

**IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**KARLA BUZATO FIOROT**

**O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO  
COM EXIGIBILIDADE SUSPensa**

Vitória

2009

**IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

KARLA BUZATO FIOROT

**O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO  
COM EXIGIBILIDADE SUSPensa**

Monografia apresentada à Pós-Graduação em Direito Tributário do IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Vitória

2009

## RESUMO

Busca identificar se a autoridade administrativa pode formalizar o lançamento de crédito tributário diante da ocorrência de alguma das hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional. Para tanto, empregou-se o método monográfico, tendo sido levado a efeito um relatório de pesquisa a partir da análise de material bibliográfico. Inicialmente, efetuou-se um estudo sobre a norma jurídica, sua validade, vigência e eficácia, bem como sobre relação jurídica, visando compreender o crédito tributário. Posteriormente, passou-se ao estudo do ato-norma formalizador do crédito tributário e, por fim, da exigibilidade do crédito tributário e da suspensão dessa exigibilidade. A partir dos estudos realizados, foi possível chegar aos seguintes resultados: 1 - o crédito tributário é o direito que tem o sujeito ativo de exigir do sujeito passivo uma prestação pecuniária; 2 - o crédito tributário em sentido estrito é constituído com a introdução no sistema do ato-norma de lançamento, o que exige a notificação do contribuinte, podendo também ser constituído com a introdução do ato-norma formalizador instrumental, cuja formalização também exige ciência da entidade tributante; 3 - constituído o crédito tributário, o sujeito ativo deve aguardar o vencimento do prazo para pagamento para, apenas se houver o inadimplemento, passar a exigí-lo, mediante a sua inscrição em dívida ativa e posterior execução; 4 - a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é norma de estrutura que, ao incidir, inibe a incidência da regra-matriz da exigibilidade; 5 - a autoridade administrativa deve efetuar o lançamento do crédito tributário, quando este ainda não tiver sido constituído, ainda que presente alguma das hipóteses do art. 151 do CTN, até para evitar a decadência; 6 - se o crédito tributário já tiver sido devidamente formalizado pelo contribuinte e estiver com sua exigibilidade suspensa, a autoridade administrativa não terá que lançá-lo, o que equivaleria a formalizar novamente crédito já formalizado.

# SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>02</b>
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>04</b>
<b>1 EM BUSCA DA COMPREENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>08</b>
1.1 NORMA JURÍDICA.....	08
1.2 VALIDADE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA DA NORMA JURÍDICA.....	10
1.3 RELAÇÃO JURÍDICA.....	12
1.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	14
<b>2 O ATO-NORMA FORMALIZADOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>16</b>
2.1 ATO-NORMA ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO.....	16
2.2 ATO-NORMA DE FORMALIZAÇÃO INSTRUMENTAL.....	17
2.3 AUTO DE INFRAÇÃO.....	20
<b>3 EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUSPENSÃO DESSA EXIGIBILIDADE.....</b>	<b>22</b>
3.1 EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	22
3.2 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	24
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>28</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>30</b>

## INTRODUÇÃO

Verificando a ocorrência de um evento previsto em norma geral e abstrata, a autoridade administrativa e, em determinadas situações, o particular, deverão formalizar norma individual e concreta, originando-se, assim, uma relação jurídica.

Tal relação pode ter, dentre outros, cunho patrimonial, hipótese em que o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo o pagamento de determinada quantia.

Às vezes, a norma é produzida sem que sejam observados determinados procedimentos previstos em outras normas, ou por autoridade incompetente, situações estas que deverão levar a sua invalidação.

Ademais, não é raro que uma norma individual e concreta seja produzida a partir de norma geral e abstrata posteriormente considerada inconstitucional.

Em tais situações, o ordenamento prevê a possibilidade de expulsão de tais normas do sistema, mas até que a norma seja extirpada do ordenamento, ela continua válida, no sentido de pertencer ao sistema.

Insta destacar que o Estado, quando sujeito ativo de uma relação jurídica, promoverá os atos necessários ao recebimento do seu crédito, ainda que a norma que o originou contenha vícios, enquanto não houver sua expulsão (da norma) do sistema.

Tratando-se de crédito tributário, o contribuinte, diante de tal situação, pode se utilizar de uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Assim, as medidas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário constituem "contrapeso ou ponto de equilíbrio na tensão dialética entre o interesse público na imediata execução dos seus créditos e a necessidade de evitar prejuízos irreparáveis ou de difícil reparação que essa

execução possa provocar"<sup>1</sup>.

Aliás, as providências suspensivas da exigibilidade do crédito tributário são caracterizadas pela provisoriedade, de forma que, cessada a causa suspensiva, o crédito tributário será extinto ou a sua persecução retomará o curso normal.

É certo que, dentre as medidas elencadas no art. 151 do Código Tributário Nacional, encontram-se algumas, como a moratória, que não são adotadas pelo contribuinte que pretende discutir o crédito tributário.

De qualquer modo, a importância das providências suspensivas da exigibilidade do crédito é evidente e, em razão da necessidade de tais medidas, parte da doutrina tem se manifestado no sentido de que, verificada a ocorrência de alguma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes mesmo do lançamento, a Fazenda Pública fica impedida de efetuar-lo.

