções: (i) norma jurídica como *enunciado prescritivo* (concepção expressiva); (ii) norma jurídica como *unidade de sentido* (concepção hilética); e (iii) norma jurídica em *sentido completo*.

⁵ Essa peculiaridade das teorias normativas do direito não escapou das observações de PAULO DE BARROS CARVALHO: “A norma jurídica tem sido, muitas vezes, o ponto de referência para importantes construções interpretativas do direito. Torna-se difícil compreender, por isso mesmo, o papel de pouco relevo que algumas propostas cognoscentes de grande envergadura lhe atribuem.” *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 126.

A acepção (i) é chamada de “norma jurídica em sentido amplo”, e a acepção (ii) de “norma jurídica em sentido estrito”.

Já a acepção (iii) será estudada no item 1.3 desse trabalho, quando falaremos de ordenamento jurídico. Isso porque a *norma jurídica em sentido completo* é a composição decorrente de uma relação coordenada entre normas jurídicas em *sentido estrito*.

Começemos pelas *normas jurídicas em sentido amplo*, que nada mais são que enunciados prescritivos contidos no texto do direito positivo.

Quanto a isso, destacamos que um enunciado é o “conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação”⁶.

Estando inserido no plano textual do direito positivo, esse enunciado terá função prescritiva, uma vez que a linguagem jurídica é composta por ordens, ou comandos, com a finalidade de regular condutas intersubjetivas⁷.

Cabe destacar que o estudo do enunciado prescritivo é de suma importância, uma vez que este é o único dado objetivo verificado no processo comunicacional da linguagem do direito⁸.

Contudo, conforme alerta PAULO AYRES BARRETO⁹, o ponto de partida do conhecimento do direito é relativamente uniforme, uma vez que há constante

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 22.

⁷ Sobre espécies de funções da linguagem, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 37-53.

⁸ Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que: “A concepção do texto como plano de expressão, como suporte físico e significações, cresce em importância na medida se apresenta como o único e exclusivo dado objetivo para os integrantes da comunidade comunicacional. Tudo mais será entregue ao teor das subjetividades. Apenas o texto, na instância de sua materialidade existencial, se oferece aos sujeitos como algo que adquiriu foros de objetivação”. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 115-116.

mutação nos textos normativos. Porém, é no plano do enunciado que há maior nível de concordância entre os intérpretes.

Além disso, o enunciado prescritivo é tido como o ponto de partida no percurso gerador de sentido, na forma como proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰.

Para o autor, o direito positivo se manifesta em quatro planos: (i) S₁, que é o conjunto dos enunciados prescritivos tomados no plano da expressão; (ii) S₂, que é o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; (iii) S₃, que é o domínio articulado de significações normativas (juízos hipotético-condicionais); e (iv) S₄, que é a forma superior do sistema normativo.

Esses planos compõem o percurso gerador de sentido, que ocorre quando o intérprete¹¹, a partir da leitura dos enunciados prescritivos (S₁), articula suas significações (S₂), criando um juízo hipotético-condicional (S₃), e relacionando-o ao ordenamento jurídico (S₄).

Assim, norma em sentido amplo seria o enunciado prescritivo, tomado no plano da expressão, no que denominamos de S₁.

Destacamos que esse plano é composto por orações soltas, plenas de sentido, mas que não formam necessariamente uma unidade completa de significação deôntica. Considerando o triângulo semiótico com a nomenclatura

⁹ "O ponto de partida para o conhecimento do objeto é relativamente uniforme. Tal relatividade decorre da constante mutação do plexo normativo e, conseqüentemente, da potencial divergência sobre quais os conteúdos prescritivos em vigor. De toda sorte, é nessa aproximação que reside o maior nível de concordância: os textos que veiculam normas jurídicas estão ao alcance de todos aqueles que se dedicarem a estudá-las, conhecê-las ou aplicá-las. Em súmula, conquanto haja certa concordância em relação a qual é esse ponto de partida, exurgem, como decorrência natural da interpretação desta mesma e única base material as mais díspares posições sobre um mesmo tema". BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 3-4.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 65-88.

¹¹ Destacamos que partimos da proposta de Paulo de Barros Carvalho, para quem "interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos". CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 180.

proposta por *Edmund Husserl*, o enunciado corresponderia ao suporte físico, ou seja, a expressão material de um signo¹².

Compreendido isso, podemos afirmar que toda produção de enunciado é decorrente de uma atividade humana, chamada *enunciação*¹³. Ocorre que esse ato produtor de enunciados é na realidade um evento que se esvai no espaço e no tempo, somente sendo possível alcançá-lo por meio de marcas de produção deixadas no produto: *enunciado*¹⁴.

Assim, se considerarmos o conjunto enunciativo em sua totalidade, verificaremos que há duas espécies de enunciados: (i) aqueles que remetem ao processo de enunciação; e (ii) aqueles que estão desprovidos de marcas de enunciação.

Em relação aos primeiros, chamá-los-emos de “*enunciação-enunciada*”. Já em relação ao segundo, utilizaremos a expressão “*enunciado-enunciado*”.

Portanto, *enunciação-enunciada* são as marcas que remetem ao ato produtor do texto, enquanto os *enunciados-enunciados* são as mensagens veiculadas pelo texto.

Essa diferenciação é de grande utilidade para a análise do direito positivo, principalmente se considerarmos temas relacionados à perspectiva dinâmica, ou seja, no âmbito de aplicação do direito. E é justamente nesse âmbito que se verifica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como será visto mais adiante.

¹² Sobre esse assunto, v. em CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 154-156.

¹³ Conforme ensina JOSÉ LUIZ FIORIN: “o primeiro sentido de enunciação é o ato produtor de enunciados”. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. Editora Ática, São Paulo, 1996, p. 31.

¹⁴ Nas palavras de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM: “A *enunciação* é em si mesma o arquétipo do *incognoscível*. Trata-se de um acontecimento – agir humano – que se exaure no tempo e no espaço. Mas, por sua vez, projeta no enunciado os chamados fatos enunciativos (actantes, espaço e tempo da enunciação), que nos permitem constituir o evento da enunciação.” *Fontes do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 61.

A partir da *enunciação-enunciada* é possível construir interpretativamente o procedimento legislativo e a competência do órgão que elaborou o documento normativo. A partir dela também se revela o espaço e o tempo em que este foi produzido¹⁵. Sendo assim, é a partir da *enunciação-enunciada* que se concebe a norma *veículo introdutor*, que será apresentada no item 1.5 desse trabalho.

Contudo, advertimos não se devem confundir os conceitos de enunciado e proposição. As proposições são as significações provocadas no intérprete pelo contato com o enunciado. Já os enunciados, conforme já abordado, são conjuntos de fonemas e grafemas. Por isso que “há possibilidade de vários enunciados expressarem a mesma proposição, como proposições diferentes corresponderem ao mesmo enunciado”¹⁶.

A forma mais comum das proposições é o que a lógica clássica chama de *juízo*. Os *juízos* são compostos por um sujeito e um predicado, ligados por uma cópula. Dito de outra forma, os *juízos* possuem uma estrutura do tipo “*S é P*”¹⁷.

Utilizando-nos da didática dos exemplos, podemos citar a proposição: “*João é motorista*”¹⁸, onde “*João*” é o sujeito, o verbo “*é*” a cópula, e “*motorista*” o predicado.

Uma das formas que os *juízos* podem assumir é a forma hipotética, que é tratada pela Lógica como uma proposição do tipo “*Se..., então...*”, ou em linguagem formal “*p → q*”. Essa operação lógica é denominada de *condicional*, onde a posição sintática “*p*” é chamada de antecedente e a posição “*q*” de conseqüente¹⁹.

¹⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moisés. *Fontes do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 63.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 22.

¹⁷ Conforme ensina NORBERTO BOBBIO: “Por proposição entendemos um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade. Sua forma mais comum é o que na lógica clássica se chama *juízo*, uma proposição composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S é P)”. *Teoria da norma jurídica*. 3 ed. Bauru: EDIPRO, 2005, p. 73.

¹⁸ Note que essa proposição também poderia ser decorrente do enunciado “*João é condutor de veículos*”.

¹⁹ ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008, p. 56.

Sendo isso considerado, destacamos que as *normas jurídicas em sentido estrito* nada mais são que *juízos hipotético-condicionais*, que possuem uma estrutura bimembre, composta por um termo *antecedente* (p) e um termo *consequente* (q), ligados por uma cópula (\rightarrow), denominada *functor deôntico* (dever-ser).

Em linguagem formal a norma jurídica pode ser representada por “ $D[h \rightarrow c]$ ”, onde “*h*” é o antecedente, “ \rightarrow ” é o functor deôntico (cópula deve-ser), e “*c*” o consequente. O símbolo “*D*”, que abrange a fórmula por completo, indica a função prescritiva da proposição.

Temos então que a norma jurídica em sentido estrito é a representação mental, feita no intelecto do intérprete, advinda de uma leitura sistemática dos enunciados prescritivos (i.e., suportes físicos). Em outras palavras, a norma jurídica é o *juízo hipotético condicional*, formado no intelecto do intérprete, no plano S_3 .

Portanto, em sentido estrito, a norma jurídica é algo que não podemos ver nem tocar. É uma construção individualmente feita por cada sujeito cognoscente²⁰. Assim, a palavra “norma” indica um objeto abstrato, que opera unicamente com ideias, e não com a realidade sensível. Além disso, ressaltamos que essa representação mental depende de cada indivíduo, sendo plenamente possível que a cada um faça de forma distinta²¹.

Desse modo, as normas jurídicas não são compreendidas semanticamente de forma heterogênea, pois dependem das noções individuais de cada intérprete. No entanto, as normas são sintaticamente homogêneas, já que

²⁰“A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos linguísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo ideias ou noções para formar um juízo (...)”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 08.

²¹ Quanto a isso, esclarecedoras são as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que: “um único texto pode originar significações diferentes consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador”. *Ibidem*.

sempre obedecem à estrutura lógico-sintática de um juízo hipotético-condicional (i.e., $D[h \rightarrow c]$).

Porém, como já falado anteriormente, é a partir da leitura dos enunciados prescritivos que se constrói interpretativamente a norma jurídica em sentido estrito. A conclusão disso é que *norma jurídica em sentido estrito* e *norma jurídica em sentido amplo* são perspectivas distintas do mesmo fenômeno.

Todo enunciado prescritivo compõe a estrutura de um juízo hipotético condicional, e todo juízo hipotético condicional é construído a partir de enunciados prescritivos.

Sendo assim, após tratarmos das normas jurídicas como unidades, passaremos a tratar do conjunto em si. Para isso são relevantes as noções de *sistema* e *ordenamento jurídico*, que são os temas do tópico subsequente.

1.2. Sistema e ordenamento jurídico: o todo sem a parte não é todo

Após expor nosso entendimento acerca das normas jurídicas, cabe lembrar que estas não existem isoladas umas das outras. Toda norma existe dentro de um contexto, em que se relaciona com outras normas jurídicas. Esse contexto é que chamamos de *ordenamento jurídico*²².

Então, novamente fazendo um paralelo com o verso de Gregório de Matos, temos que: *ordenamento jurídico sem norma não é ordenamento*.

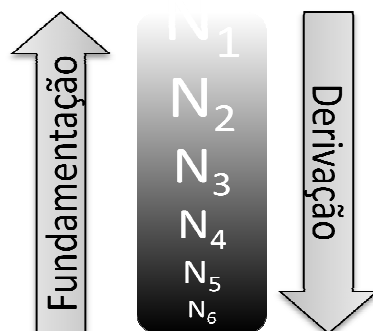
As relações internormativas ocorridas dentro do ordenamento jurídico podem ocorrer de duas formas: (i) subordinação ou (ii) coordenação.

²² “(...), as normas nunca existem isoladamente entre si (e estas relações serão em grande parte objeto de nossa análise). Esse contexto de normas costuma ser chamado de ‘ordenamento’”. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: UNB, 1999, p. 19.

A subordinação revela a estrutura hierarquizada do ordenamento jurídico, em que norma sempre se fundamenta em outra norma; ou, visto por outro ângulo, norma sempre deriva de outra norma.

Assim, a fundamentação se revela na relação *norma superior x norma inferior*, enquanto a derivação se revela na relação *norma inferior x norma superior*²³.

Note-se que fundamentação e derivação são apenas pontos de vista do mesmo fenômeno, qual sejam as relações verticais entre normas, que pode ser representado pelo diagrama abaixo:



Contudo, esse tema se refere ao aspecto dinâmico, ou seja, ao âmbito da aplicação do direito positivo, que será abordado no próximo item desse capítulo.

Por sua vez, as relações de coordenação entre normas jurídicas ocorrem por meio de vínculos horizontais, que implicam em critérios de complementação de aspectos semânticos e pragmáticos para a aplicação.

Os aspectos semânticos estão relacionados com o conteúdo normativo, como, por exemplo, a relação que se dá entre a norma que institui tributo e a norma

²³ "(...), as normas se relacionam por processos de fundamentação e derivação. Assim, uma norma individual e concreta (i.e., sentença judicial) deriva daquela que lhe serve de fundamento de validade. Por outro lado, uma norma hierarquicamente superior (i.e., lei ou decreto) fundamenta a validade da norma inferior (i.e., lançamento de ofício). Daí ser possível identificar as normas integrantes do ordenamento jurídico em nexos de subordinação (norma superior - norma inferior) e derivação (norma inferior - norma superior)". GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, p. 20.

que institui a multa pelo inadimplemento desse tributo. Vê-se aqui que o antecedente da segunda norma depende do conteúdo do consequente da primeira. Isso será aprofundado quando formos tratar da norma jurídica em sentido completo.

Já os aspectos pragmáticos se dão em razão da forma, como, por exemplo, a relação entre a norma que institui tributo e a norma que estabelece os deveres instrumentais relacionados a este tributo. Vê-se aqui que os deveres instrumentais revelam os procedimentos de como devem ser aplicadas as normas que instituem tributo.

Portanto, as estruturas normativas não se encontram isoladas, mas se relacionam entre si. Justamente este relacionamento é que dá ao direito o caráter de sistema jurídico.

Cabe advertimos que é comum a doutrina utilizar as expressões *sistema jurídico* e *ordenamento jurídico*, sem fazer qualquer distinção entre elas. Quanto a isso, destacamos o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO²⁴, que deliberadamente não faz distinção entre essas duas expressões, advertindo que as utiliza em sua obra como sinônimas.

No entanto, entendemos que a existência de vocábulos distintos abre a oportunidade para atribuímos a cada uma dessas expressões um sentido diverso, que revela dois pontos de vista diferentes na análise do direito positivo: o estático e o dinâmico.

Para tanto, acataremos a distinção de “sistema” e “ordenamento” utilizada por TARÉK MOYSÉS MOUSSALLEM, feita com base nas observações de ALCHOURRÓN e BULYGIN.

²⁴ Nas palavras do autor: “Advirto que emprego, livremente, no curso desta obra, ‘ordenamento’, como sinônimo de ‘ordem positiva’, ‘direito posto’ e ‘direito positivo’”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 141.

Os referidos autores partem de uma análise levando em consideração a sucessão de normas jurídicas no tempo, e a constante transformação do direito positivo²⁵.

Nesse sentido os sistemas de direito positivo (conjunto de normas) sempre se interseccionam com seus sucessores. Ou seja, não se tratam sistemas mutuamente excludentes. Entre um sistema concebido no tempo t_1 , há sempre, pelo menos, uma norma que também pertencerá ao sistema concebido em t_2 .

Caso isso não ocorresse não haveria a transformação do direito positivo no tempo, mas o surgimento de novo ordenamento jurídico. Essa área de intersecção entre cada sistema foi chamada por LOURIVAL VILANOVA de “*zona normativa insusceptível de alteração pelo órgão em função constituinte de segundo grau*”²⁶.

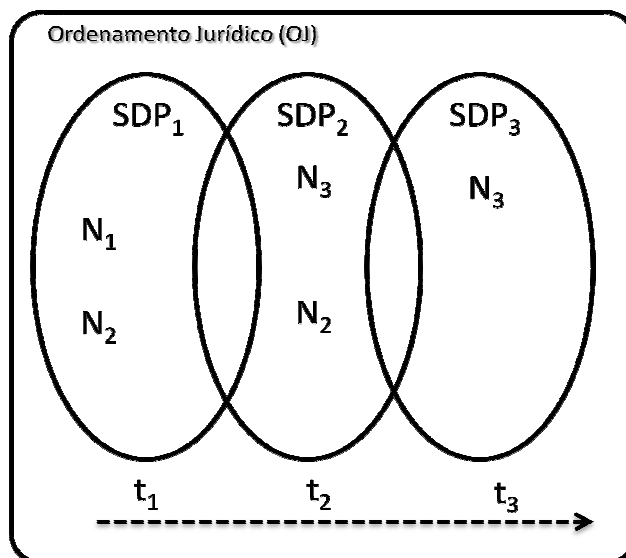
Assim, nada impede que uma norma que pertence a determinado sistema de direito positivo em determinado tempo seja excluída do sistema de direito positivo subsequente.

É justamente isso que ocorre com a revogação de uma norma, ou seja, esta é excluída e surge um novo sistema sem aquela norma. Assim, diante das considerações já feitas, podemos concluir que uma norma somente pode ser excluída do sistema de direito positivo, nunca do ordenamento jurídico.

Graficamente podemos representar essa concepção de sistema e ordenamento da seguinte forma:

²⁵ Eis a diferenciação explicada por TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM: “Emprega-se a expressão ‘sistema do direito positivo’ para se referir ao conjunto de normas estaticamente consideradas. A voz ‘ordenamento jurídico’ é usada no sentido dinâmico ‘de seqüência de conjunto de normas’ ou seja, ‘uma ordem jurídica é, de acordo com esta convenção, uma seqüência de sistemas normativos’”. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 129.

²⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4 ed. São Paulo: RT. 2001, p. 311-312; e MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 131.



No gráfico acima apresentado temos que em SDP₁ há duas normas (N₁ e N₂). Em SDP₂, a N₁ foi revogada e foi inserida no sistema a norma N₃. Já em SDP₃ a norma N₂ foi revogada, permanecendo somente a norma N₃. Portanto, em linguagem formalizada, temos que:

OJ {SDP₁(N₁, N₂); SDP₂(N₂, N₃); SDP₃(N₃)}.

Assim, podemos afirmar que toda norma jurídica, seja ela revogada ou não, possui uma relação de pertinência com o ordenamento jurídico. Isso ocorre, inclusive, com as normas tidas como inconstitucionais, uma vez que mesmo que tenham sido expulsas do sistema, nunca poderão ser expulsas do ordenamento jurídico.

Já quanto ao sistema de direito positivo, a relação entre normas somente ocorre dentro do âmbito temporal de vigência (t₁, t₂... t_n).

Ressaltamos que essas noções são fundamentais para compreender a vigência como conceito fundamental, tratada adiante no item 1.7.2.2, bem como a relação entre *norma de suspensão* e *norma do crédito*, tratada no item 3.1.2 desse trabalho.

Assim, fechando nossa conclusão, toda norma jurídica, justamente por ser jurídica, possui uma relação com o ordenamento jurídico. Disso decorre o conceito de *validade* (relação da parte com o todo). Já a relação entre norma jurídica e sistema jurídico é o que determina a *vigência* da norma (relação entre as partes no todo).

O estudo da *validade* e da *vigência* é fundamental para compreensão de nosso objeto de estudo, e serão aprofundadas no item 1.7 desse trabalho.

Porém, após essas considerações no sentido de que não é possível compreender as normas jurídicas de forma isolada, torna-se relevante a compreensão da *norma jurídica em sentido completo*.

1.3. Norma jurídica em sentido completo

Quanto à estrutura normativa, já destacamos no primeiro item desse capítulo que essa pode ser representada formalmente pela fórmula $D[(h \rightarrow p)]$. Ocorre que essa estrutura não demonstra por completo o mecanismo normativo que tem como finalidade regular as condutas humanas. Para que a conduta seja regulada é preciso que haja outro juízo hipotético condicionado e dependente à primeira estrutura.

Temos então duas estruturas do tipo $D[(h \rightarrow p)]$, em que a primeira prescreve o comportamento regulado e a segunda prescreve como a conduta será efetivada no caso de descumprimento da primeira norma. Considerando essa estrutura coordenada entre duas normas em sentido estrito é que se fala em *norma primária* e *norma secundária*.

É importante ressaltar que apesar de *norma primária* e *norma secundária* possuírem exatamente a mesma estrutura sintática, suas composições semânticas são diferentes. Isso inclusive já foi abordado no item 1.2, quando dissemos que a relação de coordenação implica em critérios de complementação de aspectos semânticos.

Enquanto a *norma primária* regula uma conduta decorrente de uma hipótese, a *norma secundária* possibilita a atuação coercitiva do Estado-juiz, no caso de descumprimento da conduta regulada na *norma primária*.

Há, portanto, uma relação entre *norma primária* e *norma secundária*, em que o antecedente dessa última é a hipótese de descumprimento do consequente da primeira²⁷.

E essa relação se dá porque uma norma só é jurídica, em sentido estrito, se puder ser aplicada coercitivamente na hipótese de seu descumprimento. Logo, para regular a conduta, é necessário que exista ao menos duas estruturas condicionais.

Assim, a norma jurídica em sentido completo seria composta tanto pela norma primária, como pela norma secundária, podendo ser reduzida à seguinte fórmula: “ $D[(h \rightarrow p).(-p \rightarrow s)]$ ”.

Percebe-se, portanto, que a nota distintiva entre norma primária e norma secundária é justamente a presença ou não de jurisdição²⁸, ou seja, do Estado-Juiz aplicando o monopólio da força. Em outras palavras, as normas primárias tratam de direito material e as normas secundárias de direito processual²⁹.

Todavia, não é difícil perceber que há *normas primárias* que se relacionam com outras *normas primárias*, sem que haja qualquer providência do

²⁷ LOURIVAL VILANOVA resume a estrutura da seguinte forma: “Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação dos pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nestas preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida”. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 105.

²⁸ O conceito de jurisdição será trabalhado no item 6.2 desse trabalho.

²⁹ Nesse sentido, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO ensina que: “A distinção, no entanto, entre normas primárias e normas secundárias, repousa na relação constituída em seus consequentes, uma de índole material e outra de índole processual viabilizadora do exercício da coercitividade jurídica.”. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 345.

Estado-Juiz. Por exemplo, a relação entre uma norma que determina uma conduta e a norma que prescreve a sanção na hipótese de descumprimento dessa conduta.

Note que as normas que prescrevem sanções não se tratam de normas secundárias, pois não possuem uma atuação jurisdicional do Estado. Por exemplo: quando há a aplicação de multa pela autoridade administrativa. Nesse caso somente teremos *norma secundária* se a Administração Pública ajuizar ação judicial cobrando a multa perante o Poder Judiciário.

Diante dessa observação alguns autores³⁰ decompõem a norma primária, com a finalidade de evidenciar as relações entre normas primárias que têm como antecedente o descumprimento de deveres, mas não possuem no consequente a aplicação coercitiva pelo Estado-juiz.

Nesse sentido são as lições de CARLOS COSSIO³¹, para quem a *norma primária* se decomporia em duas partes, por ele denominadas de *endonorma* e *perinorma*. A primeira regula a conduta, e a segunda prescreve a consequência jurídica não coercitiva no caso de descumprimento da primeira.

Esse desmembramento da *norma primária* é importante para compreender a *exigibilidade* do crédito tributário, tendo em vista que a data de vencimento é o critério temporal do antecedente da *perinorma*, conforme veremos no item 2.1 desse trabalho.

³⁰ Por exemplo, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI divide a norma primária em duas espécies: primária dispositiva e primária sancionadora. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 37-38.

³¹ “La conducta efectiva, en tanto que intuición que verifica este concepto, es decir, en tanto que dato que llena este esquema, no puede estar, por lo tanto, sino en una u otra de sus mitades, según se ve em estos esquemas donde ponemos el concepto jurídico y, grisada, La conducta que él menciona: la norma jurídica completa, que en cuanto concepto adecuado al objeto ha de ser disyuntiva para referirse a La posibilidad de posibilidades y no solo a la posibilidad que se da, tiene dos miembros, a los que proponemos llamarlos endonorma (conceptuación de la prestación) y perinorma (conceptuación de La sanción), no sólo para terminar con el caos de las designaciones de normas primarias y secundaria que los diferentes autores usan com sentido opuesto, sino para subrayar que se trata de una norma única y no de dos normas, punto indispensable para entender el concepto de a norma jurídica como un juicio disyuntivo”. COSSIO, Carlos. *La teoría egologica del derecho y El concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Abedelo-Perrot, 1964, p. 661.

A partir disso, podemos construir em linguagem formal a estrutura completa da norma, que ficaria assim:

$$D\{[(h \rightarrow p) \cdot (-p \rightarrow Cs)] \vee (-p \vee -Cs \rightarrow S)\}$$

Endonorma Perinorma
Norma primária Norma secundária

Portanto, cabe observar que entre normas primárias e normas secundárias há relações internormativas de coordenação.

Além disso, observamos que as relações internormativas estão representadas pelo operador lógico conjuntivo (“e”, formalizado pelo símbolo “.”). Contudo, essa relação pode ser representada por outros conectivos lógicos como a *implicação* (\rightarrow) e o “*ou-includente*” (\vee). O único conectivo lógico que não é possível ser utilizado internormativamente é o “*ou-excludente*” (∇). E isso ocorre porque adotamos nesse trabalho um modelo teórico em que a validade é a relação de pertinência entre norma e ordenamento jurídico³².

A utilidade desses conceitos será demonstrada ao longo desse trabalho. Nesse momento se faz necessário tecer algumas considerações acerca de como funciona a dinâmica do direito positivo. Em outras palavras, trataremos dos temas da incidência, aplicação e processo de positivação.

³² Nesse sentido, esclarecedoras as palavras de LOURIVAL VILANOVA: “Se tanto a norma primária P (por abreviatura, apenas) como a norma secundária S são válidas na proposição jurídica completa, podemos indiferentemente uni-las pelos operadores (conectivos) ou, e, bem como “se..., então”. (...). Por isso que as proposições P e S são simultaneamente válidas, seria inviável uni-las com o disjuntivo excludente “v”, que se lê: uma ou a outra, porém não ambas. Quer dizer “PvS” é válida em seu conjunto se não ocorrer o caso de as proposições constituintes serem ambas válidas (nem ambas não-válidas). Se as proposições partes da disjunção excludente forem contraditórias, entre em jogo a lei-de-exclusão-de-terceiro. A disputa não é, por si, potente para indicá-lo, isto é, se trata de alternativa contraditória.” *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. Noeses, São Paulo, 2005, p. 117-118. Note que nesse trecho o autor utiliza o símbolo “v” para indicar o conectivo “ou-excludente”. Nesse trabalho o símbolo utilizado para o “ou-excludente” é “ ∇ ”. Para nós, o símbolo “v” é utilizado para o “ou-includente”.

1.4. O direito em movimento: incidência e aplicação

Conforme expusemos anteriormente, uma das formas que as normas jurídicas se relacionam no ordenamento é a subordinação. E essa, basicamente, consiste nas relações verticais de fundamentação e derivação. Dito de outra forma: é por meio das relações entre normas superiores e inferiores que o direito caminha em direção às condutas humanas.

Ocorre que entre essas partes do todo, há sempre algo que as conecta. Esse algo é justamente a incidência das normas jurídicas. Metaforicamente falando, se as normas fossem os tijolos de uma construção, a incidência seria a aplicação do cimento que os liga, e compõe o todo do edifício.

É nesse aspecto que se revela a perspectiva dinâmica do direito positivo, ou seja, na sua construção feita pelos aplicadores.

Por conta disso os temas da incidência, aplicação e processo de positivação são fundamentais para a compreensão da suspensão da exigibilidade, pois o ato de exigir nada mais é do que caminhar na direção da extinção do crédito tributário.

Assim, nesse item falaremos das teorias da *incidência*, e sua relação com a ideia de *aplicação* do direito. Compreendido isso, trataremos da classificação das normas jurídicas com base nesse critério. Firmadas essas premissas, analisaremos o *processo de positivação*, que é a visão macro de toda a fenomenologia.

Começemos pela *incidência*.

Quanto a isso, a geometria confere a este vocábulo a acepção de “*encontro de duas linhas ou superfícies*”³³. Em sentido semelhante, os físicos falam sobre a incidência de luz sobre os objetos. Em todos esses campos do conhecimento, a noção de *incidência* é o encontro de algo com outra coisa.

³³ AULETE, Caldas. Aulete Digital – Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://aulete.uol.com.br>. Acesso em: 09/09/2013.

No campo do direito, o termo *incidência* foi cunhado por PONTES DE MIRANDA³⁴. Para esse autor, o conceito se refere à juridicização de fatos e à instalação da relação jurídica correspondente. Dito de outra forma, a incidência seria o encontro da norma jurídica com o fato social por ela regulado, e a produção de seus efeitos jurídicos.

Com base nisso, sua teoria da incidência foi construída pautada na noção de que esta ocorre de forma automática e infalível³⁵. Ou seja, a incidência se verifica no momento em que ocorre o acontecimento na realidade social. A aplicação surge posteriormente, quando a incidência é formalizada pela autoridade competente.

Nota-se, portanto, que para teoria ponteana os conceitos de *incidência* e *aplicação* são distintos. Cada um ocorre em momento diverso, podendo, inclusive, um ocorrer sem o outro. A aplicação seria apenas a formalização de direitos, supostamente já atingidos pela incidência. Conclusão disso é que a incidência seria algo que ocorre independente de ato humano, enquanto a aplicação é algo que depende da vontade.

Por outro lado, PAULO DE BARROS CARVALHO desenvolve sua teoria da incidência partindo de premissas diversas. Para o autor, “não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina”³⁶.

Dentro dessa perspectiva, o direito positivo e a realidade social são planos que não se confundem. Enquanto o primeiro se caracteriza por uma

³⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970.

³⁵ “*Infalibilidade da incidência*. A incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos e nele tem de ser atendida, opera-se no lugar, tempo e outros ‘pontos’ do mundo, em que tenha de ocorrer, segundo as regras jurídicas. E, portanto, *movei*. Tal o jurídico, em sua especificidade, frente aos outros processos sociais de adaptação. A incidência ocorre para todos, posto que não a todos interesse: os interessados é que têm de proceder, após ela, atendendo-a, isto é, pautando de tal maneira a sua conduta que essa criação humana, essencial á evolução do homem e á sua permanência em sociedade, continue de existir.” *Idem*, p. 16.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 11.

linguagem prescritiva de condutas (mundo do dever ser), o segundo se caracteriza por uma linguagem descritiva (mundo do ser).

Essa premissa faz com que o autor chegue à conclusão de que enquanto não houver relato em linguagem jurídica, nada existe para o direito. É preciso que os fatos sociais sejam constituídos em linguagem prescritiva para que ingressem no ordenamento e produzam efeitos jurídicos.

No que tange essas duas teorias, destacamos que TÁCIO LACERDA GAMA apresentou estudo sobre as premissas adotadas por esses dois autores, e chegou à conclusão que as duas teorias são compatíveis. As conclusões de cada um são divergentes pelo simples fato de partirem de pontos de vistas distintos: o ponto de vista do *observador* e o ponto de vista do *participante*³⁷.

Nesse sentido, a teoria da incidência de PONTES DE MIRANDA vê a incidência do ponto de vista do observador, ou seja, de quem está fora do ordenamento jurídico. Da perspectiva do observador, não se distingue o ordenamento jurídico da realidade social. É por isso que esse autor entende que a linguagem do direito vai diretamente ao encontro da linguagem da realidade social, sem precisar de qualquer ato humano para incidir.

Já a teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO parte do ponto de vista do participante, ou seja, de quem atua dentro do ordenamento jurídico. Sob essa perspectiva, a incidência é dependente de ato humano que constitua em linguagem jurídica os eventos ocorridos na realidade social. Por conta disso, não haveria distinção entre incidência e aplicação. Em outras palavras, “*não há hipótese da norma incidir por conta própria e não ser aplicada. Sempre que ela incidir é porque foi aplicada por alguém*”³⁸.

³⁷ “Os participantes seriam órgãos do sistema de direito positivo que interpretam e aplicam normas, produzindo, assim, mais normas. Esses sujeitos positivam suas interpretações. Já os observadores, diversamente, expõem aquilo que entendem da leitura dos textos legais. Fixam conceitos, classificações e sugerem como deve ser entendida uma norma. Ao fazer isso, produzem doutrina, ciência jurídica, não direito positivo.” GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 128.

³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o constructivismo lógico-semântico)*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 413.

Dentro de tudo que foi exposto, a posição que será adotada nesse trabalho é a de PAULO DE BARROS CARVALHO, tendo em vista que o que se pretende é analisar o fenômeno da suspensão da exigibilidade sob a perspectiva do participante.

Portanto, no presente trabalho incidência e aplicação serão utilizados como conceitos sinônimos.

Dessa forma, é importante reafirmar a premissa adotada de que os planos de linguagens do direito positivo e da realidade social não se confundem, apesar de admitirmos a possibilidade de uma linguagem interferir na outra, ou seja, de norma jurídica influenciar comportamentos sociais³⁹.

É nesse sentido que se diz que a linguagem do direito é semanticamente aberta (heterogeneidade semântica), e sintaticamente fechada (homogeneidade sintática).

Aliás, a percepção da homogeneidade sintática do direito positivo – norma como estrutura bimembre (antecedente e consequente) - é que torna possível a classificação das normas jurídicas com base no fenômeno da incidência. Esse é o tema que será abordado a seguir.

³⁹ “Convém esclarecer, entretanto, que aludir-se a ‘alterar a conduta’ não significa uma intervenção efetiva, concreta, de tal modo que a linguagem do *dever-ser* mexesse materialmente no seu alvo, o ser da conduta. Opero sobre a premissa que não se transita, livremente, sem solução de continuidade, do *dever-ser* para o mundo do *ser*. Aquilo que se pretende comunicar com a expressão ‘alterar a conduta’ é a formação de um crescente estímulo para que os comportamentos sejam modificados. E o direito, com seu aparato coativo, sempre representou u’a motivação muito forte para se obter a transformação dos comportamentos sociais”, CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 10.

1.5. Classificação das normas com base no fenômeno da incidência

A classificação das normas jurídicas com base no fenômeno da incidência parte de dois critérios: (i) *abstração/concretude*, aplicado ao antecedente normativo; e (ii) *generalidade/individualidade*, aplicado ao conseqüente normativo⁴⁰.

Portanto, o tema da relação entre *norma individual e concreta* e *norma geral e abstrata* passa pela fenomenologia da incidência jurídica, ou aplicação, que aqui utilizamos como expressões sinônimas, conforme já exposto anteriormente.

Assim, é importante que expliquemos o sentido de cada um desses critérios utilizados na classificação adotada nesse trabalho.

O primeiro ponto que deve ser ressaltado é que essas características são excludentes entre si. Em outras palavras, não é possível que uma norma seja abstrata e concreta ao mesmo tempo. O mesmo vale para as normas gerais e individuais.

Em termos práticos, afirmar que uma norma é *abstrata* significa necessariamente dizer que ela é *não-concreta*. Da mesma forma, afirmar que uma norma é *geral*, significa dizer que ela é *não-individual*.

Retomando a análise, se o antecedente normativo estiver em linguagem conotativa, estabelecendo critérios para inclusão de elementos em determinado conceito, teremos uma abstração, ou seja, uma possibilidade de ocorrências voltadas para o futuro. Nesses casos, dizemos que a norma é *abstrata*.

⁴⁰ Nesse sentido: “Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já a abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente”. CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 35.

Por outro lado, se os enunciados do antecedente forem denotativos, voltados para o passado, delimitando um acontecimento específico no espaço e no tempo, dizemos que a norma é *concreta*.

No primeiro caso (*abstração*), o antecedente normativo é denominado de *hipótese*. Já no segundo caso (*concretude*), o antecedente é chamado de *fato jurídico*.

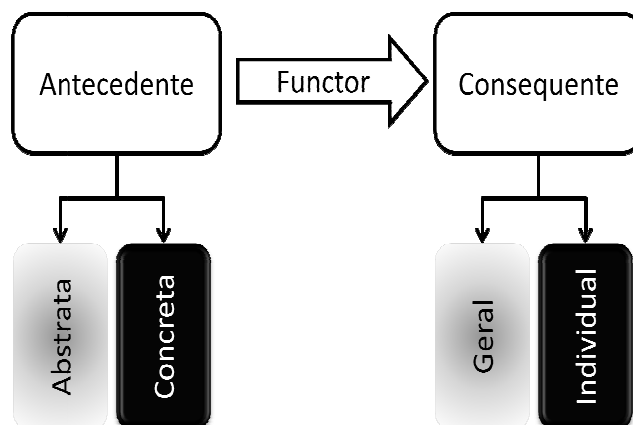
No que se refere ao conseqüente normativo, em sua composição temos o que chamamos de relação jurídica intersubjetiva em sentido estrito. Ou seja, o conseqüente indica sempre um comportamento modalizado como obrigado (O), proibido (V); ou permitido (P)⁴¹. A partir disso que se verifica que essa relação entre sujeitos implica em um direito subjetivo, e um dever jurídico correlato.

Aqui o critério utilizado se verifica na determinação (*individualidade*) ou indeterminação (*generalidade*) dos sujeitos que compõem os termos relacionais do conseqüente.

Se a linguagem for conotativa, apontando critérios para inclusão de sujeitos na classe, temos uma norma *geral*. Por outro lado, se a linguagem for denotativa, com a especificação de sujeitos individualizados, teremos uma norma *individual*.

Em síntese, *abstração/concretude* se referem ao antecedente; e *generalidade/individualidade* se referem ao conseqüente, conforme ilustrado no diagrama abaixo:

⁴¹ “Somente com o enunciado do conseqüente da norma individual e concreta é que aparecerá o fato da relação jurídica, na sua integridade constitutiva, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo), em torno de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado (O, V, P)” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 158.



Pela combinatória desses critérios, lembrando que são excludentes entre si⁴², concluímos que existem quatro espécies de normas jurídicas em sentido estrito, conforme a seguinte tabela de casos possíveis:

Abstração	Generalidade	Espécie
V	V	Norma geral e abstrata
F	V	Norma geral e concreta
V	F	Norma individual e abstrata
F	F	Norma individual e concreta

Dessa forma, temos que a incidência (ou aplicação) se refere à enunciação de *normas individuais e concretas*, que terão como fundamento de validade *normas gerais e abstratas*.

Por isso não é adequado afirmar que a incidência é automática, já que sempre será necessário ato humano de aplicação. Ou seja, a incidência não é alheia à vontade humana. Tampouco é adequado dizer que a incidência é infalível, pois todo ato humano é passível de falhas.

A ocorrência do evento na realidade social não gera, por si só, qualquer consequência no mundo jurídico. Para produzir efeitos jurídicos, é preciso que haja relato em linguagem competente, ou seja, a norma precisa ser aplicada/incidida.

⁴² Deve-se entender da seguinte forma: abstração = não concretude; e generalidade = não individualidade.

Porém, para que uma norma seja introduzida no ordenamento jurídico é necessário que outra norma faça isso. Essa norma é o que chamamos de *veículo introdutor*, que é sempre do tipo *geral e concreta*⁴³.

Concreta porque seu antecedente é um fato jurídico, delimitado no espaço e no tempo (enunciação-enunciada). Geral porque no seu consequente há um comando prescrevendo que todos estão obrigados a obedecer aos enunciados prescritivos por ela introduzidos. É a partir desses enunciados prescritivos introduzidos que se constroem as normas jurídicas em sentido estrito que todos estão obrigados a obedecer.

Quanto às normas (em sentido estrito) introduzidas, podemos afirmar que podem ser de qualquer uma das quatro espécies já apontada: *geral e abstrata*; *individual e concreta*; *geral e concreta* ou *individual e abstrata*.

Quanto a essas últimas – normas individuais e abstratas -, cabe mencionarmos que o sistema as comporta de forma menos comum. Dentro dos parâmetros aqui estabelecidos, estas possuem no antecedente uma linguagem conotativa (*hipótese*), e no consequente uma linguagem denotativa (*relação jurídica individualizada*).

Essa noção de norma *individual e abstrata* é de extrema importância para o presente trabalho, e será retomada quando formos tratar de causas de suspensão que ocorrem antes do surgimento da exigibilidade. Especialmente quando falamos de ações judiciais preventivas.

Feitas essas considerações de como as normas jurídicas se manifestam de acordo com o fenômeno da incidência, cabe advertirmos que essa classificação se trata de uma simplificação, e deve ser adotada com algumas ponderações.

⁴³ “Rememoremos que a norma sobre a produção jurídica descreve, em seu antecedente, um agente competente e o procedimento prescrito pelo ordenamento para a produção normativa e, em seu consequente, prescreve a *obrigação* de todos respeitarem as disposições inseridas, pelo próprio veículo introdutor, no sistema do direito positivo. Assim, a norma denominada veículo introdutor é da espécie concreta e geral”. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *As fontes do direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 127.

Quando falamos que uma norma é abstrata ou concreta, deve ser compreendido que há níveis de abstração. Dito de forma mais simples, é possível afirmar que há normas mais abstratas que outras, da mesma forma que há normas mais concretas que outras.

Se não fosse assim, seria impossível que normas consideradas como individuais e concretas servissem como de fundamento de outras normas. Ou ainda, que normas tidas como gerais e abstratas fossem derivadas de outras normas superiores.

A título de exemplo, consideremos uma sentença judicial, que é classificada como norma *individual e concreta*. Se essa norma possuísse o nível máximo de concretude, não seria possível que ela fundamentasse o procedimento de execução judicial, por exemplo.

De forma semelhante, se considerarmos uma norma que institui tributo, que é um típico exemplo de norma *geral e abstrata*, também não poderíamos dizer que ela é derivada da norma de competência tributária prevista na Constituição Federal.

Portanto, o que se pretende afirmar é que a classificação de normas com base em critérios da incidência tem como única finalidade reduzir complexidades. Todavia, se considerada em termos absolutos, ela impede a visualização do fenômeno completo, que é chamado de *processo de positivação*.

1.6. Processo de positivação

Conforme já dispusemos linhas acima, o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas que tem como finalidade regular as condutas humanas. Todavia, o direito não toca diretamente a realidade das condutas⁴⁴. A abstração e generalidade das normas jurídicas por si só não são suficientes para regular os comportamentos.

⁴⁴ Nesse sentido Daniel Peixoto ensina que “(...), o direito só consegue dizer como as condutas ‘devem-ser’, e o dever ser (idealidade) não toca o ser (realidade)”. PEIXOTO, Daniel. *Suspensão da*

Por isso o direito positivo possui mecanismos de aproximação com a realidade das condutas. E essa aproximação se dá com a edição de normas individuais e concretas fundamentadas em normas gerais e abstratas. Dito de outra forma, o direito positivo se realiza por meio da incidência, que sempre é direcionada à realidade das condutas humanas.

É esse percurso de aproximação com a realidade das condutas que PAULO DE BARROS DE CARVALHO⁴⁵ chama de *processo de positivação*.

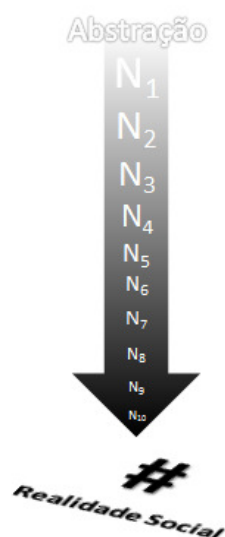
Assim, podemos afirmar que, para compreender o direito como regulador de condutas, é preciso estudá-lo em seu aspecto dinâmico.

A norma somente surge por meio de outra norma, partindo de seu mais alto grau de abstração e generalidade, até seu máximo grau de concretude e individualidade. Esse processo de positivação pode ser representado graficamente⁴⁶ da seguinte forma:

exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In SANTI. Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 601.

⁴⁵ “Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção ao comportamento das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos de ‘processo de positivação do direito’, *entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa*. Vale repetir que é o homem que movimenta as estruturas do direito, sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 36.

⁴⁶ Desatacamos que essa verticalidade exposta no gráfico serve apenas para enfatizar o aspecto hierárquico das normas ao longo do processo de positivação, ou seja, das relações de subordinação.



A compreensão do fenômeno do *processo de positivação* é de grande relevância para a análise da cobrança do crédito tributário, e, conseqüentemente, da suspensão da exigibilidade, conforme será demonstrado no item 2.2.2 desse trabalho.

Portanto, fixemos a premissa que a *incidência* (ou *aplicação*) e *processo de positivação* decorrem das relações de subordinação ocorridas dentro do ordenamento jurídico. Nesse sentido, tais conceitos são relacionais, e dizem respeito à relação entre normas superiores e normas inferiores.

Nada obstante, há outros conceitos que também podem ser vistos em termos relacionais. Estamos falando da *validade*, *vigência* e *eficácia*, que serão abordados no próximo item desse trabalho.

1.7. Validade, Vigência e Eficácia: uma questão relacional

Nesse item falaremos dos conceitos fundamentais de *validade*, *vigência* e *eficácia*. Essas noções são tradicionalmente estudadas em conjunto, pois se tratam de conceitos limítrofes⁴⁷.

⁴⁷ "O conceito de validade, bem como os conceitos de vigência e eficácia são conceitos limítrofes, ou seja, estão no ponto de interseção (corte metodológico) de nosso objeto de estudo. Disso resulta a dificuldade de tais delineamentos conceptuais." MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *As fontes do direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 167.

Por conta disso, dividimos esse estudo utilizando as ideias de *parte* (norma jurídica) e *todo* (ordenamento jurídico), apontadas no início deste capítulo. Enquanto a validade é vista na relação entre a *parte* e o *todo*, a vigência e a eficácia seriam vistas nas relações entre as *partes no todo*.

1.7.1. Relação da Parte com o Todo: a validade

A definição de *validade* é de extrema importância, uma vez que a premissa firmada é de que o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas *válidas*.

A palavra “validade” deriva de “valor”, e tem origem na Ciência Econômica. Ao ser transposta para o campo da filosofia, esta noção desencadeou a chamada *teoria dos valores*.

Contudo, a origem econômica revela o caráter relacional da *validade*, ou seja, valores estão sempre relacionados a um padrão, como é o caso da noção de moeda para a economia, por exemplo.

Assim, concordamos com TECIO SAMPAIO FERRAZ JR., para quem “valer é sempre valer para algo (...). Em consequência, se dizemos de uma norma que ela vale, isto significa que ela existe *em relação a*. A questão é saber em relação a que”⁴⁸.

Tendo em vista que a proposta metodológica adotada parte de uma perspectiva positivista do direito, a conclusão é que a norma somente vale em relação ao ordenamento jurídico. Ou seja, é o próprio direito positivo que dita as condições de validade para as normas jurídicas.

⁴⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 181.

Logo, a validade não se trata de um predicado monádico, como uma qualidade ou atributo da norma jurídica. A validade da norma é a sua existência específica.

Por isso que a expressão “norma jurídica válida” é um pleonasma, já que se a norma é jurídica, por via de consequência ela também é válida. Não é possível falar em norma jurídica não válida. Lembremos que a parte sem o todo não é parte.

Todavia, cabe advertirmos que a noção de validade varia, dependendo da escolha metodológica feita sujeito pelo sujeito cognoscente. Isso quer dizer que dependendo do corte metodológico, o conceito de validade é diverso. Tanto é assim que os conceitos de validade são distintos para o jusnaturalismo (relação da norma com justiça) e para o jusrealismo (relação da norma com a experiência social)⁴⁹.

A seguir passaremos a falar das relações entre as partes *no* todo.

1.7.2. Relação entre as Partes no Todo: vigência e eficácia

Tradicionalmente, a doutrina positivista fala em validade, para depois falar de vigência e eficácia. Essa ordem cronológica de exposição ocorre porque consideram que cada um desses conceitos pressupõe o outro. Dito de outra forma, para uma norma ser vigente, precisa ser válida. E para ser eficaz, precisa ser vigente⁵⁰.

Todavia, não trabalharemos esses conceitos dentro dessa disposição cronológica tradicional.

Isso porque o entendimento que adotamos é de que, da forma como colocada a questão da eficácia, essa se torna inócua. Consequência disso é que a

⁴⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2005, p. 45-68.

⁵⁰ “(...) inferimos que a norma vigente é necessariamente válida e que a norma eficaz é necessariamente vigente. A eficácia, tanto como predicativo da norma como característica do fato (exceto a eficácia social), pressupõe a vigência da norma e esta, por sua vez, pressupõe a validade. Uma norma não é vigente se não for válida e não é eficaz enquanto não vigente.” CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 732.

vigência se torna o único conceito relevante nas relações entre as partes *no todo*. Isso será demonstrado nos tópicos subsequentes.

1.7.2.1. O mito da (in)eficácia das normas jurídicas

Tradicionalmente o estudo da *eficácia* leva em consideração os efeitos das normas jurídicas. Assim, essa noção não se confundiria com a *vigência*, tendo em vista que esta é a aptidão para a produção de efeitos, enquanto aquela seria a própria produção dos efeitos⁵¹.

Todavia, dentro da concepção que adotamos de norma jurídica e de incidência, a noção de eficácia não se sustenta, conforme demonstraremos nesse tópico.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁵², com fundamento nas lições de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR⁵³, diferencia três pontos de vista no estudo da eficácia: (i) *eficácia técnica*; (ii) *eficácia jurídica*; e (iii) *eficácia social*.

A *eficácia técnica* diz respeito à observação de que estão presentes no ordenamento todas as condições operacionais que garantem a aplicação da norma. Com base nisso, fala-se em *ineficácia técnica* quando há falta de condições sintáticas, semânticas ou pragmáticas na aplicação da norma jurídica. Assim, haveria três subtipos de (in)eficácia técnica.

1. A *ineficácia técnico-sintática* seria quando uma norma está impossibilitada de ser aplicada por falta de regulamentação; ou pela existência de outra norma inibidora. Vê-se, *portanto*, que a não

⁵¹ Nas palavras de AURORA TOMAZINI CARVALHO: “Uma coisa é a norma estar apta a produzir as consequências que lhe são próprias, outra coisa é a produção destas consequências”. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 721.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62-65.

⁵³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 197-203.

aplicação é de ordem formal, e decorre de uma relação entre normas (signo x signo);

2. A *ineficácia técnico-semântica* ocorreria pela falta de condições materiais que impedem a aplicação da norma. Isso acontece quando para aplicá-la, é necessário que outra norma expresse o conteúdo semântico de determinado vocábulo contido no enunciado prescritivo. Assim, vê-se que a não aplicação decorre da relação entre signo e significação.
3. A *ineficácia-pragmática* se daria quando os obstáculos para aplicação da norma se encontram naqueles que integram a comunidade linguística do direito. O exemplo que se dá é quando as normas válidas e vigentes caem no desuso, e não são mais aplicadas pela “convicção de certo grupo de pessoas encarregadas de fazer incidir a linguagem do direito sobre a faticidade social”⁵⁴. Aqui a relação é entre signo e utente.