É o que se extrai das lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem o crédito tributário "está sempre sujeito a ter sua exigibilidade suspensa, obrigando a Fazenda Pública a abster-se de formalizá-lo ou mesmo de cobrá-lo"<sup>2</sup>.

Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro, em dissertação apresentada perante a banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, também posicionou-se no sentido de que a norma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de efetuar o lançamento do crédito, tendo ainda feito referência à impossibilidade de o particular constituir a obrigação tributária:

A "norma inibidora" [referindo-se à norma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário] tem como efeito imediato bloquear a eficácia da norma de estrutura de produção da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária, deves 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.<sup>3</sup>

---

1 XAVIER, Alberto, apud PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, p. 202.

2 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 779.

3 VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. **O processo de posituação da obrigação tributária e as causas suspensivas da sua exigibilidade**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 76.

Por outro lado, Eurico Marcos Diniz de Santi leciona que "a autoridade administrativa pode efetuar o 'ato-fato do lançamento' mesmo que tenha sido realizada qualquer daquelas hipóteses da 'regra-matriz de suspensão'"<sup>4</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça também se manifesta no sentido de que, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, "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"<sup>5</sup>.

Face à divergência apresentada acerca das medidas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e as suas conseqüências, objetiva-se fazer um relatório de pesquisa na tentativa de enfrentar o seguinte problema: a autoridade administrativa pode formalizar o lançamento de crédito tributário diante da ocorrência de alguma das hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional?

A resposta ao problema proposto é de grande importância para a ciência jurídica, tendo sua especial influência no prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Explica-se: caso se entenda que a autoridade administrativa fica impedida de efetuar o lançamento do crédito tributário, provavelmente será necessário admitir que o prazo decadencial para a sua constituição restará suspenso diante de alguma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que estremece o entendimento sedimentado de que o prazo decadencial não se suspende, nem se interrompe.

Entretanto, se a providência suspensiva da exigibilidade do crédito tributário não impedir a autoridade administrativa de efetuar o lançamento, esta deverá fazê-lo para evitar a decadência do direito de constituir o crédito.

Diante do problema proposto, revela-se necessária a compreensão do crédito tributário e de

---

4 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 200.

5 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ... SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER SEU LANÇAMENTO... RESP 736040/RS; Recurso Especial nº. 200500474893. Relatora: Denise Arruda. 11 jun. 2007. Disponível em <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 28 abr. 2009.

sua constituição, bem como a identificação do momento em que o crédito passa a ser exigível e, quando suspensa a sua exigibilidade, as principais conseqüências da suspensão.

Para tanto, pretende-se fazer um estudo sobre a norma jurídica e a relação jurídica, até porque o crédito pressupõe a existência do sujeito ativo, que pode exigir-lo, do sujeito passivo.

Além disso, é importante compreender o lançamento, por meio do qual o crédito tributário é constituído, bem como o ato do particular de identificar o crédito do sujeito ativo independentemente da atuação deste.

Por fim, será preciso analisar a exigibilidade do crédito tributário, visando conhecer o momento em que o crédito passa a ser exigível, bem como a suspensão dessa exigibilidade, tentando alcançar os principais efeitos da suspensão.

Espera-se, assim, chegar a uma solução para o problema já exposto, mesmo porque a verificação da possibilidade, ou não, de ser efetuado o lançamento do crédito tributário "com exigibilidade suspensa" é tema que apresenta relevância tanto na conjuntura teórica quanto na fática.

# 1 EM BUSCA DA COMPREENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Tendo em vista que o crédito tributário é inerente a uma relação jurídica, já que o sujeito ativo pode exigir-lo do sujeito passivo, e considerando que tal relação decorre da norma jurídica, torna-se necessário um estudo desta, ainda que breve, mesmo porque, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, deve-se tomar uma posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria, até para que seja possível o desenvolvimento de estudos dentro de diretrizes seguras e coerentes.<sup>6</sup>

## 1.1 NORMA JURÍDICA

Quando se fala em norma jurídica, normalmente lembra-se dos textos de direito posto, ou seja, dos textos legislativos, confundindo-se as normas jurídicas com referidos textos, como se sinônimos fossem.

Entretanto, "o texto ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir-se a representação mental na consciência do homem (significação) e, também termo de relação semântica com os objetos significados"<sup>7</sup>.

Assim, a norma jurídica é a interpretação que se extrai dos textos de direito positivo, ou melhor, tendo como ponto de partida o texto, a norma jurídica é a significação construída a partir desse texto.

Contudo, para que se obtenha essa significação, há que se ter um mínimo de enunciados necessários à formação de um juízo implicacional, composto de uma hipótese, na qual se encontra a descrição de um fato, e de uma tese, que prescreve uma relação como

---

6 CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 29.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15.

consequência para o fato descrito na hipótese, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho também se refere à norma jurídica como "unidade irreduzível da manifestação do deôntico"<sup>8</sup>.

No mesmo sentido, manifesta-se Eurico Marcos Diniz de Santi:

A proposição normativa (jurídica ou prescritiva) revela estrutura hipotética (implicacional) geral ou individual, é sua forma lógica. Tem composição dual. Suas partes, elementos que inexistem por si só, podem estar dispersos na legislação positiva, integrando corpos jurídicos os mais diversos. Entretanto, recompondo logicamente, temos: (i) hipótese ou pressuposto, parte da norma que tem por função descrever situação de possível ocorrência no mundo e (ii) tese ou consequente, que prescreve uma relação modalizada pelo functor relacional deôntico num de seus três modos relacionais específicos: permitido, proibido ou obrigatório.<sup>9</sup>

Portanto, a partir da literalidade textual, inicia-se a construção das significações dos enunciados, para que, articulando-os, seja possível obter a norma jurídica, caracterizada por, no mínimo, uma mensagem deôntica. Todavia, a norma jurídica só alcançará o seu ápice de significação quando confrontada com outras normas, em relações de coordenação e subordinação.

Aliás, a norma jurídica completa, segundo grande parte da doutrina, é aquela que, além de prever uma relação jurídica para um dado fato, possa ser cumprida coativamente caso o sujeito passivo da relação não cumpra sua obrigação, mesmo porque o que diferencia a moral do direito é o conteúdo coercitivo deste.

Nesse sentido, Lourival Vilanova segue a teoria da estrutura dual da norma jurídica, composta pela norma primária, na qual "estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas"<sup>10</sup>, e pela norma secundária, "a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora)"<sup>11</sup>.

---

8 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 17.

9 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 36.

10 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

11 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

Esclarece, ainda, o referido doutrinador, que "As denominações adjetivas 'primária' e 'secundária' não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico."<sup>12</sup>

Eurico Marcos Diniz de Santi ainda explica que a norma primária pode estabelecer relação jurídica de direito material decorrente de ato ou fato lícito, denominando-a de norma primária dispositiva, como também pode estabelecer relação de direito material decorrente de ato ou fato ilícito, quando, então, é conhecida como norma primária sancionadora. Todavia, registra que a norma primária (e, inclusive, a sancionadora) é norma de direito substantivo, que carece de eficácia coercitiva, característica da norma secundária, que é norma adjetiva, processual<sup>13</sup>.

Por fim, as normas também podem ser classificadas em gerais ou individuais e abstratas ou concretas.

A norma geral é aquela que se volta para um número indeterminado de sujeitos, enquanto a norma individual tem como destinatário um sujeito ou um grupo determinado deles. Já as normas abstratas são aquelas que descrevem fatos de possível ocorrência, enquanto as normas concretas fazem referência a fato que possa ser identificado no espaço e no tempo.

Assim, as normas gerais e abstratas se voltam para situações hipotéticas e futuras, enquanto as normas individuais e concretas descrevem ocorrências passadas.

Embora existam outras classificações das normas, acredita-se que as apresentadas são suficientes para que se possa dar continuidade aos estudos, visando a solução do problema proposto.

## 1.2 VALIDADE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA DA NORMA JURÍDICA

Se considerarmos que um sistema é o conjunto de normas válidas, então temos que validade é a "relação de pertinencialidade de uma norma 'n' com o sistema jurídico 'S'"<sup>14</sup>. Logo, toda

---

12 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105-106.

13 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz.  **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 43-44.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 4 ed. São

norma jurídica, até mesmo por pertencer a um sistema, presume-se válida, somente podendo ser considerada inválida a partir do momento em que é expulsa do sistema por outra norma jurídica.

Diante do exposto, afirmar que uma norma é válida significa dizer que a mesma pertence a um sistema, presumindo-se que foi inserida nesse sistema por uma autoridade competente e pelo procedimento adequado a tanto (subordinação formal a outra norma do sistema, que lhe dá fundamento de validade), bem como que tem subordinação material com outra norma do sistema.

Assim, norma criada por autoridade incompetente, mas segundo o procedimento previsto em lei, é válida, até que seja expulsa do sistema por outra norma que reconheça que a mesma não foi criada por autoridade competente. O mesmo se diz em relação à norma criada por autoridade competente, mas sem observância do procedimento previsto em lei.

É o que se extrai dos ensinamentos de Tárek Moysés Moussallem, para quem “é falsa a afirmação de que a norma N1 seja inválida antes que ela seja retirada do sistema do direito positivo por outra norma N2”<sup>15</sup>.

Já a vigência é a aptidão que a norma tem para produção de seus efeitos, de forma que uma norma pode ser válida, mesmo não sendo vigente, o que, ocorre, por exemplo, no período da *vacatio legis*.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho:

Viger é ter força para disciplinar, para reger, para regular 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<sup>16</sup>.

Quanto à eficácia da norma jurídica, a doutrina apresenta algumas classificações. Eurico

---

Paulo: Saraiva, 2006, p. 60.

15 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. 2005, p. 142.

16 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 53.

Marcos Diniz de Santi refere-se à eficácia legal, jurídica e à efetividade<sup>17</sup>. Já Paulo de Barros Carvalho fala em eficácia técnica, jurídica e social (ou efetividade)<sup>18</sup>.