Assim, a *eficácia técnica* se refere à possibilidade de aplicação da norma jurídica plenamente, não havendo qualquer óbice de ordem sintática, semântica ou pragmática para isso.

Todavia, relembrando as premissas adotadas, *norma jurídica em sentido estrito* se trata da significação contida no intelecto do intérprete. A norma jurídica é construída a partir de um processo interpretativo, que tem início na leitura de enunciados prescritivos (i.e, norma jurídica em sentido amplo).

Além disso, a *norma jurídica em sentido estrito* não existe fora do processo de aplicação, sendo impossível falar em normas gerais e abstratas soltas

⁵⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 725.

no sistema. Essas são formadas simultaneamente com as normas individuais e concretas no momento da aplicação⁵⁵.

Assim, não há que se falar em *norma ineficaz*, ou seja, em *norma jurídica em sentido estrito sem eficácia técnica*. Se essa é formada no intelecto do intérprete participante, no momento em que ocorre a aplicação, é impossível falar de obstáculos sintáticos, semânticos ou pragmáticos que impedem a sua aplicação.

A norma em sentido estrito só é norma quando aplicada. Se não é possível aplicá-la é porque há falta de enunciados prescritivos, ou enunciados prescritivos impeditivos, que não permitem que o intérprete alcance os níveis S₃ ou S₄. Como não se chega a esses patamares no processo de construção de sentido, não há que falar em juízo hipotético condicional (norma em sentido estrito).

Cabe atentar que tal entendimento não passou despercebido nas lições de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM⁵⁶:

Norma alguma no sistema do direito positivo tem o condão de irradiar efeitos sem que seja aplicada. Explica-se. A norma jurídica não incide se não for aplicada. Não há possibilidade de incidência (juridicização de fatos) da norma sobre o mero acontecimento social sem enunciação por agente credenciado. *Por isso mesmo, quando empregado no sentido de “possibilidade de irradiar efeitos quando ocorrido o fato previsto em alguma hipótese normativa”, o conceito de eficácia técnica é um mito.* Nesse sentido, nenhuma norma parece possuir eficácia técnica, e, para que a tenha, deve ser aplicada. A eficácia técnica de N1 é constatada no seio da enunciação-enunciada ou do enunciado-enunciado que resultam de sua aplicação. Em resumo, não há eficácia e incidência sem ato de aplicação.

Dessa forma, por não se coadunar com a premissa metodológica de que o direito é um plano linguístico, a noção de eficácia técnica deve ser abandonada.

⁵⁵ Nesse sentido, JOÃO MAURÍCIO ADEODATO, na esteira de pensamento de FREDRICH MÜLLER, ensina que somente se pode falar em normas abstratas e concretas no momento da decisão, ou seja, no momento de aplicação: “Fredrich Müller, (...), defende a tese de que só na norma decisória é que efetivamente se constitui a norma jurídica, isto é, não cabe falar em norma jurídica em abstrato. Esse processo Müller denominou ‘concretização’ da norma jurídica, o qual se insere em um fenômeno mais amplo da linguagem humana, podendo a sua ser considerada uma teoria linguística do direito”. *Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 223.

⁵⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 151.

No que diz respeito à *eficácia jurídica*, ensina-se que se trata de uma propriedade do fato jurídico, e não da norma, atribuída em decorrência da sua aplicação⁵⁷.

Vê-se, portanto, que a *eficácia jurídica* seria o desenlace do conseqüente normativo decorrente da ocorrência do antecedente das normas individuais e concretas (i.e., fato jurídico).

Todavia, essa noção de eficácia jurídica também não se sustenta, tendo em vista que os fatos jurídicos (i.e., antecedentes das normas concretas), não existem isoladamente no sistema.

Os fatos estão sempre inseridos no bojo de uma norma jurídica concreta. E se há norma jurídica, necessariamente deve estar composta por meio de uma estrutura de juízo hipotético-condicional, em que necessariamente há um conseqüente.

Dito de outra forma, o sistema não comporta antecedentes desconectados de conseqüentes normativos. É nesse sentido que se deve compreender a expressão que a norma jurídica é o mínimo irreduzível de manifestação do deôntico. Pois, sem pelo menos um antecedente e um conseqüente não é possível falar em norma jurídica em sentido estrito. Pensar de forma diversa é reduzir o irreduzível.

Mais uma vez TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM⁵⁸ observa o seguinte:

Dizer que a eficácia é qualidade do fato e não da norma parece olvidar que o fato jurídico está no interior da norma concreta (seja enunciação-enunciada, seja enunciado-enunciado). Não há fato jurídico fora da norma jurídica. Sem que haja enunciação por agente credenciado, o simples

⁵⁷ Nas palavras de AURORA TOMAZINI CARVALHO: “A eficácia jurídica decorre do vínculo, da causalidade jurídica, vínculo segundo o qual verificado para o direito o fato descrito na hipótese normativa, instala-se a relação jurídica como seu efeito imediato”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 726.

⁵⁸ MOUSSALLEM, Tárék Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 152.

acontecimento no mundo social que encontra contraparte em uma hipótese normativa permanece fora da realidade normativa sem produzir qualquer efeito jurídico. Isso não significa dizer que a eficácia não existe. Antes, pelo contrário, ela se faz presente a todo momento no seio da norma positiva e o direito pode protraí-la ou retrotraí-la como bem entender, é claro, desde que em conformidade com os postulados do sistema.

Portanto, como a estrutura mínima é composta por antecedente e consequente, a conclusão seria que todas as normas possuem eficácia jurídica, tornando esse conceito pouco útil.

Por fim, fala-se de *eficácia social*, também denominada de efetividade, que seria a verificação se há coincidência entre a realidade jurídica e a realidade social. Ou seja, a efetividade diz respeito à repercussão da norma jurídica na sociedade⁵⁹.

Tal noção não interessa ao estudo dogmático do direito positivo. Isso porque é irrelevante para o direito se a conduta regulada é cumprida ou descumprida pelos indivíduos no plano social. Tais efeitos são observados fora do âmbito jurídico e por isso seu estudo interessa apenas dentro da metodologia própria da Sociologia do Direito.

Feitas essas considerações, concordamos com TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM⁶⁰, no sentido que “da forma como postos, os conceitos de ‘eficácia técnica’, ‘eficácia jurídica’ e ‘eficácia social’ encontram-se fora de contexto com a teoria segundo a qual o direito é um fato dependente de linguagem”.

1.7.2.2. Vigência como aptidão das normas jurídicas

O conceito de *vigência* não se confunde com o conceito de validade. Enquanto a validade é uma relação de pertinência entre a norma jurídica e o ordenamento, a vigência é a aptidão que uma norma tem de ser considerada

⁵⁹ Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “A eficácia social ou efetividade diz com a produção das consequências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário”. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 64.

⁶⁰ MOUSSALLEM, Tárék Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 151.

imperativa⁶¹. Temos então que a vigência ocorre nas relações entre as normas jurídicas no ordenamento.

A noção de vigência está relacionada com a *força vinculante* da norma, ou seja, a possibilidade jurídica de se exigir determinado comportamento prescrito no enunciado. Em outras palavras, *vigência* significa a possibilidade de aplicação normativa.

Quanto a isso, é interessante a colocação de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR, que relaciona o conceito de *vigência* com o de *exigibilidade*. Nas palavras do autor: “*vigência exprime, pois, exigibilidade de um comportamento, a qual ocorre a partir de um dado momento e até que a norma seja revogada*”⁶².

Portanto, uma norma vigente é necessariamente uma norma jurídica válida, cuja imperatividade torna os comportamentos prescritos exigíveis. Todavia, a formulação do conceito apresentado pelo autor acima citado merece um pequeno reparo quanto ao tempo de vigência das normas.

No nosso entender a revogação da norma não é a única forma de se retirar sua vigência. A revogação pressupõe que a perda de sua vigência plena, permanecendo a possibilidade de aplicação aos fatos passados, ocorridos dentro do seu intervalo de subsunção. Daí a diferenciação proposta pelo referido autor entre os conceitos de vigência e vigor⁶³.

⁶¹ Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Viger é ter força para disciplinar, para reger, para regulamentar as condutas inter-humanas sobre as quais a norma incide, cumprindo, desse modo, seus objetivos finais. É, agora sim, uma propriedade de certas regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo social, os fatos descritos em seus antecedentes”. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62.

⁶² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 198.

⁶³ Nas palavras do autor: “Em geral, a doutrina toma *vigor* por *vigência* e vice-versa. Uma leitura atenta de textos legais exigirá, porém, uma sutil mas importante distinção. (...) O texto relaciona claramente *vigência* ao aspecto temporal da norma, a qual, no período (de vigência) tem *vigor*. Ora, o vigor de uma norma tem a ver com a sua imperatividade, com sua *força vinculante*”. *Idem*, p. 202.

Ocorre que há casos em que outras normas retiram temporariamente a força vinculante de norma jurídica já inserida no sistema. Esse assunto será aprofundado no item 3.1.2, quando formos examinar se a *norma de suspensão* atinge a eficácia ou a vigência das normas individuais e concretas do crédito tributário.

O que pretendemos fixar nesse tópico é que a vigência de uma norma está relacionada ao conseqüente da norma veículo introdutor. Conforme já explicado, a norma veículo introdutor é do tipo geral e concreta, e contém em seu conseqüente uma obrigação de que toda comunidade obedeça aos enunciados-enunciados da norma introduzida⁶⁴. Justamente o tempo e o espaço em que essa obrigatoriedade deve ser observada é que chamamos de vigência. Nesse sentido, TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM ensina que “a vigência está conectada ao tempo inserido no conseqüente do veículo introdutor”⁶⁵.

Portanto, podemos falar em vigência das normas introduzidas e das normas introdutoras. Quanto a estas, PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁶ afirma que terão sua vigência marcada pelo átimo da própria validade⁶⁷.

Fazendo interessante distinção entre os efeitos das normas gerais e abstratas e das normas individuais e concretas, AURORA TOMAZINI DE

⁶⁴ “Basta lembrar que o conseqüente da norma-veículo introdutor (construído a partir do preâmbulo) determina a obrigação (O) de a comunidade observar os enunciados-enunciados (p) já inseridos pela enunciação-enunciada no sistema do direito positivo”. MOUSSALLEM, Tárék Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 145.

⁶⁵ *Idem*, p. 150.

⁶⁶ “Os veículos introdutores terão sua vigência marcada pelo átimo da própria validade. Nesse caso específico, vigência e validade são concomitantes e não teria sentido imaginar-se que a regra geral e concreta, operando como instrumento introdutor tivesse de esperar intervalo de tempo para, somente depois, irradiar sua vigência, dado que a finalidade exclusiva de tais normas é inserir na ordem jurídica posta outras normas”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 86.

⁶⁷ Em sentido contrário, TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM entende que: “O atuar como veículo introdutor e inserir enunciados-enunciados no sistema do direito positivo é tema relativo à validade e não à vigência. A vigência da enunciação-enunciada pode ser protraída ou retrotraída de acordo com o próprio direito positivo. *A protração ou retrotração da vigência do veículo introdutor atinge a obrigação de os sujeitos destinatários observarem os enunciados-enunciados e não a inserção destes últimos no sistema do direito positivo*”. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 146.

CARVALHO explica que “as primeiras são produzidas para serem aplicadas e as segundas para serem executadas”⁶⁸.

Apesar de não mencionado no estudo da autora, cabe destacar que entendemos que as normas individuais e abstratas são produzidas para serem aplicadas, tendo em vista que possuem no seu antecedente uma situação hipotética. Ou seja, falta uma atividade de subsunção em relação à linguagem conotativa do antecedente.

Apenas após a formulação de uma norma concreta com fundamento de validade em norma individual e abstrata é que poderemos falar em execução⁶⁹. Antes disso a norma somente pode ser aplicada.

Assim, reformulamos o conceito de vigência para dizer que esta se trata de aptidão para que uma norma seja aplicada ou executada. Torna-se, então, possível falar em vigência de todos os tipos de normas em sentido estrito.

Quanto à vigência das normas gerais e abstratas, AURORA TOMAZINI CARVALHO ensina que “em termos sintáticos, posicionamos a data de seu início como critério temporal no antecedente das regras que obrigam sua aplicação”⁷⁰.

Já em relação às normas individuais e concretas, a autora entende que estas são vigentes no momento em que estiverem aptas a serem exigidas⁷¹.

⁶⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 712.

⁶⁹ A palavra execução está sendo utilizada em sentido amplo. Não se refere necessariamente à ação de execução no âmbito de processo judicial.

⁷⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 713.

⁷¹ “As normas individuais e concretas recebem o qualificativo de vigentes assim que aptas a serem exigidas. Isto ocorre no momento em que ingressam no ordenamento jurídico. Não existe um lapso temporal (como ocorre com as normas gerais e abstratas na *vacatio legis*) para que elas adquiram tal aptidão. Elas ingressam no sistema já dotadas de vigor”. *Idem*, p. 713-714.

É certo que a autora reconhece que excepcionalmente as normas individuais e concretas podem estar vinculadas às disposições que postergam sua vigência, citando o exemplo de contratos condicionados temporalmente⁷².

Contudo, entendemos ser precipitada a conclusão de que, via de regra, as normas individuais e concretas já ingressam vigentes no sistema. Havendo uma exceção, a definição de vigência das normas individuais e concretas deve ser repensada.

Quanto a isso, vislumbramos mais situações de normas individuais e concretas que não possuem aptidão imediata de serem executadas.

Como exemplo, podemos citar a norma individual e concreta que contém o crédito tributário no consequente. Nesse caso, não podemos dizer que a norma está apta a ser imediatamente executada, já que isso somente ocorre após o vencimento, como veremos mais adiante. Ou seja, haveria uma espécie de *vacatio legis* entre sua inserção no sistema e o vencimento.

Dessa forma, concluímos que a vigência é aptidão de qualquer tipo de norma, seja tornando obrigatória a observância das normas introduzidas (vigência do veículo introdutor), seja tornando obrigatória sua aplicação (normas geral e abstrata ou individual e abstrata); ou ainda possível sua execução (norma individual e concreta).

⁷² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 714.

2. CONCEITOS DOGMÁTICOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO: COMPREENDENDO O CONTEXTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O objetivo desse capítulo é firmar alguns conceitos dogmáticos de direito tributário, essenciais para o desenvolvimento da análise do nosso objeto de estudo. Entre esses conceitos, destacamos especialmente dois: a *regra-matriz de incidência tributária* e a *obrigação tributária*.

Ambos são essenciais para a compreensão da suspensão da exigibilidade, pois neles que se revelam a morada e existência do *crédito tributário*, tema principal desse capítulo.

Ressaltamos que nossa proposta de estudo é compreender o crédito tributário dentro de seu aspecto dinâmico, ou seja, do seu surgimento à sua extinção. Para isso faremos um paralelo com a seguinte frase de Schopenhauer⁷³: “(...), *nascimento e morte pertencem à vida e equilibram-se mutuamente como condições recíprocas, ou melhor, como polos do fenômeno total*”.

Da mesma forma, a constituição (nascimento) e a extinção (morte) do crédito tributário estão inseridos dentro da sua cobrança (vida). Considerando que no presente capítulo o crédito tributário será tomado como o “fenômeno total”, seu nascimento e morte devem ser considerados como os polos. Assim, tudo o que será dito nesse capítulo terá como o objetivo compreender a vida do crédito tributário, desde seu nascimento até sua morte.

Começemos pela noção de regra-matriz de incidência tributária.

⁷³ SCHOPENHAUER. Arthur. *O Mundo como Vontade de Representação*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2004.

2.1. Regra-matriz de incidência tributária

A *regra-matriz de incidência tributária* se trata de expediente teórico, desenvolvido por PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁴, com a finalidade de se aproximar dos enunciados prescritivos relacionados com a instituição do tributo.

Essa forma de aproximação tem forte apelo analítico, pois trabalha na decomposição dos elementos essenciais da norma jurídica em sentido estrito, organizando-os em uma fórmula estrutural, por meio da qual se atribui o sentido à norma jurídica *geral e abstrata* que institui o tributo.

Dessa forma, cabe advertirmos que não se deve confundir a *regra-matriz de incidência tributária* com o *fenômeno da incidência*. A fórmula não se confunde com aquilo que ela descreve. Na verdade, esta é apenas uma das formas possíveis de compreender o direito.

Sendo assim, vista como fórmula, a regra-matriz é altamente funcional⁷⁵, pois proporciona ao intérprete uma maneira de detectar todos os elementos mínimos e necessários para a caracterização do tributo. Isso se dá por meio do isolamento das variáveis envolvidas na composição da norma que institui a exação.

A verificação dessas variáveis permite que o intérprete detecte eventuais falhas na edição da norma, além de oferecer outras funcionalidades, como o critério de classificação das espécies tributárias⁷⁶, por exemplo.

Conforme vimos, toda norma jurídica em sentido estrito é composta por uma estrutura bimembre, e possui ao menos um antecedente e um conseqüente, ligados por functor deôntico. A partir da decomposição do antecedente e do

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 252-254.

⁷⁵ “O esquema da regra-matriz de incidência tem sido utilizado com bom êxito na elaboração de livros, artigos e trabalhos profissionais e acadêmicos acerca das espécies tributárias, no Brasil e no exterior, demonstrando, uma vez mais, a operatividade dessa construção teórica”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*, p. 366.

⁷⁶ A tradicional classificação das espécies tributárias entre vinculados e não-vinculados, por exemplo, leva em conta se o critério material da norma está relacionada ou não com uma atividade estatal.

consequente é que verificaremos os elementos que formam a estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

No antecedente é onde se encontram previstas as notas caracterizadoras dos possíveis fatos jurídicos tributários. Justamente por serem possíveis e voltados para o futuro, é que a o antecedente da regra-matriz de incidência tributária é denominada de *hipótese*.

Para analisar a hipótese tributária, devemos basicamente responder a três perguntas⁷⁷: (i) Que deve ocorrer? (ii) Onde deve ocorrer? (iii) Quando deve ocorrer?

As respostas a cada uma dessas perguntas é que resulta em cada um dos três critérios do antecedente da regra-matriz: (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal, respectivamente:

Pergunta	Critério
Que deve ocorrer?	Material
Onde deve ocorrer?	Espacial
Quando deve ocorrer?	Temporal

O critério material é aquele que identifica a conduta regulada, e pode ser decomposto em dois elementos: (a) verbo pessoal, e (b) complemento.

Isso quer dizer que o verbo deve revelar uma conduta humana. Portanto, verbos impessoais⁷⁸, não são passíveis de servirem como critério material da regra-matriz de incidência tributária.

⁷⁷ A identificação dos critérios da regra-matriz com perguntas e respostas é um recurso extremamente didático, frequentemente usado pelo Prof. Tácio Lacerda Gama nas aulas que ministra sobre o tema.

⁷⁸ Verbos impessoais são aqueles que exprimem uma ação que não se pode atribuir a nenhuma pessoa gramatical. São verbos cujo sujeito é inexistente. Por isso, os verbos pessoais somente flexionam-se no infinitivo e na 3ª pessoa do singular. Basicamente os verbos impessoais se referem a: a) verbos meteorológicos (chover, nevar, etc.); b) verbos que expressam tempo (fazer e haver); e c) o verbo haver no sentido de existir. Para mais detalhes ver em: BECHARA, Evanildo. *Gramática Escolar da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Lucerna, 2002, p. 17-18 e 201-202.

Além disso, o critério material exige um complemento ao verbo. Não basta constar apenas “ser proprietário”. É necessário ser proprietário de algo, como por exemplo, “veículo automotor” (IPVA), ou “bem imóvel” (IPTU e ITR).

Já os critérios espacial e temporal são as coordenadas de onde e quando a conduta deve se realizar para que ocorra a incidência tributária. Todo fato ocorre no espaço e no tempo. Por conta disso, a hipótese normativa prescreve abstratamente essas notas identificadoras de onde e quando deve ocorrer a conduta conotada no critério material.

Logo, o critério espacial é o intervalo de espaço em que se reputa ocorrida a conduta. Note-se que nem sempre esse âmbito espacial está explicitamente revelado nos enunciados prescritivos. Às vezes é necessário recorrer à interpretação sistemática dos enunciados, e fazer ilações entre diversos dispositivos, para se chegar à conclusão de onde deve ocorrer a conduta prescrita.

Quanto ao critério temporal, este revela a necessidade de que as condutas reguladas pelo direito ocorram em instantes determinados. Não existem fatos fora do tempo. Mesmo que alguns fatos sejam decorrentes de uma cadeia de outros fatos, é certo que aqueles ocorrem em um momento determinado, cronologicamente posterior aos seus antecessores.

Logo, é descabido falar em fatos continuados ou complexivos, pois nesses casos o fato jurídico tributário somente ocorre no ápice do último fato que compõe a cadeia de fatos sucessivos⁷⁹.

Feitas essas considerações acerca dos critérios material, espacial e temporal, que compõem o antecedente normativo da regra-matriz, cabe esmiuçarmos os critérios contidos no consequente normativo.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 278-283.

No conseqüente é onde se encontra a relação jurídica intersubjetiva em sentido estrito⁸⁰, identificada pelo critério pessoal e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Da mesma forma, tais critérios também podem ser identificados por duas perguntas básicas: (i) Quem?; e (ii) Quanto?:

Pergunta	Critério
Quem?	Pessoal
Quanto?	Quantitativo

Em relação ao critério pessoal, é onde se visualizam os dois sujeitos da relação jurídica: *sujeito ativo* e *sujeito passivo*. O sujeito ativo é aquele que tem o direito subjetivo de cobrar o tributo, e o sujeito passivo é aquele que tem o dever jurídico de recolher o tributo.

Quanto ao primeiro, cabe destacar que, mesmo que na maioria das vezes o detentor do direito subjetivo seja a pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo, isso não deve ser visto em termos absolutos. É possível que a capacidade tributária ativa seja atribuída a outro sujeito⁸¹.

Já em relação ao sujeito passivo, temos que é aquele quem tem a obrigação legal de efetuar o recolhimento do tributo instituído. Muito embora seja comum indicá-lo como contribuinte, ou seja, aquele quem pratica a conduta prescrita no critério material, nem sempre o será.

Aliás, é muito comum que legislador tributário atribua a um terceiro, indiretamente vinculado à conduta, a obrigação de recolher a quantia devida. Surge, assim, a figura do responsável tributário.

Destinchados os componentes do critério subjetivo, é hora de tratar dos componentes do critério quantitativo: *base de cálculo* e *alíquota*. É a partir da identificação desses dois elementos que se mensura o quanto é devido.

⁸⁰ “Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”. *Idem*, p. 296-297.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 311.

A base de cálculo é a grandeza que se destina a dimensionar a conduta prescrita no antecedente normativo. Por conta disso, está intimamente relacionada com o critério material.

É dessa relação que PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que a base de cálculo possui três funções distintas: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”⁸².

Por sua vez, a alíquota é o componente que, congregado à base de cálculo, resulta no valor que pode ser exigido do sujeito passivo pelo sujeito ativo. Não necessariamente será um percentual, podendo ser um valor monetário. É o caso, por exemplo, de tributos em que se paga determinado valor por unidades de medidas pré-estabelecidas.

Note que entre os critérios do consequente nenhum deles diz respeito às coordenadas de tempo. O consequente revela apenas a relação jurídica intersubjetiva, em que o sujeito passivo tem o dever jurídico de recolher determinado valor a título de tributo.

Logo, a regra-matriz de incidência tributária não traz em sua estrutura *quando* o dever jurídico deve ser cumprido. Em outras palavras, a data de *vencimento* da obrigação não está disposta entre os elementos estruturais do tributo⁸³.

Tal percepção faz com que se pareça que falta um critério à regra-matriz, nos termos como estruturada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 342

⁸³ Em sentido contrário: “Ora, não podemos caminhar sem inserir no consequente normativo das normas tributárias, quer as regras-matrizes, quer as que prescrevem deveres instrumentais, um critério temporal, vale dizer, conotação que indiquem o tempo de adimplemento da obrigação. Até porque somente após o descumprimento da obrigação pelo devedor é que haverá mora no direito tributário”. LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. São Paulo: PUC SP, 2008. Tese de Doutorado em Direito Pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 124.

Todavia, essa conclusão é apressada, e decorre da falta de compreensão da *norma jurídica em sentido completo*, nos termos expostos no item 1.3 desse trabalho.

Quanto a isso, cabe lembrarmos que a norma jurídica em sentido completo é composta por norma primária e norma secundária. A norma primária trata de questões de direito material, e a norma secundária de questões de direito processual, em que o cumprimento da primeira se faz por meio da atuação do Estado-juiz.

Também dissemos que a norma primária pode ser dividida em duas partes, que na terminologia de CARLOS COSSIO são denominadas de *endonorma* e *perinorma*. A primeira regula a conduta, e a segunda prescreve a consequência jurídica não coercitiva no caso de descumprimento da primeira.

Cabe se atentar que a regra-matriz de incidência tributária, da forma como proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, diz respeito apenas à *endonorma*. A *perinorma*, que é a norma que prescreve multa por descumprimento, também tem em seu antecedente os mesmos três critérios da regra-matriz: material, espacial e temporal.

O critério material da *perinorma* aponta para o não cumprimento da obrigação contida no consequente da *endonorma*. Por sua vez o critério temporal é o momento em que surge o dever de pagar a multa. E o critério espacial seria o lugar em que deve ocorrer o descumprimento da *endonorma*.

Após essas considerações, fica fácil de concluir que a data do vencimento do tributo não faz parte da estrutura da regra-matriz, vista como *endonorma*. Na verdade, o vencimento é o critério temporal da *perinorma*, que é quando surge a obrigação de pagar a multa por descumprimento.

Essa percepção que a data do vencimento é um dos elementos que fazem parte do arcabouço da norma jurídica em sentido completo, leva-nos à

conclusão de que esta deve sempre ser prevista em lei. Contudo, registramos que não é esse o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal⁸⁴:

Independentemente disso, essa compreensão do vencimento do tributo como critério temporal da *perinorma* é fundamental para a análise da exigibilidade, uma vez que esse é o momento de seu surgimento, conforme será visto no item 3.2.1 desse trabalho.

Assim, após as considerações sobre o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, a conclusão é de que este revela uma relação jurídica intersubjetiva. E como essa relação tem cunho patrimonial, a Teoria Geral do Direito convencionou em denominá-la de *obrigação*.

Inclusive, o tema é bastante desenvolvido pelo Código Civil Brasileiro, que dedica todo o Livro I da sua Parte Especial ao “Direito das Obrigações”.

Por sua vez, o direito subjetivo de que o sujeito ativo é detentor é denominado *crédito*. Logo, o crédito também é um dos componentes da relação jurídica intersubjetiva contida no conseqüente normativo.

Porém, a sistematização desses conceitos fundamentais não foi seguida pelo Código Tributário Nacional. Isso fez com que os conceitos dogmáticos de *obrigação* e *crédito* fossem tratados de forma bem distinta de como a Teoria Geral do Direito os desenvolveu. É sobre isso que passaremos a falar no item subsequente.

2.2. Obrigação tributária e crédito tributário:

Conforme anteriormente ressaltado, é a partir da análise do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária que surge a importância de conceitos como *obrigação* e *crédito tributário*.

⁸⁴ RE 195218, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 28/05/2002, DJ 02-08-2002 PP-00084 EMENT VOL-02076-05 PP-00929

Primeiramente, cabe lembrarmos que a ideia de obrigação indica a relação jurídica entre sujeitos de direito em que a prestação seja suscetível de avaliação econômica⁸⁵. Já o crédito tributário, é compreendido como o direito subjetivo do sujeito ativo dessa relação⁸⁶.

Quanto a isso, ressaltamos que o vocábulo “crédito”, quando usado pelo direito positivo, não possui referência semântica na realidade social. Essa palavra não se refere à quantia de dinheiro que o devedor entrega ao banco credenciado pelo Poder Público com a finalidade de se adimplir a obrigação tributária.

A palavra “crédito” é apenas uma expressão criada pela realidade jurídica, e se refere ao termo médio de um silogismo. O exemplo dado por ALF ROSS⁸⁷ é bastante esclarecedor:

- (1) Caso se conceda um empréstimo, é gerado um crédito.
- (2) Se existe um crédito, sua soma total deve ser paga no dia do vencimento.

O que é apenas uma maneira indireta de dizer.

- (3) Caso se conceda um empréstimo, sua soma total deve ser paga no dia do vencimento.

Sendo assim, a palavra “crédito”, quando utilizada na linguagem jurídica, serve como uma técnica de simplificação de duas situações: (i) a consequência de um fato, e (ii) a causa de um direito subjetivo.

Ao invés de se relatar toda a situação (premissa maior e premissa menor), utiliza-se apenas uma palavra que tem a finalidade de designar a circunstância de alguém ter o direito subjetivo em face de outra pessoa.

⁸⁵ “Surge, assim, a figura da *obrigação*, cujo traço característico é hospedar prestação de natureza patrimonial, na medida em que, sob diversas formas, seja passível de exprimir-se em valores economicamente apreciáveis” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 300.

⁸⁶ “Ao direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos *crédito*. E ao dever jurídico (ou também dever subjetivo) que a ele se contrapõe, de prestar o objeto, designaremos *débito*”. *Idem*, p. 376.

⁸⁷ ROSS, Alf. *Tû-Tû*. São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 30.

Contudo, o Código Tributário Nacional concebeu os conceitos de obrigação e crédito tributário de forma distinta, como se um existisse apartado do outro. Pela literalidade do CTN, a obrigação surge com o fato gerador⁸⁸, e o crédito tributário surge com o lançamento⁸⁹.

Vê-se, portanto, que na codificação do direito tributário brasileiro houve uma distorção entre os conceitos fundamentais de *obrigação* e *crédito*, e os respectivos conceitos dogmáticos⁹⁰ do direito civil e do direito tributário.

Essa distorção tem origem no movimento de autonomia de uma dogmática tributária que, diante de uma necessidade de rompimento com a tradição civilista da Teoria Geral do Direito, fez surgir no âmbito direito positivo brasileiro a existência de vocábulos idênticos com significações diferentes.

O resultado disso é que enquanto os civilistas não conseguem conceber uma obrigação sem crédito, os tributaristas tradicionalmente fazem tal afirmação sem qualquer tipo de constrangimento⁹¹.

Todavia, com os avanços no estudo do direito tributário, e a consolidação dessa disciplina como ramo didaticamente autônomo, os tributaristas buscaram uma

⁸⁸ Art. 113, §1º do CTN: “§ 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”.

⁸⁹ Art. 142 do CTN: “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”.

⁹⁰ Tácio Lacerda Gama, com base em classificação proposta por Genaro Carrió, distingue pelos graus de objetividade: (A) conceitos filosóficos; (B) conceitos fundamentais; e (C) conceitos dogmáticos. Os primeiros (A) seriam os mais abstratos, em que “todas as proposições são fragmentos de normas que permitem, obrigam ou proíbem condutas humanas”. Já os conceitos do tipo (C) são aqueles próprios de ramos específicos da dogmática jurídica, como o direito civil e o direito tributário, por exemplo. Por fim, os conceitos do tipo (B), seria uma classe intermediária, “com abstração suficiente para serem utilizados em mais de um campo do direito positivo, porém concretos o bastante para atuar influenciando a solução de conflitos de interesses”, GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2008. p. XXXIII/XXXIV.

⁹¹ Essa observação foi feita pelo Prof. Torquato Castro Jr., em sua conferência “Categorias do direito civil e tributário”, realizada durante o IX Congresso Nacional de Estudos Tributários, ocorrido no dia 12, 13 e 14 de dezembro de 2012, no Hotel Renaissance, em São Paulo/SP.

reaproximação dos conceitos dogmáticos de *obrigação* e *crédito* tributário com os respectivos conceitos fundamentais.

Dessa forma, sobretudo com a obra de PAULO DE BARROS CARVALHO, que é fundada em bases sólidas de Teoria Geral do Direito, a dogmática do direito tributário de vanguarda resgatou o entendimento de que essas concepções fossem compreendidas como uma unidade. Dito de outra forma, não é possível falar em obrigação tributária, sem falar em crédito tributário.

Isso se justifica porque na Teoria Geral do Direito as obrigações são definidas como relações jurídicas intersubjetivas que possuem caráter patrimonial. Já o crédito é o direito subjetivo que o sujeito ativo dessa relação possui em face do dever jurídico do sujeito passivo (i.e., débito).

Logo, um não existe sem o outro. Tais conceitos estão necessariamente interligados, uma vez que o crédito é apenas um componente da obrigação.

Além disso, cabe ressaltar que a distinção entre obrigação e crédito tributário, na forma como concebida pelo Código Tributário Nacional, surge a partir de uma concepção de incidência jurídica automática e infalível, que não é a adotada no presente trabalho, conforme já exposto no item 1.4, do primeiro capítulo.

Esse tema está relacionado à constituição do crédito tributário, que é o tema do próximo tópico.

2.2.1. Constituição do crédito tributário: o nascimento

Por conta da distinção que o CTN faz entre obrigação e crédito tributário, o tema da constituição deste está envolto em várias discordâncias doutrinárias. Entre essas, destacamos duas: (i) a questão de como esse é constituído; e (ii) quem é o agente competente para tanto.

Trataremos cada um deles separadamente, começando pela questão da forma como o crédito é constituído.

O art. 3º do CTN traz o enunciado prescritivo que trata da definição de tributo de forma conotativa, estipulando critérios para sua identificação. Entre esses critérios, consta expressamente que o tributo deve ser cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Como a cobrança é feita por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, temos que não basta a norma geral e abstrata que institui o tributo. A cobrança do tributo não advém dessa. Essa precisa ser aplicada, conforme explicamos no item 1.4. Em suma, é necessário que haja norma individual e concreta para que o tributo seja cobrado do sujeito passivo.

A essa produção da norma individual e concreta de cobrança do tributo, dá-se genericamente o nome de “lançamento tributário”. Contudo, cabe advertir que essa expressão é plurívoca, pois remete a mais de um significado⁹².

Portanto, cabe à ciência do direito examinar a questão, e sempre se atentar para a multiplicidade de significados que a expressão comporta, com a finalidade de afastar eventuais incoerências no discurso científico. Assim, deve, por meio de processos de elucidação, apontar qual sentido está sendo atribuído à expressão, com a finalidade de prezar pela coerência de seu discurso⁹³.

Nesse sentido, destacamos que a Constituição Federal dispõe no artigo 143, inciso III, alínea “b”, que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais de direito tributário relativas à “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”.

⁹² Por exemplo, Eurico Marcos Diniz de Santi aponta dez possíveis significados para a palavra “lançamento”. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108.

⁹³ “O direito positivo convive com disposições contraditórias - diferentemente do que ocorre com a Ciência do Direito, em que isso não pode ocorrer dados os princípios da identidade, da não-contradição e do meio excluído (sic) - e, nesses casos, a função do jurista e do aplicador do direito é justamente a de sanar a aparente incompatibilidade, construindo o conteúdo e o alcance da matéria legislada, a fim de estabelecer a melhor solução para o caso concreto”. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 219.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, dentro de sua atribuição de estabelecer normas gerais de direito tributário, prescreve que:

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.

Vê-se, portanto, que o referido dispositivo indica que o lançamento tributário se trata de: (i) procedimento administrativo; (ii) de competência privativa de autoridade administrativa; que (iii) tem como finalidade constituir o crédito tributários.

Ocorre que em outros dispositivos, o Código Tributário Nacional trata do lançamento como um *ato*, e não como um *procedimento*. Isso acontece, por exemplo, no artigo 150, que assim dispõe:

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

Daí surge a primeira controvérsia doutrinária quanto à natureza do lançamento. Afinal, *o lançamento é ato ou procedimento?*

Tal questão dividiu a doutrina clássica do direito tributário, havendo autores que entendem que o lançamento se trata de procedimento, enquanto outros entendem se tratar de ato.

Entre os autores que entendem se tratar de procedimento, destacam-se ALFREDO AUGUSTO BECKER⁹⁴ e RUY BARBOSA NOGUEIRA⁹⁵. Já dentre os que

⁹⁴ “O lançamento (*‘accertamento’*) tributário consiste na série de atos psicológicos e materiais ou jurídicos praticados pelo sujeito passivo (contribuinte), ou pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro (...)” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 2002, p. 359.

⁹⁵ “(...) desde logo, podemos acentuar a verdadeira natureza de ato declaratório do lançamento, tendo em vista que uma vez concluído, êle nada mais faz do que declarar, na conformidade da lei material e preexistente, se há um débito tributário, qual o montante devido e quem é o devedor.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965, p. 39.

defendem quem o lançamento tributário tem natureza de ato, destacamos AMILCAR ARAÚJO FALCÃO⁹⁶ e ALBERTO XAVIER⁹⁷.

Ressaltamos que a compreensão do lançamento como ato ou procedimento não decorre de uma simples divergência verbal, sem qualquer repercussão jurídica. Essa divergência possui efeitos práticos de extrema relevância, conforme bem observado por PAULO DE BARROS CARVALHO⁹⁸.

Buscando equacionar o dilema (ou trilema), esse autor firma sua premissa de que o lançamento tem natureza jurídica de *ato administrativo*⁹⁹. Porém, observa que a concepção de ato é sempre o resultado de um procedimento. E tanto ato como procedimento precisam estar previstos no direito positivo, ou seja, em normas jurídicas. Diante disso, conclui que ato, procedimento e norma são momentos de uma mesma realidade. Em outras palavras, o lançamento pode ser concebido tanto como ato, procedimento ou norma¹⁰⁰.

⁹⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

⁹⁷ "(...) o artigo 142 do Código Tributário Nacional incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume o caráter de um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento visa preparar." XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

⁹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO dá um exemplo prático decorrente da divergência da natureza jurídica de ato ou procedimento do lançamento tributário "Esse dilema, 'ato ou procedimento', que pode ser transformado num trilema: 'ato ou procedimento, ou ambos', reflete uma dúvida sem a solução da qual uma pesquisa mais séria ficaria sensivelmente prejudicada. Perante a Dogmática do Direito Administrativo, sabemos, essas entidades são diferentes e os efeitos práticos a que dão ensejo também apontam para direções distintas. Vejamos um exemplo bem simples. Diante das proposições afirmativas (1) lançamento é procedimento e (2) instaurou-se o procedimento de lançamento, poderíamos concluir: já que existe o procedimento, existe também o lançamento; e se o lançamento existe, vamos começar a contar o prazo que culmina com o fato da prescrição.". *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, 390-391.

⁹⁹ "Lançamento é ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido". *Idem*, p. 404.

¹⁰⁰ "A compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras 'norma', 'procedimento' e 'ato', tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer, se nos detivermos na concepção que *o ato é, sempre, o resultado de um procedimento* e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que *norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade*". *Idem*, p. 399.

Outro ponto que também a redação do Código Tributário Nacional causa divergências doutrinárias é em relação ao agente competente para efetuar o lançamento.

Conforme vimos anteriormente, o art. 142 do CTN prescreve que o lançamento compete privativamente às autoridades administrativas.

Todavia, o parágrafo 1º do art. 150 do CTN possibilita a interpretação de que o crédito também pode ser constituído pelo próprio sujeito passivo:

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Conforme se verifica na redação do enunciado acima transcrito, ao dizer que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, abre-se margem para a interpretação de que o próprio sujeito passivo é o responsável pela sua constituição.

Se o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, ele precisa ser anteriormente constituído. Não se pode extinguir algo que não existe. E, se ele é antecipado, também não há qualquer ato (ou procedimento) da Administração Pública, nos termos do art. 142 do CTN.

Assim, surge mais essa divergência, que diz respeito a quem seria competente para realizar o lançamento tributário.

Entre os autores que defendem que o crédito tributário somente pode ser constituído por autoridades administrativas, destacamos RUBENS GOMES DE SOUZA¹⁰¹, RUY BARBOSA NOGUEIRA¹⁰² e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁰³.

¹⁰¹ “só os funcionários do governo, especialmente encarregados dessa missão, é que podem fazer lançamentos”. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 102.

¹⁰² “(...) a atividade do contribuinte ou do terceiro obrigado, no procedimento de lançamento, é apenas de colaboração ou cooperação e se é de grande auxílio aos trabalhos administrativos, como de interesse do próprio contribuinte para melhor vigilância de seus direitos, entretanto ela não chega a ser imprescindível. Essa atividade é, pois administrativa e finalmente privativa da autoridade fiscal. Por isso mesmo a participação do particular na atividade de lançamento não é elemento caracterizador da natureza jurídica do lançamento, pois essa participação não faz parte da sua

Em sentido oposto, destacamos o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, que entende que a constituição do crédito tributário pode ser feita tanto pelo particular como pela administração pública¹⁰⁴.

Porém, mesmo admitindo que a competência para constituir o crédito tributário pode ser atribuída tanto para a Administração Pública, como para o particular, o referido autor, por força do disposto no art. 142 do CTN, emprega a locução “lançamento tributário” apenas para quando o crédito é constituído pela Administração. Para os casos em que a norma individual e concreta é expedida pelo sujeito passivo, a expressão empregada é “autolancamento”¹⁰⁵.

Quanto a isso, informamos que a posição adotada nesse trabalho é a de PAULO DE BARROS CARVALHO, que é também o entendimento consolidado na jurisprudência do STJ, conforme se verifica na ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADO E NÃO PAGO PELO CONTRIBUINTE. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

essência.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965, p. 61.

¹⁰³ “No Direito Positivo brasileiro, entretanto, essa distinção carece de qualquer significado e aplicabilidade, dado que o lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, caput)”. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 370.

¹⁰⁴ “Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração Pública ou do Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa ideia equivocada irá provocar um bloqueio, fixando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas, não é assim no direito brasileiro. Basta soabrimos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de que se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 383.

¹⁰⁵ Quando celebrado pelo Poder Público, mediante iniciativa que a lei prevê, seja de modo originário, seja em caráter substitutivo daquele que o contribuinte não fez em tempo hábil, como também a lei estabeleceu, utilizaremos o nome “lançamento tributário”, empregando “autolancamento” para as circunstâncias em que a expedição da norma individual e concreta fique por conta do sujeito passivo. *Idem*, p. 384.

1. A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF - constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal.

(...)

6. Recurso Especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1123557/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

Portanto, recapitulando: *lançamento* é quando o crédito é constituído pela Administração Pública; *autolancamento* é quando o crédito é constituído pelo particular.

Tais atos são diferentes apenas porque praticados por sujeitos distintos. Porém, em ambos os casos está-se falando em emissão de normas individuais e concretas que constituem o crédito tributário.

O processo de positivação e a fenomenologia da incidência são semelhantes, apesar de não obedecerem exatamente às mesmas normas de competência e regimes jurídicos. Todavia, o percurso gerador de sentido, é feito exatamente da mesma forma.

Constituído o crédito tributário - seja pelo lançamento ou pelo autolancamento -, este tem como destino a sua extinção, que pode ocorrer por qualquer uma das formas do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

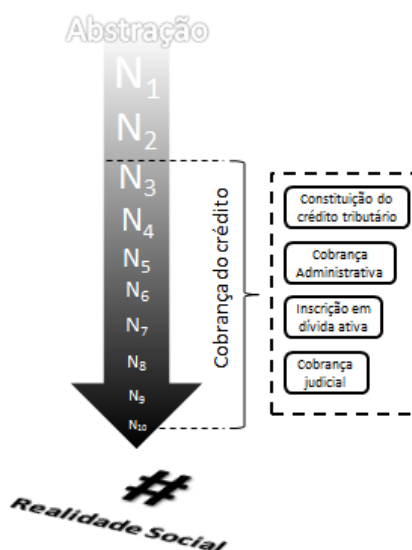
Todavia, entre seu nascimento e morte, o crédito tributário vive. E sua vida consiste no que chamamos de cobrança do crédito tributário, que é o tema do próximo item desse capítulo.

2.2.2. Cobrança do crédito tributário: a vida

Todo crédito tributário nasce para ser cobrado, e um dia morrer. Por conta disso, nesse item relacionaremos a cobrança do crédito tributário à noção de processo de positivação, trabalhado no item 1.6 dessa dissertação.

Aplicando essa noção à instituição e cobrança do crédito tributário, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO¹⁰⁶ identifica determinados momentos cruciais nesse processo, quais sejam: (i) constituição do crédito tributário; (ii) cobrança administrativa; (iii) inscrição em dívida ativa; e (iv) cobrança judicial. Esses momentos cruciais são o que o autor chama de *eixos de positivação*.

Cabe destacar que esses eixos não se referem a todo o processo de positivação, mas tão somente à parte em que há cobrança do crédito tributário. Isso pode ser graficamente mostrado no diagrama já apresentado sobre o processo de positivação:



Temos então que somente há cobrança do crédito após o seu nascimento, ou seja, sua constituição pelo lançamento ou autolancamento. E esse processo de positivação se encerra com a edição da norma individual e concreta que extingue o crédito tributário. Esse é o tema do próximo item desse capítulo.

¹⁰⁶ “É neste contexto que isolamos o intervalo que rotulamos por “percurso da instituição e cobrança do crédito tributário” correspondente aos eixos de positivação que dizem respeito (1) à constituição do crédito tributário via lançamento stricto sensu ou autolancamento, (2) à sua cobrança administrativa, na lavratura do “ato de lançamento e imposição de multa”, (3) à produção do ato de inscrição em dívida ativa e (4) ao início de sua cobrança judicial pelo ato de ajuizamento da execução fiscal”. PEIXOTO, Daniel. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 601.

2.2.3. Extinção do crédito tributário: a morte

Conforme já explicamos anteriormente, o direito positivo não é composto apenas por normas jurídicas dotadas de abstração e generalidade. Para regular as condutas, são editadas normas individuais e concretas, derivadas das normas gerais e abstratas, as quais têm como finalidade se aproximar da realidade social. E foi esse mecanismo de aproximação que convencionamos chamar de *processo de positivação*, tratado no item 1.6 desse trabalho.

Assim, cabe destacar que, no que tange o processo de positivação decorrente da cobrança do crédito tributário, o fenômeno da extinção se verifica na última norma dessa cadeia de normas derivadas umas das outras. Em outras palavras, esta se extingue junto com o fim processo de positivação.

Todavia, o Código Tributário Nacional trata do assunto no art. 156, se referindo à extinção do crédito, e não da obrigação tributária. Porém, como definimos que o crédito tributário nada mais é do que um dos componentes da obrigação, a extinção de um implica necessariamente na extinção do outro¹⁰⁷. Eis a forma como o Código Tributário Nacional trata do tema:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
I - o pagamento;
II - a compensação;
III - a transação;
IV - remissão;
V - a prescrição e a decadência;
VI - a conversão de depósito em renda;
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
X - a decisão judicial passada em julgado.
XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

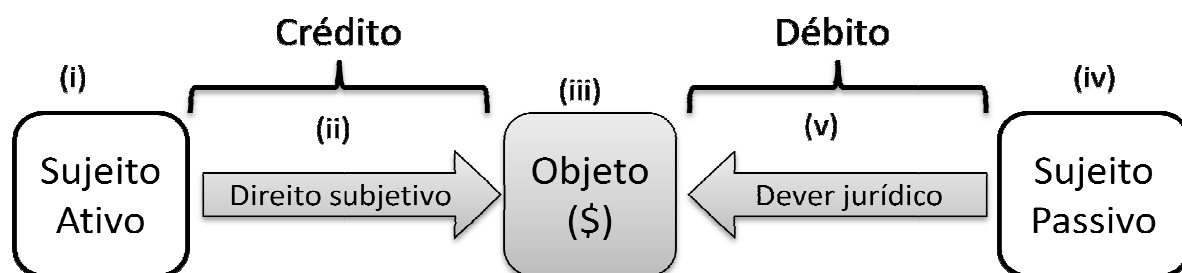
¹⁰⁷ Inclusive, esse é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Lamentavelmente, disso não se apercebeu o legislador do Código, que resolveu sistematizar a disciplina jurídica da matéria em torno do conceito de extinção do crédito, quando cumpriria fazê-lo levando em conta a obrigação, que é o todo.” *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 468.

Contudo, ao invés de tratar de cada uma dessas modalidades, optamos em abordar o fenômeno da extinção a partir de reflexões nas categorias fundamentais de Teoria Geral do Direito, tratando a obrigação tributária de forma analítica.

Dito de outra forma, seguimos aqui a proposta de PAULO DE BARROS CARVALHO, que aborda o tema da extinção do crédito tributário a partir da estrutura da relação obrigacional.

Conforme já explicamos, a obrigação tributária é uma relação jurídica intersubjetiva, composta por um (i) *sujeito ativo*, detentor de um (ii) *direito subjetivo* de cobrar determinado (iii) *valor* a título de tributo, em face de um (iv) *sujeito passivo*, que possui o (v) *dever jurídico* de entregar aos cofres públicos esse valor. Ao direito subjetivo atribuímos o nome de *crédito*, e ao dever jurídico atribuímos o nome de *débito*.

Temos então que a estrutura da obrigação jurídica tributária se organiza da seguinte forma:



Considerando essa estrutura, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰⁸ chega à conclusão que a extinção da obrigação tributária (e conseqüentemente do crédito), decorre do desaparecimento de qualquer um desses cinco elementos.

¹⁰⁸ “Qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que possamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos. Carece de possibilidade lógica imaginar uma sexta solução, precisamente porque esta é a fisionomia básica da existência de um vínculo de tal natureza.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 467.

Todavia, o próprio autor adverte que o direito positivo brasileiro não prevê qualquer hipótese de desaparecimento do objeto da relação jurídica tributária, quando estritamente considerado¹⁰⁹.

De fato, essa conclusão está correta, uma vez que o objeto da relação jurídica tributária é a moeda entregue aos cofres públicos, que não se confunde com a prestação realizada com a finalidade de adimplir a obrigação.

Já o desaparecimento dos demais elementos está relacionado com ao menos uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Porém, cabe dizer que, para fins de análise da extinção da obrigação tributária, os seis elementos acima indicados podem ser reduzidos a três possibilidades.

Isso porque *crédito* e *débito* são pontos de vista de uma mesma realidade. Estes somente são separados diante da pretensão analítica de decompor a relação jurídica. Não existe *crédito* sem um *débito* correspondente, e vice-versa. Ao extinguir um, necessariamente o outro também será extinto.

Dessa forma, podemos dizer que os enunciados “*A tem um crédito perante B*”, e “*B tem um débito perante A*” são distintos, pois os fonemas e grafemas não são os mesmos. Todavia, os dois enunciados se referem a uma mesma proposição, pois provocam a mesma significação no intelecto no sujeito.

Assim, no ordenamento jurídico brasileiro, a obrigação tributária pode se extinguir pelas seguintes formas: (i) desaparecimento do sujeito ativo; (ii) desaparecimento do crédito/débito; (iii) desaparecimento do sujeito passivo.