A norma terá eficácia técnica quando existirem condições suficientes (bem como quando inexistirem obstáculos) para que se possa juridicizar os fatos, vertendo-os em linguagem, de modo que possa propagar seus efeitos.

Já a eficácia jurídica relaciona-se à incidência, eis que, se o evento for vertido em linguagem pela autoridade competente (fazendo surgir o fato jurídico), necessariamente deverá se instalar a relação jurídica que lhe é decorrente, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho leciona que eficácia jurídica não é um atributo da norma, mas “a propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios”<sup>19</sup>.

E, por fim, a eficácia social é o atributo da norma que produz efeitos concretamente no mundo social, em razão do que se pode dizer que a norma com eficácia social é aquela que atinge o seu principal fim, qual seja, regular, de fato (no mundo fenomênico), as condutas humanas.

### 1.3 RELAÇÃO JURÍDICA

Com a ocorrência de determinado evento previsto em norma geral e abstrata, a autoridade competente (e, às vezes, o particular) deverá vertê-lo em linguagem jurídica, criando uma norma individual e concreta, cuja hipótese conterà o fato jurídico (descrição do evento) e cuja tese conterà uma relação jurídica.

Assim, a relação jurídica é o liame abstrato, por meio do qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de determinada prestação, liame esse decorrente do fato jurídico (evento vertido em linguagem por autoridade competente).

---

17 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 62-63.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 54-55.

19 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 60.

Tratando-se de prestação pecuniária, pode-se afirmar que a relação jurídica corresponde a uma obrigação.

Todavia, o Código Tributário Nacional, no seu art. 113, trata da obrigação tributária como relação jurídica que tem por objeto uma prestação pecuniária (denominando tal relação de obrigação tributária principal) ou prestações de fazer ou não fazer (denominando-as de obrigações acessórias).

Para fins deste estudo, será usada a expressão obrigação tributária para identificar a relação jurídica caracterizada por uma prestação dimensionada em valores econômicos, e deveres instrumentais, para a relação jurídica cujo objeto não tem expressão pecuniária.

Quanto à obrigação tributária, denominada pelo Código Tributário Nacional de "obrigação principal", entender-se-á não só aquela decorrente da incidência da regra-matriz de incidência tributária, quanto a que decorre da incidência da regra-matriz da multa pelo não-pagamento do tributo, da regra-matriz da mora e da regra-matriz da sanção instrumental.

Aqui, faz-se necessária uma breve explicação sobre as regras-matrizes mencionadas para que se possa melhor compreender a obrigação tributária.

Com efeito, as regras-matrizes mencionadas nada mais são do que normas jurídicas gerais e abstratas e, como normas jurídicas, são unidades irredutíveis da manifestação do deôntico. Porém, há que se lembrar que referidas normas somente atingem seu ápice de significação quando articuladas com outras normas, de modo que, cada uma das citadas regras-matrizes não forma, isoladamente, a "norma jurídica completa" antes estudada.

A regra-matriz de incidência tributária, segundo Luís Cesar Souza de Queiroz:

[...] é a norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar tributo, ou seja, é a que estabelece um vínculo jurídico entre um *antecedente*, que descreve um fato de possível ocorrência que não seja um fato conduta ilícito, e um *conseqüente*, que prescreve uma relação jurídica formal [expressão esta utilizada pelo doutrinador para designar relação prevista no conseqüente de norma geral e abstrata e para não confundir com a relação jurídica, usada para designar a relação individualizada decorrente de um fato jurídico concreto], na qual tal norma impõe a um sujeito de direito (sujeito passivo - o contribuinte) a conduta de entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo) ou (nos casos de substituição

tributária) a conduta de permitir que outro sujeito (sujeito ativo) lhe retire certa quantia em dinheiro.<sup>20</sup>

Já a regra-matriz da multa pelo não-pagamento do tributo, assim como a regra-matriz da mora, prevêem, em sua hipótese, a possível ocorrência do não pagamento da tributo no prazo. Entretanto, a primeira, em seu conseqüente prescreve uma relação jurídica "formal" (parafraseando Luís Cesar Souza de Queiroz) sancionadora pelo não-pagamento, enquanto a segunda prescreve a relação jurídica "formal" da mora.

Por fim, a regra-matriz da sanção instrumental prevê, em seu antecedente, a possível ocorrência do descumprimento de dever instrumental ("obrigação acessória") e, em seu conseqüente, a relação jurídica "formal" sancionadora instrumental.

Por sua vez, "A relação jurídica sancionadora instrumental obriga o sujeito passivo a pagar ao sujeito ativo uma prestação pecuniária a título de multa, em decorrência da não observância do dever instrumental prescrito (relação jurídica instrumental)"<sup>21</sup>.

Pois bem. Verificados no mundo fenomênico eventos que se adequam às referidas regras-matrizes, a atividade humana deverá provocar a sua incidência, criando as normas individuais e concretas, cujos conseqüentes conterão relações jurídicas caracterizadas por prestações pecuniárias.

Portanto, relação jurídica é o vínculo que se instala entre os sujeitos ativo e passivo, caracterizado por uma prestação, ressaltando-se que, tratando-se de prestação pecuniária, tal relação jurídica será denominada de obrigação tributária.