Na tabela abaixo, relacionamos o desaparecimento de cada um desses elementos com algumas modalidades de extinção:

¹⁰⁹ “Advertimos: no direito positivo brasileiro, no que se refere às obrigações tributárias, não há prescrições que contemplem a extinção do objeto prestacional, estritamente considerado”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 467.

Desaparecimento do:	Modalidade de Extinção
Sujeito Ativo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Confusão
Crédito/Débito	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pagamento ▪ Compensação ▪ Transação ▪ Remissão ▪ Prescrição e decadência ▪ Conversão do depósito em renda ▪ Pagamento antecipado e homologação do lançamento ▪ Consignação em pagamento ▪ Dação em pagamento de bens imóveis
Sujeito Passivo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dissolução regular de pessoa jurídica ▪ Morte sem herdeiros e bens

Vê-se, portanto, que a abordagem do tema com base na estrutura da obrigação jurídica tributária proporciona uma visualização que vai além do rol previsto no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Isso porque o rol do art. 156 do CTN contempla algumas formas diferentes de uma mesma realidade. Por exemplo: conversão do depósito em renda, pagamento antecipado e consignação do pagamento, nada mais são que espécies de pagamento.

Por outro lado, o art. 156 não contempla outras formas, como a confusão, a dissolução regular da empresa, ou a morte de sujeito passivo sem bens e herdeiros.

Dessa forma, podemos concluir que a extinção da obrigação tributária ocorre quando há o desaparecimento de um de seus elementos essenciais. E isso se dá no átimo em que é constituída a última norma individual e concreta do processo de positivação.

Contudo, pode ocorrer que no percurso do processo de positivação, surjam empecilhos que obstaculizem a edição de normas individuais e concretas de extinção do crédito tributário. Estamos falando da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que será nosso próximo tema.

3. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Este capítulo tem como objeto de estudo o fenômeno da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no Código Tributário Nacional (Livro II, Título III, Capítulo III).

Buscaremos estudar a norma jurídica em sentido estrito que suspende a exigibilidade do crédito tributário, passando pelos planos sintático, semântico e pragmático. A essa norma utilizaremos a expressão *norma de suspensão* ao longo desse trabalho.

A análise sintática dessa norma será feita sob duas perspectivas: (i) a estrutura interna, em que se revela o antecedente e conseqüente normativo; e (ii) a relação entre a *norma de suspensão* e *norma do crédito tributário*.

Já dentro da análise semântica, nossa exposição consistirá em atribuir valores aos vocábulos “*suspensão*” e “*exigibilidade*”, bem como à expressão combinada dessas duas palavras: “*suspensão da exigibilidade*”.

Por fim, no campo pragmático, analisaremos como se relacionam os sujeitos participantes do discurso normativo ao se deparar com a *norma de suspensão*. Aqui identificamos três possíveis utentes: (i) sujeito passivo; (ii) sujeito ativo; e (iii) juiz. A repercussão da norma de suspensão na conduta de cada um desses utentes será estudada em subitens próprios.

Começemos pelo plano sintático.

3.1. Sintática da suspensão da exigibilidade

Conforme já adiantamos, a sintática da norma de suspensão da exigibilidade pode ser estudada sob dois pontos de vista.

O primeiro diz respeito à estrutura interna da norma. Nesse caso estamos falando do antecedente e do conseqüente da *norma de suspensão*. Já o segundo se dá na relação sintática entre a *norma de suspensão* e a *norma do crédito*. Essa relação internormativa será analisada levando em consideração o conceito de *vigência*, estudado no item 1.7.2.2 desse trabalho.

3.1.1. Estrutura da norma de suspensão da exigibilidade

Conforme destacamos linhas acima, a norma jurídica em sentido estrito é o juízo hipotético condicional formado no intelecto do intérprete, que tem como estrutura sintática a seguinte fórmula: $D [h \rightarrow p (Sa, Sp)]$.

Também vale lembrar que a regra-matriz de incidência tributária é forma de decomposição analítica da norma jurídica geral e abstrata que institui tributo. Essa não se confunde com a norma individual e concreta, que constitui o crédito tributário.

Dessa forma, com a finalidade de simplificar o desenvolvimento do raciocínio apresentado nesse trabalho, firmemos como premissa que quando utilizarmos a expressão “*norma do crédito*” deve-se entender como a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário.

Feita essa elucidação, cabe analisarmos se o fenômeno da suspensão da exigibilidade pode ser visto dentro da estrutura normativa $D [h \rightarrow p (Sa, Sp)]$; ou se trata apenas de enunciados prescritivos que compõem o processo de construção de sentido.

Em outras palavras, a pergunta que buscamos responder é: *a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se trata de norma jurídica em sentido estrito ou em sentido amplo?*

Quanto a isso, a conclusão é de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se trata de norma jurídica em sentido estrito, ou seja, pode ser construída dentro de estrutura hipotética-condicional.

Para isso, devemos compreender como antecedente dessa norma as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, especialmente aquelas previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I - moratória;
II - o depósito do seu montante integral;
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
VI - o parcelamento.

Assim, podemos dizer que essas hipóteses, previstas nos seis incisos do art. 151 do CTN, se referem ao antecedente da norma jurídica de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Dito de outra forma: caso seja constituída em linguagem competente qualquer uma dessas hipóteses, teremos como consequência a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Essas causas, que compõe o antecedente da *norma de suspensão* serão estudadas em capítulos específicos mais adiante. Nesse momento nos ateremos apenas ao conseqüente normativo.

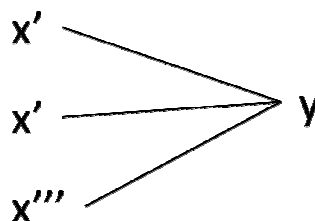
Quanto a isso, cabe lembrar que a posição sintática do conseqüente normativo é sempre composta por uma relação jurídica intersubjetiva em que temos a previsão de uma conduta modalizada em obrigatória (Op), permitida (Pp) ou proibida (Vp).

Transpondo esses conceitos para a *norma de suspensão*, conclui-se que a conduta regulada é a do sujeito ativo, que está proibido de exigir o crédito tributário perante o sujeito passivo da relação jurídica da *norma do crédito*.

Nota-se, portanto, que essa *norma de suspensão* possui vários antecedentes para apenas um conseqüente¹¹⁰. Em outras palavras, temos que a

¹¹⁰ Isso é perfeitamente possível, conforme ensina LOURIVAL VILANOVA: “Pode combinar uma só hipótese para uma só consequência, ou várias hipóteses para uma só consequência, ou várias

relação entre antecedente e conseqüente da *norma de suspensão* é do tipo *pluri-unívoca*¹¹¹, conforme pode ser visualizado no diagrama a seguir:



Pluri-unívoca

Logo, os antecedentes da *norma de suspensão* são as causas previstas no art. 151, do CTN; e o conseqüente é a relação jurídica formada entre sujeito ativo e sujeito passivo, em que o primeiro está proibido de exigir o tributo do segundo¹¹². Dessa forma, podemos construir a estrutura da *norma geral e abstrata de suspensão* da seguinte forma:

Antecedente	Conseqüente
Moratória	Proibição de a Autoridade Competente exigir o crédito tributário
Depósito do montante integral	
Reclamações e recursos administrativos	
Liminar em Mandado de Segurança	
Liminar em tutela antecipada	
Parcelamento	

hipóteses para várias conseqüências, ou uma só hipótese para várias conseqüências, mas não pode arbitrariamente construir uma outra estrutura além dessas possíveis estruturas. Simbolizando por H e C, tem-se: a) H implica C; b) H', H'', H''', implica C; c) H', H'', H''', implica C', C'', C'''; d) H implica C', C'', C''',". *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. Noeses, São Paulo, 2005, p. 87.

¹¹¹ "A relação entre antecedente e conseqüente normativo prevista no art. 151 do CTN é do tipo vários-um (pluri-unívoca) e reflete o cuidado do legislador ao regular as relações estabelecidas entre contribuinte e Estado, uma vez que este possui instrumentos para constituir um título executivo extrajudicial de forma unilateral". MOUSSALLEM, Tárek Moysés; FERREIRA NETO, Osly da Silva. *Parcelamento e depósito judicial das parcelas: o depósito judicial das parcelas suspende ou não a exigibilidade do crédito tributário?* Revista de Processo, vol. 34, fev/2009, p. 215.

¹¹² "Cada qual das proposições construídas a partir do art. 151 do CTN (moratória, depósito, parcelamento etc.) pode ser combinada com a proposição construída a partir do caput (suspensão da exigibilidade do crédito), a formar uma unidade normativa abstrata (H/C). Por isso é possível afirmar que a relação normativa em que se insere a suspensão da exigibilidade do crédito, no contexto do art. 151 do CTN, é do tipo *vários-um*, ou seja, vários antecedentes possíveis para uma única conseqüência: a suspensão da exigibilidade do crédito tributário", *Idem*, p. 205-206.

Compreendido que a suspensão se trata de uma norma jurídica em sentido estrito, temos que a ocorrência da suspensão da exigibilidade há uma relação entre duas normas: (i) a *norma do crédito*, e (ii) a própria *norma de suspensão*.

Contudo, cabe destacar que para que se opere a proibição de o sujeito ativo exigir o crédito tributário é necessário que ocorra a incidência da *norma de suspensão*.

Em outras palavras, a estrutura apresentada diz respeito à norma geral e abstrata que proíbe genericamente que o sujeito ativo exija o crédito tributário do sujeito passivo.

Só que para que isso de fato ocorra, é preciso que se constitua em linguagem competente uma norma individual que institua a relação jurídica em que determinado sujeito ativo esteja proibido de exigir crédito tributário de determinado sujeito passivo.

Note que a norma precisa ser individual, pois é no conseqüente que se encontram os sujeitos da relação jurídica, a qual institui a proibição da conduta de exigir. Por outro lado, essa norma pode ser tanto concreta como abstrata, conforme demonstraremos em 3.3.3.1.

Assim, ao longo desse trabalho, quando utilizarmos a expressão “*norma de suspensão*”, deve ser compreendida como a norma individual - concreta ou abstrata -, já instituída pelo sujeito competente.

É essa norma que se relaciona com a *norma do crédito*. O resultado dessa relação internormativa será analisado no próximo item, onde verificaremos que a *norma de suspensão* tira a vigência da *norma de crédito*, impedindo a aplicação da *perinorma* e *norma secundária*.

3.1.2. Relação entre a *norma de suspensão* e a *norma do crédito*: uma questão de vigência.

Conforme explicamos no item anterior, o fenômeno da suspensão da exigibilidade pode ser visto como norma jurídica em sentido estrito. Isso quer dizer que tal fenômeno se enquadra na estrutura normativa que compreende antecedentes ligados a consequentes.

Visto dessa forma, resta claro que a *norma de suspensão*, ao ser inserida no ordenamento jurídico, formará novo sistema jurídico, cronologicamente posterior, que se intersecciona com o sistema antecessor, conforme explicamos no item 1.2 desse trabalho.

Portanto, ao se formar esse novo sistema jurídico, agora com a *norma de suspensão*, esta necessariamente se relacionará com as demais normas, inclusive aquelas que se referem ao crédito tributário.

Dependendo do momento em que a *norma de suspensão* for inserida, as normas jurídicas referentes ao crédito podem estar em dois estágios possíveis: (i) individuais, ou (ii) gerais.

Note-se que apenas nos referimos aos critérios do consequente, pois é nessa posição sintática em que se verifica o crédito tributário. Portanto, o foco se dá no consequente, onde necessariamente está o crédito.

Sendo assim, dentro dessas duas possibilidades, temos que o crédito pode estar de forma conotativa, em que ainda não foi constituído para um sujeito passivo determinado (i.e., norma geral); ou pode estar de forma denotativa, já constituído para um sujeito passivo determinado (i.e., norma individual).

Se a norma do crédito for geral, quer dizer que ela ainda não foi aplicada. Isso diz respeito às condutas que devem ser praticadas pelos utentes participantes da linguagem jurídica. Por conta disso, deslocamos essa análise para o âmbito

pragmático, pois diz respeito à relação *sujeito x norma*. Esse é o objeto de estudo do item 3.3 desse trabalho.

Portanto, no presente item a análise se restringe em saber qual é o efeito causado pela *norma de suspensão* na *norma do crédito*, uma vez que aquela proíbe que o sujeito ativo exija o crédito tributário do sujeito passivo.

Em outras palavras, as perguntas que pretendemos responder nesse item são as seguintes: *a norma de suspensão tira a eficácia ou a vigência da norma do crédito? Considerando a estrutura completa da norma, isso interfere na endonorma, perinorma ou norma secundária?*

Sobre esse assunto, informamos que alguns autores entendem que a suspensão da exigibilidade do crédito revela norma inibidora que retira a eficácia técnica sintática da norma individual do crédito tributário¹¹³.

Por outro lado, há também os que entendem que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário interfere na eficácia jurídica¹¹⁴, pois com ela o fato jurídico tributário não desencadeia o conseqüente normativo.

Contudo, conforme demonstramos no item 1.7.2.1 desse trabalho, a questão da eficácia das normas jurídicas não se amolda à premissa de que o direito é um fato linguístico.

¹¹³ Nesse sentido, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI entende que: “O art. 151 do Código Tributário Nacional funciona, assim como as normas de isenção, como regra voltada a imprimir ineficácia técnica à marcha da exigibilidade do crédito tributário”. *Crédito Tributário: a Medida liminar como Forma de Reflexão sobre a Legalidade da “incidência Jurídica” e a Suspensão da Exigibilidade*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 152, 2008, p. 76. Da mesma forma, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “(i) Há ineficácia técnica sintática quando a norma não pode produzir seus efeitos: (a) pela existência no ordenamento de outra norma inibidora de sua incidência; (...). No primeiro caso, podemos citar como exemplo a liminar suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, que, enquanto vigente, retira a eficácia técnica da norma tributária individual e concreta, impedindo sua resolução (...)”. *Curso de Teoria Geral do Direito (o constructivismo lógico-semântico)*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 724.

¹¹⁴ Esse é o entendimento de DÉCIO PORCHAT: “(...), entendemos que a ‘regra de suspensão’ não limita um dos âmbitos de validade de outra norma, como o autor supra; mas sim, interfere em seu âmbito de eficácia jurídica. (...), enquanto perdurarem os efeitos da ‘regra de suspensão’ (sic), o fato jurídico-tributário não desencadeia os efeitos que lhe são próprios, operando, conseqüentemente, por um certo lapso de tempo, a ineficácia jurídica da norma individual e concreta que documenta a incidência.” *Suspensão do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 96.

Considerando a norma jurídica como juízo hipotético condicional (S₃), essa somente pode irradiar efeitos se houver a incidência (i.e., aplicação). Logo, não é possível falar em eficácia técnica no sentido de possibilidade de irradiar efeitos, pois só temos norma jurídica em sentido estrito quando aplicada. E se aplicada, temos efeitos no plano jurídico.

Da mesma forma, a noção de eficácia jurídica também não se sustenta, pois parte da premissa que esta é qualidade do fato jurídico no interior da norma individual e concreta. Ocorre que se há o fato jurídico (antecedente), há consequente normativo. Não há fato jurídico fora da norma. Todo fato, justamente por ser jurídico, possui eficácia jurídica, tornando-se desnecessária a utilização desse conceito.

Por conta disso, concluímos que a relação entre a *norma de suspensão* e a *norma do crédito* ocorre no âmbito da *vigência*.

Assim, cabe lembrarmos que a *vigência* é a aptidão que a norma tem de ser considerada imperativa, ou seja, está relacionada com a força vinculante da norma. E por *aptidão*, deve-se entender o “conjunto de requisitos necessários para o desempenho de determinada função”¹¹⁵.

Considerando que a função das normas nada mais é do que regular condutas, cabe retomarmos a noção de que o direito positivo é aplicado por meio de mecanismos que revelam relações de coordenação entre normas jurídicas. É por meio desse mecanismo que se observa a estrutura completa da norma jurídica - composta por *endonorma*, *perinorma* e *norma secundária* -, conforme explicado no item 1.3 desse trabalho.

Como será demonstrado mais adiante, no item 3.2.1, a exigibilidade do crédito tributário surge no momento do vencimento do tributo. Como o vencimento do tributo é o critério temporal da *perinorma*, conforme já anotado no item 2.1, temos

¹¹⁵ Conforme verbete do iDicionário *online* Aulete www.aulete.uol.com.br. Acessado em 09/09/2013.

então que a *norma de suspensão* paralisa a aplicação de apenas parte da estrutura completa.

Em outras palavras, a *norma de suspensão* apenas atinge a vigência da *perinorma* e, conseqüentemente, da *norma secundária*. São essas duas que ficam impossibilitadas de serem aplicadas, pois é a partir delas que o sujeito ativo exige o crédito tributário.

No que diz respeito à *endonorma*, sua vigência resta intacta, uma vez que possui a aptidão de ser aplicada espontaneamente pelo próprio sujeito passivo, como no caso de pagamento, por exemplo.

Portanto, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário está relacionada com o âmbito da vigência. A função da norma de suspensão é retirar a aptidão da *endonorma* ser aplicada coercitivamente. E isso é feito atingindo a vigência da *perinorma* ou *norma secundária*.

Ademais, é interessante lembrar que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR relaciona o conceito de vigência com o de exigibilidade¹¹⁶, conforme já falamos no item 1.7.2.2. E exigibilidade nada mais é do que a possibilidade de ser exigido, conforme veremos mais à frente, no item 3.2.1.

Essas noções serão retomadas mais à frente quando formos tratar da semântica e pragmática da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

3.2. Semântica da suspensão da exigibilidade

Nesse tópico adentraremos no campo semântico, com a finalidade de compreender e construir o significado dos vocábulos “*suspensão*”, “*exigibilidade*” e, conseqüentemente, da expressão “*suspensão da exigibilidade*”.

¹¹⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 198.

3.2.1. Que é “exigibilidade”?

O vocábulo “exigibilidade” tem como origem a cópula do radical “*exig-*” com o sufixo “*-bilidade*”¹¹⁷. Sendo assim, podemos começar o estudo da semântica do vocábulo “exigibilidade” pelo verbo “exigir”.

O verbo “exigir” denota o ato de requerer, reivindicar, impor, ordenar algo em face de alguém¹¹⁸. Por sua vez, a cópula do radical com o sufixo “*-bilidade*” transforma a palavra em substantivo e indica a ideia acessória de possibilidade de ser exigido.

Juridicamente, podemos dizer que *exigibilidade* se refere à possibilidade de a autoridade administrativa exercer coercitivamente seu direito subjetivo de cobrança do crédito tributário, ou seja, o exercício de seu direito de ação perante o Poder Judiciário.

Sendo isso considerado, aparece a seguinte dúvida: quando surge a exigibilidade do crédito tributário?

Para PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁹ a exigibilidade surge com a constituição do crédito, ou seja, na produção da norma individual e concreta pela Administração Pública (lançamento) ou pelo particular (autolancamento).

Por outro lado, para outros autores, como ALBERTO XAVIER¹²⁰, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹²¹ e FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹²², a exigibilidade somente surge com o vencimento do tributo.

¹¹⁷ Conforme ensina Evanildo Bechara, *morfemas* são a unidade mínima dotada de significação que integra a palavra. Os morfemas são de dois tipos: (i) radical e (ii) afixos. Por sua vez, os afixos podem ser (i) prefixos, (ii) sufixos, e (iii) interfixos. Os sufixos são aqueles que se localizam após o radical, e tem como função formar uma nova palavra, emprestando ao radical uma ideia acessória e marcar a categoria gramática (substantivo, adjetivo, verbo, advérbio, etc). BECHARA, Evanildo. *Gramática Escolar da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Lucerna, 2002, p. 494-498.

¹¹⁸ Conforme verbete do iDicionário *online* Aulete www.aulete.uol.com.br. Acessado em 09/09/2013

¹¹⁹ “Com a celebração do ato jurídico administrativo, constituidor da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam possível a exigência: (...). Feito isso, começa o período de exigibilidade”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 454.

Como entendemos que a exigibilidade é a possibilidade de a Administração Pública exigir coercitivamente seu direito de receber o tributo, a posição aqui adotada será de que esta somente surge com o vencimento, que é o critério temporal da *perinorma* da regra-matriz de incidência tributária.

Nota-se, portanto, que a exigibilidade não surge com a constituição do crédito tributário. Isso porque, a inserção de norma individual e concreta no sistema não é suficiente para que a Fazenda Pública exerça seu direito subjetivo perante o Poder Judiciário.

Para isso deve ocorrer o prazo para pagamento, ou seja, o vencimento da obrigação. E o vencimento da obrigação não está na regra-matriz de incidência tributária, mas no critério temporal da sua respectiva *perinorma*.

Sendo assim, considerando a estrutura completa da norma jurídica, apresentada no item 1.3 desse trabalho, a exigibilidade do crédito tributário significa a *vigência* da *perinorma* do crédito tributário. Somente com o surgimento dos requisitos necessários para sua aplicação é que podemos falar em crédito exigível.

Podemos então definir como exigibilidade a possibilidade de o crédito tributário ser executado, isso é, ser efetuada a sua cobrança perante o Poder

¹²⁰ “Antes do vencimento, a obrigação pode ser cumprida, mas não exigida”. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 425.

¹²¹ “(...) sendo a obrigação tributária uma obrigação a prazo, é este e não o lançamento, que determina sua exigibilidade”. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 170.

¹²² “(...), a exigibilidade não surge lógica e cronologicamente no mesmo instante em que o ato administrativo passa a existir no ordenamento: para que o sujeito ativo possa tomar as providências necessárias à cobrança do crédito tributário é imprescindível que se tenha operado o vencimento da prestação tributária. Somente quando concretizado esse fator estará o Fisco habilitado a cobrar o crédito tributário, mediante inscrição do débito na Dívida Ativa e o consequente ajuizamento da execução fiscal.”. 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, p. 374.

Judiciário¹²³. E isso somente ocorre após seu vencimento, ou seja, a partir do critério temporal da *perinorma* da regra-matriz de incidência tributária.

A seguir passaremos a analisar o significado do vocábulo “suspensão”.

3.2.2. Que é “suspensão”?

O vocábulo “suspensão”, largamente utilizado no direito positivo, está intimamente relacionado à noção de tempo. Nesse sentido é que se fala em suspensão de prazos.

Além disso, a palavra “suspensão” também está relacionada à noção de procedimento, ou seja, como efeito que interfere no andamento de um desencadeamento de atos. Porém, mesmo nesse sentido, “suspensão” também está relacionada à noção de tempo, pois todo procedimento se desenvolve ao longo de determinado lapso temporal.

Tradicionalmente, diz-se que há diferença entre a *interrupção* e a *suspensão*, principalmente no que se refere à interferência na contagem de prazos.

No primeiro caso, o prazo volta a ser contado integralmente quando cessa a causa que lhe deu origem. Já no segundo caso, a contagem é do tempo que ainda faltava, considerando o tempo decorrido antes da causa suspensiva¹²⁴.

¹²³ Como se verá mais adiante, não consideramos a inscrição em dívida ativa um ato de cobrança, mas apenas um ato de controle de legalidade interno e de formação do título executivo extrajudicial. Além disso, a inscrição em dívida ativa é ato que dispensa a notificação do sujeito passivo, seja formalizada unilateralmente. Por esses motivos consideramos que do ponto de vista do sujeito passivo, após o vencimento o próximo ato de cobrança será o ajuizamento da ação de execução fiscal.

¹²⁴ “A diferença entre suspensão e interrupção é comumente referida quando se trata da contagem de prazos: considere-se que exista um prazo de 3 anos para que um sujeito exerça um direito e este prazo seja interrompido após 2 anos; cessada a razão para a interrupção, o prazo de 3 anos recomeça do início; se fosse o caso de suspensão de prazo, uma vez cessada a causa da suspensão, restaria apenas um ano para o exercício daquele direito. Noutras palavras: a suspensão causa um vácuo temporal na relação jurídica, cessada a causa da suspensão, retoma-se a relação jurídica do ponto em que estava anteriormente”. SHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 574.

Já no que diz respeito a procedimento, o vocábulo “suspensão” traz a ideia de paralisação provisória do encadeamento de atos. Ou seja, proíbe-se a edição dos atos subsequentes após o ato que declara a suspensão do procedimento.

Feitas essas considerações sobre as noções de *exigibilidade* e *suspensão*, já estamos aptos a atribuir o significado da expressão *suspensão da exigibilidade*.

3.2.3. Definição de “suspensão da exigibilidade”

Conforme expusemos acima, a exigibilidade está relacionada à possibilidade de cobrança do crédito tributário pela autoridade administrativa, que somente surge após o vencimento do crédito tributário. Isso quer dizer a possibilidade de aplicação coercitiva da *perinorma* e *norma secundária*, que é o mesmo que falar em sua vigência.

Já a *suspensão* nada mais é do que fato jurídico que tem como efeito paralisar o encadeamento de atos praticados pelo sujeito ativo, que fica proibido de provocar o próximo ato subsequente. Em outras palavras, a noção de suspensão está relacionada com a noção de tempo e procedimento.

Então, para que a autoridade administrativa possa cobrar o crédito tributário é preciso que ela observe dois aspectos: (i) tempo e (ii) procedimento.

O tempo para exercício da cobrança judicial do crédito tributário está relacionado com o prazo prescricional. Temos então que isso diz respeito à forma que o sujeito ativo da obrigação tributária deve agir perante a norma de suspensão. Esse tema será tratado no item 3.3.2.3.

Em relação ao aspecto do procedimento da cobrança, podemos dizer o tema se relaciona com a “vida” do crédito tributário, conforme explicado no item 2.2.2.

Dessa forma, considerando a cobrança sob o aspecto de procedimento, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário teria como efeito impedir o prosseguimento de uma fase para a outra.

E isso ocorre com a proibição de execução da *perinorma* e da *norma secundária* da *norma do crédito*. Essa proibição consiste na retirada de vigência dessas duas, uma vez que elas perdem a aptidão de serem aplicadas.

Em outras palavras a suspensão da exigibilidade significa a inserção da *norma de suspensão*, que tem como finalidade retirar da vigência da *perinorma* e *norma secundária*, ambas ligadas à endonorma da *norma de crédito*. É a partir da retirada da vigência da *perinorma* e *norma secundária* que surge a paralisação do processo de positivação.

Além disso, nessa paralisação se verificam quais as condutas que devem ser praticadas por cada um dos utentes da linguagem quando se deparam com a *norma de suspensão*. Essa análise atinge o nível da pragmática da suspensão da exigibilidade.

3.3. Pragmática da suspensão da exigibilidade

Nesse tópico trataremos da suspensão da exigibilidade sob o prisma da pragmática, ou seja, da forma como os utentes da linguagem se relacionam com o fenômeno que envolve a *norma de suspensão* e a *norma do crédito tributário*.

Pontuamos que o objetivo desse tópico é demonstrar como cada utente deve se comportar diante da *norma de suspensão* já aplicada. Assim, trataremos aqui apenas as condutas verificadas após a constatação de uma causa suspensiva.

Dessa forma, destacamos três utentes participantes¹²⁵ da linguagem do direito positivo: (i) o sujeito passivo; (ii) o sujeito ativo; e (iii) o juiz¹²⁶.

¹²⁵ Dizemos que esses são os utentes participantes porque existem outros sujeitos que lidam com a linguagem do direito positivo, como é o caso do cientista do direito que escreve sobre as normas de suspensão da exigibilidade, por exemplo.

A seguir passaremos a tratar separadamente como cada um desses utentes lida com o fenômeno da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

3.3.1. O sujeito passivo: obrigatoriedade dos deveres instrumentais

Conforme expusemos no item 3.1.1 desse trabalho, a *norma de suspensão* se estrutura como juízo normativo, sendo o conseqüente dessa norma uma relação jurídica em que o sujeito ativo está proibido de cobrar o tributo coercitivamente do sujeito passivo. Já os antecedentes consistem nas hipóteses de suspensão da exigibilidade elencadas nos incisos do art. 151 do CTN.

Podemos então concluir que a partir do enunciado do *caput* desse dispositivo é que se constrói o conseqüente da *norma de suspensão*; e partir da dos incisos é que se constroem os antecedentes (i.e., causas de suspensão da exigibilidade).

Contudo, além do *caput* e dos incisos, observa-se que o art. 151 também é composto por um parágrafo único. Quanto a isso, ressaltamos que, na técnica de redação legislativa, os parágrafos têm a função de expressar aspectos complementares à regra enunciada no *caput* e as exceções estabelecidas por esta regra¹²⁷.

É essa função que exerce o parágrafo único do art. 151 do CTN, ao estabelecer que “*o disposto nesse artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes*”.

Vê-se então que esse enunciado prescritivo é direcionado para as condutas que devem ser adotadas pelos sujeitos passivos ao se depararem com a

¹²⁶ Quando nos referimos ao juiz como utente da linguagem, deve ser compreendido como qualquer órgão julgador do Poder Judiciário.

¹²⁷ Art. 11, III, “d”, da Lei Complementar 95/1998.

norma de suspensão, uma vez que são as condutas desses que são reguladas pelas “obrigações acessórias”.

Conforme veremos, as “obrigações acessórias” se referem às prestações positivas ou negativas do sujeito passivo, realizadas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.

Como a ocorrência da suspensão da exigibilidade não implica na desobrigação do cumprimento das obrigações acessórias, cabe nos aprofundarmos na definição de “obrigação acessória”.

Nos termos do art. 113 do CTN, a obrigação tributária pode ser *principal* ou *acessória*. A obrigação *principal* seria aquela que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e se extingue com o crédito dela decorrente. Já a obrigação *acessória* é aquela que tem por objeto prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

Vê-se, então, que o Código Tributário Nacional utiliza como *discrímen* entre as duas espécies de obrigações tributárias o caráter patrimonial da relação entre sujeito ativo e sujeito passivo.

Em outras palavras: se houver caráter patrimonial (objeto pagamento de tributo ou penalidade) temos uma obrigação principal. Se não houver caráter patrimonial (objeto prestação positiva ou negativa), temos uma obrigação acessória.

Ocorre que essa classificação carece de rigor científico¹²⁸, uma vez que o que caracteriza uma “obrigação” é justamente ter caráter patrimonial, conforme vimos no item 2.2 desse trabalho. Não faz sentido utilizar o caráter patrimonial para classificar espécies de obrigação, uma vez que isso já é componente essencial da definição.

¹²⁸ Devemos sempre ter em mente que a linguagem do legislador é do tipo técnica, e não se preocupa em afastar ambiguidades e vaguidades, como a linguagem do tipo científica. Para maiores detalhes ver em: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 55-67.

Além disso, o CTN se equivoca ao denominar de obrigação tributária principal a relação jurídica que tem como objeto o pagamento de penalidade pecuniária, em clara contradição com o art. 3º, que define tributo como prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito¹²⁹.

Da mesma forma, também se equivoca o legislador ao chamar de “obrigação” algo que não tem caráter patrimonial, como é o caso das “obrigações acessórias”. Tais “obrigações” têm como objeto prestações de fazer ou não-fazer, com o objetivo de auxiliar a arrecadação e fiscalização dos tributos. Como exemplo podemos citar os deveres que os sujeitos passivos têm de prestar informações, preencher formulários eletrônicos, escriturar livros, emitir notas fiscais, etc.

Além de não se tratarem de “obrigações”, cabe também destacar que essas relações jurídicas não possuem caráter acessório, mas autônomo em relação à regra matriz de incidência. Isso porque não necessariamente esse dever acompanha uma obrigação principal. Inclusive, o caráter de autonomia das “obrigações acessórias” tem respaldo na jurisprudência do STJ, conforme se verifica no seguinte julgado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. BANCO ITAÚ S/A E ESTADO DA PARAÍBA. ACÓRDÃO EMBARGADO JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE OU DE USO E CONSUMO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. HIGIDEZ DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONSISTENTE NA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DOS BENS. IRRELEVÂNCIA DA INEXISTÊNCIA, EM TESE, DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS). FATOR VIABILIZADOR DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTS. 175 E 194 DO

¹²⁹ Nesse sentido, registramos a crítica de Paulo de Barros Carvalho: “É na segunda Parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica. Para notá-la, não é preciso ter partes de bom jurista, muito menos promover estudos aprofundados de Direito Tributário. Basta acudir à mente com a definição de tributo, fixada no art. 3º desse Estatuto, em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturado a instituição do tributo. O dislate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham respeitar a harmonia do sistema haverão de expungir-la da verdadeira substância do preceito”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 305-306.

CTN. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO. MERA REITERAÇÃO DO INCONFORMISMO COM A SOLUÇÃO ADOTADA.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS REJEITADOS.

1. Afirmou-se que os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos arts. 175 e 194, parág. único do CTN; assim, ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais.

(...)

(EDcl nos EDcl no REsp 1116792/PB, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2012, DJe 06/09/2012) (Destacamos)

Portanto, mesmo em casos em que a obrigação principal sequer existe, pode haver “obrigações acessórias”, como, por exemplo, o dever de escriturar seus livros, emitir notas, prestar informações, etc.

Diante desses equívocos na denominação¹³⁰ da relação jurídica que determina prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e fiscalização, optamos por utilizar a expressão adotada por PAULO DE BARROS CARVALHO¹³¹, que as designa como *deveres instrumentais ou formais*.

Acreditamos que essa expressão demonstra com maior precisão a natureza da relação jurídica. A expressão “dever” afasta o caráter patrimonial da prestação, e a qualificadora “instrumental” indica que a prestação tem a finalidade de proporcionar ao Fisco meios de arrecadar e fiscalizar o cumprimento da legislação tributária.

¹³⁰ Para LEANDRO PAULSEN, não há equívoco na denominação utilizada pelo CTN, uma vez que “o traço de acessoriedade não está ligado diretamente à obrigação ou aos créditos tributários, mas ao exercício da tributação, daí porque as obrigações acessórias gozam de autonomia relativamente às obrigações principais”. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 15. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 1095.

¹³¹ “Nossa preferência recai, por isso, na expressão *deveres instrumentais ou formais*. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-administração para acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p.304.

Temos, portanto, que os *deveres instrumentais* se tratam de consequentes de normas jurídicas instituídas com a finalidade de auxiliarem a fiscalização e arrecadação de tributos.

Essas normas jurídicas se relacionam de forma coordenada com a *norma de crédito* e com a *norma de suspensão*. Todavia, de acordo com o disposto no parágrafo único do artigo 151 do CTN, a constituição de *norma de suspensão* não inibe a aplicação das normas de deveres instrumentais¹³².

Dito de outra forma, as normas que instituem deveres instrumentais não perdem sua aptidão de serem aplicadas e executadas quando a *norma de suspensão* for inserida no sistema. Isso é o mesmo de dizer que a vigência delas não é alterada pela *norma de suspensão*.

Contudo, cabe destacar a observação feita por alguns autores que nada impede que algumas das causas de suspensão da exigibilidade possam atingir os deveres instrumentais.

Esse é o entendimento de LUCIANO AMARO¹³³, para quem uma decisão liminar pode afastar o cumprimento de um dever instrumental. Em sentido semelhante, esse também é o entendimento de MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA¹³⁴ e REGINA HELENA COSTA¹³⁵.

¹³² “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário consiste na inibição do processo de positivação das normas jurídicas veiculadoras do direito de o credor postular o recebimento do valor devido a título de tributo. Não inibe, contudo, a aplicação das normas prescritivas de deveres instrumentais. Estes permanecem exigíveis, conforme estipula o parágrafo único do art. 151 do Código Tributário Nacional”. 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, p. 381-382.

¹³³ “É óbvio que, se a própria obrigação acessória for atingida (por exemplo, por uma medida liminar que desobrigue o indivíduo do cumprimento precisamente dessa obrigação acessória), descabe a aplicação do parágrafo referido”. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 379.

¹³⁴ “Entendemos que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode acarretar a dispensa do cumprimento de deveres instrumentais. Se estes servem, por exemplo, como meio para a composição da base de cálculo de determinado tributo, e a lei que o instituiu é afastada por medida liminar concedida em sede de mandado de segurança, estarão, automaticamente, afastados também os deveres instrumentais correlacionados” PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP, 2001, p. 63-64.

Apesar de concordarmos com a conclusão desses autores, entendemos que o afastamento de determinado dever instrumental por decisão liminar em nada se relaciona com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Essa questão é decorrente da regra prevista no art. 5º, XXXV da Constituição Federal, que determina que “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”.

Portanto, quando há decisão liminar para afastar o cumprimento de determinado dever instrumental, não há o afastamento da regra prevista no art. 151, parágrafo único, do CTN. Esse dispositivo apenas complementa a regra do *caput*, determinando que a suspensão da exigibilidade não pressupõe a desobrigação dos deveres instrumentais.

No entanto, o CTN não impede que o sujeito passivo discuta em juízo a legalidade desses deveres, e eventualmente obtenha decisão liminar favorável para afastá-los.

Além disso, é interessante notar que muitas vezes o dever instrumental consiste na própria constituição da *norma do crédito* tributário por parte do sujeito passivo.

Lembremos que o crédito tributário não é somente constituído pelo lançamento, que é ato privativo da Administração Pública, conforme explicamos no item 2.2.1 desse trabalho.

O crédito tributário também pode ser constituído pelo sujeito passivo, surgindo o que se convencionou chamar de *autolançamento*. E essa constituição do crédito se dá justamente por meio de um dever instrumental, ou seja, de uma

¹³⁵ "Convém anotar, por outro lado, que o Código Tributário Nacional trata apenas da suspensão da exigibilidade da obrigação principal, mas pode-se verificar tal situação também em relação à obrigação acessória; por exemplo, uma decisão judicial provisória que exonere o contribuinte de um determinado comportamento". COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 250.

prestação positiva de informar e calcular o valor do tributo antes de qualquer providência por parte do Fisco.

Levando isso em consideração, concluímos que mesmo que haja qualquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade, o sujeito passivo tem o dever de constituir o crédito tributário nos casos que a legislação determinar o *autolancamento*.

Aliás, em muitos dos deveres instrumentais instituídos pelo Fisco constam campos próprios de preenchimento para declaração de tributos com a exigibilidade suspensa, como é o caso da DCTF, na esfera federal, por exemplo.

Ainda, destacamos que a falta de constituição do crédito tributário com exigibilidade suspensa não permite a cobrança do tributo, mas permite a cobrança de eventual multa pelo descumprimento do dever instrumental. A suspensão da exigibilidade tira a vigência apenas da *perinorma* e *norma secundária* vinculadas à *norma do crédito*. Isso em nada afeta a *perinorma* e *norma secundária* ligadas à *endonorma* dos deveres instrumentais.

Essas noções são fundamentais para se compreender porque o depósito judicial não serve para constituir o crédito tributário, que é um dos temas que será discutido mais à frente no item 5.5.

Por ora fixemos apenas que o surgimento de *norma de suspensão* não afasta quaisquer dos deveres instrumentais por parte do sujeito passivo, mesmo que esse dever consista na constituição do crédito tributário pelo autolancamento.

Passaremos agora a tratar de como deve o sujeito ativo se comportar diante da *norma de suspensão*, especialmente quanto às consequências desse comportamento nos prazos decadencial e prescricional, bem como no ato de inscrição em dívida ativa.

3.3.2. O sujeito ativo:

O objetivo desse tópico é analisar os comportamentos imputados ao sujeito ativo da obrigação tributária quando este se depara com a *norma de suspensão*, já devidamente inserida no sistema jurídico.

Para isso, cabe lembrarmos que no item 2.2.2 desse trabalho tratamos da vida do crédito tributário, ou seja, da sua cobrança. A isso relacionamos a noção de processo de positivação, trabalhado no item 1.6, em que concluímos que a cobrança do crédito diz respeito a apenas uma parte desse processo.

Temos então uma figura maior, que é o processo de positivação, e um trecho desse processo, que é a cobrança do crédito tributário. Dentro desse trecho identificamos os seguintes momentos cruciais: (i) constituição do crédito tributário; (ii) cobrança administrativa; (iii) inscrição em dívida ativa; e (iv) cobrança judicial.

Destacamos que em cada um desses momentos é possível identificar uma conduta que deve ser tomada pelo sujeito ativo. Vejamos na tabela abaixo quais são as condutas que devem ser praticadas pelo Fisco em cada um desses eixos de positivação:

Eixo de positivação	Conduta do Sujeito Ativo (Fisco)
(i) Constituição do crédito tributário	Efetuar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício.
(ii) Cobrança administrativa	Realizar o controle de legalidade do ato por meio do contencioso administrativo tributário.
(iii) Inscrição em dívida ativa	Controle de legalidade e formalização do título executivo extrajudicial.
(iv) Cobrança judicial	Ajuizar ação de Execução Fiscal e promover atos de constrição do patrimônio do sujeito passivo.

Nesse item trataremos apenas dos momentos (i), (iii) e (iv). O momento (ii) será tratado no Capítulo 6 dessa dissertação, que será exclusivamente dedicado ao contencioso administrativo fiscal.

Além disso, é interessante notar que o momento (i), constituição do crédito tributário, interfere no prazo de decadência, e os momentos (iii) e (iv) se referem à cobrança judicial, ou seja, se relacionam com o prazo de prescrição.

Tanto a decadência como a prescrição são fatos jurídicos que extinguem o crédito tributário em decorrência de uma omissão de conduta por parte do Fisco (art. 156, V, do CTN).

Logo, é de grande importância compreender quais as condutas que o sujeito ativo deve ou não praticar ao se deparar com a *norma de suspensão*. Afinal, é partir disso que se verificará se houve ou não a omissão causadora de prescrição ou decadência.

Em síntese, a pergunta que buscaremos responder nesse tópico é: qual a influência da norma de suspensão nos prazos decadencial e prescricional do crédito tributário? O que o sujeito ativo deve fazer para evitar essas causas de extinção do crédito quando existir norma de suspensão inserida no sistema?

3.3.2.1. Obrigatoriedade da constituição pelo lançamento (interferência no prazo de decadência)

Já vimos no item 3.3.1, que quando a constituição do crédito tributário cabe ao sujeito passivo, deve ele efetuar o *autolancamento*, uma vez que a *norma de suspensão* em nada interfere no cumprimento dos deveres instrumentais.

Nesse tópico iremos analisar sobre a possibilidade de lançamento de ofício por parte do Fisco, e a interferência disso no prazo de decadência.

O prazo de decadência é aquele que a Fazenda Pública tem para constituir o crédito tributário, ou seja, para realizar o ato de lançamento. A regra geral de decadência é aquela prevista no art. 173, I do CTN, em que se contam cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Todavia, diante da previsão de constituição do crédito tributário pelo próprio sujeito passivo (i.e., autolancamento), o art. 150, §4º traz regra específica no

sentido de se contar cinco anos a partir do fato gerador, quando houver pagamento antecipado.

Apesar de ser um tema de grande polêmica e de debates de alto nível na doutrina e jurisprudência, não cabe dentro dos limites do presente trabalho um aprofundamento sobre a decadência do direito de constituir o crédito tributário¹³⁶.

No presente trabalho basta que fique esclarecido que a decadência é o prazo para o crédito tributário ser constituído, seja pelo próprio sujeito passivo, seja pelo sujeito ativo.

Daí surge o seguinte questionamento: *a suspensão da exigibilidade do crédito tributário interfere no prazo decadencial para constituição do crédito?*

Desde já alertamos que essa questão apenas faz sentido para aqueles que entendem que é possível que *norma de suspensão* seja inserida no sistema mesmo antes da constituição do crédito tributário.

Isso porque se for necessária a constituição do crédito para se falar em suspensão da exigibilidade, também não será mais possível falar em prazo decadencial, já que o crédito deve estar constituído para ser suspenso.

Por isso, já adiantamos que o entendimento adotado no presente trabalho é de que possível falar em suspensão da exigibilidade, mesmo antes da constituição do crédito tributário.

Quanto à questão da interferência da *norma de suspensão* no prazo decadencial, entendemos que esta não tem o condão de impedir que o sujeito ativo efetue o ato de lançamento de ofício.

¹³⁶ Para aprofundamento, sugerimos: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad.

Em outras palavras, a *norma de suspensão* não afeta em nada as normas de competência que permitem que o sujeito ativo realize o lançamento de ofício. Por causa disso, não há qualquer interferência no prazo decadencial.

Destacamos que esse é o entendimento que prevaleceu na jurisprudência do STJ, conforme se verifica na ementa do seguinte acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL. ART. 150, § 4º, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE ÔBICE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.
(...)

3. A suspensão da exigibilidade do crédito, apesar de impedir o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito.

Precedentes: REsp 1129450/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe de 28.2.2011; AgRg no REsp 1183538/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 24.8.2010; REsp 1168226/AL, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 25.5.2010.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1259346/SE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 13/12/2011)

Corroborando nesse sentido o disposto no art. 63 da Lei 9.430/96¹³⁷, que prevê a possibilidade da União Federal constituir crédito tributário destinado a exclusivamente prevenir a decadência.

Todavia, cabe ressaltar que o art. 63 da Lei 9.430/96 se trata de lei federal, não servindo como norma geral de direito tributário para os demais entes tributantes.

Contudo, nosso entendimento é de que mesmo que não houvesse esse enunciado prescritivo, a *norma de suspensão* não impossibilita que qualquer dos demais entes tributantes constitua o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

¹³⁷ Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Parece ser esse também o entendimento do STJ, uma vez que o raciocínio tem sido aplicado em processos em que uma das partes não é a União Federal. A título de exemplo citamos o acórdão proferido no REsp 1129450/SP¹³⁸, que trata de questão de ISS, em que o ente tributante era o Município de Diadema.

Além disso, esse dispositivo se refere apenas às hipóteses de medidas liminares em ações judiciais (incisos IV e V do Art. 151 do CTN). Contudo, entendemos que o dever de efetuar o lançamento de ofício também existe quando há o depósito do montante integral, uma vez que esse não pode ser considerado como “lançamento tácito”, conforme será demonstrado no item 5.5 desse trabalho.

Portanto, a conclusão é de que a *norma de suspensão* não afeta a norma de competência do sujeito ativo para constituir o crédito tributário, motivo pelo qual não há qualquer interferência no prazo decadencial¹³⁹.

A única possibilidade de haver interferência no prazo decadencial é caso, excepcionalmente, a exigibilidade for suspensa por meio de decisão liminar que proíba expressamente o lançamento tributário¹⁴⁰.

Caso ocorra a proibição de lançamento por meio de medida liminar, entendemos que se trata de decisão proferida de forma ilegal¹⁴¹, uma vez que não pode o Poder Judiciário interferir na competência administrativa dessa forma.

¹³⁸ REsp 1129450/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/02/2011, DJe 28/02/2011.

¹³⁹ Registrarmos aqui opinião minoritária em sentido contrário: “A ‘norma inibidora’ tem como efeito imediato bloquear a eficácia da norma de estrutura de produção da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, deveras impede a incidência da norma geral e abstrata. Disso decorre que, nem a Administração Pública, nem o particular, durante a vigência dessa ‘norma inibidora’, estão autorizados a constituir a obrigação tributária”. VERGUEIRO: Camila Campos. *Obrigação Tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 89.

¹⁴⁰ Atenta a esse detalhe, FABIANA DEL PADRE TOMÉ explica que: “Somente ficará obstando o transcurso desse prazo [decadencial] se a medida liminar não apenas suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas for expedida de tal modo que venha a proibir expressamente a efetivação do lançamento. Nesse caso, tem-se situação excepcional, não prevista na legislação pátria, em que a determinação do Poder Judiciário suspende não apenas a exigibilidade do crédito tributário, mas impede a própria constituição do vínculo obrigacional.” 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, p. 380.

Todavia, como está adstrita à decisão, também não pode continuar correndo o prazo decadencial, uma vez que a Administração Pública estaria impedida de exercer seu dever de lançar. Nesse sentido, cabe lembrarmos que toda obrigação contém uma permissão de o sujeito exercer seu dever¹⁴².

3.3.2.2. Possibilidade de inscrição em dívida ativa

Questão interessante se coloca acerca da possibilidade de a administração pública poder inscrever em dívida ativa créditos tributários com a exigibilidade suspensa.

Primeiramente, cabe destacar que a inscrição em dívida ativa se trata de formalização de título executivo extrajudicial¹⁴³ em que a Fazenda Pública apura a legalidade do ato que constituiu o crédito tributário, além de sua certeza e liquidez, nos termos do art. 2º, §3º da Lei de Execuções Fiscais:

§ 3º - A inscrição, que se **constitui no ato de controle administrativo da legalidade**, será feita pelo órgão competente **para apurar a liquidez e certeza do crédito** e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (Destacamos).

Trata-se, portanto, de expediente de controle de legalidade interno da própria administração pública, que faz, inclusive, com que a gestão do crédito tributário constituído altere a competência administrativa entre órgãos do próprio ente tributante.

¹⁴¹ Nesse sentido: "(...), pensamos que, se a autoridade judicial emite uma ordem proibindo o agente administrativo de realizar o ato de lançamento tributário, tal medida configura um desvio de poder do magistrado". PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP. 2001, p. 209.

¹⁴² "A ação de consignação em pagamento representa a consagração, pelo direito positivo, do princípio pelo qual a instituição de um dever jurídico pressupõe o direito de cumpri-lo. A Filosofia do Direito vê nessa imanência ingênita do direito embutido no dever jurídico um obstáculo intransponível à possibilidade teórica da escravidão absoluta, pois, ainda que suprimíssemos todos os direitos de uma pessoa, ao menos um haveria de remanescer: o direito de cumprir todos os seus deveres". CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 491.

¹⁴³ Art. 585, VII do CPC.

Em outras palavras, a competência para responder sobre o crédito tributário passa do órgão que constituiu o crédito (Receita Federal, no âmbito da União Federal), para o órgão que tem competência para ajuizar a execução fiscal (PGFN, no âmbito da União Federal).

A questão que se coloca aqui é se a *norma de suspensão* tem o condão de impedir que o sujeito ativo promova a inscrição em dívida ativa.

Quanto a isso, há autores que entendem que a inscrição em dívida ativa não pode ser feita acaso esteja pendente uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nesse sentido, entendem PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴⁴ e DANIEL MONTEIRO PEIXOTO¹⁴⁵.

Esse parece ser também o entendimento majoritário na jurisprudência no âmbito do STJ¹⁴⁶:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER SEU LANÇAMENTO. ERESP 572.603/PR. RECURSO DESPROVIDO.

1. O art. 151, IV, do CTN, determina que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa havendo a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Assim, o **Fisco fica impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança, tais como inscrevê-lo em dívida ativa** ou ajuizar execução fiscal, mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito.

(...)

(REsp 736.040/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 11/06/2007, p. 268). (Destacamos)

¹⁴⁴ Nesse sentido, destacamos o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais que possam atender a novas iniciativas do sujeito passivo, e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle de legalidade sobre a constituição do crédito tributário: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida pública.” (grifamos). *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 556.