A relação jurídica decorrente da incidência da regra-matriz de incidência tributária é, por muitos, denominada de relação jurídica tributária.

---

20 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra-matriz de incidência tributária. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 239.

21 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 135.

## 1.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como exposto, a obrigação tributária é a relação entre os sujeitos ativo e passivo caracterizada por uma prestação pecuniária, relação esta decorrente do fato jurídico, em razão do que é possível dizer que o crédito é o direito que o sujeito ativo tem de exigir do devedor a prestação pecuniária, ou seja, é a obrigação vista sob o foco do sujeito ativo.

Nesse sentido, são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, para quem o crédito tributário pode ser entendido "como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro"<sup>22</sup>.

Logo, não existe crédito sem obrigação, da mesma forma que não há obrigação sem crédito, de modo que o art. 139 do Código Tributário Nacional deve ser tomado com reservas, já que dispõe que "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta", como se pudesse existir obrigação sem crédito, o que, como exposto, não é possível.

Importante salientar que o crédito tributário, em sua acepção estrita, é o direito subjetivo do sujeito ativo que surge a partir da incidência da regra-matriz de incidência tributária.

Entretanto, o crédito tributário, em sentido amplo, abrange tanto o crédito relativo a tributo, quanto o crédito decorrente da aplicação de sanções. Aliás, incluem-se, aí, não só os créditos decorrentes da aplicação de multa por inadimplemento da obrigação (principal), quanto pelo inadimplemento de obrigações acessórias (deveres instrumentais).

Tendo em vista que este estudo volta-se para as medidas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, entender-se-á o crédito em seu sentido amplo, eis que as causas suspensivas aplicam-se não só ao crédito decorrente de tributo, como também àquele decorrente da prática de ato ilícito.

---

22 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 421.

## **2 O ATO-NORMA FORMALIZADOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, dispõe que "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...", em razão do que torna-se necessário um breve estudo do lançamento.

### **2.1 ATO-NORMA ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO**

Inicialmente, insta esclarecer que, para fins deste trabalho, busca-se compreender o lançamento, mesmo porque o crédito tributário pode ser constituído por meio dele. Entretanto, ao menos neste momento, não se pretende aprofundar no estudo do lançamento, cujas dimensões são amplas demais para este trabalho.

A partir do art. 142 do Código Tributário Nacional, é possível iniciar um breve estudo do lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como se vê, o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada e obrigatória, o que já demonstra tratar-se de ato administrativo vinculado (não tendo o agente qualquer grau de subjetividade), simples (pois resulta da emanção de vontade de um único órgão) e constitutivo (ou modificativo), tendo em vista que constitui (ou modifica) o crédito tributário, ao introduzir, no sistema, uma norma individual e

concreta, cujo antecedente é composto pelo fato jurídico tributário, e o conseqüente, pela obrigação tributária.<sup>23</sup>

Trata-se de ato e, ainda, de ato administrativo, já que, conforme se observa do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa, sendo possível observar todos os elementos do ato administrativo, quais sejam, agente competente, forma prescrita em lei, objeto, motivo e finalidade.

Todavia, não se pode deixar de ressaltar que, por meio do lançamento, é introduzida no sistema norma individual e concreta, cujo conseqüente contém uma obrigação tributária, ou seja, uma relação em que o sujeito ativo pode exigir o crédito tributário do sujeito passivo. Assim, a partir do suporte físico do lançamento, é possível extrair uma norma individual e concreta.

Diante do exposto, pode-se adotar a denominação de "ato-norma de lançamento"<sup>24</sup>, dada por Eurico Marcos Diniz de Santi, para indicar que se trata de ato administrativo, por meio do qual se introduz no sistema norma individual e concreta, constituindo o crédito tributário.

Pode-se dizer que o "ato-norma de lançamento" é espécie do gênero "ato-norma formalizador do crédito tributário", expressão também utilizada pelo referido doutrinador, já que não é somente por meio do lançamento que se constitui o crédito tributário, o que será demonstrado adiante.

Há que se lembrar que o lançamento, como qualquer ato administrativo, deve ter publicidade. Ademais, a norma jurídica também pressupõe publicidade, em razão do que o crédito tributário somente é constituído, quando por meio do lançamento, com a notificação do contribuinte.

Aliás, "o ato-norma administrativo, pensado ou guardado numa gaveta, sem se dar o mínimo de condições para o conhecimento do destinatário, é um sem sentido jurídico. Por isso,

---

23 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 386.

24 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165.

consideramos a publicidade e sua espécie de notificação como inerente à formalização"<sup>25</sup>.

## 2.2 ATO-NORMA DE FORMALIZAÇÃO INSTRUMENTAL

A doutrina costuma classificar o lançamento em três modalidades, conforme a participação do sujeito passivo na sua formalização.

Tem-se o lançamento de ofício ou lançamento direto, quando o sujeito ativo tem o encargo de formalizá-lo, independentemente de colaboração do sujeito passivo; o lançamento por homologação ou autolançamento, quando o sujeito passivo deve efetuar o pagamento "antecipado" do crédito tributário, ficando a apuração do montante devido sujeita à homologação expressa ou tácita da autoridade competente; e o lançamento misto ou lançamento por declaração, por meio do qual o contribuinte tem a obrigação de fornecer algumas informações para que a autoridade possa formalizar o lançamento.

Porém, como bem observa Luciano Amaro, "o Código entendeu o lançamento como um ato (ou procedimento) jurídico privativo da autoridade administrativa, com específicos efeitos jurídicos"<sup>26</sup>.

Assim, alguns doutrinadores têm expressado opinião no sentido de que o "lançamento por homologação" ou "autolançamento" não seria uma modalidade de lançamento, como observa Luciano Amaro:

Para respeitar a conceituação adotada pelo Código, nenhuma dificuldade houve em identificar o lançamento *de ofício* como *atividade da autoridade*, e foi fácil contornar a idéia de lançamento *misto*, ao reservar a designação de lançamento para a *atuação da autoridade*, pondo a colaboração do sujeito passivo como mero *dever de informar* (sem reconhecê-lo como partícipe do ato de lançamento). O problema, porém, surgiu no caso dos tributos ditos 'autolançados', em que não é fácil conciliar a afirmação de que o lançamento é procedimento *da autoridade* com a evidência de que a autoridade nada faz *antes* de o sujeito passivo recolher o tributo, o que obviamente, implica terem sido cumpridas pelo sujeito passivo as etapas necessárias à determinação do valor do tributo, como tarefas logicamente precedentes ao recolhimento do tributo (em resumo: o sujeito passivo operou a subsunção do fato e cumpriu o mandamento legal). Se o cumprimento dessas tarefas não é lançamento, e a autoridade administrativa nada faz no sentido de implementar um ato a que se possa designar de lançamento, não seria o caso de dizer que, nessas situações,

---

25 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 162.

26 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 357.

inexiste a figura do lançamento? Aliomar Baleeiro disse isso, sob o Código (ou apesar do Código).<sup>27</sup>

Com efeito, o chamado "lançamento por homologação" não é verdadeiramente lançamento, pois, nessa situação, o contribuinte constitui o crédito tributário e efetua o seu pagamento, sem qualquer participação da autoridade administrativa. Assim, se o crédito é constituído pelo próprio contribuinte, e não pela administração, não é possível falar-se sequer em ato administrativo, mas apenas em ato jurídico.

Aliás, quando se diz que o contribuinte antecipa o pagamento, deve-se entender que esse pagamento é feito antes mesmo de qualquer interferência da autoridade administrativa, tendo em vista que, para que se possa efetuar o pagamento do crédito tributário, certamente este terá sido constituído, ainda que pelo próprio contribuinte.

Pois bem. Considerando-se que a administração tem o prazo de cinco anos para a "homologação", ou melhor, para a fiscalização do crédito constituído pelo contribuinte, haverá o lançamento de ofício sempre que a administração, ao fiscalizar, encontrar erros no crédito constituído pelo contribuinte ou verificar que este não o constituiu, de forma que terá que efetuar o lançamento (para modificar o crédito constituído pelo contribuinte ou para constitui-lo).

Dessa forma, o lançamento de ofício (ou direto) não é expedido apenas na cobrança de tributos que seguem essa "modalidade" de lançamento originalmente, podendo aparecer, de forma acidental, na cobrança de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação".

Diante do exposto, discorda-se da classificação apresentada, seja porque o "lançamento por homologação" não é lançamento, seja porque, no lançamento "por declaração", a participação do contribuinte nada mais representa do que o cumprimento de dever instrumental.

Eurico Marcos Diniz de Santi, por também entender que o particular não efetua lançamento, registra que o crédito tributário, quando formalizado pelo particular, não é ato-norma administrativo e sim ato-norma formalizador instrumental:

---

27 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 357.

Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é 'ato-norma administrativo'.

[...]

Ao gênero *ato-norma formalizador* correspondem duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o *ato-norma administrativo* de lançamento tributário e *ato-norma formalizador instrumental*.<sup>28</sup>

Assim, para fins deste estudo, adotar-se-á as denominações dadas por Eurico Marcos Diniz de Santi, para designar os diferentes atos-normas de constituição do crédito tributário: quando formalizado pela autoridade administrativa, estar-se-á diante do ato-norma administrativo de lançamento; quando formalizado pelo particular, estar-se-á diante do ato-norma formalizador instrumental.

Tratando-se de ato-norma formalizador instrumental, o ingresso dessa norma no sistema (e, portanto, a constituição do crédito tributário) dá-se quando a entidade tributante toma ciência do documento que veicula tal norma, documento esse que deve ser indicado pela legislação pertinente.

### 2.3 AUTO DE INFRAÇÃO

Como exposto, o crédito tributário em sentido amplo abrange também o crédito decorrente da aplicação de penalidade, por exemplo, o crédito inerente à relação jurídica prevista no conseqüente de norma jurídica individual e concreta, obtida a partir da incidência de regra-matriz de multa pelo não-pagamento do tributo.

A autoridade administrativa costuma designar de auto de infração o suporte físico que veicula norma jurídica individual e concreta que aplica a penalidade.