¹⁴⁵ “A norma de desempenho para a inscrição em dívida ativa possui um antecedente abstrato (motivo legal) com um conjunto de critérios aptos a identificar o motivo para a prática do ato, (...). O motivo legal possui os seguintes critérios: (...) (4) não ocorrência das causas suspensivas da exigibilidade enumeradas nos incisos do art. 151 do CTN”. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 253.

¹⁴⁶ Em sentido semelhante: REsp 21.960/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/1995, DJ 10/04/1995, p. 9262.

Todavia, apesar do posicionamento acima apontado, entendemos que não há qualquer óbice para que se realize a inscrição em dívida ativa de crédito com exigibilidade suspensa, desde que essa informação conste no ato da inscrição e que não haja qualquer óbice para que o sujeito passivo obtenha Certidão Positiva com Efeitos de Negativa – CPEN.

Na verdade não compreendemos a inscrição em dívida ativa como ato de cobrança em sentido estrito. Não há qualquer previsão legal para que o sujeito passivo seja notificado da realização da inscrição em dívida ativa. Muito menos há possibilidade de o sujeito passivo se opor administrativamente a sua realização.

O controle de legalidade aqui não se confunde com o contencioso administrativo tributário, que será analisado no Capítulo 6 desse trabalho. Não há notificação do ato, não há contraditório, nem ampla defesa. Há apenas a alteração de competência entre órgãos da mesma pessoa jurídica de direito público.

Dentro do processo comunicacional de cobrança do crédito tributário, é preciso que haja emissão e recepção da mensagem. Como não há instrumentos formais de recepção pelo sujeito que está sendo cobrado, não podemos classificar o ato de inscrição em dívida ativa como ato de cobrança.

Nesse caso, a comunicação é apenas interna, ou seja, entre órgãos da própria administração pública. E a finalidade dele é de apenas alterar a competência entre órgãos administrativos e fazer o controle interno de legalidade da constituição do crédito tributário. Em outras palavras, o ato de inscrição em dívida ativa é unilateral.

Por certo que este é condição necessária para ajuizamento da ação de execução fiscal para a cobrança judicial do crédito tributário. É isso que confere sua exequibilidade¹⁴⁷. Sem título não há execução. Logo, não se trata de ato dispensável.

¹⁴⁷ “A inscrição na dívida ativa configura ato de controle administrativo de legalidade, realizado para apurar a liquidez e a certeza do crédito tributário. Mediante essa providência, a Fazenda Pública constitui, unilateralmente, o título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos valores

Porém, o entendimento que adotamos é que isso não quer dizer que o ato de inscrição em dívida possa ser considerado como ato de cobrança em sentido estrito. Ele é formado unilateralmente e não há notificação e possibilidade de impugnação pelo sujeito passivo.

A única ressalva que deve ser feita em relação a isso diz respeito à causa de suspensão prevista no inciso III do art. 151 do CTN. Isso porque o ato de inscrição em dívida ativa somente deve ser realizado após o exaurimento da discussão do crédito tributário na esfera administrativa. Não faz sentido formar o título executivo extrajudicial durante o *contencioso administrativo tributário*.

Portanto, para as demais causas de suspensão da exigibilidade, entendemos que é possível que o crédito seja inscrito em dívida ativa, desde que tal informação conste no termo de inscrição e não impeça que o sujeito passivo obtenha a CPEN, que possui os mesmos efeitos da Certidão Negativa de Débitos, prevista no art. 205 do CTN.

Deve-se atentar que quando a *norma de suspensão* surge após a inscrição em dívida ativa esta não é cancelada. Apenas passa-se a constar no termo de inscrição a informação de que há suspensão da exigibilidade. Dessa forma, não vemos como razoável que se impeça a inscrição do crédito constando a suspensão quando essa ocorrer antes.

Feitas essas considerações, passaremos a tratar da interferência da *norma de suspensão* da exigibilidade no prazo prescricional da Fazenda para execução do crédito tributário.

não pagos à Fazenda Pública. Tem início, aí, a exequibilidade do crédito tributário, quer dizer, a possibilidade de o crédito tributário vir a ser exigido mediante processo de execução fiscal.” 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, p. 376.

3.3.2.3. Impossibilidade de ajuizamento de cobrança judicial (interferência no prazo de prescrição)

A prescrição está relacionada ao prazo que a Fazenda Pública tem para efetuar a cobrança judicial do crédito tributário regularmente constituído e inscrito em dívida ativa.

Para isso o CTN estabelece o prazo de cinco anos contados a partir da constituição definitiva¹⁴⁸ do crédito tributário, conforme art. 174. Este é o termo inicial do prazo para que a Fazenda Pública exerça seu direito de cobrança do crédito tributário. Sendo assim, cabe analisarmos qual o efeito que a *norma de suspensão* exerce sobre o prazo prescricional.

Quanto a isso, destacamos as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴⁹, para quem “suspensão no curso do prazo prescricional não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito tributário”.

De fato, não se devem confundir duas realidades jurídicas distintas. O prazo prescricional só pode ser suspenso se ele tiver iniciado. Já a suspensão da exigibilidade é possível em casos que o crédito sequer foi definitivamente constituído, como, por exemplo, quando está pendente de julgamento de recursos administrativos (Art. 151, III, CTN).

Todavia, para os demais casos, poderá haver coincidência entre suspensão da prescrição e suspensão da exigibilidade, o que não significa que se confundam¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Estamos utilizando aqui a terminologia adotada pelo CTN. Todavia, concordamos com os autores que entendem que a dualidade provisório/definitivo é insustentável. Para uma maior compreensão do tema ver em CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 427-429.

¹⁴⁹ *Idem*, p. 487.

¹⁵⁰ “Muitas vezes pode coincidir que, à suspensão da exigibilidade do crédito, fique igualmente suspenso o seguimento do prazo prescricional. A coincidência, entretanto, exige que a suspensão da exigibilidade se dê em átimo subsequente àquele em que o sujeito ativo teve condições de acesso à ação judicial de cobrança”. *Idem*, p. 488.

Conforme já demonstramos, o conseqüente da *norma de suspensão* prescreve a proibição da Fazenda Pública exercer seu direito subjetivo, ou seja, exigir o crédito tributo.

Conclusão disso é que se a suspensão da exigibilidade surgir antes da constituição do crédito, o prazo prescricional somente iniciará se o crédito for constituído dentro do prazo decadencial, e quando houver a retirada da vigência da *norma de suspensão*. Nesse caso é impossível falar em suspensão do prazo prescricional.

Já se a *suspensão da exigibilidade* surgir após a constituição do crédito tributário, então o prazo se reiniciará com a retirada da vigência da *norma de suspensão*, devendo ser computado o tempo entre a constituição definitiva e a causa de suspensão. Aqui sim teremos caso de suspensão do prazo prescricional.

Isso é o que se extrai a partir das noções de *suspensão e interrupção* de prazos, conforme já explicamos no item 3.2.2 desse trabalho.

Ocorre que o CTN não prevê expressamente nenhuma causa de suspensão do prazo prescricional, arrolando apenas causas interruptivas nos incisos do parágrafo único do art. 174:

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

No entanto, dentro da interpretação sistemática, podemos falar em suspensão da prescrição, sobretudo pelo disposto no art. 155 do CTN, que trata da anulação de benefício da moratória e parcelamento usufruído com dolo, fraude ou simulação. Esse tema será abordado no item 4.5, do próximo capítulo.

Independentemente do prazo anterior à causa suspensão ser computado ou não na contagem do prazo prescricional, a conclusão é de que durante a vigência

da *norma de suspensão* o prazo prescricional não corre, pois a Fazenda Pública está impedida de exercer seu direito de crédito¹⁵¹. Lembremos que o conseqüente da *norma de suspensão* traz uma proibição de que o sujeito ativo promova atos de cobrança em face do sujeito passivo.

Todavia, cabe destacar entendimento contrário de MARIA LEONOR LEITE VIERA¹⁵², para quem a suspensão de exigibilidade não interfere no prazo prescricional, tendo em vista que a Fazenda Pública poderia tomar outras providências que não o ajuizamento da execução fiscal, como, por exemplo, o protesto judicial.

Contudo, não concordamos com essa conclusão, uma vez que o protesto judicial também se caracterizaria em uma forma de exigir o crédito tributário, motivo pelo qual a Fazenda Pública também não poderia utilizar desse expediente em caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

3.3.3. O juiz:

O objetivo desse tópico é analisar o comportamento imputado ao juiz no que diz respeito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Para isso destacamos três situações: (i) ações preventivas em que o crédito tributário ainda não está constituído; (ii) legalidade das causas de suspensão da exigibilidade; e (iii) taxatividade das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A seguir nos aprofundaremos em cada uma dessas situações.

¹⁵¹ Nesse sentido: “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário acarreta a impossibilidade de serem tomadas medidas voltadas à cobrança do gravame, motivo pelo qual entendemos não correr o prazo prescricional enquanto perdurar a causa suspensiva.” 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, p. 379.

¹⁵² Nas palavras da referida autora: “Desse modo, pode-se inferir que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de paralisar a fluência do prazo prescricional, pois que a Fazenda, no caso, poderá utilizar-se do protesto judicial como forma de interromper a fluência do prazo prescricional. Se não suspensa a exigibilidade, a Fazenda Pública não tem porque proceder ao protesto, mas, apenas, executar o crédito que é legítima detentora.” VIERA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 83.

3.3.3.1. Ações judiciais preventivas: suspensão da exigibilidade antes da constituição do crédito tributário?

Aqui nossas atenções se voltarão para os casos de ações judiciais com caráter preventivo, ou seja, demandas ajuizadas antes da constituição do crédito tributário.

Em síntese, nesse tópico procuraremos responder a seguinte questão: *é possível suspender a exigibilidade antes da constituição do crédito tributário?*

Convém lembrar que dentro das premissas adotadas nesse trabalho, não há obrigação tributária sem crédito tributário. Os avanços no estudo do direito tributário, pautado no aprofundamento de categorias da teoria geral do direito, faz com que as noções de obrigação e crédito sejam necessariamente vistas conjuntamente.

Além disso, dentro da premissa de que o direito é constituído por meio de linguagem competente, não cabe falarmos de obrigação nem crédito tributário sem que haja o ato de produção normativa, seja pelo lançamento do sujeito ativo, seja pelo autolancamento do sujeito passivo.

Dessa forma, gera certo desconforto admitir que é possível ser inserida *norma de suspensão* no sistema antes mesmo de haver a *norma do crédito*. Afinal, como seria possível suspender algo que sequer existe?

Por conta disso, alguns autores¹⁵³, que compartilham a premissa de que não há obrigação sem crédito, entendem que não é possível falar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes de sua constituição.

¹⁵³ Entre esses autores destacamos EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI: “*Sem crédito tributário lançado ou crédito tributário instrumental constituído não há que se falar em suspensão de exigibilidade. A exigibilidade pressupõe o suporte linguístico-existencial do crédito tributário*”. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 144. Em sentido semelhante: “O ato de lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, confere existência ao crédito tributário. E o termo de existência não é impedido ou postergado por qualquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Pelo contrário: para que possamos falar na suspensão da exigibilidade do crédito tributário é necessário que exista o crédito a ser suspenso. O fato suspensivo da exigibilidade do crédito tributário produz a paralisação da incidência de normas

Contudo, essa conclusão não nos parece ser adequada se considerarmos que o direito positivo opera não somente no campo concreto, mas também no campo abstrato.

Em outras palavras, não é preciso que o crédito exista como norma individual e concreta para que haja outra norma com a finalidade de proibir a conduta de que o sujeito ativo a exija. Isso pode ser feito de forma hipotética, ou seja, por meio de norma abstrata.

Sendo assim, concluímos pela possibilidade de que a *norma de suspensão* seja inserida no sistema antes da constituição do crédito. E isso é possível por meio de *norma de suspensão* individual e abstrata.

No entanto, ressaltamos que essa conclusão somente faz sentido para algumas das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN.

Quando houver moratória (Art. 151, I, do CTN); reclamações ou recursos administrativos (Art. 151, III, do CTN) e parcelamento (Art. 151, VI, do CTN), necessariamente o crédito tributário já deverá estar constituído.

O motivo disso é porque tais providências serão sempre cronologicamente posteriores à constituição do crédito tributário, seja pela autoridade administrativa, seja pelo próprio contribuinte (*autolancamento*).

Atente-se que a afirmação feita acima é válida mesmo nos casos que a lei que instituir o programa parcelamento prever expressamente a possibilidade de inclusão de créditos constituídos ou não¹⁵⁴.

voltadas à efetivação do direito de o sujeito ativo exigir os valores do sujeito passivo.” (grifamos). 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, p. 378.

¹⁵⁴ Exemplo disso ocorre no art. 1º, §1º da Lei 11.941/2009:

Quando isso ocorre, para que o contribuinte possa incluir os débitos no parcelamento, logicamente terá que constituí-los anteriormente para que esses possam ser devidamente consolidados.

Sendo assim, a questão da possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário anterior a sua constituição se restringe apenas às hipóteses de concessão de liminar em mandado de segurança e em tutela antecipada (Art. 151, incisos IV e V do CTN)¹⁵⁵ e no caso de depósito do montante integral (Art. 151, I, do CTN).

O que é interessante notar é que essas três causas de suspensão da exigibilidade somente surgem quando há processo judicial em andamento, ou seja, necessariamente há um juiz lidando com a discussão do suposto crédito tributário.

Ressalte-se que nesses casos, a questão se restringe apenas quando há medida liminar ou depósito no bojo de *ação judicial preventiva*, ou seja, antes da exigibilidade.

Essas hipóteses serão tratadas em tópicos específicos dentro dos capítulos que abordaremos cada uma dessas causas de suspensão da exigibilidade, para onde remetemos o leitor.

A seguir trataremos de outras questões que envolvem a relação entre o juiz e a norma de suspensão. Estamos falando na forma como esse utente da linguagem jurídica lida com os enunciados prescritivos sobre o tema, especialmente aqueles previstos no Código Tributário Nacional.

Isso porque, além de enumerar as causas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151), o CTN também traz outras disposições sobre o tema,

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

¹⁵⁵ Devido às semelhanças, os incisos IV e V do art. 151, do CTN serão tratados como se fossem apenas uma hipótese.

entre as quais destacamos: (i) exigência de lei para estabelecer hipóteses de suspensão (art. 97, VI); (ii) forma de interpretação das causas de suspensão (art. 111, I) e taxatividade das causas de suspensão (Art. 141).

3.3.3.2. Legalidade das causas de suspensão

A questão legalidade das causas da suspensão envolve o disposto no art. 146 da Constituição Federal, que trata quais as funções das leis complementares em matéria tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
 I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
 II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 (...) (destacamos)

A interpretação do referido dispositivo decorre um debate histórico na doutrina, que se dividiu basicamente em duas correntes:

- (i) Aqueles que entendem que a Lei Complementar somente tem duas funções, expressadas pelos incisos I e II do referido dispositivo. Nesse caso o disposto no inciso III serviria apenas para complementar as funções previstas nos dois primeiros incisos. Essa corrente ficou conhecida como *dicotômica*; e
- (ii) Aqueles que entendem que a Lei Complementar possui três funções. Além dos dois primeiros incisos, há também a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, que seriam aquelas enumeradas nas alíneas do inciso III. Essa última corrente ficou conhecida como *tricotômica*.

A despeito de toda a discussão histórica¹⁵⁶ em relação à interpretação do art. 146 da Constituição Federal, o entendimento adotado nesse trabalho será pela corrente *tricotômica*.

Portanto, fixemos a premissa de que uma das funções da lei complementar é prescrever *normas gerais de direito tributário* sobre obrigação, lançamento e crédito tributário (Art. 146, III, “c”, da CF).

Dessa forma, como cabe à lei complementar tratar sobre o crédito tributário, por consequência também cabe a esta espécie de veículo introdutor tratar de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Justamente por isso que o diploma legal que trata das causas de suspensão da exigibilidade é o Código Tributário Nacional que, apesar de ter sido editada como lei ordinária, foi recepcionada pelo atual ordenamento como Lei Complementar¹⁵⁷.

No que diz respeito à legalidade para estabelecer causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o art. 97, inciso VI do CTN dispõe que:

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.

Vê-se, portanto, que o referido dispositivo determina que as causas de suspensão de exigibilidade devem estar previstas em lei formal, ou seja, em veículo introdutor emanado do Congresso Nacional.

¹⁵⁶ Para maior compreensão dessa discussão: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 207-226.

¹⁵⁷ “O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita conta no §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da *legislação anterior*, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional *princípio da recepção*, (...)”. *Idem*, p. 207.

Sendo assim, o papel da lei complementar é a de estabelecer os tipos de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como normas gerais a respeito de cada uma delas. Já a instituição e regulamentação dessas causas previstas na lei complementar podem estar previstas em leis ordinárias de cada um dos entes tributantes.

Contudo, destacamos que esse entendimento não é unânime na doutrina. Há autores que entendem que nem todas as causas de suspensão da exigibilidade precisam estar tipificadas em lei complementar. Esse é o entendimento de DÉCIO PORCHAT¹⁵⁸, que utiliza a classificação das causas de suspensão da exigibilidade em “fatos automáticos” e “fatos não automáticos”.

Os fatos automáticos seriam aqueles em que basta a vontade do particular, sem necessidade de se observar quaisquer pressupostos. Seriam fatos automáticos as reclamações e recursos administrativos (art. 151, III do CTN), e o depósito (Art. 151, inciso II, do CTN).

Já os fatos não automáticos são aqueles em que o efeito depende da verificação de pressupostos e é produzido por medida judicial. Assim, seriam fatos automáticos a concessão de medida liminar em mandado de segurança e antecipação de tutela em outras espécies de ação judicial.

Como base nessa classificação, o autor entende que:

“(…), tratando-se de fatos não-automáticos, ou seja, cujo efeito suspensivo depende da prévia verificação de certos pressupostos e é produzido por providência judicial, entendemos não ser obrigatório o tratamento por via de lei complementar. Isto porque é da própria essência dos fatos não-automáticos a manifestação jurisdicional, cabendo assim ao próprio Poder Judiciário dirimir e uniformizar quaisquer conflitos decorrentes de sua manifestação jurisdicional¹⁵⁹.”

¹⁵⁸ O autor faz essa classificação com base nas lições de Alberto Xavier. Além disso, o autor destaca que a moratória seria uma hipótese *sui generis* e não se enquadraria nessa classificação. PORCHAT, Décio. *Suspensão do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 110-111.

¹⁵⁹ *Idem*, p. 113.

Entretanto, não concordamos com a classificação proposta pelo autor acima citado, tampouco com a conclusão de que não há necessidade de previsão de apenas algumas causas de suspensão em lei complementar.

A regra do art. 97, VI do CTN não comporta exceções, e determina que somente a lei pode estabelecer causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Além disso, mesmo os tipos “fatos automáticos” precisam obedecer alguns pressupostos para produzirem efeitos.

Como exemplo, o CTN prevê no inciso III do art. 151 que as reclamações e os recursos em processo administrativo são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Isso não quer dizer que a União Federal não tenha que regular esses recursos por meio de lei ordinária, como foi feito pelo decreto nº 70.235/72, que possui *status* de lei. Aliás, o próprio inciso III do art. 151 traz expressa cláusula “*nos termos das leis reguladoras*”.

Da mesma forma, o CTN prevê no inciso II do art. 151 o depósito como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. E, no âmbito federal, temos a lei ordinária nº 9.703/98, que “*dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais*”.

Por fim, temos também o inciso VI do art. 151 CTN, que prevê o parcelamento como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Com fundamento nisso, foi editada a lei ordinária nº 11.941/2009, que instituiu o REFIS da Crise, por exemplo.

Portanto, cabe à lei complementar prever os *tipos* de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cujo fundamento de validade é o art. 146, III, “c” da CF. Já à lei ordinária cabe instituir e regular os pressupostos de cada um dos tipos previstos.

Quanto ao tema na jurisprudência, destacamos que há reiteradas decisões no STJ¹⁶⁰ que entendem não ser possível a supressão de instância recursal administrativa, via decreto. E o fundamento dessas decisões é justamente o art. 97, VI do CTN, conforme se vê na seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO COM BASE NO ART. 37, § 3º DO DECRETO 70.235/72. HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. REVOGAÇÃO PELO DECRETO 75.445/75. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

(...)

3. O Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, VI, a imprescindibilidade de lei formal para versar sobre a exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, encerrando o princípio da estrita legalidade tributária, razão pela qual encontra-se eivada de ilegalidade a supressão, pelo Decreto 75.445/75, do "pedido de reconsideração", previsto no suso mencionado dispositivo legal.

4. Impende salientar que o Decreto 70.235/72, por ser fruto de delegação legislativa, ostenta natureza de lei ordinária, o que implica que o pedido de reconsideração nele previsto tem origem e caráter legal, traduzindo manifestação de índole legislativa, razão pela qual não poderia ser suprimido por legislação de hierarquia inferior, que ostenta natureza meramente regulamentar.

5. A título de argumento obiter dictum, verifica-se que o pedido de reconsideração só passou a ser vedado quando da edição da Lei 8.541/92, sem efeitos retroativos para atingir ato praticado na vigência de contexto normativo próprio e diverso, in verbis: "Art. 50. Não será admitido pedido de reconsideração de julgamento dos Conselhos de Contribuintes".

6. Recurso especial desprovido.

(REsp 877.352/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 15/09/2008) (Destacamos).

Portanto, no que se refere à legalidade, temos que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais, prevendo quais são as hipóteses de suspensão; e cabe à lei ordinária instituir e regular essas causas.

Passemos agora a tratar do art. 141 e art. 111, I do CTN, que estabelecem que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são taxativas e devem ser interpretadas literalmente.

¹⁶⁰ No mesmo sentido: (REsp 330.415/PR, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2001, DJ 29/10/2001, p. 188); (REsp 219.651/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/2000, DJ 06/11/2000, p. 195); e (REsp 73.245/PR, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/06/1996, DJ 01/07/1996, p. 23994)

3.3.3.3. Taxatividade das causas de suspensão

Questão que se coloca na interpretação do art. 151 do Código Tributário Nacional é se as causas de suspensão da exigibilidade ali elencadas seriam *taxativas* ou *exemplificativas*.

Para adentrar nessa análise é importante que se faça algumas considerações sobre a questão da completude do ordenamento jurídico e a formação de *tipos* na legislação tributária.

Conforme ensina NORBERTO BOBBIO¹⁶¹, “por ‘completude’ entende-se a propriedade pela qual um ordenamento jurídico tem uma norma para regular qualquer caso”.

Na verdade, essa característica é condição necessária para os ordenamentos em que o juiz está obrigado a julgar todas as controvérsias que se apresentam a seu exame, bem como deve sempre julgar com base em norma contida no sistema¹⁶².

A partir disso, vê-se que não há que se falar em *lacunas* no direito positivo. O próprio direito prevê como se decide no caso de falta de norma. Sendo a ausência de norma uma hipótese normativa, fecha-se o sistema.

Logo, não há espaços vazios no ordenamento jurídico, mas *espaços cheios* preenchidos por normas de sobrenível. Entre essas, fala-se em *normas gerais inclusivas e/ou exclusivas*¹⁶³.

¹⁶¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: UNB, 1999, p. 114.

¹⁶² *Idem*, p. 118.

¹⁶³ “Façamos alusão à rica doutrina de Erns Zitelmann e de Donato Donati, inauguradora do pensamento de que, em oposição aos espaços vazios, existiriam no direito espaços cheios nos quais determinadas regras de solução de controvérsias atuariam no sentido de dar significação deôntica ao caso a ser regulado. O preenchimento desses topos seria feito, justamente, pelas normas gerais exclusiva e/ou inclusiva. A primeira, exclusiva, seria aquela regra que prescreve de modo oposto os casos não compreendidos no enunciado deôntico particular. A segunda, inclusiva, é o preceito que determina de forma idêntica os casos não compreendidos na norma específica”. HARET, Florence. *Listas taxativas e interpretação da lei tributária: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas*. In: Priscila de Souza

A primeira seria aquela que atribui a um caso a solução jurídica dada a casos não compreendidos em norma específica. Já a segunda, exclusiva, é aquela que, de forma contrária, não permite a aplicação de uma norma para um caso não previsto.

Sendo isso considerado, passemos a tratar das duas formas como o direito positivo prescreve seus *tipos*.

A primeira delas é quando os enunciados prescritivos identificam características gerais e necessárias para a inclusão de indivíduos em determinada classe. Em outras palavras, verificam-se preceitos conotativos. Nesse caso, dizemos que o *tipo* é prescrito como *forma-de-construção*.

Por outro lado, o direito positivo também pode formar *tipos* a partir da enumeração dos indivíduos de determinada classe, ao invés de apontar suas características. Em outras palavras, temos preceitos denotativos. Nesse caso o *tipo* é criado de forma *tabular*.

Sendo isso observado, cabe destacar que a formação de listas taxativas é muito comum no direito tributário, uma vez que este é um ramo do direito em que se preza pela tipificação estrita. Conforme ensina FLORENCE HARET¹⁶⁴:

Diz-se lista taxativa o rol discriminador de hipóteses, posto em lei, e que, em regra e como decorrência de sua própria taxatividade, inadmite outras situações não abrigadas àquelas expressamente previstas. A qualidade “taxativa” reforça justamente a condição estrita, ou também chamada de literal, da exegese da lei: os fatos são aqueles positivados no texto legal, sendo vedado ao aplicador a sua ampliação por técnicas integrativas: ou lá se está, e a regra se aplica ao caso em concreto; ou lá não se está e inexistente incidência.

(coord.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, p.434-435.

¹⁶⁴ HARET, Florence. *Listas taxativas e interpretação da lei tributária: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas*. In: Priscila de Souza (coord.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, p. 437.

Relacionando o que foi dito sobre a completude do ordenamento jurídico e das formas como se criam os *tipos* no direito positivo, a conclusão que se chega é seguinte: quando estivermos diante de formas *tabulares*, ou seja, listas taxativas, deve-se aplicar a *norma geral exclusiva*. Por outro lado, se o *tipo* for da espécie *forma-de-construção*, utiliza-se a *norma geral inclusiva*.

Nesse ponto, cabe alertar que as *normas gerais inclusiva e exclusiva* convivem perfeitamente no sistema, e são aplicadas de acordo com a técnica legislativa adotada na prescrição do *tipo*.

Cabe então o seguinte questionamento: o rol de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é taxativo?

A resposta é afirmativa. Ao verificar os enunciados prescritivos contidos no Código Tributário Nacional, há evidências que a técnica legislativa utilizada preza pela interpretação restritiva das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Entre esses enunciados prescritivos, o primeiro que indica isso é o art. 97, inciso VI, do CTN, que determina que é matéria reservada à lei estabelecer as hipóteses de suspensão do crédito tributário.

Outro dispositivo que aponta nesse sentido é o art. 111, inciso I, do CTN, que prescreve que “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão e exclusão do crédito tributário”.

Apesar de as premissas que adotamos não comportarem a possibilidade de uma interpretação meramente literal, entendemos que o art. 111, inciso I, do CTN denota que as causas de suspensão da exigibilidade são *tipos tabulares* e, por isso, devem ser interpretadas restritivamente.

Por fim, destacamos o disposto no art. 141 do CTN, que expressamente prescreve que:

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. (Destacamos)

Mais uma vez, nota-se que o dispositivo aponta no sentido que o arrolamento de causas de suspensão do crédito tributário, prevista no art. 151 do CTN, se trata de formação *tabular* de tipos, ou seja, a lista é taxativa.

No entanto, cabe apenas fazer uma pequena observação a respeito da redação do art. 141 do CTN. Conforme se verifica em sua redação, o enunciado restringe aos casos “previstos nesta Lei”. Contudo, entendemos que a interpretação disso não deve ser restrita. Em outras palavras, não há óbice para que outras leis complementares instituam causas de suspensão da exigibilidade. A locução “previstas nesta Lei” não se refere exclusivamente ao veículo introdutor do CTN, e deve ser compreendida como “previstas em leis complementares”.

Feitas essas considerações, a conclusão que adotamos é que a lista de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é taxativa. Os *tipos* (i.e., as causas de suspensão) foram prescritos de forma *tabular*. Isso porque os arts. 97, VI; 111, I; e 141, do CTN, apontam que a técnica legislativa adotada implica na aplicação da *norma geral exclusiva*.

Em outras palavras, a enumeração das causas de suspensão da exigibilidade prescreve de modo oposto quais são os casos que não devem ser considerados como suspensivos. Ou seja, exclui-se tudo aquilo que não está no âmbito dos termos positivados no art. 151, do CTN.

Todavia, alertamos que isso não quer dizer que esteja vedada a *interpretação extensiva* das causas de suspensão da exigibilidade. Sendo a formação dos *tipos* tabular, não se admite apenas a utilização da *analogia*.

A diferença entre *interpretação extensiva* e *analogia* é bastante discutida na doutrina¹⁶⁵.

Diante das premissas adotadas no presente trabalho, essa diferença se explica pelos fatores comparativos de semelhança. Na *analogia* se compara a semelhança entre classes distintas. Já a *interpretação extensiva* compara a semelhança de objetos individualmente considerados¹⁶⁶.

De forma bem sucinta, na *interpretação extensiva* não há criação de uma nova regra, mas a ampliação do alcance de uma regra já existente. No caso da *analogia*, há a criação de uma regra, como base em sobrenormas, que admitem que nos casos não previstos o aplicador pode se valer de regra já existente em um caso semelhante.

Portanto, o entendimento adotado nesse trabalho é de que a lista prevista no art. 151 do CTN é taxativa, mas as hipóteses ali previstas comportam interpretação extensiva.

Esse é o entendimento predominante há muito tempo na jurisprudência do STJ, conforme se verifica no seguinte julgado:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - SUSPENSÃO POR AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL DESACOMPANHADA DE

¹⁶⁵ Por exemplo, LUCIANO AMARO entende que “Teoricamente, a integração analógica não se confunde com a interpretação extensiva, de que se avizinha. Na prática, distingui-las não é tarefa simples. (...). A diferença estaria em que, na analogia, a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina; já na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma, tornando com isso necessário que o aplicador da lei reconstitua o seu alcance”. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 212.

¹⁶⁶ “Esta é a grande diferença entre analogia e interpretação extensiva em sentido estrito. Ou seja, os fatores comparativos entre um elemento e outro não são os da classe em que ele se insere, mas os do próprio objeto individualmente considerado já que a tipificação, na forma tabular, é ela mesma mais restritiva conceitualmente, mais delimitativa do seu campo de abrangência. Dito de outro modo, a forma tabular perde em conotação ou extensão do termo para ganhar em denotação ou intensão do sentido da palavra”. HARET, Florence. *Listas taxativas e interpretação da lei tributária: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas*. In: Priscila de Souza (coord.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, p. 452.

DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL - IMPOSSIBILIDADE - ART. 38 DA LEF - INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DO ART. 151 DO CTN.

1. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão elencadas, numerus clausus, no art. 151 do CTN.

2. O ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal, desacompanhada de depósito no montante integral, não tem o condão de suspender o curso de execução fiscal já proposta.

3. Recurso especial provido.

(REsp 260713/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2002, DJ 08/04/2002, p. 172) (Destacamos)

Contudo, apesar de ser esse o entendimento dominante na jurisprudência, há vários autores que entendem que as causas de suspensão da exigibilidade não são taxativas, mas exemplificativas. Entre esses se destacam ESTEVÃO HORVARTH¹⁶⁷ e CAMILA CAMPOS VERGUEIRO¹⁶⁸. Há ainda autores, como DÉCIO PORCHAT¹⁶⁹, para quem apenas algumas das causas seriam taxativas, conforme já apontado anteriormente.

¹⁶⁷ “Com base nisto, à primeira vista se poderia concluir que as situações previstas no CTN relativas à suspensão da exigibilidade do crédito seriam somente aquelas constantes do seu artigo 151, sendo este dispositivo, portanto, *numerus clausus*. No entanto, esta apressada ilação teria decorrido de uma interpretação meramente literal”. HORVARTH, Estevão. *Considerações sobre a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela concessão de liminar em ação cautelar*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Problemas de Processo Judicial Tributário*, 3 vol., São Paulo: Dialética, 1999, p. 164.

¹⁶⁸ “Por isso não há que se falar em **taxatividade** das causas hábeis para suspender a exigibilidade da obrigação tributária, justamente porque o ordenamento opera com outras normas jurídicas que, apesar de não constarem no rol do artigo 151 do Código Tributário Nacional, produzem no processo de positivação o mesmo efeito das regras contidas no referido dispositivo”. VERGUEIRO: Camila Campos. *Obrigação Tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 120.

¹⁶⁹ “Com efeito, partindo-se do princípio de que apenas os fatos suspensivos automáticos é que necessariamente devem ser tratados por lei complementar, excetuando-se a moratória, que segundo nosso modelo caracteriza hipótese *sui generis* de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, entendemos que somente os fatos suspensivos automáticos previstos respectivamente nos incisos II e III do artigo 151 do CTN são taxativos”. PORCHAT, Décio. *Suspensão do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

4. PARCELAMENTO E MORATÓRIA

O presente capítulo tem como objeto as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas nos incisos I e VI do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Resolvemos agrupar em um mesmo capítulo essas duas causas de suspensão, tendo em vista que tais institutos, apesar de distintos, como será visto mais adiante, possuem vários pontos de conexão.

Sendo assim, o primeiro tópico desse capítulo irá tratar da moratória, buscando uma definição para o instituto, e quais são suas espécies e requisitos previstos no CTN.

Já no segundo tópico, iremos traçar uma definição de parcelamento, e quais as formas que essa figura surge no direito tributário.

Feito isso, no terceiro tópico será possível demonstrar que o parcelamento pode ser visto tanto como uma espécie de moratória, como uma causa de suspensão autônoma.

Por fim, os últimos três tópicos desse capítulo irão tratar de aspectos polêmicos como: (i) qual o ato que causa a suspensão da exigibilidade; (ii) quais os efeitos da confissão, normalmente estabelecida como requisito para a concessão do benefício; e (iii) quais os efeitos da anulação do benefício.

4.1. Definição, requisitos e espécies de moratória

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, “moratória é a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada”¹⁷⁰.

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 455.

Como o tempo em que a prestação deve ser implementada diz respeito ao *vencimento* da obrigação, temos então que a moratória nada mais é do que a alteração dessa data.

Nesse ponto, cabe lembrarmos que, conforme exposto no item 2.1 desse trabalho, o vencimento não é um dos critérios da *regra-matriz de incidência*. Considerando a estrutura completa da norma jurídica, o vencimento é o critério temporal da *perinorma*.

Logo, a instituição da moratória não interfere na *endonorma*, mas na norma sancionadora que o sistema institui para o caso de descumprimento da obrigação tributária, ou seja, na *perinorma*.

Temos, portanto, que a moratória na verdade sequer faz surgir a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que esta somente surge com o vencimento da obrigação, conforme visto no item 3.2.1.

Por conta disso LUCIANO AMARO¹⁷¹ chega a falar que a moratória devia ter sido tratada na parte do CTN que prescreve normas referentes aos vencimentos das obrigações tributárias. No entanto, o Código Tributário Nacional tratou da moratória dentro da Seção II do Capítulo III, cujo título é “*Suspensão do Crédito Tributário*”.

Independentemente disso, partimos da premissa que a lei que institui moratória altera a composição da norma primária, especificamente com a adição de *perinorma*, cujo critério temporal se refere ao novo vencimento da obrigação.

¹⁷¹ “Talvez o Código devesse ter tratado da moratória ao regular o prazo para pagamento do tributo. É óbvio que, no curso do prazo para pagamento, o sujeito ativo não pode exigir que este seja feito”. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 378.

Note-se que a inclusão de nova *perinorma* não significa necessariamente a revogação da *perinorma* que previa a primeira data de vencimento. Diante das premissas adotadas nesse trabalho, não admitimos hipótese de *revogação tácita*¹⁷².

Na verdade, somente haverá revogação da primeira *perinorma* se a lei que instituir a moratória retirar expressamente a aplicação do enunciado-enunciado que prevê o vencimento do tributo (derrogação); ou da respectiva enunciação-enunciada (ab-rogação)¹⁷³.

Caso não haja a revogação expressa dos enunciados que prescrevem a data de vencimento original, teremos uma *incompatibilidade de normas*¹⁷⁴. Com a instituição da moratória, teremos no sistema jurídico a previsão de datas de vencimentos conflitantes. E a incompatibilidade de normas por si só não é apta a causar a revogação da *perinorma* que instituiu a primeira data de vencimento.

A incompatibilidade entre duas normas válidas é resolvida por normas de sobrenível. Nesse caso, ressaltamos que o ordenamento jurídico brasileiro adotou o princípio da *lex posterior derogat priori*, instituído no art. 2º, §1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro¹⁷⁵.

No entanto, essa revogação de norma anterior em virtude de norma posterior não ocorre automaticamente. É preciso que o conflito de normas seja constituído como um fato jurídico para que a norma de sobrenível afaste no caso específico a norma anterior. Assim, a revogação não é função da norma posterior, mas da norma de sobrenível¹⁷⁶.

¹⁷² “O vulto da revogação tácita torna-se prejudicial à compreensão do direito, já que relega ao *intérprete* a solução da revogação”. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 209.

¹⁷³ *Idem*, p. 213-218.

¹⁷⁴ *Idem*, p. 190-194.

¹⁷⁵ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

¹⁷⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 194-202.

Portanto, caso não haja a revogação expressa da primeira *perinorma*, teremos duas normas válidas e vigentes no ordenamento, em que apenas no caso concreto, por meio de aplicação de norma de sobrenível, prevalecerá a norma posterior. A primeira norma somente será revogada de forma geral após sucessivamente deixar de ser observada no tempo.

Recapitulando: temos que a *perinorma* que estabelece a data de vencimento originária pode ser revogada de duas formas: (i) expressamente pela lei que instituir a moratória, que afastará a aplicabilidade dos enunciados que prescrevem o vencimento original; (ii) ou por meio de aplicação de norma individual e concreta, com fundamento em norma de sobrenível.

De uma forma ou de outra, a moratória implicará na revogação da primeira *perinorma*. Temos então que, em um primeiro momento, a *perinorma* revogada perde sua vigência (i.e., sua aptidão de ser aplicada); e em um segundo momento há a perda da própria validade¹⁷⁷.

Dessa forma, firmada a premissa que a moratória se refere à alteração da *perinorma*, passaremos a tratar dos requisitos que o Código Tributário Nacional estabelece para sua concessão.

Nesse sentido, é relevante citarmos o art. 153, que possui a seguinte redação:

Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

- I - o prazo de duração do favor;
- II - as condições da concessão do favor em caráter individual;
- III - sendo caso:

¹⁷⁷ “(...), a melhor forma de enxergar o fenômeno da revogação é na sucessão de atos perlocucionários no tempo linguístico. Primeiro, ataca-se a aplicação e, somente em tempos posteriores, a vigência e a validade são acometidas”. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 188.

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

A partir desse dispositivo é possível perceber que a lei que conceder moratória deve cumprir alguns requisitos, elencados nos três incisos. Os dois primeiros incisos estabelecem requisitos obrigatórios, e o terceiro estabelece algumas opções do legislador.

O primeiro requisito obrigatório (inciso I) é que a lei que concede a moratória deve prever o prazo de duração do favor.

O que se vislumbra da leitura do referido inciso é que a natureza jurídica da moratória é de *benefício fiscal*, ou seja, de situação excepcional que favorece o sujeito passivo no cumprimento da obrigação tributária.

Já o segundo requisito obrigatório (inciso II) é que a lei deve estabelecer as condições da concessão da moratória quando esta se der de forma individual.

Todavia, como veremos mais adiante, a classificação que o CTN faz entre moratória geral e moratória individual é na verdade uma confusão feita pelo legislador, que mistura a competência para decretação da medida, com o modo de aplicação.

Portanto, o requisito previsto no inciso II deve ser entendido no seguinte sentido: a lei que concede a moratória deve prever qual a forma em que o benefício fiscal será efetivado.

E a isso se deve somar o que está disposto na alínea “c” do inciso III, que prevê que, sendo o caso, a lei deve estabelecer as garantias que devem ser fornecidas pelo sujeito passivo quando a moratória tiver caráter individual.

Além disso, esse inciso III possui mais duas alíneas, que tratam de algumas opções do legislador ao prever a moratória.

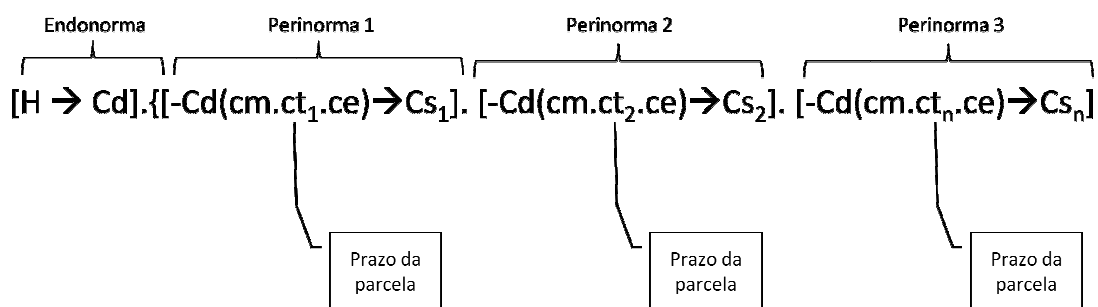
Na alínea “a” está disposto que, sendo o caso, a lei que concede a moratória deve estabelecer a quais tributos esta se aplica. No entanto, o que se verifica é que esse enunciado chega a ser desnecessário, uma vez que ao alterar uma *perinorma* a lei terá que se referir a qual *norma primária* pretende alterar. Logo, o enunciado acaba por prescrever o óbvio.

Por fim, a alínea “b” traz enunciado de grande importância, pois a partir dele podemos verificar que a moratória pode ser feita de duas formas: (i) unitária, ou (ii) parcelada.

Com base nisso, podemos concluir que se a moratória for unitária, teremos a edição de apenas uma nova *perinorma*, em que o critério temporal é o novo vencimento.

Já se a moratória for instituída prevendo o recolhimento em prestações parceladas, o fenômeno é semelhante. A diferença é que nesse caso serão editadas várias *perinormas*, em que o critério temporal de cada uma delas será o vencimento das parcelas¹⁷⁸.

Temos, portanto, que a lei que institui a moratória parcelada altera a composição da norma primária, adicionando uma nova *perinorma* para cada parcela. Isso pode ser visualizado graficamente da seguinte forma:



¹⁷⁸ Destacamos que a lei que institui a moratória também pode prever a inclusão de outras *perinormas*, como a exclusão do benefício, multa por atraso de parcelas, etc.

Sendo assim, como são instituídos novos vencimentos, não há que se falar em descumprimento da *norma do crédito* (i.e., *endonorma*). E é justamente por conta disso que não incide juros de mora e multa no caso da moratória, seja a parcelada, seja a unitária.

Inclusive, isso é possível verificar pela interpretação do art. 155, *caput*, do CTN, que estabelece que:

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**: (Destacamos)

Logo, se na “revogação”¹⁷⁹ do benefício será cobrado juros de mora, deduz-se que ao conceder a moratória não pode o sujeito passivo prescrever juros sobre a parcela ou parcelas vincendas da obrigação tributária. Temos, portanto, mais um critério para definir a moratória. Esse é o entendimento de CHRISTINE MENDONÇA¹⁸⁰, e que adotamos nesse trabalho.

No entanto, cabe registrarmos o entendimento contrário de DÉCIO PORCHAT¹⁸¹, para quem o art. 155 não implica na vedação de cobrança de juros. Esse assunto será retomado, quando formos tratar da diferença entre moratória e parcelamento, já que esse é um dos critérios que diferenciam essas duas figuras.

Conforme já adiantado linhas acima, o CTN também prevê no art. 152 que a moratória pode ser concedida de duas formas: (i) em caráter geral; ou (ii) em caráter individual.

¹⁷⁹ Adiante demonstraremos que a expressão “revogação” utilizada no art. 155 do CTN é equivocada, pois deveria se referir à anulação ou cassação do benefício.

¹⁸⁰ “Nesse sentido, o art. 155, *caput*, do CTN, veda a aplicação dos juros de mora sobre o valor do crédito tributário consolidado, ao estipular que, ao ser revogada a concessão da moratória individual, será cobrado ‘o crédito acrescido de juros de mora’”. MENDONÇA, Christine. *O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – Refis: parcelamento stricto sensu*, in: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa (Coord.). *Refis, aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001, p. 85.

¹⁸¹ “Em verdade, em nenhum momento o *caput* do artigo 155 veda a aplicação dos juros moratórios durante o período de concessão, mas somente autoriza a aplicação dos juros moratórios nos casos de anulação da medida”. PORCHAT, Décio. *Suspensão do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 138.

A moratória em caráter geral seria aquela em que não é necessário que o sujeito passivo firme termo de adesão com a Administração Pública. Seria uma espécie de moratória automática, em que não é necessário que o sujeito passivo tome qualquer providência para se aproveitar do benefício.

Nesses casos, a moratória pode ser instituída tanto pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo (Art. 152, I, CTN), quanto pela União, em relação aos tributos de competência dos demais entes federativos, desde que também conceda em relação aos tributos de sua competência (Art. 152, II, CTN).

Quanto a essa segunda hipótese, registramos que JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁸² considera que essa possibilidade de moratória heterônoma é incompatível como o sistema federativo brasileiro.

Por outro lado, temos o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO¹⁸³, para quem não há inconstitucionalidade, uma vez que a União pode impor esse tipo de moratória para todos os demais entes tributantes.

Sobre isso, cabe o registro que a jurisprudência nunca se manifestou sobre o tema, tendo em vista que não há notícias que a União tenha usado dessa medida. De qualquer forma, dentro de uma interpretação sistemática, o posicionamento que adotamos é de que esse dispositivo não foi recepcionado pela CF/88, pois viola o pacto federativo.

¹⁸² “Criticável todavia a exclusiva faculdade cometida a à União (art. 152, I, b, do CTN) por não possuir competência para se intrometer no âmbito tributário das demais pessoas de Direito Público.” MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 354.

¹⁸³ “Pode parecer que a concessão de moratória pela União relativamente a tributos estaduais e municipais configura indevida intervenção federal e que a norma do art. 152, I `b` não teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Ocorre que tal moratória deve ser em caráter geral e, assim, concedida diretamente pela lei, além de somente ser possível se abrangente dos tributos federais e das obrigações de direito privado. O que a Constituição veda é a discriminação contra Estados e Municípios. A União não pode legislar impondo a estes, enquanto credores, restrições que não sejam impostas aos demais credores.” MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 190-191.

Já a moratória em caráter individual é aquela concedida por despacho da autoridade administrativa competente, que verificará se o sujeito passivo cumpre todos os requisitos estipulados na lei. Nesse caso é necessária a constituição de norma individual e concreta de adesão do sujeito passivo para que o benefício seja aproveitado.

No entanto, conforme já antecipamos, entendemos que essa diferença entre moratória geral e moratória individual se trata de confusão feita pelo legislador, que mistura a competência para decretação da medida, com o modo de efetivação¹⁸⁴.

Dessa forma, feitas essas considerações, podemos concluir que a moratória não seria exatamente uma causa de suspensão. Trata-se de benefício fiscal com a finalidade de promover uma facilidade para que o sujeito passivo cumpra com a obrigação tributária. Ao ser editada nova(s) *perinorma(s)* retira-se a vigência da *perinorma* que prevê a data de vencimento original, conferindo ao sujeito passivo mais tempo para o adimplemento.

A moratória só será vista de fato como uma causa de suspensão da exigibilidade no caso de sua anulação ou cassação. Nesse caso ocorre a retirada da vigência da(s) nova(s) *perinorma(s)*, e se restabelecerá a vigência da data de vencimento original, cobrando-se os juros. Isso será analisado no item 4.6, onde trataremos dos efeitos da extinção do benefício.

Temos então que para caracterizar a moratória devem ser observados os seguintes requisitos:

- (i) Necessidade de instituição por lei (Art. 97, VI e 152, do CTN);
- (ii) O ente que institui a moratória deve ter a competência tributária relacionada com o benefício;

¹⁸⁴ “Já no item II (que menciona a moratória em *caráter* individual) disciplina-se um dos *modos* pelos quais pode ser aplicada, que é o exame caso a caso, à vista do preenchimento das condições legais que lhe dão ensejo. O *modo* oposto a esse seria o *geral*, em que a moratória é concedida independentemente de despacho caso a caso”. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 380.

- (iii) A lei deve estipular o prazo e a duração para concessão do benefício, bem como especificar os tributos a que se aplica e a forma de prestação (unitária ou parcelada);
- (iv) Não incidência de encargos financeiros sobre as parcelas.

Após definirmos o que é moratória, explicitando quais são seus elementos caracterizadores, passaremos a analisar o que é parcelamento.

4.2. Definição, requisitos e espécies de parcelamento

Conforme alerta CHRISTINE MENDONÇA¹⁸⁵, “não vamos encontrar no texto do direito positivo uma prescrição da definição de parcelamento tributário. Cabe à Ciência do Direito descrever tal fenômeno, tendo por base unicamente as unidades do sistema do direito positivo”. Começemos então pelo significado comum do vocábulo.

A expressão “parcelamento” é derivada do substantivo “parcela”, cujo significado tem origem na matemática. Nesse sentido, parcela é “*cada uma das quantidades que perfazem uma soma, ou um valor total*”¹⁸⁶.

Transportada para o direito tributário, a expressão “parcelamento” está prevista no inciso VI do artigo 151 do Código Tributário Nacional, que traz o rol das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No entanto, esse inciso não faz parte da redação original do CTN, e foi incluído pela Lei Complementar 104/2001.

Isso não significa que o parcelamento de débitos tributários tenha surgido apenas com a edição da LC 104/2001. Esse tipo de prática sempre foi vinculado ao instituto da moratória, conforme já demonstramos no tópico anterior desse capítulo.

¹⁸⁵ MENDONÇA, Christine. *O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – Refis: parcelamento stricto sensu*, in: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa (Coord.). *Refis, aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001, p. 90.

¹⁸⁶ AULETE, Caldas. *Aulete Digital – Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa*. Disponível em: <http://aulete.uol.com.br>. Acesso em: 09/09/2013.

Por conta disso, alguns doutrinadores defendem que parcelamento é apenas uma espécie de moratória. Isso será abordado no próximo item, em que veremos qual a relação entre a figura da moratória e do parcelamento.

Todavia, já adiantamos que esse não é o entendimento adotado nesse trabalho. O parcelamento pode ser visto como uma espécie de moratória, mas também como causa de suspensão autônoma, conforme passaremos a demonstrar a seguir.