Entretanto, é possível que um mesmo suporte físico veicule diversas normas jurídicas. E a autoridade administrativa, não raras vezes, denomina de auto de infração, o suporte físico por meio do qual introduz não apenas normas jurídicas sancionadoras, mas também norma jurídica decorrente da incidência da regra-matriz de incidência tributária.

---

28 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 185.

Tal situação é lembrada pela doutrina:

Posto isso, é lícito imaginar: (i) o ato-norma administrativo do lançamento, (ii) o ato-norma administrativo de imposição de multa pelo não-pagamento, (iii) o ato-norma administrativo de imposição de multa de mora e (iv) o ato-norma administrativo de imposição da multa instrumental (...) - todas normas jurídicas - com respectivos enunciados veiculados em único documento, que pode ter um nome qualquer, até mesmo "auto de infração".<sup>29</sup>

Assim, embora o ideal fosse a veiculação do ato-norma administrativo de lançamento por meio de um suporte físico denominado "lançamento", assim como a veiculação de norma jurídica sancionadora por meio de "auto de infração", constata-se que a norma individual e concreta decorrente da incidência da regra-matriz de incidência tributária, com frequência, é veiculada, juntamente com outras normas, num mesmo suporte físico, chamado de "auto de infração".

---

29 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 240.

### **3 EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUSPENSÃO DESSA EXIGIBILIDADE**

Como já exposto, o crédito tributário em sentido estrito é constituído com a introdução no sistema do ato-norma de lançamento, quando formalizado por autoridade administrativa, o que exige a notificação do contribuinte, podendo também ser constituído com a introdução do ato-norma formalizador instrumental, quando efetuado pelo particular, cuja formalização também exige ciência da entidade tributante.

Lembra-se, ainda, que o crédito tributário em sentido amplo pode ser constituído também com a introdução de atos-normas de imposição de multa pelo não-pagamento do tributo, de imposição de multa de mora, de imposição de multa instrumental, os quais exigem a regular notificação do destinatário.

Portanto, alcançado o momento em que se dá a constituição do crédito tributário, torna-se necessário identificar quando o mesmo passa a ser exigível, passando-se, pois, a um breve estudo sobre a exigibilidade do crédito tributário.

#### **3.1 EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Há controvérsias na doutrina acerca da exigibilidade do crédito tributário, sendo imprescindível adotar um posicionamento para que este estudo possa voltar-se à compreensão da suspensão dessa exigibilidade.

Segundo ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho,

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. [...] <sup>30</sup>

Entretanto, Alberto Xavier, citado por Luciano Amaro, manifesta-se no sentido de que a exigibilidade depende do vencimento do prazo de pagamento e que, com o lançamento, tem-se o requisito da atendibilidade. <sup>31</sup>

Marcos Rogério Lyrio Pimenta também entende que a formalização do crédito através do lançamento tributário ou do autolancamento, é pressuposto para que o Estado possa exigir o crédito tributário mediante o pagamento do *quantum* devido pelo contribuinte, mas não é condição suficiente para conferir exigibilidade ao crédito tributário, sendo necessário, ainda, o vencimento do prazo para o cumprimento da obrigação tributária, bem como o inadimplemento do particular. <sup>32</sup>

Pois bem. De fato, não se pode falar em exigibilidade do crédito sem que este esteja constituído, seja pelo ato-norma administrativo do lançamento, seja pelo ato-norma formalizador instrumental.

Entretanto, constituído o crédito tributário, o sujeito ativo deve aguardar o vencimento do prazo para pagamento para, apenas se houver o inadimplemento, passar a exigí-lo, mediante a sua inscrição em dívida ativa e posterior execução.

Aliás, como bem registra Eurico Marcos de Santi Diniz, a exigibilidade, direito subjetivo do Fisco, decorre da incidência da regra-matriz de exigibilidade, norma geral e abstrata que determina o motivo do ato de inscrição da dívida ativa. <sup>33</sup>

---

30 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 450.

31 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 334.

32 PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A taxatividade das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo. n. 113 - Abril 2009, p. 67-68.

33 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 194-

Daniel Monteiro Peixoto também trata da norma de exigibilidade:

*Norma de exigibilidade* é a forma abstrata e geral que possui em seu antecedente o motivo legal, notas conotativas para identificar o contexto fático de inadimplência do contribuinte e, em seu conseqüente, as notas genéricas para a montagem de relação jurídica na qual o agente fiscal estará obrigado (Op) a promover a atividade de produção de determinados veículos introdutórios (atos administrativos de cobrança).<sup>34</sup>

Assim, o ato-norma formalizador, juntamente com o não-pagamento no prazo, constituem critérios do antecedente da regra-matriz de exigibilidade, que, uma vez realizados no mundo fenomênico, deverão levar à incidência da referida regra-matriz, com a constituição da relação jurídica que obriga a autoridade administrativa a inscrever o débito em dívida ativa e a executá-lo.

### 3.2 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Entendida a exigibilidade do crédito tributário, torna-se necessário buscar a compreensão do fenômeno da suspensão da exigibilidade desse crédito.