Com base nas lições de CHRISTINE MENDONÇA¹⁸⁷, é possível identificar três formas de parcelamento. Para isso a análise parte de três critérios, que seriam os seguintes: (a) previsão de pagamento em parcelas antes do evento tributário; (b) incidência de encargos financeiros sobre os valores das parcelas; (c) obrigatoriedade na fixação de prazo de duração do benefício. As três espécies de parcelamento foram identificados pela autora da seguinte forma:

A partir desses critérios, podemos destacar, no campo do direito tributário, três tipos de parcelamento conferidos ao contribuinte: (i) o parcelamento prescrito antes do nascimento da obrigação tributária; (ii) o parcelamento como espécie de moratória; (iii) parcelamento *stricto sensu*.¹⁸⁸

Com a finalidade de simplificar a nomenclatura de cada uma dessas espécies, nos referiremos a elas da seguinte forma, respectivamente: (i) pagamento parcelado; (ii) moratória parcelada; e (iii) parcelamento em sentido estrito.

O *pagamento parcelado* não se trata de uma forma de benefício. Ao contrário, nesse caso o parcelamento normalmente é mais caro para o contribuinte do que o pagamento à vista. No pagamento à vista é conferido desconto, enquanto no parcelado o valor é integral.

Na verdade, essa modalidade de parcelamento se trata de uma facilitação no pagamento do tributo. Isso ocorre nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, em

¹⁸⁷ MENDONÇA, Christine. *O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – Refis: parcelamento stricto sensu*, in: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa (Coord.). *Refis, aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001, p. 90.

¹⁸⁸ *Ibidem*.

que a Administração Pública envia carnês de pagamento para o domicílio fiscal do contribuinte. É o caso, por exemplo, do IPVA e IPTU.

Já a *moratória parcelada*, nada mais é do que aquela que descrevemos no item anterior, prevista na forma do art. 153, III, b, do CTN. Nesse caso ocorre a inclusão de uma nova *perinorma* para cada parcela estipulada. O critério temporal de cada uma dessas novas *perinormas* é que serão os vencimentos das parcelas.

Conforme já expusemos, por força do art. 155, *caput*, do CTN, no caso de moratória não incidem juros de mora sobre os valores das parcelas. O sujeito ativo somente pode cobrar os juros no caso de “revogação” do benefício.

Obviamente essa vedação de cobrança se refere apenas aos encargos ainda não constituídos. No caso de inclusão de débitos já vencidos no valor consolidado, o sujeito ativo pode cobrar os encargos da mora referentes a período anterior à concessão do benefício. Caso não cobre, teremos hipótese de anistia, nos termos do art. 175, II, do CTN. Além disso, na *moratória parcelada* é obrigatório que a lei que a institua fixe o prazo de duração do benefício, nos termos do art. 153, I, do CTN.

Por fim, temos o *parcelamento em sentido estrito*, que é aquele em que é possível a incidência de encargos financeiros sobre os valores das parcelas, e não há a obrigatoriedade de fixação no prazo de duração do benefício.

O entendimento de que incidem encargos financeiros sobre os valores das parcelas é corroborado pela interpretação do §1º do Art. 155-A do CTN, incluído pela LC 104/2001.

Dispõe esse enunciado que o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. Em outras palavras, para caracterizar o *parcelamento em sentido estrito* é necessário que haja a incidência de encargos da mora sobre os valores das parcelas.

É certo que esse dispositivo traz a cláusula de exclusão “*salvo disposição de lei em contrário*”. Todavia, se houver disposição de lei em contrário na verdade teremos uma *moratória parcelada*, conforme já analisamos anteriormente.

Cabe ressaltar que o disposto no §1º do Art. 155-A do CTN teve como objetivo afastar a discussão que ocorria na jurisprudência acerca da compatibilidade do instituto do parcelamento e da denúncia espontânea.

A denúncia espontânea está prevista no art. 138 do CTN¹⁸⁹, e prescreve a exclusão da responsabilidade de multa, se for acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Todavia, o parágrafo único do dispositivo complementa o disposto no *caput* prescrevendo que não se considera espontânea a denúncia se apresentada após o início de qualquer procedimento de fiscalização.

O que se discutia até então na jurisprudência era se o parcelamento do débito realizado antes de qualquer procedimento de fiscalização também afastaria a responsabilidade pela multa.

Em um primeiro momento a jurisprudência seguia sedimentada no sentido de que não era possível adequar a denúncia espontânea ao pedido de parcelamento. Esse era o teor da Súmula 208 do antigo Tribunal Federal de Recursos TFR, cujo enunciado dizia que “*A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea*”

Contudo, começaram a surgir decisões em sentido contrário no âmbito do STJ, em que seria descabida a multa no caso do pedido de parcelamento ser deferido, sob o fundamento de que restaria configurada a denúncia espontânea. Segue abaixo precedente nesse sentido:

¹⁸⁹ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA. CTN, ARTIGO 138.

1. Deferido o parcelamento por autoridade competente, ficando consolidada a dívida e seguindo-se os pagamentos das parcelas acertadas, configura-se a denúncia espontânea, descabendo a aplicação da multa (art. 138, CTN).

2. Precedentes da Primeira Seção/STJ.

3. Embargos rejeitados.

(EREsp 241033/CE, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/11/2001, DJ 04/03/2002, p. 174) (Destacamos)

Justamente por causa dessa inclinação à mudança de entendimento jurisprudencial que teria sido inserido o disposto no §1º do art. 155-A do CTN.

Inclusive, isso ensejou severas críticas por parte da doutrina, como é o caso de HUGO DE BRITO MACHADO¹⁹⁰, para quem o único propósito da LC 104/2001 teria sido reduzir de forma oblíqua o alcance do art. 138. Esse também é o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁹¹.

De fato, a partir de algumas decisões sobre a matéria no STJ, é possível verificar que a edição da LC 104/2001 influenciou a virada no entendimento jurisprudencial, conforme se verifica abaixo:

TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DA DÍVIDA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido

¹⁹⁰ Nas palavras do autor: “Como se vê, disposições dizendo o óbvio, inteiramente inúteis. Parece, todavia, que a inserção de tais normas no Código deveu-se ao propósito de reduzir o alcance do art. 138 do CTN, que assegura a exclusão da responsabilidade por infrações diante de denúncia espontânea. Os burocratas da Receita Federal bem poderiam ter colocado no projeto do qual resultou a Lei Complementar 104/2001 o acréscimo de um parágrafo no art. 138, dizendo claramente que a denúncia espontânea não se aplica em caso de parcelamento do valor do crédito tributário dela resultante. Ocorre que uma disposição clara nesse sentido poderia não ser aprovada pelo Congresso Nacional. Assim, preferiram a via oblíqua. Dizendo que o parcelamento não exclui juros e multas, alcançaram o objetivo de afastar o efeito da denúncia espontânea, quanto à exclusão da multa, toda vez que o interessado obtiver parcelamento”. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 192.

¹⁹¹ “O art. 155-A foi incluído no CTN pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, dispondo que o parcelamento necessita de lei específica (...); seu parágrafo primeiro, visando resolver os litígios quanto à incidência ou não de multas em parcelamentos tidos espontâneos, determinou que não há tal exclusão, exceto se a lei dispuser de forma contrária (anistia), seguindo os rumos jurisprudenciais sobre a matéria”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 695.

e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

2. A LC 104/2001 incide apenas sobre os parcelamentos posteriores ao seu advento. **Entende a 1ª Seção, contudo, que tal dispositivo apenas positivou norma que já se continha no sistema, decorrente da interpretação do art. 138 do CTN.**

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 545426/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/10/2003, DJ 17/11/2003, p. 220) (Destacamos)

Temos então que com a edição da LC 104/2001 restou consolidado o entendimento na jurisprudência, no sentido de que o parcelamento não se coaduna com a denúncia espontânea, não se excluindo a incidência de juros e multas (Art. 155-A, §1º, do CTN). Isso inclusive está pacificado em sede de recurso representativo de controvérsia (art. 543-C, do CPC), conforme se verifica na decisão abaixo:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

(REsp 1102577/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009) (Destacamos)

Feitas essas considerações acerca §1º do art. 155-A do CTN, que trata da incidência de juros e multas no parcelamento, passaremos a analisar o §2º do mesmo artigo, que assim está redigido: “*aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória*”.

A primeira coisa que deve ser constatada a partir desse dispositivo é que se há aplicação subsidiária de um regime jurídico de um instituto sobre o outro, por óbvio que não se pode deduzir que se tratam da mesma coisa.

Fica nítido, portanto, que há uma diferenciação entre *moratória* e *parcelamento*. Caso contrário não faria sentido o enunciado determinando a aplicação subsidiária das regras da *moratória* ao *parcelamento*.

Por fim, da mesma forma que ocorre com a moratória (art. 97, VI e 153, *caput*, do CTN), para a instituição de parcelamento também é necessário que os enunciados prescritivos sejam introduzidos por lei em sentido estrito.

Isso se verifica pela leitura do *caput* do art. 155-A do CTN, que dispõe que “o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica”.

O que se observa nesse dispositivo é que, ao contrário das disposições sobre a moratória, o legislador complementar exigiu que as leis que instituem *parcelamento* sejam *específicas*. Surge assim a dúvida: o que significa ser uma *lei específica*?

Para LEANDRO PAULSEN¹⁹²,

“ao referir-se à ‘lei específica’, o art. 155-A reforça que não tem cabimento a pretensão de conjugação dos dispositivos de diversas leis para a obtenção de parcelamento mais benéfico ou mediante requisitos menos rígidos. Tal **combinação de regimes** alteraria os benefícios concedidos, implicando a criação de uma nova espécie de parcelamento não autorizada pelo legislador”.

Contudo, entendemos que a expressão *lei específica* deve ser compreendida como o veículo introdutor que trata de apenas um objeto. Em outras palavras, não deve o legislador instituir programas de *parcelamento em sentido estrito* por meio de leis que tratem de diversos assuntos ao mesmo tempo.

Ocorre que na prática tributária o descumprimento desse dispositivo é reiterado, uma vez que grande parte da legislação tributária tem como ementa a expressão “*altera a legislação tributária federal e dá outras providências*”¹⁹³.

Como exemplo, podemos citar o *parcelamento ordinário* na esfera federal, instituído a partir do art. 10 da Lei 10.522/2002, que tem a seguinte ementa: “*Dispõe*

¹⁹² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 182.

¹⁹³ Cabe ressaltar que, conforme o disposto no art. 5º da LC 95/1998, as ementas devem explicitar de forma concisa o objeto da lei.

sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências”.

Ou seja, trata-se de não observância do *caput* do art. 155-A do CTN, uma vez que a Lei 10.522/2002 regula diversos assuntos, como, por exemplo, inscrição de débitos no CADIN. Em outras palavras, a lei que institui o parcelamento nesse caso não é *específica*¹⁹⁴.

Cabe destacar que o *parcelamento* previsto no art. 10 da Lei 10.522/2002 se trata de *parcelamento em sentido estrito*. Essa conclusão se dá por conta do disposto no art. 13¹⁹⁵ da mesma lei, que prevê que o valor das prestações mensais será acrescido de juros SELIC. Além disso, não houve a previsão de fixação de prazo para duração do benefício.

Portanto, como base em tudo no que foi dito, resta claro que o parcelamento não é necessariamente uma espécie de moratória, uma vez que após a edição da LC 104/2001 surgiram diversos enunciados que denotam a existência do instituto do *parcelamento em sentido estrito*.

Temos então que a partir de três características chegamos a três espécies de *parcelamento*. Sendo essas características listadas abaixo, podemos, sintaticamente, atribuí-las a cada uma das espécies de parcelamento:

Características:

- (a) Previsão de pagamento em parcelas antes o evento tributário;
- (b) Incidência de encargos financeiros sobre os valores das parcelas;
- (c) Obrigatoriedade na fixação de prazo de duração do benefício.

¹⁹⁴ Destacamos que a Lei 10.522 foi editada em 2002, após o advento da LC 104/2001, que incluiu o art. 155-A no CTN. Portanto, o requisito de lei específica deveria ter sido observado e o parcelamento ordinário na esfera federal deveria ter instituído por lei que tratasse apenas desse assunto.

¹⁹⁵ Art. 13. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Espécie de parcelamento	Características
Pagamento parcelado	(a.~b.~c)
Moratória parcelada	(~a.~b.c)
Parcelamento em sentido estrito	(~a.b.~c)

Feitas essas considerações, no próximo tópico explicitaremos nossa conclusão sobre a relação entre a *moratória* e o *parcelamento*.

4.3. Relação entre moratória e parcelamento

A finalidade desse tópico é sintetizar o que foi exposto nos dois tópicos anteriores, respondendo objetivamente a seguinte questão: *o parcelamento é espécie de moratória?*

Conforme já exposto anteriormente, dentro das premissas adotadas, a palavra “*parcelamento*” pode indicar tanto uma espécie de *moratória* como uma causa autônoma da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Esse é o entendimento de CHRISTINE MENDONÇA¹⁹⁶, que adotamos na íntegra.

Contudo, cabe registrar que a questão é controversa na doutrina e na jurisprudência.

Por exemplo, para HUGO DE BRITO MACHADO¹⁹⁷, a inclusão no inciso VI do art. 151, CTN, “*é mais uma inovação inteiramente inútil porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória*”. De forma semelhante, LUCIANO AMARO¹⁹⁸ também entende que “*o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória*”.

¹⁹⁶ MENDONÇA, Christine. *O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – Refis: parcelamento stricto sensu*, in: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa (Coord.). *Refis, aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001.

¹⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 192.

¹⁹⁸ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11 Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 381.

A questão também foi debatida na jurisprudência. Conforme se verifica no trecho da ementa abaixo, o STJ já proferiu decisão no sentido de que o parcelamento se trata de espécie de moratória:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. REMUNERAÇÃO A AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO PARCELADO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

(...)

4. Analisando-se a sistemática do CTN, tem-se o seguinte raciocínio: parcelamento como obtido pela embargante é modalidade de moratória (art. 152 e seqs.);

a moratória suspende a exigibilidade do crédito tributário; a certidão de que conste a suspensão do crédito tributário equipara-se 'ou tem os mesmos efeitos', à CND (art. 206, c/c o art. 205) culminando na inarredável conclusão, que se aplica ao caso em apreço, de que quem obteve parcelamento de seus débitos tem direito à obtenção de certidão, nos termos do art. 206, do CTN.

(...)

7. Embargos de Divergência providos.

(EREsp 137388/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/1998, DJ 23/11/1998, p. 113) (Destacamos)

Contudo, algumas observações devem ser feitas sobre essa decisão acima citada.

Em primeiro lugar, destaca-se que a decisão é anterior à edição da LC 104/2001. Logo, de fato nessa época não havia previsão legal de parcelamento em sentido estrito como causa de suspensão da exigibilidade. Antes do advento da LC 104/2001 somente poderíamos falar de *moratória parcelada*, que realmente é uma espécie de moratória.

Em segundo lugar, a fundamentação não afasta a possibilidade de existir o *parcelamento em sentido estrito*. Isso fica claro quando o julgador utiliza a expressão destacada: "*parcelamento como obtido pela embargante*", que denota a conclusão que naquele caso particular seria caso de *moratória parcelada*.

No entanto, há no STJ decisões proferidas após o advento da LC 104/2001, afirmando que o parcelamento é espécie de moratória, sem indicar a possibilidade de existência de parcelamento em sentido estrito. A título de exemplo, segue abaixo a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INSS. EXIGÊNCIA DE GARANTIA PARA EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. CRÉDITO SUSPENSO. PARCELAMENTO REGULAR. DIREITO DO CONTRIBUINTE À CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA.

1. "O parcelamento, que é espécie de moratória, suspende a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, I e VI).

Tendo ele sido deferido independentemente de outorga de garantia, e estando o devedor cumprindo regularmente as prestações assumidas, não pode o Fisco negar o fornecimento da certidão positiva com efeitos de negativa" (Precedente: Resp nº 833.350/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07.08.2006).

2. A existência de débito tributário, ainda que objeto de regular parcelamento, não dá ao contribuinte o direito de obtenção de Certidão Negativa de Débito (CTN, art. 205). Nessa situação, a certidão a ser expedida é a prevista no art. 206 do CTN – positiva com efeitos de negativa (REsp 716785/CE, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ 07.11.2005).

3. Recurso especial a que se dá parcial provimento.

(REsp 703.245/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 03/03/2008) (Destacamos)

Pela leitura desse julgado, nota-se que ao indicar conjuntamente os incisos I e VI do art. 151 do CTN, o julgador parece corroborar o entendimento de que o ordenamento jurídico somente contém a hipótese de *moratória parcelada*, implicitamente refutando a hipótese de *parcelamento em sentido estrito*.

No entanto, é curioso notar que o próprio STJ, antes mesmo da edição da LC 104/2001, já tenha proferido decisão no sentido de que existe a figura do *parcelamento em sentido estrito*, ou seja, que não se trata apenas de uma espécie de moratória. Segue abaixo ementa que demonstra esse entendimento:

RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - PARCELAMENTO E MORATÓRIA - DIFERENCIAÇÃO - LEI ESTADUAL DE SÃO PAULO N.º 6374/89, ART. 100 - OFENSA AO ART. 97, VI DO CTN.

I - O parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida. Não quer isto significar que seja uma moratória, que prorroga, ou adia o vencimento da dívida, no parcelamento, incluem-se os encargos, enquanto na moratória não se cuida deles, exatamente porque não ocorre o vencimento.

(...)

(REsp 259985/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2000, DJ 11/09/2000, p. 248) (Destacamos)

Inclusive, conforme se verifica no trecho destacado acima, o critério utilizado para caracterizar o parcelamento foi a incidência de encargos, enquanto na moratória isso não ocorreria porque não ocorre o vencimento, no mesmo sentido que argumentamos no tópico anterior.

Sendo assim, conforme já nos posicionamos ao longo desse capítulo, e respondendo objetivamente o questionamento proposto nesse tópico, o entendimento adotado é de que o *parcelamento* pode ser ou não uma espécie de moratória. Isso dependerá da observação das características de cada caso.

Em outras palavras, quando se refere à palavra “*parcelamento*” pode-se estar falando de *moratória parcelada* ou de *parcelamento em sentido estrito*. E os dois critérios que diferenciam essas figuras são os seguintes: (i) incidência de encargos financeiros sobre os valores das parcelas; e (ii) obrigatoriedade na fixação de prazo de duração do benefício¹⁹⁹.

Na *moratória parcelada* não deve estar previsto o primeiro critério, mas deve estar previsto o segundo. Já no *parcelamento em sentido estrito* deve estar previsto o primeiro critério, mas não necessariamente haverá o segundo.

De qualquer forma, por conta do disposto no art. 155-A, §2º, do CTN, que determina a aplicação subsidiária das regras da moratória ao parcelamento, essas duas figuras podem ser estudadas conjuntamente, uma vez que possuem diversos pontos de conexão.

Por conta disso, passaremos a dispor no próximo tópico acerca dos efeitos da anulação do benefício, especialmente no que se refere à interferência no prazo prescricional.

4.4. O que suspende a exigibilidade? O pedido ou a homologação?

Questão interessante que se colocou em sede de discussão jurisprudencial é sobre o termo inicial da suspensão da exigibilidade pela moratória ou parcelamento. O CTN, ao prescrever a moratória e o parcelamento como causas de suspensão da exigibilidade, trata do assunto de forma genérica, que é como deve ser, afinal seus dispositivos têm natureza de *normas gerais de direito tributário*, conforme já explicamos no item 3.3.3.2, desse trabalho.

¹⁹⁹ Excluímos propositalmente a questão do *pagamento parcelado*, uma vez que este não guarda qualquer relação com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Porém, normalmente os programas de parcelamento envolvem diversas normas que regulamentam o benefício fiscal, como preenchimento de formulários, oferecimento de garantias, análise dos requisitos legais, etc. Em outras palavras, há um verdadeiro procedimento para que o sujeito passivo possa fazer jus ao benefício.

Sendo assim, surge o seguinte questionamento: a partir de quando a exigibilidade do crédito deve ser considerada suspensa? A partir da formalização do pedido, ou a partir da homologação do pedido por parte da Autoridade Fazendária?

Sobre o tema, destacamos que a jurisprudência do STJ se firmou no sentido que o mero pedido de parcelamento pelo contribuinte não é causa de suspensão da exigibilidade. Esta somente ocorre após o deferimento do pedido. Segue abaixo a ementa do REsp 957509/RS , julgado no regime de recursos repetitivos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE PARCELAMENTO FISCAL (PAES) PROTOCOLIZADO ANTES DA PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA À ÉPOCA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PERFECTIBILIZADA APÓS O AJUIZAMENTO DA DEMANDA. EXTINÇÃO DO FEITO. DESCABIMENTO. SUSPENSÃO DO PROCESSO. CABIMENTO.

1. O parcelamento fiscal, concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica, é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, à luz do disposto no artigo 151, VI, do CTN.

2. Conseqüentemente, **a produção de efeitos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário, advindos do parcelamento, condiciona-se à homologação expressa ou tácita do pedido formulado pelo contribuinte junto ao Fisco** (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 911.360/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18.03.2008, DJe 04.03.2009; REsp 608.149/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 09.11.2004, DJ 29.11.2004; (REsp 430.585/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03.08.2004, DJ 20.09.2004; e REsp 427.358/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.08.2002, DJ 16.09.2002).

(...)

10. Recurso especial provido, determinando-se a suspensão (e não a extinção) da demanda executiva fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 957509/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010) (Destacamos)

Ao analisar a íntegra do julgado acima, percebe-se que sua fundamentação basicamente faz remissão a precedentes. Entre esses precedentes, destacamos o REsp 911.360/RS, que em seu fundamento pontua que o parcelamento tem seus requisitos estabelecidos pela legislação, que deve ser interpretada “literalmente”, nos termos do art. 111, I do CTN. Além disso, argumenta que apenas após a validação pela Fazenda é que o parcelamento deve ser considerado efetivado.

Apesar de longo, consideramos relevante citar trechos do referido acórdão, com a finalidade de compreender os fundamentos que levaram o STJ a entender dessa forma:

O parcelamento tem os seus requisitos e formalidades estabelecidos na legislação tributária. A menos que esta preveja em sentido contrário, a mera formalização de opção ou requerimento para adesão não implica imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Cabe lembrar, a respeito, que o art. 111, I, do CTN textualmente determina seja restritiva a interpretação sobre a legislação concernente à suspensão do crédito tributário.

Nem poderia ser de outra forma, dado que **somente após a conferência e validação pela autoridade administrativa, a respeito da observância dos requisitos estipulados na legislação que disciplina o parcelamento de créditos tributários, é que o parcelamento pode ser efetivado.**

Ademais, parcelamentos como o de que tratam os autos são oferecidos a inúmeros contribuintes, supondo-se que milhares tenham sido os que, diariamente, formalizaram requerimentos, sendo razoável a concessão de prazo mínimo para a autoridade competente examinar o atendimento das condições estabelecidas²⁰⁰. (Destacamos)

O que é interessante notar é que pela fundamentação adotada, o STJ entende ser possível que a lei prescreva norma no sentido que os efeitos do parcelamento surjam a partir do pedido efetuado pelo sujeito passivo. Caso não haja essa regra específica, só há parcelamento quando houver o deferimento pela autoridade administrativa.

Sendo assim, o mero pedido de parcelamento não serve como antecedente da *norma de suspensão*. Só há antecedente quando há a homologação do pedido. Em outras palavras, enquanto pendente de análise, a Fazenda Pública

²⁰⁰ REsp 911360/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2008, DJe 04/03/2009.

pode ajuizar a ação de execução fiscal, recusar a emissão de certidão positiva com efeito de negativa, e inscrever o débito no CADIN.

Além disso, a interpretação feita pelo STJ pode ser compreendida a partir da definição proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, já anteriormente citada no primeiro item desse capítulo, que caracteriza a moratória como uma “*convenção das partes*”²⁰¹.

Portanto, a moratória - e o parcelamento, por força do Art. 155-A, §2º, do CTN - possuem um caráter *sinagmático*, ou seja, para sua caracterização é necessário um mútuo consentimento entre sujeito passivo e sujeito ativo.

Por conta disso, o simples pedido feito pelo sujeito passivo não tem por si só o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. O pedido constitui em linguagem competente apenas o consentimento do sujeito passivo. O consentimento do sujeito ativo, que é vinculado aos requisitos legais, somente surge com o deferimento, ou seja, com a homologação do pedido.

Portanto, concordamos com o entendimento consolidado na jurisprudência do STJ, pois a *norma de suspensão* somente surge ao final do procedimento iniciado com o pedido do sujeito passivo. E o final desse procedimento é justamente o deferimento da autoridade homologando o pedido do sujeito passivo.

Logo, pelo simples pedido de parcelamento não há paralisação do processo de positivação, podendo o sujeito ativo ajuizar a execução fiscal, bem como negar certidão de regularidade fiscal e inscrever o débito no CADIN. Além disso, o pedido não paralisa o prazo prescricional, pois nesse caso a *norma de suspensão* ainda não foi inserida no sistema.

Contudo, é comum que os programas de parcelamento prescrevam como requisito para a adesão que o sujeito passivo apresente *termo de confissão*

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 455.

irrevogável e irretratável de dívida. No próximo tópico analisaremos quais são os efeitos dessa confissão.

4.5. Efeitos da confissão na adesão de parcelamento

Conforme dissemos ao fim do item anterior, é comum que os programas de parcelamento prescrevam como uma das condições de adesão que o sujeito passivo firme termo de confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos no benefício.

A título de exemplo, podemos citar o art. 12, da Lei 10.522/2002²⁰²; o art. 3º, inciso I, da Lei 9.964/2000²⁰³ (REFIS); e o art. 5º da Lei 11.941/2009²⁰⁴ (REFIS da Crise).

Dessa forma, o objetivo desse tópico é estudar qual é o efeito dessa confissão, e o que significa ser “irretratável” e “irrevogável”. Começemos pelo significado jurídico da palavra “confissão”.

O ordenamento jurídico brasileiro possui uma definição de confissão, expressa no art. 348, do Código de Processo Civil, que dispõe da seguinte maneira:

Art. 348. Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário. A confissão é judicial ou extrajudicial.

Temos então que a partir desse enunciado prescritivo podemos perceber que para caracterizar a confissão é preciso observar os seguintes elementos

²⁰² Art. 12. O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação.

²⁰³ Art. 3º A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a:
I – confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º;

²⁰⁴ Art. 5º A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.

definitórios: (i) enunciado proferido por sujeito de direito; (ii) contrário ao seu interesse; e (iii) favorável ao interesse do adversário.

Além disso, a partir do art. 348 do Código Civil também se vê que a confissão pode ser efetivada em dois contextos: (i) no âmbito de um processo judicial; e (ii) fora de um processo judicial, ou seja, extrajudicial.

Temos, portanto, que quando tida como requisito de adesão a programas de parcelamentos, a confissão será sempre *extrajudicial*, uma vez que o enunciado proferido pelo sujeito passivo não se dará no bojo de um processo judicial, mas administrativamente.

Em se tratando de confissão extrajudicial, o art. 353 do Código de Processo Civil²⁰⁵ determina que esta deve ser feita sempre por escrito à parte a que interessa.

Quanto a esse assunto, concordamos com as conclusões de FABIANA DEL PADRE TOMÉ²⁰⁶, para quem “a distinção entre confissão verbal e escrita não resiste a um exame analítico, uma vez que o ato de confessar, (...), há de ser vertido em linguagem escrita, relatado na forma documental. Nesse sentido, toda confissão escrita é verbal”.

Além disso, a referida autora explica que, como meio de prova, a confissão se distingue do “*reconhecimento jurídico do pedido, pois se refere a fatos e não a direitos subjetivos*”²⁰⁷.

Essa observação é de grande importância, uma vez que ao confessar, o sujeito passivo apenas constitui fatos jurídicos, e não direitos subjetivos. Em outras

²⁰⁵ Art. 353. A confissão extrajudicial, feita por escrito à parte ou a quem a represente, tem a mesma eficácia probatória da judicial; feita a terceiro, ou contida em testamento, será livremente apreciada pelo juiz.

²⁰⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 103-104.

²⁰⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 102.

palavras, o sujeito passivo pode constituir por meio de confissão o fato jurídico tributário, mas não o crédito tributário.

Isso é de grande relevância, pois isso tem impacto em relação à questão de possibilidade de o sujeito passivo levar a discussão da matéria para o Poder Judiciário. Ou seja, na hora de valorar a *confissão* feita para aderir a parcelamento, o julgador deve valorá-la no sentido que houve confissão do fato, e não do débito.

Portanto, a expressão “confissão de débito” é sistematicamente enganadora, uma vez que não é o débito que se confessa. O que se confessa é o fato jurídico que tem supostamente como decorrência deôntica o dever de pagar o tributo, ou seja, o débito.

Além disso, a questão da possibilidade de discutir judicialmente os fatos confessados extrajudicialmente está relacionada com as características da *irretratabilidade* e *irrevogabilidade*, que a legislação comumente atribui às confissões para aderir ao parcelamento. Tratemos de cada uma dessas características.

A *irretratabilidade* seria a impossibilidade de o sujeito passivo que confessa desdizer-se em momento posterior. Seria algo como uma definitividade do enunciado proferido contra seu interesse.

No entanto, entendemos que por conta dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade²⁰⁸, a confissão em matéria tributária não é irretratável, e nada impede que o sujeito passivo profira outros enunciados com a finalidade de infirmar o quanto confessado anteriormente²⁰⁹.

²⁰⁸ “A confissão por parte do sujeito passivo deve ser vista com restrições, pois a obrigação tributária, perante o princípio da legalidade, decorre exclusivamente da lei e não da vontade das partes”. HOFFMANN, Susy Gomes. Teoria da prova no direito tributário. Campinas: Copola, 1999, p. 210.

²⁰⁹ “A confissão realizada na esfera tributária, portanto, nada tem de irretratável. Mesmo se advinda no correr do processo administrativo tributário, em que o próprio impugnante reconhece a procedência dos fatos alegados pela Fazenda, nada impede a posterior apresentação de provas em sentido contrário, levando o julgador ao convencimento acerca da inoportunidade do fato confessado”. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 108.

Ao ser levada a questão ao judiciário o julgador irá valorar os enunciados e provas trazidas pelo sujeito passivo, juntamente com o *termo de confissão*, e fundamentará sua decisão com base em seu livre convencimento motivado.

O mesmo se diga sobre a irrevogabilidade. Apesar de o art. 214 do Código Civil dispor que “*a confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação*”, entendemos que esse dispositivo não é aplicável na esfera tributária.

Isso porque no âmbito do direito tributário é muito comum que a confissão decorra de erro de direito. Lembremos que a *norma do crédito* é resultado da aplicação da regra matriz de incidência tributária. E se houve um erro nessa aplicação, gerou-se o dever de pagar um valor indevido. Esse é o caso, por exemplo, de confissão decorrente de norma tida como inconstitucional.

Dessa forma, a conclusão é que “como ato de fala que é, a confissão é passível de revogação, entendido o vocábulo, nesse contexto, como anulação em virtude de erro, dolo ou coação (...)”²¹⁰.

Portanto, concordamos com a conclusão de FABIANA DEL PADRE TOMÉ²¹¹, no sentido de que a confissão para aderir a programas de parcelamento não impede a discussão por parte do contribuinte. O simples fato de a adesão ao parcelamento ser facultativa não justifica tornar a confissão irretratável.

Nesse sentido, cabe destacar que o STJ entende pela possibilidade de discutir a matéria no judiciário quando se tratar de questões de direito. Isso porque, a confissão diz respeito apenas a questões de fato. Esse entendimento foi consolidado no julgamento do REsp 1133027/SP, julgado pelo rito dos recursos repetitivos:

²¹⁰ *Idem*, p. 105.

²¹¹ “(...)”, a confissão de débitos, exigida como um dos requisitos para ingresso em programas de parcelamento, não se reveste de força legal que impeça posterior discussão quanto aos valores envolvidos. A circunstância de a adesão a esses programas de parcelamento ser facultativa não justifica a atribuição de caráter irretratável à confissão, como pretendo o Fisco”. *Idem*, p. 107-108.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1º, do CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO NOTICIADO AO FISCO E NÃO CORRIGIDO. VÍCIO QUE MACULA A POSTERIOR CONFISSÃO DE DÉBITOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL.

(...)

4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão.

5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude).

Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008.

6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

(REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011)

Portanto, discordamos do posicionamento do julgado acima, uma vez que entendemos que nada impede que também sejam discutidas questões de fato, pois a confissão em matéria tributária não possui caráter irretratável.

A partir disso questiona-se também qual é o efeito que o termo de confissão para inclusão débitos no parcelamento produz na contagem do prazo prescricional.

No item 3.2.2 já vimos que se houver suspensão da exigibilidade após a constituição do crédito tributário, o tempo entre a constituição definitiva do crédito e a ocorrência da causa de suspensão deve ser computado para fins de prescrição. Nesse caso há concomitantemente suspensão do prazo prescricional e suspensão da exigibilidade.

Também vimos no tópico anterior que no caso de moratória ou parcelamento o antecedente da *norma de suspensão* é o deferimento do pedido. Logo, o mero pedido de parcelamento por si só não gera a suspensão da exigibilidade.

Todavia, como o pedido do sujeito passivo comumente está acompanhado de termo de confissão, entendemos que nesse caso não há a suspensão do prazo prescricional, mas a sua interrupção.

Isso porque entre as causas de interrupção da prescrição previstas no CTN está o Art. 174, parágrafo único, inciso IV, que assim determina:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

(...)

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Ressalte-se que essa causa de interrupção do prazo prescricional prevê que o ato deve ser (i) inequívoco; (ii) realizado pelo devedor; (iii) e reconheça o débito.

Logo, é notório que tais características se enquadram perfeitamente nos casos em que o sujeito passivo assina “termo de confissão” para aderir a programas de parcelamento²¹². Como esse documento acompanha o pedido de adesão, temos que há a interrupção do prazo prescricional, antes mesmo de ocorrer a suspensão da exigibilidade pela homologação do pedido.

²¹² Esse é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Admitamos que a entidade tributante se mantenha inerte e o devedor, passados três anos, venha a postular o parcelamento de seu débito, que confessa existente. A iniciativa do contribuinte, porque contemplada no item IV do art. 174, terá o condão de interromper a fluência do prazo, que já seguia pelo terceiro ano, fazendo recomeçar a contagem de mais cinco anos para que prescreva o direito de ação da Fazenda Estadual. Toda vez que o período é interrompido, despreza-se a parcela de tempo que já foi vencida, retornando-se ao marco inicial”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 487.

Portanto, não se deve confundir o efeito do *termo de confissão* com a homologação do pedido de parcelamento. Enquanto o primeiro interrompe o prazo de prescrição, o segundo o suspende.

Nesse sentido a Primeira Seção do STJ, em julgamento de Agravo Regimental em Embargos de Divergência de Recurso Especial, consolidou o entendimento que o termo de confissão interrompe o prazo prescricional:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE PARCELAMENTO. ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. PRECEDENTES. SÚMULA 168/STJ.

1. A prescrição interrompe-se por qualquer ato, judicial ou extrajudicial, que constitua em mora o devedor; como exemplo, o preenchimento de termo de confissão de dívida para fins de parcelamento do débito que, nos termos do art. 174, parágrafo único, do CTN, recomeça a fluir por inteiro.

2. Precedentes: AgRg no Ag 1.222.567/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 12.3.2010; REsp 1.223.420/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 15.3.2011; REsp 1.210.340/RS, Rel. Min.

Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10.11.2010; AgRg no Ag 976.652/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 14.9.2009; REsp 945.956/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 19.12.2007.

3. Incidência da Súmula 168/STJ: "não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 1037426/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/05/2011, DJe 01/06/2011) (Destacamos)

Temos, portanto, que com a interrupção do prazo este se reinicia por completo, caso o sujeito passivo seja excluído do parcelamento. Surge então a dúvida: a partir de quando esse prazo se reinicia? Esse questionamento será analisado no próximo tópico, quando falaremos sobre os efeitos da anulação do benefício.

Nesse ponto deve-se firmar a premissa que não é o parcelamento que interrompe o prazo. O parcelamento como fato jurídico somente surge com o deferimento do pedido. O que interrompe o prazo prescricional é o termo de confissão assinado pelo sujeito passivo, normalmente exigido como requisito para adesão. Não se deve confundir o efeito desses dois atos.

No entanto, cabe registrar o entendimento da Receita Federal do Brasil, que por meio da Solução de Consulta Interna nº 24²¹³ – COSIT, de 12 de novembro de 2012, firmou que a interrupção do prazo prescricional decorre do pedido de parcelamento, e não da confissão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. A ASSINATURA DO SUJEITO PASSIVO NO PEDIDO DE PARCELAMENTO (PEPAR) E DISCRIMINATIVO DO DÉBITO A PARCELAR (DIPAR) SUPRE FALTA DE ASSINATURA NO LANÇAMENTO DE DÉBITO CONFESSADO (LDC)

O parcelamento é confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. Para a concessão do parcelamento de contribuições previdenciárias, **a apresentação dos formulários Pedido de Parcelamento de Débitos (PEPAR) e Discriminação do Débito a Parcelar (DIPAR), devidamente assinados pelo sujeito passivo ou seu representante legal, supre eventual ausência de assinatura no formulário Lançamento de Débito Confessado (LDC).** (Destacamos)

Ou seja, não concordamos com o entendimento demonstrado pela Receita Federal do Brasil, uma vez que parcelamento não é a mesma coisa que confissão de dívida. A confissão de dívida é uma das condições para que seja deferido o pedido de parcelamento. E os efeitos desses dois atos não devem ser equiparados. Em casos de contribuintes que não tenham assinado a confissão, cabe ao Fisco indeferir o pedido por falta de um dos requisitos legais.

A seguir passaremos a falar dos efeitos da anulação do benefício fiscal.

4.6. Efeitos da anulação do benefício

Conforme já explicado no item 4.4 desse trabalho, a concessão da moratória ou parcelamento tem como efeito suspender a exigibilidade do crédito tributário, que significa a proibição de que o sujeito ativo pratique atos de cobrança perante o sujeito passivo.

²¹³<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2012/Cosit/SCICosit242012.pdf>, acessado em 09/09/2013.

Nesse item iremos analisar quais os efeitos da anulação do benefício, sobretudo no que se refere à interferência no prazo prescricional que o sujeito ativo tem para cobrar judicial o débito perante o sujeito passivo.

Contudo, cabe lembrarmos que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não deve ser confundida com a suspensão do prazo prescricional²¹⁴. Os termos iniciais de cada um desses prazos são diferentes. Enquanto a exigibilidade tem início com o vencimento, a prescrição tem como início a constituição “definitiva” do crédito tributário.

Mesmo porque é possível a ocorrência da suspensão da exigibilidade sem que o prazo prescricional tenha sequer começado a correr. O exemplo em que isso se torna mais visível é a interposição de recurso administrativo (Art. 151, III, do CTN).

Além disso, já afirmamos que, apesar de não causar a suspensão da exigibilidade, o pedido de parcelamento efetuado pelo sujeito passivo, acompanhado de *termo de confissão*, interrompe o prazo prescricional, pois isso seria um ato “*inequívoco extrajudicial que reconhece o débito*”, nos termos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN.

Sendo isso considerado, o efeito da anulação do benefício da *moratória* e do *parcelamento* está previsto no art. 155, do CTN, que tem a seguinte redação:

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;

²¹⁴ “Suspensão no curso do prazo prescricional não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Frequentemente deparamos com a confusão das duas realidades jurídicas, nas obras de bons autores. Para que se suspenda o lapso de tempo que leva à prescrição é imperativo lógico que ele se tenha iniciado, e, nem sempre que ocorre a sustação da exigibilidade, o tempo prescricional terá começado a correr”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 487.

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.

Conforme se verifica, o legislador utilizou a expressão “revogação” para designar o ato em que a autoridade administrativa extingue o benefício concedido para um determinado sujeito passivo.

A utilização dessa expressão gera diversas críticas por parte da doutrina, tendo em vista que o ato administrativo que concede o benefício seria vinculado²¹⁵.

Por conta disso, o correto seria falar em *anulação* do ato de concessão, e não de “revogação”²¹⁶, que é a forma típica de extinguir os efeitos de atos discricionários²¹⁷. Esse é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO²¹⁸.

Todavia, considerando as definições propostas pela doutrina administrativista, não seria também correto falar apenas em “anulação” do ato que concede benefício de moratória ou parcelamento.

As condições para a concessão de benefícios podem ser vislumbradas de duas maneiras: (i) aqueles que devem ser observados no momento do pedido do

²¹⁵ “Atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma”. MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 434.

²¹⁶ “(...): revogação é a extinção de um ato administrativo ou de seus efeitos por outro ato administrativo, efetuada por razões de conveniência e oportunidade, respeitando-se os efeitos precedentes”. *Idem*, p. 457.

²¹⁷ “Atos discricionários, (...), seriam os que a Administração pratica com certa margem de liberdade de *avaliação* ou *decisão* segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, *ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles*”. *Idem*, p. 434.

²¹⁸ “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 e oportunidade, e esse não é o caso da cassação do ato concessivo da moratória”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 459.

sujeito passivo; e (ii) aqueles que devem ser observados pelos sujeitos passivos enquanto estiver usufruindo do benefício.

No primeiro caso, se não tiverem sido observados os requisitos prévios, o correto é falar em *anulação*²¹⁹, uma vez que a concessão do benefício foi ilegal.

Já no segundo caso, o correto é falar em *cassação*²²⁰, uma vez que a concessão foi legal, mas o sujeito passivo deixou de cumprir os requisitos que deveria observar para não ser excluído do benefício.

Superada a questão da impropriedade técnica do vocábulo utilizado pelo legislador, nota-se que o primeiro efeito da anulação/cassação está previsto no *caput* do art. 155, que é a cobrança do crédito tributário acrescido de juros de mora.

No entanto, relembremos que esse efeito somente fará sentido para o caso da *moratória*, uma vez que no *parcelamento em sentido estrito* já há a cobrança desses encargos, conforme já explicamos nos três primeiros tópicos desse capítulo.

Já os demais efeitos previstos nos incisos e no parágrafo único do art. 155 do CTN dependem da observância ou não de dolo ou simulação por parte do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele.

Cabe destacar que, apesar de o dispositivo não fazer menção ao caso de fraude, concordamos com PAULO DE BARROS CARVALHO²²¹, no sentido que essa omissão deve ser suprida por uma análise sistemática.

²¹⁹ “(...)”, podemos conceituá-la como sendo a forma de desfazimento do ato administrativo em virtude da existência de vício de legalidade”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 171.

²²⁰ “A cassação é a forma extintiva que se aplica quando o beneficiário de determinado ato descumprir condições que permitem a manutenção do ato e de seus efeitos. Duas são suas características: a primeira reside no fato de que se trata de ato vinculado, já que o agente só pode cassar o ato anterior nas hipóteses previamente fixadas na lei ou em outra norma similar. A segunda diz respeito à sua natureza jurídica: trata-se de ato sancionatório, que pune aquele que deixou de cumprir as condições para a subsistência do ato”. *Idem*, p. 168.

²²¹ “Com escólio final, simplesmente a nota de que se esqueceu o legislador de incluir a figura da fraude na redação do inc. I. É intuitivo, porém, que a omissão é suprida pela análise sistemática, não

Logo, apesar de não constar no inciso I, do art. 155, do CTN, deve-se compreender que os casos de fraude também obstam o cômputo do tempo do benefício na contagem do prazo prescricional.

Conforme se verifica pela redação do inciso I do referido dispositivo, quando for observado o elemento *dolo*, *fraude* ou *simulação*, além dos juros de mora, também será aplicada a penalidade cabível. Por outro lado, dispõe o inciso II que caso não seja verificado nenhum desses vícios de vontade, não haverá imposição de penalidade.

Por sua vez, o parágrafo único determina que no caso do inciso I, o tempo ocorrido entre o ato administrativo de concessão do benefício e o ato de anulação/cassação não será computado para efeito de prescrição do direito à cobrança.

Isso quer dizer que, nos casos em que o sujeito passivo for excluído do benefício sem comprovação de dolo ou simulação, não há paralisação do prazo prescricional. Justamente por isso que a parte final do parágrafo único dispõe que no caso do inciso II a “revogação” só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança.

Portanto, relembando o que dissemos no tópico anterior, havendo *termo de confissão*, o prazo prescricional é interrompido e se reinicia por completo.

Se a extinção se der sem fundamento em *dolo*, *fraude* ou *simulação*, então o prazo de cinco anos começa a contar da data do pedido de parcelamento, uma vez que o tempo entre pedido e a exclusão será computado para fins de prescrição.

sendo compreensível que as providências sancionadoras deixassem de ser aplicadas àquele que a cometeu.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 460

Por outro lado, se a exclusão se der com fundamento em dolo, fraude ou simulação, então o prazo de cinco anos começa a contar da data da exclusão, pois o tempo entre o pedido e a exclusão não será computado, nos termos do art. 155, parágrafo único, do CTN.

Dessa forma, podemos sintetizar os efeitos da anulação/cassação da concessão de moratória ou parcelamento no seguinte quadro:

Anulação ou Cassação de ato que concede moratória ou parcelamento	Fundamento do Ato	EFEITO
	Dolo, simulação ou fraude	Cobrança de juros moratórios
		Penalidades cabíveis
		Desconsideração do tempo no prazo prescricional
Sem vícios de vontade	Cobrança de juros moratórios	
	Consideração do tempo no prazo prescricional	

O que se observa, portanto, é que a legislação é mais severa quando há aproveitamento de moratória ou parcelamento por meio de vícios de vontade. Isso porque, nesse caso, o prazo prescricional será mais longo, já que o tempo em que o sujeito passivo infrator se aproveitou do benefício não será computado.

Justamente por ser mais severo na contagem do prazo prescricional que PAULO DE BARROS CARVALHO aplaude a solução do legislador:

O parágrafo único desse preceito veda o aproveitamento da moratória, nos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceira pessoa em benefício daquele. A proibição é categórica e corresponde a um valor moral que o sistema prestigia. Não impedir a concessão, em comportamentos dolosos que visassem obtê-la, significaria um tratamento paritário aos postulantes de boa-fé, estimulando a prática de condutas ilícitas.

Todavia, cabe registrar que há autores que criticam o disposto no parágrafo único do art. 155, do CTN, como é o caso de SACHA CALMON

NAVARRO COELHO²²². Para esse autor, mesmo nos casos em que não se verifica dolo, fraude ou simulação o prazo não deveria ser considerado por conta do princípio da *actio nata*.

²²² “Não foi a melhor solução. Independentemente do dolo, o prazo da moratória, pelo princípio da *actio nata*, deveria suspender igualmente o fluir do prazo prescricional. O dolo há de ser mais severamente punido, mas a prescrição não é sanção (e, se o fosse, atingiria a Fazenda Pública). A solução do Código residiu em não interromper a prescrição apenas para os que, de boa-fé, não agiram maldosamente”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 695.

5. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL

Nesse capítulo trabalharemos o depósito como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, II, do Código Tributário Nacional.

No primeiro item desse capítulo, buscaremos uma definição do depósito como antecedente da *norma de suspensão*, destringindo quais são seus elementos caracterizadores enquanto *fato jurídico*.

Dentre esses elementos caracterizadores destacamos que o depósito se trata de uma faculdade, e deve ser realizado de forma integral. Esses dois aspectos serão tratados nos segundo e terceiro itens desse capítulo, respectivamente.

No quarto item buscaremos analisar qual é o efeito do depósito tido como não integral, ou seja, se este autoriza ou não a Fazenda Pública a cobrar a integralidade do crédito ou somente da diferença não depositada.

No quinto item falaremos do efeito do depósito realizado em ações em que o crédito ainda não está constituído, discutindo se o ato de depositar pode ser considerado como equivalente ao autolancamento, conforme vem entendendo a jurisprudência do STJ.

Por fim, no sexto item falaremos sobre a possibilidade de levantamento dos valores depositados, separando o sétimo item para discutir os casos em que o processo é extinto sem resolução do mérito.

5.1. Definição de depósito como causa de suspensão

Conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO²²³, “a figura do depósito, conquanto muito empregada na esfera tributária, tem sua origem no direito

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 458.

privado, sendo seu conceito cuidadosamente traçado no Código Civil”, que assim dispõe em seu art. 629:

Art. 629. O depositário é obrigado a ter na guarda e conservação da coisa depositada o cuidado e diligência que costuma com o que lhe pertence, bem como a restituí-la, com todos os frutos e acrescidos, quando o exija o depositante.

A partir da leitura do dispositivo acima citado, nota-se que o conceito fundamental de *depósito* consiste na situação em que um sujeito entrega um bem móvel ao outro, que depois está obrigado a restituí-lo²²⁴. Portanto, é inerente à noção de *depósito* a não transferência de propriedade entre depositante e depositário.

Conforme ensina MARIA RITA FERRAGUT²²⁵ o estudo da legislação civil é de grande importância para conhecer o direito tributário, uma vez que, nos termos do art. 110, do CTN, o legislador tributário não pode atribuir livremente o conteúdo semântico de institutos de direito privado.

Sendo isso considerado, temos que, na esfera tributária, o conceito dogmático de *depósito* se constrói pela leitura do art. 151, II do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)
II - o depósito do seu montante integral;

²²⁴ “Depósito é o contracto pelo qual uma pessoa recebe um objeto móvel alheio, com a obrigação de guardá-lo, e restituí-lo em seguida”. BEVILÁQUA, Clóvis. Direito das obrigações. 4 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1936, p. 261. Em sentido semelhante “1. CONCEITO. O contrato de depósito é contrato pelo qual alguém, depositário, se incumbe de guardar (custodiar) coisa móvel de outrem, e entregá-la ao depositante”. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Tomo XLII. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1963, p. 317.

²²⁵ “A importância do estudo da legislação civil, para todo aquele que se propõe a conhecer o direito tributário, reside na circunstância de que os fatos descritos nas regras-matrizes de incidência tributária são definidos e regulados a partir do direito privado. Assim, conhecer esses conceitos, em grande parte disciplinados pelo direito civil e pelo direito comercial, propicia ao intérprete ferramentas para a correta construção do sentido das normas jurídicas tributárias. (...) Há de se considerar, além disso, que o artigo 110 do CTN proibiu ao legislador eleger livremente o conteúdo semântico dos signos utilizados para definir a materialidade dos tributos, (...)”. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 217.

Portanto, pelo que está prescrito nas normas gerais de direito tributário, o depósito é uma das causas de suspensão da exigibilidade. Dito de outra forma, o fato jurídico do depósito serve como antecedente da *norma de suspensão*, dentro daquela estrutura que apresentamos no item 3.1.1.

Além disso, é interessante notar que o CTN não traz nenhuma definição da palavra “depósito” e sequer traz mais enunciados prescritivos que regulem a matéria, como faz no caso da *moratória* e do *parcelamento*, por exemplo.

Portanto, a regulamentação das condições e procedimentos para realização do depósito como causa de suspensão da exigibilidade fica a cargo do legislador ordinário de cada um dos entes tributantes²²⁶.

Contudo, como as normas gerais de direito tributário não trazem enunciados suficientes para a construção de uma definição de “depósito”, cabe à Ciência do Direito, tendo por base as unidades do sistema de direito positivo, descrever tal fenômeno.

Justamente é essa a finalidade do presente item, ou seja, buscar os elementos caracterizadores do conceito dogmático de depósito na esfera tributária.

Nesse sentido, destacamos que o enunciado do art. 151, II do CTN não faz qualquer menção acerca do contexto em que o depósito deve ser realizado. No entanto, é de certa forma consensual que há possibilidade de o depósito ser realizado tanto no âmbito de procedimento administrativo, como em processo judicial.

Todavia, conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO²²⁷, somente o *depósito judicial* deve ser considerado como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

²²⁶ A título de exemplo, no âmbito federal foi editada a Lei nº 9.703/1998, que dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais.

²²⁷ “Aliás, é somente quando efetuado na esfera do Judiciário que o depósito vai assumir a feição de causa suspensiva da exigibilidade, porquanto no curso do processo administrativo, quer ao impugnar o lançamento, quer ao interpor recurso aos órgãos superiores, tais expedientes do sujeito passivo,

Quando realizado na esfera administrativa, o que impede a exigência é a interposição de reclamações e recursos, nos termos do art. 151, III, e não o depósito. Logo, nesse caso a única função do depósito é evitar a atualização da dívida e os encargos da mora²²⁸.

Além disso, apesar de não estar de forma explícita no art. 151, II, do CTN, consolidou-se na jurisprudência do STJ o entendimento de que o depósito deve ser realizado em *dinheiro*. Isso se verifica com a edição da súmula 112, que possui a seguinte redação: “*o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro*”.

Considerando uma interpretação sistemática, concordamos com esse posicionamento do STJ, já que o art. 3º do CTN determina que tributo é prestação pecuniária. Logo, se a forma de adimplemento se dá mediante a entrega de dinheiro, da mesma forma deve ser feito o depósito.

Sendo isso considerado, nota-se que o depósito como causa de suspensão da exigibilidade tem a função de *garantia*²²⁹. Como o depósito a que se refere o art. 151, II, do CTN somente é verificado dentro do contexto de um processo judicial, temos que há a configuração de um *conflito*²³⁰. E a função do depósito é justamente assegurar que o sujeito passivo não sofrerá nenhum ato de cobrança enquanto perdurar esse conflito.

Além disso, por não implicar na transferência de propriedade do valor, sendo uma *faculdade* do sujeito passivo, o depósito também tem como fundamento

por si só, já asseguram a suspensão da exigência, não se constituindo o depósito forma direta de inibir o sujeito pretensor, no sentido de ingressar em juízo com a ação competente”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p.

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 460.

²²⁹ “Efetuado o depósito, fica ele cumprindo **função de garantia** do pagamento do tributo, com destino vinculado à decisão, após seu **trânsito em julgado**”. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 187.

²³⁰ “Processo é relação jurídica. Mais: é relação jurídica instrumental – defluente que é do fato jurídico *conflito*, supõe a preexistência de um’outra relação (jurídica), efetiva ou potencial”. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 25.

afastar o *solve et repete*. Isso será melhor aprofundando no próximo item desse capítulo.

Portanto, feitas essas considerações, podemos definir que o depósito como causa de suspensão da exigibilidade possui as seguintes características: (i) entrega de dinheiro, (ii) realizada no curso de um processo judicial, (iii) no montante integral da dívida, (iv) cuja restituição está condicionada ao resultado de favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária.

As características (i) e (ii) já foram analisadas nesse tópico. A característica (iii) será analisada no item 5.3 desse capítulo. Já a característica (iv) está relacionada com a questão do levantamento do depósito, e será analisada no item 5.6.

A seguir trataremos do depósito judicial como *faculdade* do sujeito passivo.

5.2. Depósito judicial e faculdade do sujeito passivo

A questão que se coloca nesse item é sobre a possibilidade de se exigir do sujeito passivo o depósito. Dito de outra forma: *o depósito como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário se trata de uma faculdade do sujeito passivo?*

Primeiramente, cabe lembrar que as condutas modalizadas nos consequentes normativos estão sujeitas a apenas três formas: obrigado (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp). Não há uma quarta forma. Isso é o que PAULO DE BARROS CARVALHO denomina de *lei ontológica do quarto excluído*²³¹.

²³¹ “Válido e não válido são os dois (e somente dois) valores lógicos das proposições do direito posto, que não se confundem com os modalizadores das condutas intersubjetivas. Estes são três e somente três (lei deontológica do quarto excluído): o obrigatório (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp). O chamado comportamento facultativo (Fp) não é um quarto modal, precisamente porque se resolve sempre numa permissão bilateral: permitido cumprir a conduta, mas permitido também omiti-la (Pp.P-p)”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 83.

Não existe o modal deôntico facultativo (Fp). A *faculdade* representa uma permissão bilateral, ou seja, o sujeito está permitido cumprir a conduta, mas também permitido a se omitir quanto a ela (Pp.P-p).

Portanto, o que iremos verificar é se a conduta de realizar o depósito com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário é uma faculdade do sujeito passivo.

Ressaltamos que o debate se iniciou na jurisprudência a partir do disposto no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, que condiciona a discussão judicial pela via de Ação Anulatória ao depósito preparatório:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, **esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.** (Destacamos)

Todavia, o depósito judicial como pressuposto para ajuizamento de ação anulatória foi afastado com a edição da Súmula 247 do antigo Tribunal Federal de Recursos: “*Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o Art. 38 da Lei 6.830, de 1980*”.

Tal entendimento foi incorporado à jurisprudência do STJ, que se consolidou no sentido que o depósito se trata de uma *faculdade* do sujeito passivo, com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, e sequer depende de requerimento ao juízo para realizá-lo. Isso se verifica na seguinte ementa²³²:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IPTU – DEPÓSITO PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – ART. 151, II, DO CTN – AUSÊNCIA DE PEDIDO EXPRESSO DO CONTRIBUINTE.
1. Segundo a jurisprudência do STJ, o depósito judicial, no montante integral, suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN) e **constitui faculdade do contribuinte, sendo desnecessário o ajuizamento de ação cautelar específica para a providência, porque pode ser requerida na ação ordinária ou em mandado de segurança, mediante simples petição.**

²³² Em sentido semelhante: (REsp 196235/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2001, DJ 04/06/2001, p. 90)

2. Hipótese em que a autora procedeu ao depósito de que trata o art. 151, II, do CTN, sem, contudo, formular pedido expresso ao juízo.
3. Se a parte efetuou o depósito sponte propria, inequívoca a manifestação de vontade de beneficiar-se da suspensão da exigibilidade, de onde se conclui que houve pedido implícito.
4. Em se tratando de faculdade do contribuinte e não sendo possível ao indeferir o pedido, constitui-se excesso de rigor formal determinar a devolução dos valores tão-somente porque não houve pedido expresso.
5. Recurso especial provido.
(REsp 715.898/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2007, DJ 29/06/2007, p. 531) (Destacamos)

Portanto, por se tratar de uma *faculdade*, o sujeito passivo está permitido a realizar o depósito, como também está permitido em se omitir sobre isso. Isso quer dizer que havendo o depósito cabe ao sujeito ativo aguardar o resultado da prestação jurisdicional, sendo este proibido de ajuizar a respectiva execução fiscal.

Além disso, não pode o Poder Judiciário exigir que o sujeito passivo efetue o depósito, pois, por se tratar de *faculdade*, este não está obrigado a fazê-lo, apesar de ser comum que juízes condicionem o deferimento de tutelas de urgência à realização do depósito judicial. Esse tema será analisado no item 7.6 desse trabalho.

O que devemos firmar é que, enquanto causa de suspensão da exigibilidade, o depósito se refere a um direito do sujeito passivo, ou seja, de uma *faculdade*. Por conta disso é que este não pode ser obrigado a efetuar o depósito, tampouco pode ser proibido. Temos aqui verdadeiro *direito potestativo*²³³, no sentido de prerrogativa jurídica de impor unilateralmente à outra pessoa a sujeição ao seu exercício.

Entendimento contrário implicaria no *solve et repete*²³⁴, que não é acolhido pelo direito brasileiro. Portanto, por conta do princípio da inafastabilidade da

²³³ “Todavia, conquanto pressuponha um processo, o depósito em dinheiro corresponde a uma pura manifestação de vontade do particular, produtora de efeito suspensivo ex lege, sem a necessidade de cooperação do titular do crédito tributário, nem a intervenção do juiz, nem a verificação de pressupostos para o seu exercício. Trata-se, em suma, de um *direito potestativo* do particular, ou seja, de um poder do particular produzir modificações na esfera jurídica de outrem (a suspensão do poder de execução do fisco) sem que o destinatário do seu exercício deva concorrer para a produção do efeito e sem que se lhe possa opor.(...)”. XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 297.

²³⁴ “De acordo com a regra *solve et repete*, o contribuinte só pode contestar a legitimidade de um tributo, após havê-lo pago (ou, pelo menos, haver posto à disposição do fisco a quanto por este reclamada, a título de tributo). É uma regra medieval, que só se justificava quando se entendia que o fisco, na relação jurídica tributária, ocupava posição de preeminência, em face do contribuinte.”

jurisdição, prevista no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, o *depósito* deve ser visto como uma *faculdade* do sujeito passivo²³⁵.

Feitas essas considerações, passaremos a tratar de outra característica do depósito, que é a questão da integralidade.

5.3. Depósito como fato jurídico determinado no espaço e no tempo: que significa ser integral?

Conforme se verifica pela redação do art. 151, II do CTN, para que o depósito suspenda a exigibilidade do crédito tributário é preciso que seja realizado em seu *montante integral*. Sendo assim, o presente tópico tem como objetivo analisar o que significa ser *integral*.

Primeiramente, cabe lembrarmos que o depósito judicial se localiza no antecedente da *norma de suspensão*. Por se tratar de norma concreta, seu antecedente é composto por um *fato jurídico*.

PAULO DE BARROS CARVALHO²³⁶, com base nas lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr., faz a distinção entre *fato* e *evento*. Esse seria o acontecimento ocorrido, e aquele seria o enunciado linguístico que relata o acontecimento e confere realidade ao *evento*.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Depósito do montante integral do crédito tributário (arts. 151, II, do CTN e 38 da Lei das Execuções Fiscais). Garantia em dinheiro. Possibilidade jurídica de sua substituição*. In: Revista de Processo, nº 66. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 51.

²³⁵ “Querem alguns, sobre o fundamento da letra fria da Lei n. 6.830/80, que a ação anulatória de débito tributário haja de ser precedida, forçosamente, pelo depósito do valor em litígio. A orientação, de cunho meramente literal, não encontra apoio jurídico no sistema, onde vigora o primado da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV)” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 460-461. Em sentido semelhante: “Há que ponderar-se, de início, que o depósito de que fala o CTN é voluntário, pois que, de outro modo, estar-se-ia ferindo o Texto Constitucional, especialmente aquele princípio que garante a *universalidade de jurisdição*, que está gravado no art. 5º, XXXV, do Texto Constitucional”. VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 48.

²³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 99-100.

Dessa forma, “o enunciado factual é protocolar, surpreendendo uma alteração devidamente individualizada do mundo fenomênico, com a clara determinação das condições de espaço e de tempo em que se deu a ocorrência”²³⁷.

Sendo assim, os fatos jurídicos são aqueles constituídos pela linguagem do direito positivo, ou seja, por enunciados prescritivos, articulados de acordo com a teoria das provas²³⁸.

Portanto, o depósito como fato jurídico surge pela leitura de enunciados prescritivos. Esses enunciados são aqueles que se referem à conduta do sujeito passivo que consiste em entregar determinado valor ao depositário com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Ainda, estes devem ser realizados pelo procedimento previsto na legislação tributária, especialmente pelo preenchimento de guia própria de depósito judicial.

No preenchimento da guia de depósito devem constar vários elementos que constituem o fato jurídico do depósito, como por exemplo: a identificação do sujeito passivo, número do processo judicial vinculado, indicação do código da receita, indicação do montante do valor do depósito, o lugar e data em que esse foi realizado.

Justamente em relação a esse último dado do enunciado – a data – é que deve ser analisada a questão da integralidade do depósito.

Em outras palavras, o depósito só é integral, se ao tempo em que foi realizado, esse correspondia ao valor que o sujeito ativo considerava como suficiente para satisfação da obrigação tributária²³⁹.

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 102.

²³⁸ *Idem*, p. 103.

²³⁹ “Por ‘montante integral o Código Tributário alude ao valor do tributo devido, atualizado monetariamente até a data da efetivação do depósito, acrescido das penalidades pecuniárias e dos juros de mora, quando incidentes. Em outras palavras, o montante integral corresponde à importância com a qual o Erário se daria por satisfeito, caso o devedor se dispusesse, naquele exato momento, a pagar seu débito”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 457.

Por conta disso, ao realizar o depósito do montante integral, o sujeito passivo deve atentar para os valores atualizados, incluindo-se os juros e penalidades pecuniárias incidentes.

Diante dessa observação, surge interessante questionamento acerca da possibilidade de se efetuar o depósito judicial com descontos conferidos pela legislação, especialmente aquelas que se referem à redução de multas após notificação de débitos constituídos por meio de lançamento de ofício.

Por exemplo, a legislação tributária federal (Art. 6º, I, da Lei 8.219/91²⁴⁰) concede redução de 50% sobre o valor da multa, se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de trinta dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento.

Nesse caso, o depósito realizado com o referido desconto, dentro do prazo de trinta dias, poderia ser considerado como integral, nos termos do art. 151, II, do CTN?

Tal questão foi pouco debatida no âmbito da jurisprudência dos tribunais superiores. Entre os poucos precedentes sobre a matéria, que não se referem especificamente à previsão do art. 6º, I, da Lei 8.218/91, destacamos o entendimento do Min. Herman Benjamin, proferido no REsp 496949/PR:

(...) é claro ao condicionar a redução da multa à "liquidação do valor total da notificação fiscal de lançamento". A intenção do legislador foi premiar o pagamento imediato e desestimular a litigiosidade. Nesse aspecto, inviável equiparar depósito judicial à liquidação do valor total da notificação.

²⁴⁰ Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(REsp 496949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009) (Destacamos)

Ainda nesse sentido, também há decisão do TJSP, que considerou como não integral o depósito realizado com redução de multa prevista na legislação tributária municipal de São José do Rio Preto:

Assim, o depósito efetuado a menor, ainda que em razão de benefício previsto na LCM nº 178/2003, não atende aos requisitos previstos no art. 151, do Código Tributário Nacional. Isso porque, de acordo com a redução do artigo 81, §2º, do aludido diploma municipal, a redução da multa no AIIM, somente se aplica para o pagamento, hipótese de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

(TJ-SP - AI: 1840920220128260000 SP 0184092-02.2012.8.26.0000, Relator: Jarbas Gomes, Data de Julgamento: 13/09/2012, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 26/10/2012)

Além disso, há decisões proferidas no TRF3 e TRF2 no sentido que não é considerado integral o depósito realizado com a redução da multa prevista no art. 649²⁴¹ do antigo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002):

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA PELA CLASSIFICAÇÃO ERRÔNEA DA MERCADORIA. DEPÓSITO DO VALOR INTEGRAL. REDUÇÃO DA MULTA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO). APLICABILIDADE SOMENTE NA HIPÓTESE DE PAGAMENTO DA DÍVIDA.

1. O Decreto nº 4.543/2000 (Regulamento Aduaneiro), em seu art. 649, caput, prevê a redução de 50% (cinquenta por cento) do valor da multa de lançamento de ofício, ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento integral do débito no prazo legal de impugnação (30 dias contados da ciência do auto de infração).

2. O benefício somente será concedido na hipótese de pagamento integral da dívida no prazo estipulado, não se estendendo à hipótese de depósito judicial do valor controvertido, pois o próprio Regulamento Aduaneiro se refere a pagamento, causa de extinção da obrigação tributária, instituto diverso do depósito, o qual, in casu, há de ser entendido como garantia da exação objeto de discussão judicial.

3. O depósito judicial do valor não corresponde à situação de efetivo pagamento da dívida, principalmente porque no primeiro há questionamento acerca de sua exigibilidade. 4. A liquidação da dívida somente poderia ocorrer com a conversão em renda do valor da multa aplicada, o que, ao menos até a interposição do presente recurso, não havia se efetivado. 5. Agravo de instrumento provido.

(TRF-3 - AG: 10388 SP 2004.03.00.010388-6, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 04/08/2004, SEXTA TURMA) (Destacamos)

²⁴¹ Disposição semelhante se encontra no art. 732, I do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009).

REDUÇÃO DA MULTA EM 50%. ART. 649 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. INAPLICÁVEL. PAGAMENTO E DEPÓSITO: DISTINÇÃO.

1. Processo em que a autora pretende a aplicação da redução da multa em cinquenta por cento, conforme previsto no art. 649 do Regulamento Aduaneiro, tendo em vista que promoveu o depósito da quantia devida (reduzida em cinquenta por cento), no prazo legal de impugnação.

2. O referido dispositivo fala em pagamento e não em depósito da quantia devida.

3. A situação de pagamento, em que ocorre o adimplemento da obrigação e a imediata transferência do numerário para a Fazenda, não pode ser equiparado ao depósito, que constitui garantia do pagamento visando à discussão do débito.

4. São situações distintas e como tal devem ser tratadas, mormente na seara do Direito Tributário, regido pelo princípio da legalidade estrita.

5. Precedente do TRF da 3ª Região.

6. Apelação improvida.

(TRF-2 - AC: 395175 RJ 2004.51.01.012526-0, Relator: Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, Data de Julgamento: 28/08/2007, QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: DJU - Data:11/10/2007 - Página:427/438)

O que se verifica pelos fundamentos dessas decisões acima, é que estas se baseiam no afastamento da equiparação do pagamento e do depósito, tendo em vista que o primeiro é modalidade de extinção e o segundo é causa de suspensão da exigibilidade.

Além disso, especialmente o voto proferido pelo Min. Herman Benjamin no REsp 496949/PR, também fica explícito o entendimento no sentido de que a “intenção do legislador” ao instituir a redução da multa seria “premiar o adimplemento” e “desestimular a litigiosidade”.

De fato, depósito não é a mesma coisa que pagamento. Contudo, por ser modalidade de extinção da obrigação, o pagamento serve como parâmetro para se verificar a questão da integralidade do montante que deve ser depositado. Isso não quer dizer que um se confunda com o outro.

Mesmo porque, conforme já demonstramos anteriormente, o montante integral é aquele que o sujeito ativo se daria por satisfeito *na data* do depósito. Em outras palavras, o valor do suposto pagamento é o valor do montante integral.

Além disso, o argumento de que da intenção do legislador em prescrever reduções de multas seria de “premiar o pagamento” e “desestimular a litigiosidade” revela um excesso de interpretação teleológica que não se coaduna com a estrita legalidade e tipicidade tributária.

Partindo da premissa que o depósito judicial é um *fato jurídico*, a sua integralidade deve ser analisada dentro da coordenada de tempo em que foi realizado. Se no tempo em que foi realizado o sujeito passivo podia se beneficiar de redução do valor da multa, então o depósito deve ser considerado como integral.

Essa nos parecer ser a interpretação mais razoável. Se o sujeito passivo ao efetuar o depósito precisa observar todos os *acréscimos* decorrentes do tempo em que está sendo realizado, da mesma forma também deve observar os *decréscimos*.

Se o depósito é realizado enquanto ainda havia o direito à redução da multa, este deve ser considerado *integral*, pois seria esse o valor que o sujeito ativo se daria por satisfeito se o adimplemento se desse na mesma data.

Apesar de não se tratar de caso de redução de multa decorrente lançamento de ofício, vale destacar interessante precedente do TJSP, que entendeu pela possibilidade de que o contribuinte depositasse o valor da parcela única IPTU do Município de São Paulo com o desconto. Abaixo seguem trechos do acórdão que demonstram esse entendimento:

Depreende-se pelo documento a fls. 12 que o valor depositado pelo apelado não foi aquele que reputou devido, mas sim o valor cobrado pela Prefeitura Municipal de São Paulo. Além do que, citada quantia restou recolhida antes do vencimento, em 11. 2. 2005, fazendo jus ao desconto como atesta o documento expedido pela própria apelante que, mediante lei, concedeu desconto para pagamento em parcela única até a data de 13.2.2005 (fls. 12).

Em razão de haver sido efetivado o depósito integral do valor do débito exigido pela Prefeitura Municipal de São Paulo, anteriormente à data do vencimento, consoante comprovante acostado aos autos (fls. 11), deve-se preservar a suspensão da exigibilidade do tributo, conforme decidido em primeira instância, com fulcro no art. 151, inciso II, do CTN.

(TJ-SP - REEX: 990101883210 SP Relator: Francisco Olavo, Data de Julgamento: 30/09/2010, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 18/10/2010)

Portanto, considerando que o depósito é um *fato jurídico*, e todo fato ocorre dentro de uma coordenada de tempo, a conclusão é que a integralidade deve ser verificada no momento em que realizado. Se no momento em que o depósito foi realizado o sujeito ativo se satisfaria com determinado valor, que inclui descontos e reduções de multa, então é esse valor que deve ser considerado como *integral*.

Esse raciocínio não implica na confusão entre os institutos do *pagamento* e do *depósito*. Mas, considerando que o valor integral é aquele que o sujeito ativo entende ser devido, então é inevitável que o valor do pagamento sirva como *parâmetro* para conferência da integralidade do depósito.

Contudo, mesmo em casos de desconto em parcela única de IPTU, cabe registrar que há decisões contrário no STJ, conforme se verifica abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. DEPÓSITO INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ARTIGO 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. AGRAVO IMPROVIDO.

(...)

2. O depósito do crédito tributário com o desconto previsto para pagamento à vista, por não ser integral, não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e, pois, de autorizar a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa.

3. Em matéria de suspensão do crédito tributário, como é o caso do depósito do seu montante integral (inciso II do artigo 151 do Código Tributário Nacional), a legislação tributária deve ser interpretada literalmente. Inteligência do artigo 111, inciso I, do Código Tributário Nacional.

4. Agravo regimental improvido.

(STJ Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 24/08/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA)

No entanto, apesar dos precedentes contrários ao entendimento aqui defendido, consideramos que a questão ainda não está consolidada na jurisprudência, tendo em vista que não há um volume considerável de decisões sobre o tema.

5.4. Efeito do depósito não integral

No tópico anterior definimos que o depósito como causa de suspensão da exigibilidade deve ser realizado em seu montante integral. E por montante integral deve-se compreender aquele valor que o sujeito ativo entende como devido na data em que o depósito for realizado.

Assim, o objetivo desse tópico é analisar qual é o efeito de depósito não integral.

Conforme explicado no item 2.2 desse trabalho, o CTN atribui à expressão “obrigação principal” aquela que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (Art. 113, §1º). Além disso, também definimos que não há obrigação sem crédito tributário, uma vez que este é componente daquela.

Dessa forma, ao se referir a “crédito tributário”, o CTN não pretende que o objeto da cobrança seja apenas o valor referente a tributo. Dentro dessa expressão se encontram todos os valores decorrentes de atualização monetária, juros e multas.

Contudo, na prática tributária se observa que o cálculo do *montante integral* do crédito tributário é de alta complexidade, especialmente em relação à aplicação das normas que envolvem a correção monetária e juros.

Diante dessa complexidade, é comum que o sujeito passivo se equivoque e efetue depósito inferior ao que o sujeito ativo entende como devido.

É dentro desse contexto que se pretende analisar o efeito do depósito tido como não integral. Ou seja, quando há equívoco na atualização do débito, e o sujeito passivo efetua o depósito do montante que acreditava que o Fisco consideraria como correto.

Em outras palavras, o questionamento que se busca aqui responder é o seguinte: *nesses casos, o Fisco está autorizado a promover atos de cobrança do total do crédito tributário, sem considerar a parte depositada?*

Primeiramente deve ser estabelecido aqui que o depósito a menor, independentemente da causa disso, não suspende a exigibilidade do crédito tributário. Portanto, se não está *integralmente* depositado, o sujeito passivo não tem direito à emissão de Certidão Positiva com Efeito de Negativa - CPEN.

Contudo, não nos parece razoável que o Fisco desconsidere o montante parcialmente depositado, e prossiga com a cobrança do valor total.

O crédito tributário não é algo monolítico, cujo valor se estabiliza ao longo do tempo. Pelo contrário, seu valor sofre constante atualização, diante de um emaranhado de enunciados prescritivos que regulamentam a incidência de correção monetária, juros e multas. A título de exemplo, podemos citar a legislação de ICMS do Estado de São Paulo, que prevê a incidência de juros de mora ao dia²⁴².

Portanto, diante da complexidade na aferição do *montante integral* do crédito tributário, o entendimento que adotamos é o mesmo de MARIA LEONOR LEITE VIEIRA²⁴³, no sentido que o sujeito ativo apenas pode prosseguir com atos de cobrança sobre o valor da diferença entre o que entende devido e o valor depositado.

Dessa forma, a conclusão é de que, apesar de o art. 151, II do CTN prescrever que a suspensão da exigibilidade do crédito somente ocorre com o depósito do *montante integral*, não afastamos a possibilidade de suspender apenas *parte* do crédito tributário.

No entanto, conforme já afirmamos anteriormente, essa situação não garante ao sujeito passivo a expedição de certidão de regularidade fiscal, uma vez que isso pressupõe que não haja qualquer débito em aberto.

²⁴² Art. 96, §1º da Lei Estadual nº 6.374/89, com alteração pela Lei nº 13.918/2009.

²⁴³ “Entendo que não pode a Fazenda Pública, (...), propor execução fiscal para exigir o pagamento da totalidade que compreende devida (...). O que pode é ela propor ação para cobrar a diferença entre X e X-1, pois que, se a ação proposta pelo sujeito passivo, no caso o autor, for julgada improcedente, aquele depósito será convertido em renda e satisfeito o crédito em sua totalidade, somando-se os dois valores – de um e outro processo”. VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 50.

Quanto a esse tema, é interessante citar o precedente do TJMG, que garantiu a obtenção da certidão positiva com efeitos de negativa, mesmo considerando o valor depositado como não integral, sob o fundamento que não seria razoável prejudicar o desempenho das atividades do contribuinte, uma vez que a diferença se referia apenas à incidência mensal de juros e correção monetária sobre o valor principal.

Segue abaixo trechos do acórdão que demonstram os fundamentos utilizados, bem como sua ementa:

Cumpramos ressaltar que a diferença entre os valores se refere tão somente à incidência mensal de juros e correção monetária sobre o valor principal do crédito, que, como visto fora depositado judicialmente pelo agravado.

Não se olvide, outrossim, o bom senso jurídico, que deve prevalecer, em obediência ao princípio da razoabilidade que norteia a atividade processual moderna, no sentido de que a medida possa ser revista, quando modificado os estados de fato ou de direito no processo principal.

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA - DEPÓSITO NÃO INTEGRAL DO VALOR PRINCIPAL- POSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO. No caso concreto e específico, não obstante a diferença entre o valor depositado e montante atualizado da dívida, levando-se em conta o elevado valor do débito tributário - R\$ 579.717,49 (f.161, TJ), a estrita observância do dispositivo legal aplicável tornaria inviável o desempenho das atividades da empresa executada.

(Agravado de Instrumento 1.0518.08.143867-4/001, Relator(a): Des.(a) Geraldo Augusto, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 07/07/2009, publicação da súmula em 17/07/2009)

Apesar de não concordarmos com a decisão acima, uma vez que não deveria ser conferida a certidão de regularidade fiscal ao contribuinte, ela é emblemática por demonstrar que o erro de cálculo em relação à atualização da incidência mensal de juros e correção monetária não é suficiente para desconsiderar o montante depositado.

Nesses casos, o contribuinte poderia ter sido intimado para complementar o valor do depósito e, caso não o fizesse, o Fisco deveria promover a execução fiscal em relação apenas à diferença²⁴⁴.

Não fosse esse o entendimento, o efeito do depósito parcial seria a não suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, conseqüentemente, a possibilidade de que o sujeito passivo efetue o levantamento do depósito mesmo antes do trânsito em julgado da ação.

Apesar de ser esse o entendimento de alguns autores, como se verá mais adiante, o tema será aprofundado no item 5.6 desse capítulo, quando analisaremos a questão do levantamento do valor depositado pelo sujeito passivo.

A seguir passaremos a tratar dos casos em que o depósito é realizado no âmbito de ação judicial preventiva, ou seja, antes da constituição do crédito tributário.

5.5. Depósito em ações preventivas e o engodo do “lançamento tácito”

Quanto a esse tema, desde já destacamos que o STJ tem entendimento predominante no sentido de que o próprio depósito judicial constitui o crédito tributário, tratando-se de um “lançamento tácito”:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo

²⁴⁴ Nesse sentido: “Pequenos comentários, aqui e acolá na doutrina, permitem entrever que, nestes casos, poder-se-ia aceitar, também, que o sujeito passivo fosse intimado a depositar a diferença para não sofrer a execução fiscal”. VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 50.

decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.

3. "No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito" (Leandro Paulsen, "Direito Tributário", Livraria do Advogado, 7ª ed, p. 1227).

4. Embargos de divergência não providos.

(EREsp 898992/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2007, DJ 27/08/2007, p. 186)

Todavia, esse entendimento que predomina no âmbito da jurisprudência se trata de verdadeiro engodo, pois apenas considera a questão do resultado da apuração do suposto valor do crédito tributário. Em outras palavras, esse entendimento desconsidera dois fatores: (i) procedimento; e (ii) finalidade.

Isso quer dizer que, apesar de o resultado ser o mesmo: tornar líquido o valor do suposto crédito tributário, o procedimento para realizar o depósito não é o mesmo que para constituir o crédito. E além de não ser o mesmo procedimento, o ato de depositar não tem a mesma finalidade do autolancamento.

Quando o sujeito passivo preenche uma guia de depósito judicial a finalidade é garantir sua regularidade fiscal enquanto discute judicialmente o suposto crédito tributário. Já no autolancamento a finalidade é constituir o crédito tributário, inserindo norma individual e concreta no ordenamento jurídico.

A semelhança no resultado do procedimento que apura a liquidez para fins de depósito judicial não afasta os aspectos procedimentais das normas de competência para constituir o crédito tributário, seja do próprio contribuinte, seja da autoridade administrativa.

Na verdade, o entendimento hoje prevalecente no STJ autoriza verdadeira execução de forma transversa, tendo em vista que se a ação ao final for

julgada desfavorável ao sujeito passivo haverá conversão em renda de um crédito que sequer foi constituído pelo procedimento adequado.

Portanto, o entendimento que adotamos é que mesmo havendo depósito judicial, é necessário que haja a constituição do crédito tributário. Por conta disso, é possível que se suspenda a exigibilidade antes do lançamento ou autolancamento, da mesma forma que ocorre na concessão de liminar em ações de caráter preventivo, conforme será demonstrado no item 7.6 desse trabalho.

Para isso, também teremos norma individual e abstrata, que contém no antecedente uma possibilidade de futura constituição do crédito tributário, e no consequente uma proibição de que a autoridade administrativa exija o tributo do sujeito passivo que efetuou o depósito. Dito de outra forma, o sujeito passivo está proibido de cobrar o tributo, caso este venha a ser constituído.

Dessa forma, concluímos que é possível a suspensão da exigibilidade antes da constituição do crédito tributário quando o sujeito passivo deposita o montante integral.

Essa suspensão ocorre por meio de norma individual e abstrata, que prevê em seu antecedente a hipótese de constituição do crédito tributário e a causa suspensiva. Já no consequente há uma proibição de que determinada autoridade competente exija o crédito tributário do sujeito passivo, quando e se este for constituído.

5.6. Levantamento do valor depositado

Considerando o que foi dito no item 5.2. desse capítulo, no sentido que o depósito é uma *faculdade* do sujeito passivo, bem como na constatação que o depósito não transfere a propriedade do valor depositado ao sujeito ativo, feita no item 5.1, poder-se ia pensar que o sujeito passivo tem o direito de efetuar o levantamento dos valores depositados quando bem entender.

Contudo, apesar de essa ser a opinião de alguns autores²⁴⁵, não é esse o entendimento que se consolidou na jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO EFETUADO COM O OBJETIVO DE SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NOS AUTOS DE AÇÃO EM QUE SE DISCUTE A LEGITIMIDADE DO TRIBUTO. VINCULAÇÃO DO DESTINO DO DEPÓSITO AO DESFECHO DA DEMANDA EM QUE EFETUADO.

1. O depósito do montante integral do crédito tributário, na forma do art. 151, II, do CTN, é faculdade de que dispõe o contribuinte para suspender sua exigibilidade. Uma vez realizado, porém, o depósito passa a cumprir também a função de garantia do pagamento do tributo questionado, permanecendo indisponível até o trânsito em julgado da sentença e tendo seu destino estritamente vinculado ao resultado daquela demanda em cujos autos se efetivou.

(...)

3. No caso concreto, transitou em julgado sentença julgando improcedente a ação declaratória em cujos autos foi efetuado o depósito, após a homologação de pedido de desistência dos recursos especial e extraordinário apresentados contra o acórdão que negara provimento à apelação da autora, sendo devida, por essa razão, a conversão daquele valor em renda à parte vitoriosa.

4. Recurso especial provido.

(REsp 547.312/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/09/2005, DJ 19/09/2005, p. 187)

Considerando que o depósito tem a função de garantia, concordamos com a posição adotada pelo STJ, uma vez que permitir o levantamento do depósito judicial sem anuência do sujeito ativo implicaria em esvaziar sua finalidade.

O que se deve atentar é que a realização do depósito se trata de uma *faculdade*. Porém, sua realização não se confunde com o levantamento dos valores. Tais atos são distintos. Por conta disso, uma vez realizado o depósito, o seu levantamento está condicionado ao resultado favorável ao sujeito passivo.

Contudo, quanto a esse tema, surge o seguinte questionamento: *se o depósito foi realizado em valor não integral, poderia o sujeito passivo fazer o levantamento do valor?*

²⁴⁵ Entre os autores que entendem que os valores depositados podem ser levantados pelo sujeito passivo, destaca-se MARIA LEONOR VIEIRA LEITE: "(...), se o depósito foi efetuado voluntariamente (...) ele pode ser liberado a qualquer tempo. Basta o pedido do depositante. Sua negação equivaleria a desobedecer o princípio da *igualdade*". VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 53.

Para ALBERTO XAVIER²⁴⁶ e DÉCIO PORCHAT²⁴⁷, quando o depósito realizado não for integral, o sujeito passivo poder fazer o levantamento, uma vez que não há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por outro lado, MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA²⁴⁸ entende que o levantamento somente pode ser feito após o trânsito em julgado com decisão favorável ao sujeito passivo. Aliás, esse é o entendimento há muito consolidado na jurisprudência do STJ:

TRIBUTARIO. DEPOSITO JUDICIAL. INDISPONIBILIDADE. A JURISPRUDENCIA DO STJ SE FIRMOU NO SENTIDO DE QUE, EMBORA VOLUNTARIO, O DEPOSITO DOS TRIBUTOS CONTROVERTIDOS FICA VINCULADO AO PROCESSO E SUJEITO AO REGIME DE INDISPONIBILIDADE ATE O SEU TERMINO, SENDO O RESPECTIVO MONTANTE DEVOLVIDO AO AUTOR OU CONVERTIDO EM RENDA DA FAZENDA PUBLICA, CONFORME A AÇÃO SEJA BEM OU MAL SUCEDIDA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

(REsp 116.480/PE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/1997, DJ 02/06/1997, p. 23782)

Sobre esse tema, considerando o que foi dito no item 5.4, no sentido que o depósito parcial apenas garante o direito do Fisco de exigir a diferença do valor depositado, o entendimento que adotamos é que o sujeito passivo não pode efetuar o levantamento do valor até o julgamento favorável, desde que tenha sido analisado o mérito. Sobre esse tema trataremos no próximo tópico.

²⁴⁶ “Se o terceiro aceitou expressamente o depósito feito em seu favor (judicial ou extra-judicial), a oferta unilateral torna-se irrevogável *pendente conditione*, de tal modo que o depositário não pode liberar-se, restituindo o objeto de depósito ao depositante sem o consentimento do terceiro promissário. Caso porém, o terceiro favorecido (o Fisco) não tenha aceitado o depósito, não opera a cláusula de irrevogabilidade, pelo que o depositante pode a qualquer tempo exigir do depositário a restituição do dinheiro depositado”. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 437.

²⁴⁷ “Sendo parcial, portanto, os valores depositados podem ser levantados pelo depositante, pois não há efeito suspensivo”. PORCHAT, Décio. *Suspensão do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 155.

²⁴⁸ “Entendemos que o sujeito passivo somente poderá remover o valor depositado, com juros e correção monetária, após o trânsito em julgado da decisão que lhe for favorável”. PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP. 2001, p. 121.

5.7. Depósito judicial e extinção do processo sem resolução do mérito

Conforme já nos posicionamos anteriormente, apesar de se tratar de uma faculdade, o direito ao levantamento dos valores depositados pelo sujeito passivo está condicionado ao resultado do processo em que se discute o crédito tributário. Em outras palavras, se o resultado for favorável ao depositante, então poderá ele recuperar os valores depositados.

A partir disso, a jurisprudência do STJ discutiu em várias ocasiões acerca da possibilidade de levantamento dos depósitos pelo sujeito passivo nos casos em que o processo é extinto *sem resolução do mérito*.

Dessa forma, o objetivo desse tópico é responder o seguinte questionamento: *nos casos em que o processo é extinto sem resolução do mérito, pode o sujeito passivo efetuar o levantamento do depósito, ou deve ser o valor convertido em renda em favor do sujeito ativo?*

Para responder esse questionamento, primeiramente precisamos estabelecer o que significa juridicamente a extinção do processo sem resolução do mérito. A partir disso, iremos conciliar essa noção processual com as premissas acerca da natureza do depósito, para ao fim chegar a uma conclusão sobre o problema.

Portanto, a análise da questão pressupõe dois enfoques, sendo um de cunho processual e outro de cunho tributário: (i) os efeitos da sentença terminativa; e (ii) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito.

Sob o ângulo do direito processual, é inquestionável na doutrina e na jurisprudência que a sentença terminativa só produz efeitos no processo. Por conta disso, não produz coisa julgada material, não tendo que se falar em controvérsia acerca do mérito do processo.

Dessa forma, a extinção sem julgamento do mérito é aquela que esbarra em requisitos processuais, e põe fim ao processo sem vencedor ou vencido,

podendo a ação ser ajuizada novamente, nos termos do art. 268, do Código de Processo Civil.

Por outro lado, sob o ângulo do direito tributário, o depósito como causa de suspensão da exigibilidade é faculdade do sujeito passivo (item 5.2), que tem a função de garantir determinado crédito tributário (item 5.1), enquanto perdurar a discussão judicial (item 5.6).

Além disso, o depósito apenas impede que o Fisco promova atos de cobrança (item 3.1.1), mas não impede que promova o lançamento de ofício (item 3.3.2.1). Isso porque o depósito não é o procedimento adequado para que se constitua o crédito tributário, sendo descabido falar em “lançamento tácito” (item 5.5).

Sendo tais premissas firmadas, cabe fazermos uma pequena análise da evolução jurisprudencial do STJ quanto ao tema.

O entendimento no sentido de permitir o levantamento do depósito pelo sujeito passivo quando o processo se extingua em decorrência de sentença terminativa estava pacificado no âmbito do STJ. Esse foi o entendimento consagrado no julgamento do EREsp 270.083/SP, da relatoria da Min. Eliana Calmon:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - DEPÓSITO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE (ART. 151 DO CTN) - LEVANTAMENTO.

1. A jurisprudência, inclusive a do STF, firmou entendimento no sentido de que o depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário só pode ser convertido em renda da UNIÃO, ou devolvido ao contribuinte, após o trânsito em julgado da sentença.

2. **Diferentemente, quando a sentença extingue o processo sem julgamento do mérito, pode o depósito ser imediatamente devolvido ao contribuinte, que fica assim privado da suspensividade, inexistindo a possibilidade de haver, em favor da FAZENDA, a conversão do depósito em renda.**

3. Embargos conhecidos e providos.

(EREsp 270083/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 17/06/2002, DJ 02/09/2002, p. 142) (Destacamos)

Após o julgamento desses embargos de divergência, ainda foram proferidas algumas decisões que reafirmaram o entendimento ali exposto²⁴⁹.

A primeira divergência sobre a matéria surgiu em 2005, a partir no julgamento do AgRg no REsp 660.203/RJ, em que o Min. Teori Zavascki divergiu do relator Min. Francisco Falcão, sangrando-se vencedor e sendo designado para redigir o acórdão, que foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DO TRIBUTO. NATUREZA. EFEITOS. LEVANTAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, CONDICIONADO AO TRÂNSITO EM JULGADO DE SENTENÇA DE MÉRITO EM SEU FAVOR. PRECEDENTES.

1. O depósito do montante integral, na forma do art. 151, II, do CTN, constitui modo, posto à disposição do contribuinte, para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Porém, uma vez realizado, o depósito opera imediatamente o efeito a que se destina, inibindo, assim, qualquer ato do Fisco tendente a haver o pagamento. Sob esse aspecto, tem função assemelhada à da penhora realizada na execução fiscal, que também tem o efeito de suspender os atos executivos enquanto não decididos os embargos do devedor.

2. O direito - ou faculdade - atribuído ao contribuinte, de efetuar o depósito judicial do valor do tributo questionado, não importa o direito e nem a faculdade de, a seu critério, retirar a garantia dada, notadamente porque, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, ela operou, contra o réu, os efeitos próprios de impedi-lo de tomar qualquer providência no sentido de cobrar o tributo ou mesmo de, por outra forma, garanti-lo.

3. As causas de extinção do processo sem julgamento do mérito são invariavelmente imputáveis ao autor da ação, nunca ao réu. Admitir que, em tais casos, o autor é que deve levantar o depósito judicial, significaria dar-lhe o comando sobre o destino da garantia que ofereceu, o que importaria retirar do depósito a substância fiduciária que lhe é própria.

4. Assim, ressalvadas as óbvias situações em que a pessoa de direito público não é parte na relação de direito material questionada - e que, portanto, não é parte legítima para figurar no processo - o depósito judicial somente poderá ser levantado pelo contribuinte que, no mérito, se consagrar vencedor. Nos demais casos, extinto o processo sem julgamento de mérito, o depósito de converte em renda.

5. Agravo regimental provido.

(AgRg no REsp 660203/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/03/2005, DJ 04/04/2005, p. 207) (Destacamos)

A partir desse precedente que se instalou a divergência no âmbito do STJ, que culminou com a alteração do entendimento ora prevalecente, culminando

²⁴⁹ Entre esses acórdãos, destacamos os seguintes: REsp 215589/RJ (Rel. p/ acórdão Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJ 19/09/2005, p. 242) e AgRg no EREsp (249647/SP, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Seção, DJ 25/10/2004, p. 207)

com a o acórdão proferido no EREsp 479.725/BA, que passou a servir como caso paradigmático:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. AFRMM. DEPÓSITO. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM APRECIÇÃO DO MÉRITO. DEPÓSITO. LEVANTAMENTO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.

1. Em exame embargos de divergência opostos para se definir se é ou não possível o levantamento do depósito efetuado para os fins do artigo 151, II do Código Tributário Nacional nos casos em que o processo é extinto sem julgamento de mérito em face da ilegitimidade passiva da autoridade apontada como coatora. A Fazenda embargante aponta a divergência entre o acórdão embargado da relatoria do Ministro Francisco Peçanha Martins integrante da 2ª Turma e acórdão prolatado pelo Ministro Garcia Vieira da 1ª Turma. Divergência devidamente demonstrada, foram admitidos os embargos para julgamento de mérito. Sem impugnação.

2. Conforme assinala o aresto paradigma: "O depósito efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado após sentença final transitada em julgado se favorável ao contribuinte". O artigo 32 da Lei n.º 6830 de 22. 09. 1980 estabelece como requisito para levantamento do depósito judicial o trânsito em julgado da decisão. O aguardo do trânsito em julgado da decisão para possibilitar o levantamento do depósito judicial está fulcrado na possibilidade de conversão em renda em favor da Fazenda Nacional.

3. O cumprimento da obrigação tributária só pode ser excluída por força de lei ou suspensão de acordo com o que determina o art. 151 do CTN. Fora desse contexto o contribuinte está obrigado a recolher o tributo. No caso de o devedor pretender discutir a obrigação tributária em juízo, permite a lei que faça o depósito integral da quantia devida para que seja suspensa a exigibilidade. Se a ação intentada, por qualquer motivo, resultar sem êxito, deve o depósito ser convertido em renda da Fazenda Pública. É essa a interpretação que deve prevalecer. O depósito é simples garantia impeditiva do fisco para agilizar a cobrança judicial da dívida, em face da instauração em juízo de litígio sobre a legalidade da sua exigência. Extinto o processo sem exame do mérito contra o contribuinte, têm-se uma decisão desfavorável. O passo seguinte, após o trânsito em julgado, é o recolhimento do tributo.

4. Embargos de divergência providos.

(EREsp 479725/BA, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/05/2005, DJ 26/09/2005, p. 166)

Todavia, cabe registrar que no julgamento desse precedente acima citado, de relatoria do Min. José Delgado, houve a resistência dos Ministros Castro Meira, Peçanha Martins e Denise Arruda.

Ao analisar os fundamentos dos votos que causaram a modificação do entendimento jurisprudencial, sobretudo o voto do Min. Teori Zavascki, identificamos os seguintes argumentos: (i) o depósito tem como efeito suspender a exigibilidade, mas também funciona como a penhora na execução fiscal, que suspende os atos executivos; (ii) a faculdade do depósito não dá ao contribuinte o direito de, a seu

critério, retirar a garantia, uma vez que o Fisco ficou impedido de cobrar o crédito; (iii) as causas de extinção do processo sem resolução do mérito são imputadas ao autor da ação; e (iv) o depósito somente pode ser levantado pelo sujeito passivo quando esse for vencedor.

Ocorre que essa alteração jurisprudencial se deu com base em precedentes que não guardam relação com a prescrição do art. 151, II, do CTN. Os paradigmas apontados se referiam a depósito dado em garantia de ações que visavam obter a liberação de mercadorias procedentes de importação, conforme previsto nos arts. 1º e 2º da Lei 2.770/56²⁵⁰.

Pela leitura desses dispositivos, verifica-se que é proibida a concessão de medida liminar para liberação de mercadorias sem a prestação de garantia de restituição. Ocorre que essa garantia, não equivale à figura do depósito prevista no art. 151, II, do CTN.

Cabe destacar que a Lei 2.770/56 não determina que a garantia deva ser em dinheiro. Além disso, torna obrigatória a garantia para que haja a liberação das mercadorias, em nada se relacionando com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Já o depósito previsto pelo CTN é uma faculdade do sujeito passivo, e necessariamente deve ser feito em dinheiro.

Em síntese, a Lei 2.770/56 estabelece a garantia como uma obrigação em um caso bem específico, enquanto o Art. 151, II, do CTN estabelece uma faculdade para uma generalidade de casos.

²⁵⁰ Art. 1º Nas ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza, que visem obter a liberação de mercadorias, bens ou coisas de qualquer espécie procedentes do estrangeiro, não se concederá, em caso algum, medida preventiva ou liminar que, direta ou indiretamente importe na entrega da mercadoria, bem ou coisa.

Art. 2º No curso da lide ou enquanto pender recurso, mesmo sem efeito suspensivo, da sentença ou acórdão, a execução de julgado que determinar a entrega ou a vinda do exterior de mercadorias, bens ou coisas de qualquer natureza, não será ordenada pelo juiz ou Tribunal antes que o autor ou requerente preste garantias de restituição do respectivo valor, para o caso de, afinal, decair da ação ou procedimento.

Logo, a conclusão é que a mudança na jurisprudência decorre de premissas fáticas diversas, que não guardam relação com o art. 151, II, do CTN. No caso de liberação de mercadorias, se o processo for extinto sem resolução do mérito, a situação se tornaria irreversível para o sujeito ativo. Por conta disso é justificável que a legislação preveja a obrigatoriedade da prestação da garantia, que não se confunde com o depósito para suspensão da exigibilidade²⁵¹.

Além disso, a mudança de entendimento é pautada no entendimento equivocado de que o depósito é uma forma de constituição do crédito tributário, conforme se percebe pela transcrição do trecho do voto do Min. Castro Meira, proferido no REsp 901.052/SP:

Assim, constituído o crédito pelo depósito e não logrando o contribuinte êxito em infirmá-lo pela via judicial, a Fazenda Pública passa a ter o direito de vê-lo satisfeito com a sua conversão em renda, salvo quando a ação for julgada improcedente.

A razão para isso é que a sentença que extingue o processo sem julgamento do mérito não tem o condão de desconstituir crédito formalizado pelo depósito do contribuinte, até porque a sua legitimidade não foi analisada judicialmente e a garantia não decorreu do ajuizamento da ação, mas da livre manifestação de vontade do sujeito passivo ao realizar o depósito para buscar a benesse da suspensão da exigibilidade.

Ocorre que, conforme demonstramos no item 5.5, o depósito judicial não é o procedimento adequado para a constituição do crédito tributário. Não é possível falar em “lançamento tácito”, já que no ordenamento jurídico brasileiro não há qualquer norma que prescreva que o depósito judicial é forma de constituição do crédito tributário.

O simples fato de o resultado da apuração do valor a ser depositado ser semelhante ao do autolancamento não tem o condão de equiparar os dois procedimentos. A forma como se chega a cada uma das normas individuais e

²⁵¹ Nesse sentido, veja-se o seguinte trecho do voto vencido da Min. Eliana Calmon no julgamento do EREsp 548.224/CE: “É o que ocorre, por exemplo, com o depósito efetuado para a liberação de mercadoria estrangeira. Tal depósito não é uma facultatividade, é uma excepcionalidade, pois a lei, inclusive, proíbe a liberação antes de completado o despacho aduaneiro. Entretanto, se a mercadoria é perecível, se é imprescindível a imediata liberação, pode o juiz, por cautela, exigir o depósito do valor pedido pelo Fisco, liberando a mercadoria. Na hipótese, se o processo for extinto sem julgamento do mérito, não será possível fazer retornarem as partes a situação anterior, pois a mercadoria já foi internalizada e, na maior parte das vezes, consumida ou dilapidada. Esse depósito, então, é transformado em renda, na impossibilidade de retorno à situação de origem.”

concretas não é o mesmo, pois cada um desses procedimentos é regido por normas de estrutura próprias.

Portanto, mesmo havendo o depósito, é necessário que haja a constituição do crédito tributário, seja pelo sujeito passivo, por meio do autolançamento, seja pelo Fisco, por meio do lançamento de ofício.

Essa falta de compreensão da forma como o crédito tributário deve ser constituído leva ao entendimento que o sujeito passivo poderia sempre ajuizar ações e realizar o depósito com a intenção de causar intencionalmente a decadência do crédito tributário. Isso fica muito bem demonstrado em outro trecho do já citado acórdão do REsp 901.052/SP:

Permitir que o contribuinte possa levantar o depósito diante da prolação de uma sentença sem resolução de mérito e que com ele não guarda relação de causalidade seria admitir a ocorrência das seguintes situações:

1. O contribuinte ajuizaria uma ação com a realização do depósito da quantia em disputa. Com isso, a Fazenda Pública não mais precisaria realizar o lançamento do crédito, nos termos da jurisprudência consolidada deste Superior Tribunal. Entretanto ali vem a detectar-se uma das situações descritas no art. 267 do CPC. Prolatada a sentença terminativa, quando já transcorridos mais de cinco anos da data do fato gerador do tributo, o contribuinte poderia levantar o depósito sem que o Fisco pudesse constituir o crédito.

2. Permitiria a utilização de demandas viciadas, com intuito de manter suspensa a exigibilidade do crédito, ficando o contribuinte na expectativa de posteriormente ter restituído o valor depositado. Com isso, as ações judiciais passariam a ser uma forma de obter-se a suspensão da exigibilidade do crédito sem que houvesse o propósito de solucionar a lide entre as partes. Não se deve esquecer que as causas de extinção do processo, sem resolução de mérito, têm foco na atuação do demandante.

Não podemos concordar com esse tipo de fundamentação, porque decorrente do entendimento que o depósito constitui o crédito tributário e, principalmente, porque parte do pressuposto que o contribuinte sempre agiria de má-fé.

6. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Esse capítulo tem como objetivo analisar a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributária contido no inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional, que indica as *“as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”*.

Diante da variedade de denominações utilizadas pela legislação tributária, optamos por utilizar a expressão *“contencioso administrativo tributário”*, uma vez que esta engloba toda a discussão que se dá entre sujeito passivo e sujeito ativo no âmbito administrativo.

Contudo, para compreendermos o significado dessa causa suspensiva, partiremos no primeiro item desse capítulo da busca de uma definição do que significa *“reclamações”* e *“recursos”*.

No segundo item buscaremos compreender o que significa *“processo administrativo”*, passando pela análise sobre essa denominação, bem como se a função que os tribunais administrativos realizam pode ser considerada como *jurisdição*.

No terceiro item o objetivo é compreender a expressão *“nos termos das leis reguladoras”*, previsto no final do enunciado do art. 151, III, do CTN, para se investigar qual o seu alcance, e quais os limites que os legisladores ordinários devem obedecer ao regular essa causa de suspensão.

No quarto item iremos abordar a questão do contencioso administrativo sob a perspectiva dos direitos e garantias fundamentais, dando destaque para os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Por fim, no quinto item analisaremos os efeitos de casos em que o protocolo das reclamações e recursos é considerado pela autoridade administrativa como intempestivos.

6.1. Definição de reclamações e recursos do processo administrativo

Nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional, suspende a exigibilidade do crédito tributário “*as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*”.

Dessa forma, o objetivo desse tópico é analisar o significado dos vocábulos “reclamação” e “recurso”. Essa análise é fundamental, uma vez que são essas figuras, quando reveladas em enunciados fáticos, que compõem o antecedente da *norma de suspensão*. Começemos pela “reclamação”.

A expressão “reclamação” tem origem no verbo “reclamar”, que significa realizar uma manifestação de insatisfação²⁵². Vê-se, portanto, que “reclamação” traz insita a noção de *conflito*. Em outras palavras, “reclamação” significa a produção de enunciados de discordância.

Ocorre que “discordar” é verbo que exige complemento. Isso quer dizer que quem discorda se coloca contra alguma coisa. Vê-se, portanto, que a noção é relacional: quem discorda, discorda sempre de algo. Em termos formais, podemos dizer que se alguém profere o enunciado A, para se opor esse enunciado é preciso proferir um enunciado “-A”²⁵³.

Dentro do contexto em que está inserido o vocábulo “reclamações” no art. 151, III, do CTN, podemos afirmar que este se relaciona com a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário. Dito de outra forma, ao realizar uma reclamação o sujeito passivo produz enunciados que se opõem aos enunciados que compõem a *norma do crédito*.

Logo, é inevitável a conclusão que a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151, III, do CTN, somente é possível *após* a

²⁵² AULETE, Caldas. Aulete Digital – Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://aulete.uol.com.br>, acesso em: 09/09/2013.

²⁵³ Lê-se “não A”.

constituição do crédito tributário, conforme já havíamos adiantado no item 3.3.3.1 desse trabalho²⁵⁴.

Além disso, destacamos que os enunciados-enunciados que se opõem contra os que compõem a *norma de crédito* também estão inseridos dentro de uma enunciação-enunciada, ou seja, de uma norma veículo introdutor.

Logo, há duas perspectivas de análise. A primeira diz respeito à regularidade da reclamação enunciação-enunciada, e a segunda diz respeito à reclamação enunciado-enunciado. Isso será aprofundando quando formos tratar do efeito do protocolo intempestivo, no item 6.5 desse capítulo.

Além do mais, é importante advertir que a redação do Código Tributário Nacional não é uniforme em relação à utilização da palavra “reclamação”. Por exemplo, no art. 145, inciso I, está expresso que “*o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo*” (Destacamos).

Na prática tributária é muito comum observar que as legislações dos entes tributantes utilizam outras expressões para se referir à “reclamação” prevista no art. 151, III, do CTN.

Como exemplo, podemos citar o Art. 35, da Lei nº 13.457/2009, do Estado de São Paulo, que utiliza a expressão “defesa”; ou ainda o art. 14 do Decreto 70.235/72, que utiliza a expressão “impugnação”.

Contudo, registramos que todas essas expressões devem ser encaradas como sinônimas, ou seja, apontam para o mesmo significado. E esse significado

²⁵⁴ Destacamos aqui o entendimento de PAULO CESAR CONRADO: “Regras: (i) *se é verdade que o processo antiexacional pode ocorrer antes ou depois da constituição tributária, não é menos verdade que o administrativo só é viável após tal ocorrência;* (ii) *o sistema dota o contribuinte de legitimidade para produzir linguagem de resistência perante a própria Administração apenas quando já edificada a norma individual e concreta do lançamento ou ‘autolançamento’, servindo essa linguagem de resistência, portanto, sempre para reprimir os efeitos advindos de tal norma.*” CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 102.

pode ser definido como o ato voluntário do sujeito passivo que se opõe à *norma de crédito*.

Por sua vez, a palavra “recurso”, também prescrita no inciso III, do Art. 151, do CTN, revela a possibilidade de o sujeito passivo se opor novamente. E para se opor novamente é preciso que haja uma decisão de uma primeira instância²⁵⁵.

A partir disso, a conclusão é que, pela leitura do referido inciso, o contencioso administrativo tributário deve ser composto por pelo menos duas instâncias: (i) a que analisa as *reclamações*; e (ii) a que analisa os *recursos*. E ambas tem o condão de provocar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, apesar de não ser um direito previsto constitucionalmente, conforme entende o STF²⁵⁶, o entendimento que adotamos é no sentido de que as normas gerais de direito tributário garantem ao sujeito passivo o duplo grau de análise²⁵⁷ na esfera administrativa.

Contudo, é comum que legislações que não prevejam a possibilidade de recurso, mas tão somente impugnação.

Esse é o caso, por exemplo, do Estado de São Paulo, que impossibilita a interposição de recurso ordinário para o TIT em autuações não superiores à 5.000 UFESPs (Art. 47, da Lei 13.547/2009).

²⁵⁵ Quanto a essa diferenciação entre “reclamações” e “recursos”, veja interessante trecho proferido no EREsp 850332/SP “De fato, as impugnações, na esfera administrativa, a teor do CTN, podem ocorrer na forma de reclamações (defesa em primeiro grau) e de recursos (reapreciação em segundo grau) e, uma vez apresentadas pelo contribuinte, têm o condão de impedir o pagamento do valor até que se resolva a questão em torno da extinção do crédito tributário em razão da compensação.” (EREsp 850332/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/05/2008, DJe 12/08/2008)

²⁵⁶ Conforme será demonstrado no item 6.4 o fundamento que era utilizado pelo STF para considerar constitucional a exigência de depósito recursal ou arrolamento na esfera administrativa era a inexistência de um direito ao duplo grau.

²⁵⁷ Utilizamos a expressão “duplo grau de análise”, ao invés de “duplo grau de jurisdição”, pois o entendimento adotado nesse trabalho é que os tribunais administrativos não exercem jurisdição, conforme será demonstrado no item 6.2 desse trabalho.

Mais grave ainda é quando há legislação que impede a impugnação em alguns casos, como o Estado de Minas Gerais, que enumera situações que o crédito tributário seria de natureza “não contenciosa”. Por exemplo, o contribuinte não pode impugnar créditos decorrentes do não pagamento de IPVA (Art. 160-A, V, da Lei 6.763/75²⁵⁸), entre outros.

A nosso ver, esse tipo de disposição viola o art. 151, inciso III, do CTN, uma vez que este garante ao contribuinte a interposição de reclamações e recursos, ou seja, um duplo grau de análise administrativa do crédito tributário já constituído.

Portanto, podemos afirmar que como causa de suspensão da exigibilidade, as reclamações e recursos do processo administrativo tributário surgem como fatos jurídicos contidos no antecedente da *norma de suspensão*, e que tem o condão de retirar a vigência da perinorma da *norma de crédito*.

Feitas essas considerações, passaremos a tratar da expressão “processo administrativo tributário”, que também consta na redação do Art. 151, inciso III, do CTN.

6.2. Processo e procedimento administrativo

Além de utilizar as expressões “reclamações” e “recursos”, o art. 151, inciso III, do CTN também prescreve que estes devem ser interpostos nos termos das leis reguladoras do “processo tributário administrativo”. Dessa forma, o objetivo desse tópico é analisar e buscar uma definição para essa expressão.

Cabe registrar que a utilização da palavra “processo” é criticada por alguns autores, que defendem que seria mais adequado falar em “procedimento” quando se refere à discussão na via administrativa. Isso porque, a palavra

²⁵⁸ Art. 160-A. Não será objeto de impugnação o crédito tributário resultante das situações a seguir indicadas, hipótese em que será denominado crédito tributário de natureza não contenciosa:

(...)

V - do não-pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor - IPVA;

“processo” aponta para a composição de litígios e a prestação de atividade jurisdicional.

Logo, a definição de “processo” depende da definição de “jurisdição” cabendo aqui o questionamento: *os tribunais administrativos exercem a jurisdição?*

Quando se pensa em jurisdição, pensa-se na noção de separação de poderes. Tradicionalmente o Estado é dividido em três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário, e cada um desses poderes exerce uma função.

Ocorre que atualmente o entendimento majoritário é de que essa divisão não é vista de forma estanque, ou seja, os três poderes praticam as três funções, e o que os diferencia seria o exercício típico de uma dessas funções²⁵⁹.

A função típica do Poder Judiciário é a *jurisdição*, que tem origem do latim *juris dictio*, que significa “dizer o direito”. Porém, mesmo em sua função típica, o Poder Executivo também diz o direito, uma vez que toda sua atividade é pautada na aplicação da lei.

Portanto, qual seria a diferença entre o Poder Executivo e o Poder Judiciário dizerem o direito? Essa tentativa de diferenciar as funções e definir “jurisdição” coube à doutrina processualista.

Para CHIOVENDA²⁶⁰, o que caracteriza a função jurisdicional é a sua substitutividade. Isso que dizer que o aplicador substitui a vontade das partes e

²⁵⁹ “Por outro lado, a divisão de poderes (de funções) não é absoluta: cada um dos grupos de órgãos (ditos p“oderes”) desenvolve precipuamente uma das específicas atividades estatais (sua “função típica”), mas pode também pontual e excepcionalmente desempenhar atividades que estão precipuamente entregues a outros dos ditos “poderes” (“funções atípicas”). Eis uma das razões por que a identificação da jurisdição não é algo tão simples”. TALAMINI, Eduardo. *Tutela de urgência e fazenda pública*. Revista de Processo, ano 32, n. 152, out/2007, p. 37-38.

²⁶⁰ “Pode definir-se a jurisdição como a *função do Estado que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei por meio da substituição, pela atividade de órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos, já no afirmar a existência da vontade da lei, já no torna-la, praticamente, efetiva*”. CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Vol. 2. Campinas: Bookseller, 1998, p. 08.

aplica o direito. Por conta disso, em um Estado de Direito, infere-se que o aplicador deve ser um terceiro imparcial. Daí a substitutividade decorre da imparcialidade²⁶¹.

Já para CARNELUTTI²⁶², o que caracteriza a jurisdição é a solução de um conflito de interesses resistido. Isso é que se convencionou a chamar de *lide*, ou seja, o conflito qualificado como fato jurídico.

Já para CALAMANDREI e ENRICO ALLORIO, o que caracteriza a jurisdição é a formação de coisa julgada, ou seja, a decisão que em determinado momento se torna imutável e indiscutível no direito positivo²⁶³.

Entendemos que de certa forma todos os entendimentos acima estão corretos. Na verdade, cada um dos autores contribui com o significado de “jurisdição”, e seus entendimentos não são contraditórios, mas complementares.

Sendo assim, podemos dizer que a jurisdição é a atividade de aplicar o direito, em caráter substitutivo da vontade das partes, diante de um conflito de interesses (i.e., *lide*), que em determinado momento torna a decisão imutável e indiscutível (i.e., coisa julgada).

Logo, as decisões proferidas em sede do contencioso administrativo fiscal não se caracterizam como ato jurisdicional. Das características apresentadas acima temos apenas a existência de *conflito*.

²⁶¹ “E a substitutividade deve ser compreendida como a condição, assumida pelo agente jurisdicional, de um terceiro estranho, alheio, imparcial (não apenas no sentido de isento, mas de que não é parte) aos interesses sobre os quais recai sua atividade de aplicação da lei”. TALAMINI, Eduardo. *Tutela de urgência e fazenda pública*. Revista de Processo, ano 32, n. 152, out/2007, p. 39.

²⁶² “A realidade é que entre *jurisdição* e *processo* não apenas não se encontra uma relação de coincidência, mesmo nem sequer a continência e nem apenas a interferência. Se, por um lado existe, com efeito, um *processo não jurisdicional* (...), por outro há que se admitir uma *jurisdição não processual*. À luz do bom sentido, aparece indubitável que *ius dict* não apenas o juiz quando e mediante sentença decidir uma questão para compor um litígio, (...)”, CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Vol. 1. São Paulo: Classic Book, 2000, p. 222.

²⁶³ “Allorio, na sua busca de definir o que seja jurisdição, relaciona referido instituto com um outro, qual seja a `coisa julgada, o que já anteriormente era defendido por outro processualista chamado Calamandrei, conforme demonstrado alhures, que já apontava a coisa julgada como `pedra de toque da atividade jurisdicional”. RODRIGUES, Ângela de Lourdes. *A coisa julgada em Allorio*. In: LEAL, Rosemiro Pereira (coord.). *Coisa Julgada: de Chiovenda a Fazzalari*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 157.

Nas decisões emanadas dos tribunais administrativos não se verifica a substitutividade e imparcialidade²⁶⁴ do julgador. A mesma pessoa jurídica de direito público que constitui o crédito é quem “julga” as reclamações e recursos interpostos pelos sujeitos passivos. Além disso, a Administração Pública não está autorizada em, por conta própria, substituir a vontade das partes e aplicar coercitivamente a norma jurídica. Para isso é preciso que haja a intervenção do Poder Judiciário.

Da mesma forma, as decisões em sede administrativa não têm o condão de se tornarem imutáveis e indiscutíveis no plano do direito positivo. A definitividade se refere apenas à esfera administrativa, podendo o sujeito passivo levar a discussão ao Poder Judiciário, que irá proferir uma decisão capaz de formar a coisa julgada.

Por conta disso, entendemos ser mais adequada a utilização da expressão “procedimento tributário administrativo”, ao invés de “processo”. Esse é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶⁵, para quem “*a figura do ‘processo’ está jungida ao campo jurisdicional, em que se pressupõe a existência de órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse, de maneira peremptória e definitiva*”.

Portanto, a discussão que ocorre entre sujeito passivo e sujeito ativo no âmbito administrativo não se amolda à noção de prestação jurisdicional. O procedimento tributário administrativo se refere ao controle de legalidade do ato que constitui o crédito tributário²⁶⁶.

²⁶⁴ Note-se que a questão da imparcialidade aqui não se refere somente a um juízo de valor sobre o agente público que faz o controle de legalidade no contencioso administrativo. Destaca-se a *imparcialidade* como a situação de quem julga não ser parte, ou seja, não ser sujeito do conflito. É nesse sentido que se diz que não há imparcialidade no contencioso administrativo. Como o agente público que “julga” na esfera administrativa está a serviço do sujeito ativo, não há imparcialidade, mas parcialidade, já que o sujeito ativo é parte no conflito.

²⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 781.

²⁶⁶ “(...) o procedimento administrativo tributário se traduz num plexo de formalidades, armadas para o escopo de exercitar o controle de legalidade de certos e determinados atos administrativos, como o lançamento, a imposição de penalidades e a notificação”. *Idem*, p. 787.

Na verdade, por estar adstrita ao princípio da legalidade (Art. 37, *caput*, da CF/88), a Administração Pública pode rever seus próprios atos, ou seja, efetuar o controle de legalidade²⁶⁷.

Feitas essas considerações, depois de analisarmos as expressões “reclamações”, “recursos” e “processo tributário administrativo”, cabe analisarmos o alcance da expressão “nos termos das leis reguladoras”, também previsto no art. 151, III, do CTN.

6.3. Alcance da expressão “nos termos das leis reguladoras”

Conforme já vimos anteriormente, o Art. 151, III, do Código Tributário Nacional dispõe que as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, *nos termos das leis reguladoras* do “processo” administrativo tributário de cada ente tributante. Sendo assim, o objetivo desse tópico é analisar o alcance da expressão destacada.

Em outras palavras, o que se pretende é responder o seguinte questionamento: *uma lei federal, estadual ou municipal pede negar o efeito suspensivo às reclamações e recursos que se opõem ao crédito tributário constituído?*

Sobre essa questão, alguns autores, como ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²⁶⁸ e DANIEL ZANETTI MARQUES CARNEIRO²⁶⁹ entendem que cada

²⁶⁷ Súmula 473 do STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

²⁶⁸ Destacamos, por exemplo, a opinião de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “(...) como não há – e nem pode haver – no Brasil, um Código de Contencioso Administrativo Tributário, o assunto gravita em torno da autonomia de cada ente tributante. A nosso sentir, nada impede que, v.g., um Município, estabeleça por lei local, que um dado recurso administrativo não terá efeito suspensivo.” CARRAZZA, Roque Antonio. *Depósito do montante integral do crédito tributário (arts. 151, II, do CTN e 38 da Lei das Execuções Fiscais). Garantia em dinheiro. Possibilidade jurídica de sua substituição*. In: Revista de Processo, nº 66. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 59, nota de fim n. 7.

²⁶⁹ “O dispositivo supra bem evidencia que os recursos administrativos previstos nas leis de processo administrativo têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito, quando a lei assim o disser. Vale dizer, não basta a lei reguladora do processo administrativo prever determinado recurso para que, já de plano, sua interposição possa suspender a exigibilidade do crédito. Absolutamente não.

ente tributante pode negar o efeito de suspender a exigibilidade das reclamações e recursos administrativos.

Contudo, a posição majoritária na doutrina é de que a legislação de cada ente tributante não pode limitar o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário causado pelas reclamações e recursos administrativos. Entre os autores que pensam dessa forma, destacamos: ALBERTO XAVIER²⁷⁰, HUGO DE BRITO²⁷¹ e MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA²⁷².

O entendimento que adotamos nesse trabalho é que o legislador ordinário dos entes tributantes não pode afastar a suspensão da exigibilidade causada pela interposição de reclamações e recursos no procedimento tributário administrativo.

Inclusive, esse parece ser o entendimento prevalecente no âmbito do STJ, que amplia ao máximo o entendimento que qualquer recurso administrativo que envolva questões tributárias suspende a exigibilidade do crédito. Isso fica claro nos casos em que esse tribunal entendeu que recursos administrativos contra decisões

Em verdade, necessária se faz tanto a previsão do recurso para determinado caso como expressa previsão de possível efeito suspensivo quando de sua interposição, caso em que, conjugando-se esse efeito suspensivo administrativo à problemática tributária porventura discutida, se chega à suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da controversa.” CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela manifestação de inconformidade a que alude a Lei n. 9.430/96*. RDDT 121, p. 11.

²⁷⁰ “O ato tributário de lançamento, enquanto suscetível de revisão impugnatória na esfera administrativa, tem sua eficácia sempre e necessariamente suspensa até que a respectiva revisão conclua pela sua confirmação.” XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 345

²⁷¹ “As leis, todavia, não podem negar a oportunidade para reclamações e recursos. Podem organizar o processo administrativo fiscal, mas ao fazê-lo, devem respeitar o devido processo legal, no qual se inclui o direito de defesa. Nem podem as leis negar efeito suspensivo às reclamações e aos recursos”. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 201.

²⁷² “Destarte, (...), a atribuição de efeito suspensivo à exigibilidade do crédito tributário, no caso da impugnação administrativa não pode ser negada pelo legislador ordinário (federal, estadual ou municipal), uma vez que tal prerrogativa não consiste numa faculdade daquele, mas, tão-somente, numa obrigatoriedade advinda da lei complementar”. PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP. 2001, p. 138.

que indeferem pedido de compensação considerada não declarada (Art. 74, §12, da Lei 9.430/96) têm o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário²⁷³.

Logo, a expressão “nos termos das leis reguladoras” se limita apenas às condições e procedimentos de tramitação e processamento das impugnações administrativas. Não se refere à consequência jurídica de provocar a suspensão da exigibilidade.

Além disso, deve-se ressaltar que o CTN tem natureza de *norma geral de direito tributário*. Trata-se de norma de caráter nacional, e deve ser obedecida por todos os entes tributantes.

Conforme já dispomos no item 3.1.1 desse trabalho, a estrutura *norma de suspensão* é construída a partir dos enunciados previstos no art. 151 do CTN. Logo, o consequente normativo está previsto em lei complementar, e não na legislação ordinária.

A legislação ordinária tem como função apenas regular as condições para formalização do fato jurídico que comporá o antecedente da *norma de suspensão*.

Ao regular tais condições, cada ente tributante tem que observar os enunciados constitucionais que regem o procedimento administrativo, bem como aqueles previstos nas normas gerais de direito tributário.

A seguir trataremos dos enunciados constitucionais que se aplicam ao *contencioso administrativo tributário*.

6.4. Contencioso administrativo tributário sob a perspectiva dos direitos e garantias fundamentais

O direito de qualquer pessoa se dirigir ao Poder Público, em defesa de direitos ou contra ilegalidades está previsto no art. 5º, XXXIV, da Constituição

²⁷³ A título de exemplo: REsp 1100483/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 14/04/2010.

Federal. É isso que tradicionalmente a doutrina constitucionalista chama de *direito de petição*.

É nesse ponto que se fundamenta a existência de um *contencioso administrativo tributário*. Em outras palavras, é no exercício de seu *direito de petição* que o sujeito passivo pode se opor contra eventuais ilegalidades na constituição do crédito.

Ademais, a Constituição Federal também assegura que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (Ar. 5º, LIV, CF/88), bem como o direito ao *contraditório* e a *ampla defesa* aos litigantes em processo judicial ou administrativo (Art. 5º, LV).

Todos esses princípios, e seus desdobramentos, se aplicam ao contencioso administrativo tributário²⁷⁴.

Em seu estudo sobre o *devido processo legal* aplicado ao procedimento administrativo tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO²⁷⁵ aponta uma série de desdobramentos para o referido princípio.

No entendimento desse autor, o *devido processo legal* pressupõe (i) o direito a ser ouvido, e (ii) o direito de oferecer e produzir provas adequadas à defesa.

O primeiro, de desdobra na (a) garantia de ampla publicidade de todos os atos do procedimento; (b) na oportunidade de expressar suas razões antes e depois da decisão administrativa; (c) no direito que a administração se expressa em relação a cada um dos argumentos levados pelo administrado; (d) no dever da

²⁷⁴ Nesse sentido, é interessante citar trecho do acórdão da ADI 1.970/DF: “Situados no âmbito dos direitos fundamentais, os recursos administrativos gozam entre nós de dupla proteção constitucional, a saber: o art. 5º, XXXIV (direito de petição independentemente do pagamento de taxas) e LV (contraditório).” (ADI 1976, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, DJe-018 DIVULG 17-05-2007 PUBLIC 18-05-2007 DJ 18-05-2007 PP-00064 EMENT VOL-02276-01 PP-00079 LEXSTF v. 29, n. 343, 2007, p. 32-53 RDDT n. 142, 2007, p. 166-176)

²⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 793-796.

administração decidir de forma fundamentada; (e) no direito de se fazer representar por profissional especializado.

Já o segundo, se desdobraria no (a) direito que toda prova seja produzida; (b) no direito que a prova seja efetivada antes da decisão; (c) no direito de participar na produção da prova feita pela administração.

Vê-se, portanto, que os incisos LIV e LV do art. 5º, da Constituição Federal, oferecem um leque de desdobramentos em relação ao procedimento administrativo tributário.

Sobre a aplicação dos referidos dispositivos ao processo administrativo, já se discutiu no STF se a exigência de depósito recursal ou arrolamento para interposição de recursos à segunda instância administrativa não violaria o princípio da ampla defesa.

Sobre a matéria, o STF tinha o entendimento no sentido de ser constitucional a exigência de depósito recursal ou arrolamento de bens, como condição para a interposição de recursos em processos administrativos.

O fundamento para esse entendimento era de que o ordenamento jurídico brasileiro não consagra a garantia do duplo grau de jurisdição. Logo, se não há obrigatoriedade de julgamento em segunda instância administrativa, então também não haveria óbice em prescrever a exigência de depósito recursal ou arrolamento. Esse entendimento é verificado nos fundamentos da ADI 1.049²⁷⁶ e RE 210.246²⁷⁷.

Contudo, esse entendimento não era unânime, sendo a matéria reexaminada em 2007, nos julgamentos da ADI 1.922 e 1.976. A partir das decisões proferidas nesses casos, o STF mudou o entendimento adotado anteriormente,

²⁷⁶ (ADI 1049 MC, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/1995, DJ 25-08-1995 PP-26021 EMENT VOL-01797-02 PP-00196)

²⁷⁷ (RE 210246, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, TRIBUNAL PLENO, julgado em 12/11/1997, DJ 17-03-2000 PP-00028 EMENT VOL-01983-03 PP-00625 RTJ VOL-00172-03 PP-00982)

decidindo que a exigência de depósito recursal ou arrolamento de bens é inconstitucional.

Ao analisar o voto da ADI 1.976/DF, verifica-se que o STF afastou a discussão sobre o duplo grau, focando na questão do acesso à segunda instância. Isso quer dizer que, mesmo que não seja obrigatório o duplo grau, se este estiver previsto na lei que regula o contencioso administrativo, não poderia esta colocar óbices ao seu acesso. Veja-se o seguinte trecho do acórdão:

A consagração do direito ao recurso administrativo como um componente essencial do direito de petição torna acessório o debate acerca de um direito ao duplo grau de jurisdição. O cidadão que recorre administrativamente exerce, antes de tudo, um direito de petição frente à autoridade administrativa. A questão da imposição do depósito prévio já pressupõe uma suposta “segunda instância administrativa”. Não se discute, portanto, a existência dessa “segunda instância”, mas o acesso a ela.

Logo, nesse julgamento foi afastado o fundamento utilizado para sustentar o entendimento anterior. Em outras palavras, a questão não gira em torno da possibilidade do duplo grau, mas dos óbices criados para acesso ao julgamento em segunda instância.

Superado essa questão, o STF acabou entendendo que a exigência de depósito recursal ou arrolamento para interposição de recursos administrativos implica na supressão do direito de defesa. Veja-se abaixo trecho do acórdão que demonstra esse entendimento:

Exigir que o administrado deposite uma determinada quantia ou arrole bens como requisito ao exercício do direito de recorrer equivale, na prática, à supressão desse direito. E justamente aí se encontra a violação ao núcleo essencial do direito de recorrer administrativamente.

A partir disso foi aprovada a Súmula Vinculante nº 21, que consagrou o entendimento que “*é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo*”.

Registramos também que esse entendimento passou a ser prelevante no âmbito do STJ, que editou a súmula 373 nos seguintes termos: “*é ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo*”.

Portanto, o entendimento atual da jurisprudência, com o qual concordamos, é que não pode a Administração Pública exigir depósito ou arrolamento de bens como condição para interposição de reclamações ou recursos no contencioso administrativo tributário.

A seguir passaremos a ver qual é a implicação dos casos em que as reclamações ou recursos são considerados intempestivos. Ou seja, há que falar em suspensão da exigibilidade nesses casos?

6.5. Implicações do protocolo intempestivo de reclamações e recursos administrativos

Conforme já adiantamos anteriormente, as reclamações e recursos administrativos podem ser vistos como enunciação-enunciada e enunciado-enunciado.

Na forma de enunciado-enunciado, as reclamações devem ser vistas como a manifestação de discordância em relação aos enunciados prescritivos que formam a *norma de crédito*. É preciso que haja a negação da *norma de crédito* pelos enunciados-enunciados da impugnação, pois é isso que caracteriza o *conflito* como fato jurídico capaz de instaurar o contencioso administrativo tributário²⁷⁸.

Já quando vista como enunciação-enunciada, forma-se a norma veículo introdutor da impugnação, que tem como critério temporal o momento que a petição foi protocolizada.

²⁷⁸ Nesse sentido, PAULO CESAR CONRADO: “Tal conclusão é de valia especial, parece-nos, frente ao que dispõe o art. 151 do Código Tributário Nacional. É que, ao atribuir às impugnações administrativas, o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, tal disposição supõe que o instrumento ‘impugnação’ seja ‘materialmente’ uma impugnação, para o quê exigível a caracterização, em seu bojo, da noção de ‘conflito’. Daí a certeza: a apresentação, pelo contribuinte, de impugnação a um dado lançamento não opera infalivelmente os efeitos do sobredito art. 151, cabendo à autoridade administrativa responsável pela solução do processo definir, em verdadeiro juízo de admissibilidade, se, dentre outros fatores, a impugnação é impugnação”. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 100.

Atente-se que consideramos como critério temporal o momento do protocolo, e não o momento em que a petição estava sendo elaborada pelo sujeito passivo. O fato jurídico somente é introduzido no sistema no momento em que é levado ao conhecimento do sujeito ativo, ou seja, quando protocolizada.

É, portanto, a conferência se o critério temporal da enunciação-enunciada da impugnação, em face às normas procedimentais de cada ente tributante, que se verificará a tempestividade do protocolo²⁷⁹.

Surge aqui o seguinte questionamento: *ocorre a suspensão da exigibilidade na forma do art. 151, III, do CTN quando o protocolo da reclamação ou recurso é intempestivo?*

Conforme já sustentado anteriormente, o direito do sujeito passivo apresentar reclamações e recursos administrativos tem fundamento no *direito de petição*, previsto no art. 5º, XXXIV da CF/88, bem como deve obedecer ao *devido processo legal* (Art. 5º, LIV) e ao contraditório e ampla defesa (inciso LV).

Disso se desdobra que ao fazer uso do seu *direito de petição* o sujeito passivo da obrigação tributário adquire o direito de obter uma manifestação expressa da autoridade²⁸⁰.

Quanto a isso, devemos lembrar que é lição fundamental que a um direito subjetivo sempre há um dever jurídico correlato. No caso do direito de petição, esse dever jurídico se consubstancia na decisão administrativa. Conclusão disso é que mesmo quando houver a interposição de reclamação ou recurso, cabe à

²⁷⁹ “Quando a discrepância é verificada no veículo introdutor, dizemos que há vício formal, o que demonstra alguma inconformidade na enunciação-enunciada (i.e. autoridade incompetente ou falha no procedimento”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2009, p. 703.

²⁸⁰ “1º - **Direito a ser ouvido**, que abrange, por sua vez:

(...)

c) *manifestação expressa da autoridade* que está incumbida de apreciar o feito, *com relação a cada um dos seus argumentos e das questões propostas*, ressalvando-se naturalmente, aquelas que refugirem do segmento circunscrito na lide.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 794-795.

administração responder ao sujeito passivo e, se for o caso, não o conhecer pela intempestividade.

Conforme ensina TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM²⁸¹, “*direito positivo não regula sua criação, mas controla, sim, a regularidade das normas produzidas. Entre regular a produção normativa e controlar a regularidade das normas produzidas, tem-se longitude considerável*”.

Por conta disso, a intempestividade como *fato jurídico* somente surge após sua constituição em linguagem competente, ou seja, quando é proferida decisão administrativa que diga que o protocolo foi intempestivo²⁸².

Até essa decisão, temos que o simples protocolo suspende a exigibilidade do crédito tributário. Em outras palavras, até que haja o reconhecimento da intempestividade pela Administração, não pode ser dado seguimento aos atos necessários para a cobrança judicial, antes da notificação ao sujeito passivo.

Contudo, isso não significa que o crédito tributário é considerado “definitivamente” constituído na esfera administrativa pela decisão que reconheceu a intempestividade.

Nesse caso, a decisão administrativa desqualifica o *conflito* como fato jurídico, uma vez que esse não foi constituído dentro das condições temporais impostas pelo sistema. Dito de outra forma, a decisão reconhece juridicamente a inexistência de norma que impede a cobrança pelo sujeito ativo.

²⁸¹ MOUSSALLEM, Tárék Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 140.

²⁸² “O simples protocolo intempestivo das impugnações e Recursos Administrativos não confere eficácia plena passível da imediata exigência do crédito tributário, ou seja, de revogação da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Tal eficácia somente será alcançada quando a intempestividade for vertida em linguagem competente capaz de torná-la aplicável, no caso, por meio das decisões administrativas”. ROSA, Íris Vânia Santos. *Protocolo intempestivo e suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. In: Priscila de Souza (coord.). *VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 546.

Dessa forma, a conclusão é que no caso de reclamação ou recurso administrativo intempestivo, o crédito tributário é considerado “definitivo” para início da contagem do prazo prescricional a partir da *norma do crédito*, e não da decisão administrativa que constituiu a intempestividade. Em síntese, a exigibilidade surge com a data do vencimento originalmente previsto.

Nesse sentido vem julgando o Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO
CONSTITUÍDO. DEFESA ADMINISTRATIVA APRESENTADA
INTEMPESTIVAMENTE. NÃO SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO.

A apresentação de defesa administrativa intempestiva não enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tampouco a suspensão do prazo prescricional.

Precedentes: REsp 1.116.849/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/08/2011, DJe 15/08/2011; AgRg no RMS 33287/RJ, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, julgado em 22/02/2011, DJe 15/03/2011. Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no REsp 1313765/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 20/08/2012) (Destacamos)

Portanto, a conclusão é que havendo o protocolo sem qualquer manifestação sobre sua tempestividade, temos a suspensão do crédito tributário até que haja decisão administrativa constituindo a intempestividade. Contudo, essa constituição da intempestividade não tem o condão de constituir definitivamente o crédito. Por conta disso, o prazo prescricional se inicia a partir do ato administrativo impugnado.

7. TUTELAS DE URGÊNCIA

O presente capítulo tem como objeto de estudo as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas nos incisos IV e V do art. 151, do CTN. Diante da semelhança dos enunciados, resolvemos tratá-los conjuntamente sob o título de *tutelas de urgência*.

Dessa forma, o primeiro item do capítulo irá buscar uma definição do que significa *tutela de urgência*.

Feito isso, separamos o segundo item do capítulo para demonstrar que os dois incisos que estamos estudando são apenas espécies do gênero *tutela de urgência*, que na verdade é o fato jurídico que deve ser considerado como antecedente da *norma de suspensão*.

No terceiro item iremos tratar dos requisitos para concessão das medidas judiciais em sede de *tutela de urgência*, e no quarto item trataremos sobre a possibilidade ou não de o órgão julgador exigir contracautela como condição para provimento.

No quinto item trataremos dos efeitos na cassação da medida, especialmente sobre sua implicação na mora do crédito tributário.

Por fim, trataremos no sexto item sobre a possibilidade de medidas judiciais em ações preventivas, que suspendem a exigibilidade de crédito ainda não constituído.

7.1. Definição de tutelas de urgência

Antes de chegarmos a uma definição de *tutela de urgência*, é preciso saber o que significa “tutela jurisdicional”. Para PAULO CESAR CONRADO²⁸³, *tutela*

²⁸³ “Tutela jurisdicional, guardadas tais observações, é: (i) o ato-fim do processo, (ii) produzido pelo órgão que responde pela missão jurisdicional (Estado-juiz), (iii) tendo por objetivo a composição do conflito traduzido no ato-início do processo. Ademais, dessas três vertentes conceptuais, possível

jurisdicional é o ato-fim do processo, produzido pelo órgão competente, com a finalidade de solucionar o conflito constituído no ato-início do processo. Como se vê, tal conceito se aporta na ideia de expedição de norma pelo órgão que detém a jurisdição.

Portanto, o entendimento adotado nesse trabalho é de que *tutela* se refere à produção normativa decorrente da atividade jurisdicional. Essa atividade se consubstancia na expedição de *norma individual*, não necessariamente concreta²⁸⁴, que envolve os sujeitos litigantes do processo.

Há varias formas de se classificar tutela. A mais conhecida na dogmática processualista é a que distingue as espécies pela eficácia da sentença. Nisso se fala, por exemplo, em *tutela declaratória, condenatória, constitutiva, executiva e mandamental*.²⁸⁵.

Há também a classificação de tutela com base na natureza do direito material que está sendo discutido. Nesse sentido teríamos, por exemplo, *tutela tributária*²⁸⁶, *tutela cível, tutela penal, tutela trabalhista, etc.*

Contudo, a classificação que nos interessa nesse tópico é aquela que divide as tutelas com base na cognição e na potência de formação de coisa julgada material. Isso nos permite a diferenciação entre *tutela definitiva* e *tutela de urgência*.

identificar, naquilo que estamos a chamar de *tutela jurisdicional*, uma'outra (valiosíssima) particularidade: sua face normativa. Lembre-se: (i) o fato ensejador da relação processual (o conflito), embora constituído por instrumento de linguagem (petição inicial, v.g.) que não se aporta no 'direito material', a ele sempre se referirá – *o processo não é um fim em si mesmo*, (ii) derivando, assim, do 'direito material', nele próprio encontrará sua razão, vale dizer, que a produção de norma individual e concreta (de 'direito material'). Pois é justamente tal norma (individual e concreta) que encarna a noção de *tutela jurisdicional*." CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 139-140.

²⁸⁴ Conforme será demonstrado no item 7.6 desse capítulo, as decisões liminares proferidas em sede de ações preventivas têm natureza de norma individual e abstrata.

²⁸⁵ Nesse sentido, CASSIO SCARPINELLA BUENO ensina que: "(...): o que é propriamente declaratório, constitutivo, condenatório, executivo ou mandamental, a bem da verdade, são as tutelas jurisdicionais voltadas à proteção de direitos materiais reconhecidos pelo Estado-juiz. São, assim, formas (classes) de tutela jurisdicional, meios utilizáveis pelo Estado-juiz, reflexos, pois, do exercício da função jurisdicional para proteger direitos materiais". BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. Vol. 1. 7 ed. São Paulo: Saraiva, p. 291-292.

²⁸⁶ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 141.

A primeira espécie seria aquela em que o órgão julgador examinou as alegações das partes, verificou a produção de provas, e proferiu decisão com o máximo de elementos possível para formação de sua convicção. Nesse caso dizemos que a tutela é *definitiva*, uma vez que o magistrado exauriu todos os elementos de cognição produzidos ao longo da demanda, o que faz com que a decisão tenha potência de formar coisa julgada material.

Já a segunda espécie seria aquela em que o órgão julgador não esgotou todos os elementos de cognição. A convicção é precária, pois parte de elementos ainda em formação. Por isso que se diz que esse tipo de tutela é fundada em cognição sumária (i.e., não-exauriente). Ademais, sua função é impedir que o tempo de duração do processo comprometa o resultado prático da demanda. Por isso se diz que são *tutelas de urgência*²⁸⁷.

Quanto ao fundamento de uma *tutela de urgência*, é interessante destacar que LUIZ GUILHERME BITTENCOURT MARINONI²⁸⁸ aponta o princípio da inafastabilidade da jurisdição, prevista no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. O referido dispositivo menciona que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário a *ameaça* ou lesão a direito. Logo, isso revela que a jurisdição deve ser prestada em casos de urgência, a fim de evitar a concretização de uma lesão a direito.

²⁸⁷ “Todas as tutelas sumárias são precedidas de cognição não exauriente. Trata-se de elemento comum a todas elas, cuja função é impedir que o tempo de duração do processo possa comprometer sua efetividade. É a eterna luta do sistema processual contra o tempo”. BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122-123.

²⁸⁸ Nesse sentido: “O que é importante concluir, portanto, é que a tutela de urgência está engastada na Constituição da República (LGL\1988\3). Perceba-se que a Constituição de 1988 contém a locução ‘ameaça a direito’ na verbalização do princípio da inafastabilidade, o que não ocorria na Constituição anterior. Isto bem revela o propósito do constituinte de garantir constitucionalmente a tutela de urgência, seja a cautelar ou a sumária antecipatória. Existe, pois, direito constitucional à tutela de urgência, e ainda à liminar urgente.” MARINONI, Luiz Guilherme Bittencourt. *Considerações acerca da tutela de cognição sumária*. Revista dos Tribunais, Vol. 675, p. 290-291.

Sendo isso considerado, cabe destacar que a dogmática processualista²⁸⁹ costuma enquadrar a *tutela de urgência* como gênero, que tem como espécies as tutelas de caráter *satisfativo* e as de caráter *cautelar*.

As primeiras seriam aquelas em que há manifestação direta acerca do direito material controvertido, embora não tenha potência para formar coisa julgada material. Nesse caso o sujeito passivo já estaria materialmente satisfeito, embora a decisão ainda não seja definitiva²⁹⁰.

Podemos citar como exemplo corriqueiro a concessão de medida liminar que determina a expedição de Certidão de Regularidade Fiscal com a finalidade de garantir a participação em processo licitatório. Note que a discussão sobre o crédito tributário não é definitiva, mas a expedição de certidão que possibilita a participação no processo licitatório torna a medida liminar satisfativa²⁹¹.

Já as medidas de caráter *cautelar* seriam aquelas que não se manifestam diretamente sobre direito material, mas tão somente buscam assegurar sua preservação até o provimento de uma *tutela definitiva*.

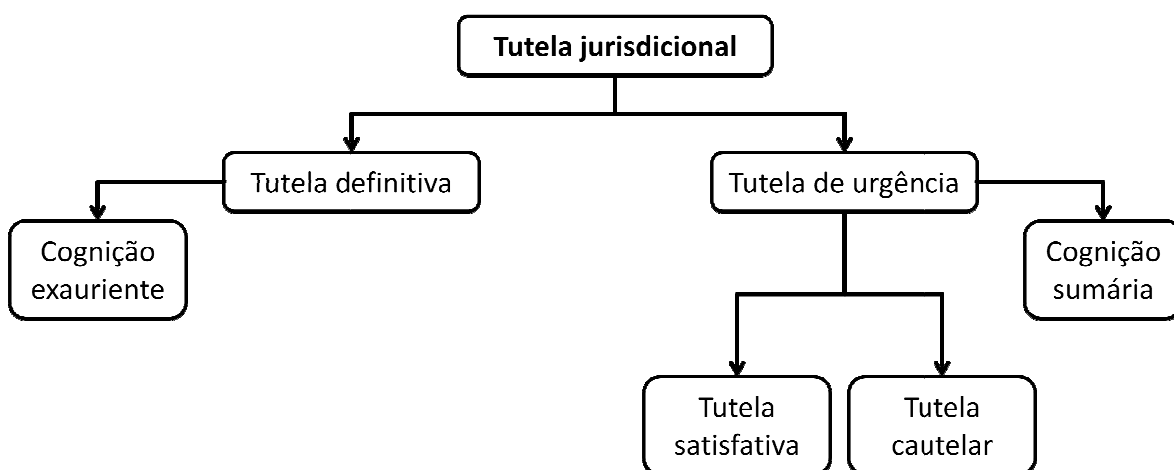
²⁸⁹ “(...), passou a doutrina a pensar em outra categoria de proteção jurisdicional – a tutela de urgência – destinada a abranger todas as medidas necessárias a evitar risco de dano ao direito. Caracterizam-se não apenas pela sumariedade da cognição, circunstância também presente nas cautelares, mas pelo *periculum in mora*. Analisa-se a situação substancial e verifica-se a necessidade de proteção imediata, em sede cautelar, ante a impossibilidade de se aguardar o tempo necessário para entrega da tutela final”. BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 164.

²⁹⁰ “(i) as primeiras (em que há manifestação direta acerca do ‘direito material’ in concreto debatido, embora ausente a ideia de coisa julgada) recebem, de ordinário, o atributo da *satisfatividade*, falaríamos, então, das denominadas tutelas diferenciadas satisfativas, qualificativo que se nos afigura até certo ponto bastante apropriado, à medida que, nessas formas de atuação jurisdicional, há, consoante afirmado, manifestação direta do Judiciário acerca da relação jurídica de direito material, muito embora ausente a ideia de coisa julgada (aí, precisamente, a razão de ser desse atributo, a *satisfatividade*, empregado para designar situações em que, embora não esgotada a atividade jurisdicional, já há um nível de atuação tal do Judiciário que permite ao titular da pretensão dizer-se *materialmente satisfeito*);” CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 150.

²⁹¹ Destacamos que MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA visualiza nessa situação uma categoria intermediária de tutela cautelar-satisfativa: “Ressalta-se, ainda, que se a liminar for concedida com o escopo de evitar a ocorrência de prejuízos que possam obstar a realidade do processo, e além disso, para alcançar esse objetivo ela realizar no plano fático a pretensão do autor, torna-se claro que, nessa hipótese, ela apresente uma natureza cautelar-satisfativa. A liminar em mandado de segurança autorizando o impetrante a participar de licitação exemplifica a referida situação”. PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP. 2001, p. 155.

Como exemplo, podemos citar concessão de medida liminar com fundamento em provas juntadas pelo sujeito passivo que o pagamento foi realizado. Nesse caso, a medida liminar não extingue o crédito tributário, mas apenas suspende sua exigibilidade até que haja o exaurimento da cognição e a *tutela definitiva*.

Portanto, em síntese, podemos afirmar que a *tutela jurisdicional* pode se dividir em duas espécies. A primeira é realizada com base em cognição exauriente e tem potência de formar coisa julgada material. A segunda é realizada com base em cognição sumária, e não tem potência de formar coisa julgada material. Essa última é que denominamos de *tutela de urgência*, que ainda pode se dividir em *cautelar* e *satisfativa*.



Feitas essas considerações, passaremos a tratar das espécies de tutela jurisdicional que o Código Tributário Nacional indicou expressamente como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, relacionando-as com as noções apresentadas nesse tópico.

7.2. Tutela de urgência como causa de suspensão da exigibilidade

Os incisos IV e V do art. 151, do CTN, arrolam como causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário “a concessão de medida liminar em

mandado de segurança” e “a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”.

A primeira observação que deve ser feita sobre esse dispositivo é que o ajuizamento de medida judicial por parte do sujeito passivo não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Ao contrário do que ocorre com as reclamações e recursos do procedimento administrativo tributário, o *conflito* na esfera judicial não é fato jurídico suficiente para figurar no antecedente da *norma de suspensão*.

Para que ocorra a suspensão da exigibilidade deve ser proferida decisão judicial interlocutória, que têm seus requisitos de concessão previstos na legislação processual.

Portanto, as causas de suspensão prescritas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN não dependem exclusivamente da iniciativa do sujeito passivo. Essa é apenas condição necessária, mas não suficiente.

Os requisitos para a concessão de medidas liminares serão tratados mais adiante, no tópico subsequente desse capítulo. Nesse item analisaremos as expressões contidas nos dois incisos, buscando sistematizá-lo dentro do contexto das *tutelas de urgência*.

Conforme se verifica na redação do CTN, em ambos os incisos do art. 151 há expressão “medida liminar”. Por “medida”, deve-se entender decisão proferida pelo órgão jurisdicional. Já o adjetivo “liminar”²⁹² traz a noção de anterioridade, ou seja, de algo que vem antes de um assunto principal.

Em termos jurídicos, a *medida liminar* é toda decisão que antecede o provimento com potencialidade de finalizar a demanda judicial. Assim, podemos relacionar a expressão “medida liminar” com as noções de *tutela de urgência* e *tutela definitiva*, que trabalhamos no tópico anterior desse capítulo.

²⁹² AULETE, Caldas. Aulete Digital – Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://aulete.uol.com.br>, acesso em: 09/09/2013.

Dito de outra forma, podemos afirmar que, via de regra²⁹³, *medida liminar* se refere à *tutela de urgência*, que precede uma *tutela definitiva*.

Portanto, ao prescrever “medidas liminares”, o CTN indica o gênero *tutela de urgência*, que pode ser tanto *satisfativa* como *cautelar*, conforme já visto anteriormente.

Além disso, cabe destacar que na redação original do CTN somente havia a previsão a concessão de medida liminar em mandado de segurança como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV, do CTN).

O inciso V, do art. 151, foi inserido pela LC 104/2001 que, sem alterar a redação do inciso IV, abrangeu a hipótese da *norma de suspensão* para medidas liminares ou tutela antecipada, concedidas em outras espécies de ação judicial.

Essa observação é importante, uma vez que após a inclusão do inciso V, a redação do art. 151 se tornou de certa forma redundante, o que acabou gerando confusão sobre sua abrangência para as medidas proferidas em sede ações cautelares.

Ocorre que, interpretando sistematicamente os dois incisos, a conclusão que deve prevalecer é que o fato jurídico que suspende a exigibilidade do crédito tributário é a concessão de medida liminar proferida em qualquer espécie de ação judicial. A novidade seria a menção expressa da *tutela antecipada*, como se esse conceito não fosse abrangido pela expressão “medida liminar”.

De fato, há hipótese de antecipação que não se fundamenta em *tutela de urgência*. Esse é o caso previsto no art. 273, II, do CPC, que prevê como requisito para a concessão o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.

²⁹³ Mais adiante será demonstrado que há medidas liminares que não se caracterizam como *tutela de urgência*. Contudo, nesse trabalho iremos abstrair essas exceções, uma vez não são comuns no âmbito do direito tributário.

Contudo, como veremos no próximo item, os demais requisitos para concessão de antecipação de tutela têm fundamento em cognição sumária, ou seja, *tutela de urgência*. Portanto, via de regra, a *tutela antecipada* nada mais é que uma espécie de *medida liminar*, pois tal providência se dá antes de se proferir a *tutela definitiva*.

O que normalmente diferencia a antecipação de tutela é seu caráter *satisfativo*²⁹⁴, que deve ser confirmada ou não na sentença, quando for realizada a *tutela definitiva*.

Portanto, a expressão “medida liminar” já é suficiente para abranger os casos de *tutela de urgência*, e a menção que o inciso V faz à tutela antecipada serviria apenas para abranger o caso de abuso do direito de defesa ou manifesto propósito protelatório do réu, o que não é comum na prática tributária.

Isso porque o simples ajuizamento de ação judicial pelo sujeito passivo não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Como a Fazenda Pública pode continuar executando os atos de cobrança, não há razão para que abuse do seu direito de defesa ou manifestamente protele o feito.

Por conta disso, essa hipótese de concessão de tutela antecipada será abstraída nesse trabalho. Assim, quando nos referirmos à *tutela antecipada* deve-se compreender apenas aquela que é espécie do gênero *tutela de urgência*.

Ademais, apesar de toda polêmica gerada pela interpretação literal e taxativa das causas de suspensão da exigibilidade, atualmente está pacificado o entendimento que as decisões proferidas em ações cautelares também são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário²⁹⁵.

²⁹⁴ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP. 2001, p. 184.

²⁹⁵ O precedente que inaugurou esse entendimento na jurisprudência do STJ foi o REsp 99467/DF, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/1998, DJ 16/11/1998, p. 38.

A nosso ver, a expressão “em outras espécies de ação judicial”, contida no inciso V, tem o condão de abranger as ações de natureza cautelar, apesar de não haver menção expressa a essa espécie²⁹⁶.

Logo, o que se verifica é que, por uma questão de política legislativa, ao invés de alterar a redação do inciso IV do art. 151, o legislador complementar preferiu incluir enunciado do inciso V, que amplifica a causa de suspensão. A nosso ver temos dois enunciados que formam uma única *norma de suspensão*.

Dessa forma, a leitura sistemática dos dispositivos já é suficiente para compreender que a causa de suspensão da exigibilidade se refere ao gênero *tutela de urgência*, e não às espécies medida liminar em mandado de segurança e tutela antecipada.

Vê-se, portanto, que para a incidência dessa causa de suspensão, basta a existência de uma ação judicial e o preenchimento dos requisitos para a concessão da medida. Sobre esse assunto, passaremos a tratar no próximo item.

7.3. Requisitos para concessão

Conforme explicado no item anterior, o simples ajuizamento de ação judicial não é capaz de afastar a exigibilidade do crédito tributário. Para isso é necessário que seja exercida a *tutela de urgência*. Ocorre que devem ser observados requisitos previstos na legislação processual.

Conforme dito antes, as *medidas liminares* devem ser entendidas como *tutelas de urgência*, ou seja, decisões judiciais pautadas em uma cognição sumária e que não tenham a potência de formar coisa julgada material.

²⁹⁶ Nesse sentido: “Pensamos que a edição da Lei Complementar nº 104 de janeiro de 2001, pôs fim à divergência supra, eis que acrescentou, como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, a concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial, dentre as quais se inclui a concessão de liminar em medida cautelar”. PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP. 2001, p. 183.

Tais medidas têm como finalidade assegurar o resultado prático da tutela definitiva, permitindo que haja a proteção do direito discutido antes do exaurimento da cognição.

Dentro do gênero *tutela de urgência*, destacamos duas espécies: (i) as *medidas satisfativas*, e (ii) as *medidas cautelares*. Em relação às primeiras, os requisitos encontram fundamento no art. 273 do Código de Processo Civil. E em relação às últimas, o fundamento se encontra no art. 798 do mesmo diploma legal.

Como o CTN se refere expressamente à medida liminar em mandado de segurança, cabe advertir que, a depender do caso, essa terá natureza *cautelar* ou *satisfativa*. Assim, a trataremos como se fosse uma espécie autônoma, uma vez que há legislação específica para os requisitos de concessão.

Em termos gerais, a antecipação de tutela, como espécie do gênero *tutela de urgência*, está prevista no art. 273 do Código de Processo Civil:

Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou

(...)

§ 2º Não se concederá a antecipação da tutela quando houver perigo de irreversibilidade do provimento antecipado.

A partir da leitura do dispositivo acima, podemos identificar os seguintes requisitos para concessão da tutela antecipada²⁹⁷: (i) requerimento da parte; (ii) verossimilhança comprovada por prova inequívoca; (iii) fundado receio de dano ou de difícil reparação; (iv) inexistência de perigo de irreversibilidade do provimento.

O primeiro requisito para a concessão de tutela antecipada é que a parte formule o requerimento. Isso quer dizer que o juiz não pode conceder tutela antecipada de ofício.

²⁹⁷ Esses requisitos somente dizem respeito à tutela antecipada enquanto espécie do gênero *tutela de urgência*.

Além da previsão expressa no *caput* do art. 273 do CPC, deve-se atentar que o art. 2º da mesma lei determina que “*nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, (...)*”. Também vale mencionar que o art. 128 prescreve que “*o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questão, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte*”.

Nesse sentido vem entendendo o Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica no seguinte acórdão:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TUTELA ANTECIPADA. NECESSIDADE DE REQUERIMENTO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSENTE.

1. Ambas as espécies de tutela - cautelar e antecipada - estão inseridas no gênero das tutelas de urgência, ou seja, no gênero dos provimentos destinados a tutelar situações em que há risco de comprometimento da efetividade da tutela jurisdicional a ser outorgada ao final do processo.

2. Dentre os requisitos exigidos para a concessão da antecipação dos efeitos da tutela, nos termos do art. 273 do CPC, está o requerimento da parte, enquanto que, relativamente às medidas essencialmente cautelares, o juiz está autorizado a agir independentemente do pedido da parte, em situações excepcionais, exercendo o seu poder geral de cautela (arts. 797 e 798 do CPC).

(...)

6. Impossibilidade de concessão de ofício da antecipação de tutela.

(...)

8. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1178500/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 18/12/2012)

O segundo requisito é a questão da verossimilhança e da prova inequívoca. Certamente esse é um dos requisitos mais discutidos na dogmática processualista, tendo em vista que, a princípio, a redação parece ser contraditória.

Isso porque verossímil é aquilo que parece ser verdadeiro. Logo, não se exige *certeza*. No entanto, o adjetivo *inequívoco* é o contrário de *equivoco*, que significa aquilo que tem mais de um sentido. Em outras palavras, *prova inequívoca* seria a prova que confere *certeza*.

Analisando a redação do *caput* do art. 273, BARBOSA MOREIRA²⁹⁸ chama a atenção para o trecho “*desde que (...) se convença*”. No entendimento desse autor, a prova inequívoca se refere à verossimilhança, e não ao direito que se alega ter. Portanto, a compreensão do requisito deve ser feita da seguinte forma: *a prova apresentada tem força persuasiva suficiente para tornar a alegação do requerente verossímil?*

O terceiro requisito, que está previsto no inciso II do art. 273 do CPC, é que confere à tutela antecipada a característica necessária para ser uma espécie de *tutela de urgência*. Esse requisito se consubstancia na existência de “*fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação*”.

Por fundado receio de dano irreparável deve-se compreender a possibilidade de lesão a direito que se encontra na iminência de ocorrer no curso do processo, e caso não haja antecipação da tutela, a reparação pelo dano será difícil.

Passemos agora a analisar os requisitos específicos para concessão de medida liminar em sede de Mandado de Segurança, que estão regulados na Lei 12.016/2009. Nos termos do art. 7º, III:

Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

(...)

III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

A partir da leitura do dispositivo acima, verifica-se a existência dos seguintes requisitos: (i) fundamento relevante; e (ii) risco de ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida.

²⁹⁸ “Se nos colocamos no ponto de vista acima indicado, cessa toda e qualquer dificuldade para compatibilizar, na interpretação do art. 273 do CPC (LGL\1973\5), a qualidade de “inequívoca”, exigível na prova, e o patamar de simples “verossimilhança” - ou de “probabilidade”, se se preferir - que a alegação precisa alcançar, na mente do juiz, para justificar a antecipação da tutela. Em duas etapas se desdobrará a perquirição do magistrado, diante da prova produzida. Primeira: é ela “inequívoca”, no sentido de que só comporta um entendimento? Segunda: com esse entendimento, tem ela suficiente força persuasiva para fazer verossímil (ou provável) a alegação do requerente?” MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Antecipação da tutela: algumas questões controvertidas*. Revista de Processo, vol. 4, out/2001, p. 104-105.

Além disso, vê-se que a Lei 12.016/2009, ao dispor sobre os requisitos para concessão de medida liminar em Mandado de Segurança, inovou em relação à legislação anterior, que não previa a faculdade de o juiz exigir do impetrante caução, fiança ou depósito para assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Destacamos que esse tema será tratado no próximo tópico. Aqui nos ateremos apenas aos dois requisitos obrigatórios.

O primeiro deles é a existência de fundamento relevante. Isso quer dizer que o fundamento para a concessão deve ser aquele que advém da constatação de violação de direito líquido e certo pelo ato impugnado.

Conforme as lições de HELY LOPES MEIRELLES²⁹⁹, “*direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. (...) Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano*”.

Todavia, cabe o alerta que, como condição da ação de Mandado de Segurança, a liquidez e certeza não é do direito que se alega, mas do fundamento que se sustenta na petição inicial³⁰⁰.

Destacamos ainda que em sede doutrinária há autores que equiparam o requisito de fundamento relevante com o *fumus boni juris*. Entre os autores que fazem essa equiparação destacamos HUGO DE BRITO MACHADO³⁰¹ e HELY

²⁹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança e as ações constitucionais*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37.

³⁰⁰ “Na expressão *direito líquido e certo* para fins de mandado de segurança, o que se tira, portanto, é que o predicativo *líquido e certo* não se aplica imediatamente a ideia de direito, mas aos fundamentos fácticos e jurídicos que sustentam o exercício dessa especial forma de jurisdição: *liquidez e certeza*, neste sentido, é a tessitura do argumento jurídico, articulada na inicial do mandado de segurança, se necessário com a prova dos fatos que o justificam, tendente a qualificar o direito que se pleiteia”. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. CONRADO, Paulo Cesar. *Mandado de Segurança em matéria tributária: requisitos e efeitos*. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 179.

³⁰¹ “A relevância do fundamento, no mandado de segurança, equivale à aparência do bom direito, expressão proferida em se tratando de medidas cautelares. Quer se fale de uma, ou de outra, tem-se

LOPES MEIRELLES³⁰². Em sentido contrário, o destaque é o entendimento de EDUARDO ARRUDA ALVIM³⁰³. No entanto, informamos que na prática, a jurisprudência equipara os dois conceitos³⁰⁴.

O segundo requisito é o risco de ineficácia da medida, que significa a possibilidade do provimento final não atingir seu objetivo. Mais uma vez, ressaltamos que é isso que caracteriza a medida como espécie de *tutela de urgência*. O que fundamenta a observância desse requisito é a possibilidade de a decisão de mérito do Mandado de Segurança se tornar inócua.

Por fim, no que se referem às *medidas de natureza cautelar*, os requisitos estão previstos de forma geral no art. 798 do CPC. Esse dispositivo autoriza que o juiz as conceda “quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave de difícil reparação”.

É esse dispositivo que fundamenta o que os processualistas chamam de “*poder geral de cautela*”. Ou seja, sobre a possibilidade de serem proferidas medidas cautelares que não sejam aquelas previstas nos procedimentos cautelares específicos, previstos no Capítulo II, Livro III, do Código de Processo Civil.

Vê-se, portanto, que as *tutelas de urgência cautelares*, ao contrário das *satisfativas*, têm como finalidade proteger o resultado prático do processo. Por conta

sempre questão concernente ao direito material”. MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 137.

³⁰² “Para a concessão da liminar, devem ocorrer os dois requisitos legais, ou seja, a relevância dos motivos em que se assenta o pedido na inicial e a possibilidade da ocorrência de lesão irreparável ao direito do impetrante se vier a ser reconhecido na decisão de mérito – *fumus boni juris* e *periculum in mora*”. MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança e as ações constitucionais*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 90.

³⁰³ “Desde logo, deixemos claro que a relevância dos fundamentos do pedido não pode ser confundida com a mera aparência do bom direito (*fumus boni juris*), embora com esta guarde alguns traços em comum. Ambos – a relevância dos fundamentos e *fumus boni juris* – são identificáveis após cognição sumária. Porém, há diferenças entre essas duas noções.” ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança*. 2 ed. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2010, p. 166.

³⁰⁴ Entre os vários julgados, veja o trecho do seguinte precedente do STJ: “Como cediço, a concessão de liminar em mandado de segurança está condicionada à presença concomitante de seus dois pressupostos autorizadores, quais sejam, o *periculum in mora* e o *fumus boni iuris*, ou a relevância do fundamento da impetração.” (AgRg no MS 15.859/DF, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2011, DJe 06/05/2011)

disso não há referência direta ao direito material controvertido. A referência é ao direito processual.

A seguir passaremos a analisar sobre a possibilidade de ser exigido do sujeito passivo contracautela para a concessão de *tutela de urgência*. Estamos falando de exigência de depósito, fiança ou caução como condição para concessão de medida liminar.

7.4. Condicionamento de depósito, fiança ou caução para concessão de tutela de urgência.

Conforme já dito antes, com a edição da Lei 12.016/2009, além dos requisitos para a concessão da liminar analisados no item anterior desse trabalho, foi conferido ao juiz a faculdade de exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Assim, o objetivo desse tópico é verificar a compatibilidade disso no âmbito tributário, no sentido que o depósito judicial como causa de suspensão se trata de uma faculdade do sujeito passivo.

Antes, cabe advertir que essa faculdade é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da OAB (ADI 4296/DF), que ainda não foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal.

Entre os argumentos levantados contra esse dispositivo, verifica-se que estes giram em torno de questões como acesso à justiça e estabelecimento de requisitos não previstos na Constituição Federal.

Não pretendemos entrar nessa discussão, tendo em vista que isso foge ao tema que nos propomos. Neste tópico nos ateremos apenas à questão de compatibilidade do art. 7º, III, da Lei 12.016/2009 com o art. 151, II, do CTN. Logo, a análise pressupõe a constitucionalidade dos dispositivos.

Conforme afirmado no item 5.2 desse trabalho, o depósito como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário se trata de uma *faculdade* do sujeito passivo. Isso quer dizer que ele está permitido a realizar o depósito, bem como está permitido a se omitir quanto a isso. Trata-se de direito *potestativo*.

Contudo, o art. 7º, III, da Lei 12.016/2009, que trata do procedimento de Mandado de Segurança em todas as esferas de direito público, e não apenas em matéria tributária, atribuiu ao magistrado a *faculdade* de exigir caução, fiança ou depósito para a concessão da medida liminar.

Em termos formais, a faculdade representa em uma dupla permissão: (Pp.P-p). Considerando que “p” é a formalização da conduta do sujeito passivo em “realizar depósito judicial”; e “q” a conduta do juiz “exigir a realização do depósito judicial”, teríamos no sistema os seguintes comportamentos: (Pp.P-p).(Pq.P-q).

Contudo, a conduta P-p é incompatível com Pq. Desformalizando temos: “*é permitido não depositar*”, que não é compatível com “*permitido exigir o depósito*”. A prevalência de uma dessas regras necessariamente afasta a outra.

Diante disso, considerando a especificidade da regra contida no art. 151, II, do CTN, bem como da sua natureza de *norma geral de direito tributário*, a conclusão que chegamos é que a *faculdade* de o juiz exigir depósito para concessão de medida liminar em mandado de segurança não é aplicável em matéria tributária.

Já em relação à caução e fiança, entendemos que, a princípio, o juiz pode exercer a *faculdade* prevista na Lei 12.016/2009, desde que fundamente sua decisão com base em elementos de prova que comprovem que há o risco provável de não ocorrer o ressarcimento à pessoa jurídica de direito público.

Se não houver possibilidade de ressarcimento, como no caso de mandado de segurança preventivo, não pode o juiz exercer sua faculdade. Nesse caso a concessão da medida não impede que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário, conforme já demonstramos no item 3.3.2.1.

A seguir passaremos a tratar dos efeitos da cassação da medida liminar que suspende o crédito tributário

7.5. Efeitos da cassação da medida

Desaparecendo algum dos seus requisitos, a medida liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário pode ser cassada. Isso quer dizer que a *norma de suspensão* perde sua *vigência*, não havendo mais qualquer óbice para que seja dado prosseguimento ao *processo de positivação*, ou seja, a cobrança do crédito tributário por meio da aplicação da *perinorma* e da *norma secundária*.

Essa cassação da medida liminar pode ocorrer tanto no curso do processo judicial, como ao final.

A ocorrência no curso do processo pode se dar por diversos motivos, todos eles supervenientes à concessão da medida liminar. Como exemplo, podemos citar a alteração do entendimento do juiz após os elementos trazidos nas informações da autoridade coatora, ou a reforma da decisão pelo tribunal competente em sede de julgamento de agravo de instrumento.

Porém, a cassação pode ocorrer também ao final do processo judicial, quando o pedido do sujeito passivo é julgado improcedente. Nesse caso, ao exercer a *tutela definitiva*, a medida liminar (i.e., *norma de suspensão*) perde sua vigência diante da expedição de norma individual e concreta (i.e., sentença) posterior.

No caso da sentença julgar procedente a ação, não haverá propriamente a cassação da medida liminar. Nesse caso há uma confirmação, ou seja, expedição de norma individual e concreta posterior cujo conteúdo tem a potência de formar coisa julgada material (i.e., *tutela definitiva*).

Isso explica o fato da sentença de procedência manter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o trânsito em julgado do processo, mesmo não sendo uma das causas previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional³⁰⁵.

Contudo, com a cassação da medida liminar, tem-se o prosseguimento da cobrança do crédito tributário. Surge então a questão se é possível a cobrança do valor da multa de mora.

Nos termos do art. 394 do Código Civil, a mora se caracteriza pela falta de pagamento no tempo, lugar e forma previstos. Nos casos de obrigação tributária, somente haverá mora quando o cumprimento ocorrer em momento posterior àquele prescrito em norma jurídica vigente.

Convém lembrar que a multa de mora é obrigação que está no conseqüente da *perinorma* da *norma de crédito*. Ocorre que com a inclusão no sistema da *norma de suspensão*, a *perinorma* perde sua vigência e não pode ser aplicada enquanto estiver vigente a *norma de suspensão*.

Por conta disso, com a cassação da medida liminar, entendida aqui como a perda da vigência da *norma de suspensão*, surge no sistema uma nova *perinorma*, que determina o pagamento, cujo vencimento é o critério temporal contido no antecedente normativo.

Portanto, o entendimento que adotamos é que com a cassação da medida liminar não há incidência de multa de mora, pois não havia norma vigente que determinasse a obrigação do pagamento. Não há que se falar em aplicação da sanção, pois a norma sancionadora (i.e., *perinorma*) não estava vigente³⁰⁶.

³⁰⁵ Esse é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO: "O Código Tributário Nacional limita-se à menção da medida liminar, mas é indisputável que, se a mera concessão do expediente cautelar tem essa força, com muito mais fundamento a sentença que aprecia o mérito do pedido. Uma vez proferida, mesmo no silêncio da Lei n. 5.172/66, há de ser trancada a exigibilidade do ato, ao menos até que se dê a manifestação do tribunal competente para decidir do recurso, modificando o decisório de primeiro grau." *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 463.

³⁰⁶ Nesse sentido, FABIANA DEL PADRE TOMÉ ensina que: "Corolário da inoccorrência da mora é a inexigibilidade da multa e dos juros moratórios. Se estes resultam do descumprimento de um comando jurídico, inexistindo desobediência em virtude de uma outra norma jurídica, individual e concreta, responsável pela alteração da primeira, não se observa comportamento contrário ao

Considerando esse raciocínio, o art. 63, §2º da Lei 9.430/96 estabelece que o crédito deve ser pago trinta dias após da data da publicação da decisão que considera devido o tributo. Vê-se, portanto, que é estabelecida uma nova *perinorma*.

Porém, cabe advertir que esse dispositivo é aplicável apenas aos tributos federais, uma vez que cada ente tributante deve estabelecer em sua legislação tributária a norma sancionadora para descumprimento das obrigações tributárias.

No entanto, no caso de omissão nas legislações estaduais e municipais, o raciocínio acima deve ser aplicado. Não se deve cogitar a aplicação de multa de mora para casos em que o sujeito passivo estava acobertado por medida liminar.

Nesses casos entendemos que deve ser analogicamente aplicado o art. 160, *caput*, do Código Tributário Nacional, que determina que “*quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento*”³⁰⁷.

Feitas essas considerações, passaremos a tratar dos casos em que há concessão de medida liminar em ações judiciais preventivas. Em outras palavras, surgimento de *norma de suspensão* anteriormente à exigibilidade, que, conforme já vimos, somente surge com o vencimento do tributo.

determinado pelo ordenamento jurídico. Consequentemente, inexistindo mora fica obstada a cobrança de qualquer encargo moratório.” *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, p. 387.

³⁰⁷ Esse entendimento é o entendimento de FABIANA DEL PADRE TOMÉ: “Nas esferas estadual e municipal, entretanto, não costuma existir dispositivo com semelhante conteúdo. Todavia, é certo que o sujeito passivo protegido por uma decisão judicial não incorre em mora, visto que em tal situação não se pode falar em inadimplemento ou impontualidade, no sentido de descumprimento de dever legal. Nesse caso, tem aplicabilidade o disposto no art. 160, *caput*, do Código Tributário Nacional, que, na qualidade de norma geral de direito tributário (...), estabelece: ‘Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.’ *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, p. 386-387.

7.6. Decisões liminares proferidas em sede de ações judiciais preventivas

Sobre a possibilidade de haver suspensão da exigibilidade antes da sua existência, cabe relembramos que para que uma conduta seja regulada pelo direito positivo não é necessário que ela de fato ocorra. Isso quer dizer que o direito somente atua de forma contingente, não sendo possível regular condutas necessárias ou impossíveis.

Assim, podemos concluir que o direito prevê hipóteses de possível ocorrência, voltadas para o futuro, buscando sua regulação. Essa é a característica das normas abstratas, que tem em seu antecedente uma hipótese, ou seja, um conjunto de possibilidades que formarão o fato jurídico³⁰⁸.

Conforme explicado no item 1.5, as normas jurídicas podem ser classificadas pela abstração/concretude do antecedente, e pela generalidade/individualidade do consequente. Temos assim, quatro espécies normativas: (i) geral e abstrata; (ii) geral e concreta; (iii) individual e abstrata; e (iv) individual e concreta.

Dentro dessas categorias, podemos dizer que as decisões visando a suspensão da exigibilidade em medida liminar serão sempre *individuais*, pois em seu consequente estarão delimitados os sujeitos específicos que fazem parte da lide processual.

Porém, tais normas podem ser concretas ou abstratas. Serão concretas se já houve crédito vencido (i.e., vigência da *perinorma*), Por outro lado, serão abstratas, caso ainda não tenha ocorrido o vencimento do tributo.

³⁰⁸ Nesse sentido, podemos citar as palavras de LOURIVAL VILANOVA: “A hipótese delinea um possível estado de coisas. (...), Para a hipótese, o que ocorreu, ocorre ou ocorrerá é tomado a título de possibilidade, como possível ponto de referência (axiologicamente relevante) para condicionar a vinculação de consequências para a conduta humana”. VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. Noeses, São Paulo, 2005, p. 82-83.

Portanto, o que define se a ação judicial é preventiva ou repressiva não é exatamente a constituição do crédito, mas a sua exigibilidade, que só ocorre com o vencimento.

Por conta disso, quando a medida liminar for concedida antes do vencimento, a *norma de suspensão* serve como uma condição suspensiva, impedindo que o sujeito passivo seja considerado por ora devedor. Já quando a medida liminar é concedida após o vencimento, há prorrogação do prazo de vencimento para quando e se houver a cassação da decisão. Esse é o entendimento de ROBSON MAIA LINS³⁰⁹.

Em outras palavras, quando a liminar for concedida em caráter preventivo será uma *norma individual e abstrata*. Já no caso de concessão em caráter repressivo, será uma norma individual e concreta. Assim, podemos estruturar a *norma de suspensão* em caso de ações preventivas da seguinte forma:

Liminar em ação preventiva (crédito ainda não constituído)	
Antecedente	Consequente
Abstrato	Individual
Possibilidade de constituição do crédito tributário e Requisitos para liminar (<i>fumus boni jûris + periculum in mora</i>)	Proibição de a Autoridade Competente X exigir o crédito tributário do sujeito passivo Y.

Portanto, entendemos que é perfeitamente possível falarmos em suspensão da exigibilidade mesmo quando o crédito ainda não exista concretamente. Isso porque as normas jurídicas nem sempre têm em seu antecedente um acontecimento passado (fato), podendo elas ser voltadas para uma possibilidade futura (hipótese).

³⁰⁹ "Essa distinção entre expectativa, no caso de condição suspensiva, e de prazo de vencimento das obrigações terá consequências imediatas na fixação da mora naquelas hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, quando ele - crédito - ainda não está constituído, tal qual ocorre quando a liminar que impende (sic) da exigibilidade do crédito tributário é concedida antes de o crédito ser constituído. Ou, quando constituído, a liminar é deferida antes do prazo de vencimento. Na primeira hipótese há inserção de condição suspensiva; na segunda, há dilação do prazo para pagamento do crédito tributário". LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. São Paulo: PUC SP, 2008. Tese de Doutorado em Direito Pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 126-127.

Esse é o caso das decisões liminares em ações preventivas: norma individual e abstrata que impede a exigência individual, na hipótese de constituição do crédito por meio de lançamento ou autolancamento³¹⁰.

Portanto, apesar de concordarmos que somente existe a exigibilidade se existir o crédito tributário, entendemos que não é preciso sua existência concreta no sistema para inclusão de *norma de suspensão*. O direito tem mecanismos para regular situações hipotéticas (i.e., abstratas).

³¹⁰ Também chegou a essa conclusão MARIANA MAGARINOS PALUDO: “Ao trazer a liminar concedida em mandado de segurança preventivo que suspende a exigibilidade do crédito tributário para o ‘mundo classificatório das normas jurídicas’, concluímos que ela pode ser classificada como norma individual e abstrata”. MAGARINOS, Mariana Paludo. *A liminar em Mandado de Segurança preventivo e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. In: RDT 117, p. 178-187.

CONCLUSÕES

A seguir passaremos a expor as conclusões, as quais dividimos de acordo com os tópicos desse trabalho. Sendo assim, as ideias expostas proporcionam as seguintes conclusões sobre o tema da suspensão da exigibilidade:

1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE TEORIA GERAL DO DIREITO

1.1. Norma jurídica: a parte sem o todo não é parte

A norma jurídica pode ser vista em três acepções: (i) enunciado prescritivo (norma jurídica em sentido amplo); (ii) juízo hipotético condicional (norma jurídica em sentido estrito); e (iii) norma jurídica em sentido completo.

1.2. Sistema e ordenamento jurídico: o todo sem a parte não é todo

As normas jurídicas não existem isoladas umas das outras, mas dentro de um contexto, que chamamos de *ordenamento jurídico*. As relações entre normas jurídicas dentro do ordenamento jurídico se dão por subordinação ou coordenação.

1.3. Norma jurídica em sentido completo

A norma jurídica em sentido completo é a relação coordenada entre normas jurídicas em sentido estrito, em que uma prescreve o comportamento regulado (norma primária), e outra prescreve a atuação coercitiva do Estado-juiz no caso de descumprimento (norma secundária). Como essa diferença se dá pela atuação coercitiva do Estado-juiz, temos que a *norma primária* pode ser decomposta em duas: (i) *endonorma*, que regula a conduta; e (ii) *perinorma*, que prescreve a consequência jurídica não coercitiva no caso de descumprimento da primeira.

1.4. O direito em movimento: incidência e aplicação

A incidência pode ser vista sob o ponto de vista dos observadores ou dos participantes. No primeiro caso, há diferença entre *incidência* e *aplicação*, pois não

se distingue a realidade jurídica e a realidade social. No segundo caso, não há diferença entre *incidência* e *aplicação*, pois se dá ênfase na diferença entre realidade jurídica e realidade social. O posicionamento adotado no trabalho é o que vê a incidência do ponto de vista dos participantes. Ou seja, realidade jurídica e realidade social não se confundem.

1.5. Classificação das normas com base no fenômeno da incidência

Utilizando-se dois critérios: um para o antecedente (abstração/concretude), e outro para o conseqüente (individualidade/generalidade), pode-se chegar a quatro espécies de normas jurídicas em sentido estrito: *geral e abstrata*; *individual e concreta*; *geral e concreta* ou *individual e abstrata*.

1.6. Processo de positivação

O processo de positivação é a compreensão do fenômeno da incidência por completo, em que se vai da norma mais geral e abstrata até a norma mais individual e concreta.

1.7. Validade, vigência e eficácia: uma questão relacional

Essas três noções podem ser vistas em termos relacionais. A validade se dá no âmbito da relação da norma jurídica com o ordenamento, e a vigência e eficácia nas relações entre normas dentro do ordenamento jurídico.

1.7.1. Relação da parta com o todo: a validade

A validade não se trata de uma qualidade, mas de uma relação de pertinência entre norma e ordenamento jurídico. Se a norma pertence ao ordenamento, ela é válida.

1.7.2. Relação entre as partes no todo: vigência e eficácia

Tradicionalmente se diz que para uma norma ser eficaz ela precisa ser vigente. Contudo, a noção de eficácia não é utilizada nesse trabalho. Portanto, a única noção compreendida nas relações coordenadas entre normas jurídicas é a vigência.

1.7.2.1. O mito da (in)eficácia das normas jurídicas

O conceito de eficácia não serve para fundamentar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Da forma como tradicionalmente abordada pelos autores, as concepções de eficácia técnica, jurídica e social não se amoldam à premissa que o direito é um fato dependente de linguagem.

1.7.2.2. Vigência como aptidão das normas jurídicas

A vigência é a aptidão de a norma jurídica ser considerada como imperativa, ou seja, é a possibilidade de aplicação pelo sujeito competente. Por conta disso, vigência e exigibilidade estão relacionadas. Além disso, a vigência pode ser vista em todas as espécies normativas (*geral e abstrata; individual e concreta; geral e concreta ou individual e abstrata*).

2. . CONCEITOS DOGMÁTICOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO:

2.1. Regra matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é uma forma de aproximação analítica dos enunciados que proporcionam a construção da norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo. Ela pode ser sintetizada em cinco perguntas. Três que revelam os critérios do antecedente (O que? Quando? Onde?); e duas que revelam os critérios do consequente (Quem? Quanto?). Neste não há critério temporal. O vencimento do tributo se localiza sintaticamente no antecedente da *perinorma*, ou seja, da norma que prescreve o descumprimento do comportamento regulado na *endonorma*.

2.2. Obrigação tributária e crédito tributário

Obrigação tributária é a relação jurídica de cunho patrimonial, localizada sintaticamente no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária (*endonorma*). Crédito tributário é o *direito subjetivo* do sujeito ativo da obrigação tributária, que tem como correlato o dever jurídico do sujeito passivo (i.e., débito). Logo, como o crédito faz parte da obrigação tributária, tais figuras são indissociáveis.

2.2.1. Constituição do crédito tributário: o nascimento

A constituição do crédito tributário (e da obrigação) é o ato que insere norma individual e concreta no ordenamento jurídico. Por serem indissociáveis, crédito tributário e obrigação tributária são constituídos pelo sujeito ativo ou pelo sujeito passivo. No primeiro caso temos o lançamento, e no segundo caso o autolancamento.

2.2.2. Cobrança do crédito tributário: a vida

Todo crédito tributário nasce para ser cobrado. Temos então que a cobrança é o trecho do processo de positivação, que vai desde a constituição do crédito até sua extinção. Nesse trecho é possível identificar alguns momentos cruciais, como (i) constituição do crédito tributário; (ii) cobrança administrativa; (iii) inscrição em dívida ativa; e (iv) cobrança judicial.

2.2.3. Extinção do crédito tributário: a morte

A extinção do crédito tributário se dá com o desaparecimento de qualquer um dos elementos da obrigação tributária. Em síntese, temos que o desaparecimento do sujeito ativo, do crédito/débito ou do sujeito passivo é o que causa a extinção do crédito tributário.

3. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1. Sintática da suspensão da exigibilidade

A sintática da suspensão da exigibilidade pode ser estudada sob dois pontos de vista: (i) estrutura normativa da *norma de suspensão*; e (ii) relação entre a *norma de suspensão* e *norma de crédito*.

3.1.1. Estrutura da norma de suspensão da exigibilidade

A *norma de suspensão* é o juízo hipotético condicional, que tem como antecedente umas das causas previstas no art. 151 do CTN; e como consequente a proibição de que o sujeito ativo exija o crédito tributário do sujeito passivo.

3.1.2. Relação entre a norma de suspensão e a norma do crédito: uma questão de vigência

Quando é inserida no sistema jurídico a norma de suspensão atinge a vigência da *perinorma* e norma secundária, da *endonorma* do crédito. No que diz respeito a esta última, sua vigência resta intacta, uma vez que pode ser aplicada espontaneamente pelo sujeito passivo, no caso de pagamento.

3.2. Semântica da suspensão

Busca-se o sentido da expressão “suspensão da exigibilidade” destrinchando os significados de “suspensão” e “exigibilidade”.

3.2.1. Que é “exigibilidade”?

Exigibilidade significa a aptidão de o crédito poder ser cobrado pelo sujeito passivo. Portanto, a exigibilidade somente surge a partir do vencimento do tributo, que está localizado sintaticamente como critério temporal da *perinorma*.

3.2.2. Que é “suspensão”?

Suspensão está relacionada às noções de tempo e procedimento. Temos então que suspensão é a interferência no desencadeamento de atos jurídicos, que refletem no tempo. Por conta disso, suspensão não se confunde com interrupção. Quando esta ocorre o tempo do procedimento recomeça sua contagem. Por outro lado, quando há suspensão, o tempo anterior é computado.

3.2.3. Que é “suspensão da exigibilidade”

A suspensão da exigibilidade significa a inserção de norma de suspensão, que tira a vigência da *perinorma* e norma secundária, ligadas à *endonorma* norma do crédito tributário. Disso decorre a proibição de que o sujeito ativo exerça a conduta de exigir a exação do sujeito passivo.

3.3. Pragmática da suspensão da exigibilidade

A pragmática da suspensão da exigibilidade pode ser vista pela forma como os sujeitos participantes lidam com a norma de suspensão. Temos então três sujeitos: (i) sujeito passivo; (ii) sujeito ativo; e (iii) juiz.

3.3.1. O sujeito passivo: obrigatoriedade dos deveres instrumentais

A partir da interpretação do art. 151, parágrafo único, do CTN, depreende-se que a norma de suspensão não retira a vigência das normas que prescrevem deveres instrumentais. Inclusive, aqueles deveres que implicam na constituição do crédito por parte do sujeito passivo (autolancamento).

3.3.2. Sujeito ativo

O comportamento do sujeito ativo perante a norma de suspensão pode ser observado nos seguintes momentos: (i) constituição do crédito tributário; (ii) inscrição em dívida ativa; e (iii) cobrança judicial.

3.3.2.1. Obrigatoriedade da constituição do crédito tributário (interferência no prazo de prescrição)

Da mesma forma que a norma de suspensão não interfere na vigência das normas que determinam deveres instrumentais, também não há interferência nas normas de competência para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário por meio de lançamento de ofício. Portanto, a norma de suspensão não interfere na contagem do prazo decadencial.

3.3.2.2. Possibilidade de inscrição em dívida ativa

A norma de suspensão não interfere no ato de inscrição em dívida ativa. Não se trata de ato de cobrança em sentido estrito, mas de controle de legalidade e modificação de competência entre órgãos administrativos. Contudo, havendo norma de suspensão, essa informação deve constar na inscrição em dívida ativa, garantindo o direito às certidões de regularidade pelo sujeito passivo.

3.3.2.3. Impossibilidade de ajuizamento de cobrança judicial (interferência no prazo de prescrição)

Havendo norma de suspensão, o sujeito ativo está proibido de ajuizar ação de execução fiscal para cobrar o crédito tributário. Como não está autorizado a isso, temos que não há fluência do prazo prescricional nesse caso.

3.3.3. O Juiz

O comportamento do juiz perante a norma de suspensão pode ser observado nos seguintes casos: (i) ações preventivas, ou seja, antes da exigibilidade; (ii) legalidade das causas de suspensão; e (iii) taxatividade das causas de suspensão.

3.3.3.1. Ações judiciais preventivas: suspensão da exigibilidade antes da constituição do crédito tributário?

Para existir exigibilidade é preciso que tenha transcorrido o prazo de vencimento do tributo. Contudo, para existir suspensão da exigibilidade não é necessário sequer que o crédito esteja constituído. O direito positivo opera em situações hipotéticas (abstratas). Assim, a norma de suspensão pode ser do tipo individual e abstrata. É isso que ocorre nos casos de medida liminar e depósito judicial em ações preventivas.

3.3.3.2. Legalidade das causas de suspensão

Por força do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, as causas de suspensão da exigibilidade devem estar tipificadas em lei complementares que tratam de normas gerais de direito tributário. Além disso, por conta do art. 97, VI, do CTN, os entes tributantes devem regulamentar os tipos previstos na lei complementar por meio de lei ordinária.

3.3.3.3. Taxatividade das causas de suspensão

Considerando a técnica legislativa utilizada para compor o enunciado do art. 151 do CTN, temos que as causas de suspensão da exigibilidade foram previstas de forma *tabular*. Consequência disso é que elas devem ser vistas como taxativas. Porém, isso não significa que não possam ser interpretadas extensivamente. A vedação é somente em relação à analogia.

4. PARCELAMENTO E MORATÓRIA

4.1. Definição, requisitos e espécies de moratória

Moratória é a dilação do prazo de vencimento do tributo. Trata-se, portanto, de alteração na *perinorma* da norma do crédito. Se a moratória for parcelada, teremos uma nova *perinorma* para cada parcela.

4.2. Definição, requisitos e espécies de parcelamento

Parcelamento pode ser visto uma causa de suspensão da exigibilidade autônoma. Falamos então de *parcelamento em sentido estrito*, que não se confunde com a *moratória parcelada*. Aquele se diferencia deste pela incidência de encargos financeiros sobre os valores da parcela, e por não ser obrigatório que a lei fixe o prazo de duração do benefício.

4.3. Relação entre moratória e parcelamento

Parcelamento em sentido estrito e moratória parcelada são institutos semelhantes, mas não idênticos. No primeiro há incidência de encargos financeiros sobre os valores da parcela, o que não ocorre no segundo. Além disso, na moratória é obrigatória a fixação de prazo para duração do benefício, o que não ocorre no parcelamento.

4.4. O que suspende a exigibilidade? O pedido ou a homologação?

O que serve como fato jurídico para figurar no antecedente da norma de suspensão é a homologação do pedido feito pelo sujeito passivo. O simples pedido não tem o condão de suspender a exigibilidade. Só com a homologação é que se perfaz o caráter sinalagmático da moratória e do parcelamento.

4.5. Efeitos da confissão na adesão de parcelamento

A confissão como requisito para adesão em parcelamento não é irretratável e irrevogável. Além disso, o que se confessa é o fato, e não o direito. Isso não serve como empecilho para que o sujeito passivo leve a discussão para o âmbito judicial. Ainda, não se deve confundir a confissão como requisito para concessão com o próprio benefício. A confissão interrompe o prazo prescricional, e o benefício suspende a exigibilidade.

4.6. Efeitos da anulação benefício

Como o ato de concessão do benefício é vinculado, fala-se em anulação ou cassação do ato. O primeiro ocorre quando a concessão foi ilegal, e o segundo quando o sujeito passivo deixa de cumprir requisitos ao longo do benefício. Se a anulação/cassação se der com fundamento em vícios de vontade, cobra-se o valor com encargos, penalidades cabíveis e o tempo de benefício é desconsiderado para contagem do prazo prescricional.

5. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL

5.1. Definição de depósito como causa da suspensão

O depósito como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a faculdade de entrega em dinheiro, realizada no curso de processo judicial, do montante integral da dívida, cuja restituição está condicionada ao resultado favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária.

5.2. Depósito judicial e faculdade do sujeito passivo

O depósito se trata de faculdade do sujeito passivo, que não depende de anuência do sujeito ativo ou do juiz da causa. Trata-se de direito potestativo em que a comissão e a omissão da conduta sujeito passivo está permitida. Temos, portanto, uma dupla permissão.

5.3. Depósito como fato jurídico determinado no espaço e no tempo: que significa ser integral?

O depósito é um fato jurídico. Para que seja considerado como integral deve ser observado o valor que o sujeito passivo considera como devido na data em que este é realizado, considerando todos os acréscimos e decréscimos inerentes ao tempo. O depósito não se confunde com o pagamento, mas este serve como parâmetro quantitativo.

5.4. Efeito do depósito não integral

O depósito parcial não implica na possibilidade de cobrança integral pelo sujeito ativo, mas apenas o valor da diferença. Contudo, não sendo integral, o sujeito passivo não tem direito à expedição de certidão positiva com efeito de negativa.

5.5. Depósito em ações preventivas e o engodo do “lançamento tácito”

O depósito não serve para constituir o crédito tributário. Não há que se falar em “lançamento tácito”. Apesar de o resultado ser o mesmo, o procedimento e a finalidade não são o mesmo que os da constituição do crédito. Logo, se for o caso de autolancamento, e este não for realizado pelo sujeito passivo, o sujeito ativo deve efetuar o lançamento de ofício, sob risco de ocorrer a decadência.

5.6. Levantamento do valor depositado

O depósito serve como garantia do crédito tributário em discussão judicial. Por conta disso, seu levantamento está condicionado ao resultado favorável ao sujeito passivo. Não se deve confundir o ato de realização do depósito com o levantamento dele. O primeiro se trata de uma faculdade. O segundo não.

5.7. Depósito judicial e extinção do processo sem resolução do mérito

A extinção do processo sem resolução de mérito não implica em decisão favorável, nem desfavorável ao sujeito passivo. Nesses casos os fundamentos sequer são analisados por entraves processuais. Logo, deve ser garantido o levantamento ao sujeito passivo, sendo equivocado o entendimento pela conversão do depósito em renda.

6. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

6.1. Definição de reclamações e recursos do processo administrativo

As reclamações são manifestações de discordância com os enunciados prescritivos que constituem o crédito tributário. Para discordar de um enunciado A,

deve-se proferir enunciado não-A. Já os recursos são manifestações de discordância contra decisão administrativa que analisa em primeira instância. Logo, pelo art. 151, III, do CTN, o sujeito passivo tem a garantia de um duplo grau de análise.

6.2. Processo e procedimento administrativo

Os tribunais administrativos não exercem a jurisdição. Para que haja jurisdição é preciso que haja substitutividade, imparcialidade, conflito de interesses e coisa julgada material. No contencioso administrativo temos apenas o conflito. Logo, a atividade que os tribunais administrativos exercem é de controle de legalidade do ato que constitui o crédito tributário.

6.3. Alcance da expressão “nos termos das leis reguladoras”

A norma de suspensão advém da leitura dos enunciados do CTN, e não das leis reguladoras do “processo” administrativo tributário. Logo, os entes tributantes não podem limitar o efeito suspensivo das reclamações e dos recursos administrativos. Isso quer dizer que, apesar de não ser um direito constitucional, o CTN garante um duplo grau na esfera administrativa.

6.4. Contencioso administrativo tributário sob a perspectiva dos direitos e garantias fundamentais

As reclamações e recursos administrativos têm fundamento constitucional no direito de petição (art. 5º, XXXIV, CF/88). Além disso, aplicam-se também o devido processo legal (inciso LIV) e o contraditório e ampla defesa (inciso LV). Por conta disso, não pode o sujeito ativo exigir depósito ou arrolamento de bens como condição de admissibilidade de recursos administrativos, pois isso restringe o direito de defesa do sujeito passivo.

6.5. Implicações do protocolo intempestivo de reclamações e recursos administrativos

O direito de petição implica no dever de resposta. Com isso, a intempestividade somente é constituída juridicamente com a decisão administrativa que a reconheça. Portanto, até que ocorra essa decisão, a exigibilidade deve ser considerada suspensa. Com o reconhecimento da intempestividade, a suspensão é desconstituída, e o crédito é considerado “definitivamente” constituído a partir do vencimento do lançamento de ofício. É a partir dessa data que se inicia o prazo prescricional.

7. TUTELAS DE URGÊNCIA

7.1. Definição de tutelas de urgência

A tutela jurisdicional pode ser classificada pelos critérios de cognição e potência em formar coisa julgada material. Nesse sentido, temos as tutelas de urgência, que são aquelas em que a cognição é sumária e não têm potência de formar coisa julgada material. Além disso, as tutelas de urgência se subdividem em duas espécies: satisfativas e cautelares.

7.2. Tutela de urgência como causa de suspensão da exigibilidade

As medidas liminares e tutelas antecipadas são consideradas tutelas de urgência. Logo, a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributária pode ser identificada pelo gênero tutela de urgência, apesar de o art. 151, incisos IV e V, do CTN, indicarem apenas as espécies.

7.3. Requisitos para a concessão

Os requisitos para concessão de tutelas de urgência estão previstos na legislação processual. Os requisitos para antecipação de tutela estão previstos no art. 273, do CPC; e os das medidas cautelares no art. 798, do mesmo diploma. Já os requisitos para medida liminar em mandado de segurança estão previstos no art. 7º, III, da Lei 12.016/2009.

7.4. Condicionamento de depósito, fiança ou caução para concessão de tutela de urgência

Por se tratar de uma faculdade do sujeito passivo, não é possível que o juiz exija o depósito para concessão da tutela de urgência, que é causa de suspensão própria, que não confunde com o depósito. Portanto, é inaplicável na esfera tributária a parte final do inciso III, do art. 7º, da Lei 12.016/2009. Contudo, em relação à fiança e caução, o juiz pode exercer a faculdade prevista no dispositivo, desde que fundamente sua decisão com base em elementos de prova que demonstrem o risco provável de não ocorrer o ressarcimento à pessoa jurídica de direito público.

7.5. Efeitos da cassação da medida

A cassação de medida liminar não serve para constituir a mora. Com a cassação surge uma nova *perinorma* prevendo novo vencimento para pagamento do tributo.

7.6. Decisões liminares proferidas em sede de ações judiciais preventivas

É possível suspender a exigibilidade antes da sua existência concreta. O direito não regula apenas situações passadas, mas também situações abstratas. Nos casos que a medida liminar é concedida antes da exigibilidade (ações preventivas), teremos norma de suspensão individual e abstrata.

BIBLIOGRAFIA

ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança*. 2 ed. Rio de Janeiro: GZ Ed., 2010.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11 Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

AULETE, Caldas. Aulete Digital – *Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa*. Disponível em: <http://aulete.uol.com.br>.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BECHARA, Evanildo. *Gramática Escolar da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Lucerna, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 2002.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das obrigações*. 4 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1936.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 3 ed. Bauru: EDIPRO, 2005.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: UNB, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. Vol. 1, 7 ed. São Paulo: Saraiva.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela manifestação de inconformidade a que alude a Lei n. 9.430/96*. RDDT 121, out/2007, p. 7-21.

CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Vol. 1. São Paulo: Classic Book, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Depósito do montante integral do crédito tributário (arts. 151, II, do CTN e 38 da Lei das Execuções Fiscais). Garantia em dinheiro. Possibilidade jurídica de sua substituição*. In: Revista de Processo, nº 66. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 44-60.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008.

_____. *Curso de direito tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Vol. 2. Campinas: Bookseller, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y El concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Abedelo-Perrot, 1964.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. Editora Ática, São Paulo, 1996.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

HARET, Florence. *Listas taxativas e interpretação da lei tributária: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 431-462.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HORVARTH, Estevão. *Considerações sobre a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela concessão de liminar em ação cautelar*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Problemas de Processo Judicial Tributário*, 3 vol., São Paulo: Dialética, 1999, p. 159-170.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. São Paulo: PUC SP, 2008. Tese de Doutorado em Direito Pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme Bittencourt. *Considerações acerca da tutela de cognição sumária*. Revista dos Tribunais, Vol. 675, p. 288.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança e as ações constitucionais*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Antecipação da tutela: algumas questões controvertidas*. Revista de Processo, vol. 4, out/2001, p. 101-110.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Fontes do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Classificação dos tributos - uma visão analítica*. In: *Tributação e processo*. São Paulo : IBET; Editora Noeses, 2007, 601-637.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés; FERREIRA NETO, Osly da Silva. *Parcelamento e depósito judicial das parcelas: o depósito judicial das parcelas suspende ou não a exigibilidade do crédito tributário?* Revista de Processo, vol. 34, fev/2009, p. 201-216.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

_____. *Curso de direito tributário completo*. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

MAGARINOS, Mariana Paludo. *A liminar em Mandado de Segurança preventivo e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. In: RDT 117, p. 178-187

MENDONÇA, Christine. *O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – Refis: parcelamento stricto sensu, in: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa (Coord.). Refis, aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970.

_____. *Tratado de direito privado*. Tomo XLII. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa*. In SANTI. Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação de mestrado PUC/SP. 2001.

PORCHAT, Décio. *Suspensão do Crédito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RODRIGUES, Ângela de Lourdes. *A coisa julgada em Allorio*. In: LEAL, Rosemiro Pereira (coord.). *Coisa Julgada: de Chiovenda a Fazzalari*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 129-178.

ROSA, Íris Vânia Santos. *Protocolo intempestivo e suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. In: Priscila de Souza (coord.). VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2011, p. 529-548.

ROSS, Alf. *Tû-Tû*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. CONRADO, Paulo Cesar. *Mandado de Segurança em matéria tributária: requisitos e efeitos*. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 171-181.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOPENHAUER. Arthur. *O Mundo como Vontade de Representação*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2004.

SHOUBRI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TALAMINI, Eduardo. *Tutela de urgência e fazenda pública*. Revista de Processo, ano 32, n. 152, out/2007, p. 36-59.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *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.

VERGUEIRO: Camila Campos. *Obrigação Tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. Noeses, São Paulo, 2005.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.