Sacha Calmon Navarro Coêlho posiciona-se no sentido de que o crédito tributário "está sempre sujeito a ter sua exigibilidade suspensa, obrigando a Fazenda Pública a abster-se de formalizá-lo ou mesmo de cobrá-lo"<sup>35</sup>.

Já o Superior Tribunal de Justiça sedimentou o entendimento de que, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, "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"<sup>36</sup>.

---

195.

34 PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 605.

35 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 779.

36 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ... SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER SEU LANÇAMENTO... RESP 736040/RS; Recurso Especial nº. 200500474893.

Hugo de Brito Machado leciona que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode ser prévia (operando-se antes da própria exigibilidade, caso em, segundo o doutrinador, devia se dizer impedimento, em lugar de suspensão) e posterior (operando-se depois que o crédito está constituído).<sup>37</sup>

Para Daniel Monteiro Peixoto, "As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário enumeradas no art. 151 do CTN entram, negativamente, na composição do motivo legal de cada uma das normas de exigibilidade"<sup>38</sup>, impedindo, assim, a aplicação das normas de exigibilidade.

Explicando a fenomenologia da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi observa que "O art. 151 do Código Tributário Nacional configura típica norma de estrutura que especificamente ataca, como nas normas de isenção, o critério temporal da norma jurídica que prescreve a exigibilidade do crédito tributário"<sup>39</sup>.

Pois bem. Inicialmente, é preciso lembrar que, para que a exigibilidade do crédito possa ser suspensão, antes é necessário que o crédito tributário tenha sido constituído, mesmo porque não se pode falar em suspensão da exigibilidade de algo que não existe.

Aliás, Eurico Marcos Diniz de Santi também leciona que "Só depois de formalizado o crédito tributário (...) e vencido o correspondente prazo, é que se verifica a possibilidade de eficácia da 'regra-matriz de suspensão do crédito' perante a 'regra-matriz de exigibilidade'", sendo ainda expresso no sentido de que "sem crédito tributário lançado ou crédito tributário constituído não há que se falar em suspensão de exigibilidade"<sup>40</sup>.

Assim, e considerando-se a regra-matriz da suspensão da exigibilidade como norma de

---

Relatora: Denise Arruda. 11 jun. 2007. Disponível em <www.stj.gov.br>. Acesso em: 28 abr. 2009.

37 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 182.

38 PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 628-629.

39 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 197.

40 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 200.

estrutura que afeta o critério temporal da regra-matriz da exigibilidade, uma vez ocorrida qualquer das hipóteses da regra-matriz de suspensão da exigibilidade (que são aquelas previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional), a regra-matriz de suspensão da exigibilidade incide, "produzindo, como efeito no plano normativo, a inibição do critério temporal da regra-matriz de exigibilidade do crédito tributário"<sup>41</sup>, o que impede a regra-matriz da exigibilidade de incidir, retirando, pois, temporariamente, a eficácia técnica da regra-matriz de exigibilidade.

Entretanto, caso a regra-matriz de exigibilidade já tenha incidido, na hipótese de ocorrência de qualquer das medidas previstas no art. 151 do CTN, a regra-matriz de suspensão da exigibilidade também irá incidir, "irradiando seus efeitos sobre a regra-matriz de exigibilidade, inibindo o critério temporal desta e, conseqüentemente, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário"<sup>42</sup>.

Nessa situação, de prévia incidência da regra-matriz de exigibilidade, com a constituição da norma individual e concreta da exigibilidade, a incidência da regra-matriz da suspensão da exigibilidade afetará, temporariamente, a eficácia da norma individual e concreta.

Importante observação extrai-se das lições de Eurico Marcos Diniz de Santi, que lembra que a "A regra-matriz de suspensão da exigibilidade do crédito atinge a regra-matriz de exigibilidade e não o suporte fáctico do fato jurídico suficiente para produção do ato-norma administrativo de lançamento tributário"<sup>43</sup>, de modo que a autoridade administrativa não fica impedida de efetuar o "ato-fato do lançamento" ainda que tenha ocorrido qualquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mesmo porque "A suspensão ataca a exigibilidade do crédito, não a norma de competência administrativa que juridiciza o 'ato-fato de formalização do crédito'"<sup>44</sup>.

Aliás, se o crédito tributário ainda não estiver constituído, não se terá verdadeiramente hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito, que pressupõe a existência deste.

---

41 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 198.

42 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 198.

43 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 200.

44 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 200.

Explica-se: antes da formalização do crédito tributário, pode-se afirmar que se está diante de hipóteses (previstas no art. 151 do CTN) sujeitas à condição suspensiva, ou seja, que somente serão causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando este vier a ser constituído.

Tal conclusão apenas confirma que a autoridade administrativa não só pode, como deve efetuar o lançamento do crédito tributário, quando este ainda não tiver sido constituído, seja pelo particular, seja pela autoridade administrativa, ainda que presente qualquer das hipóteses do art. 151 do CTN, que, em tal momento, sequer poderão ser denominadas de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Todavia, uma vez formalizado o crédito tributário e, portanto, implementada a condição para que as hipóteses do art. 151 do CTN sejam causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributária, o crédito tributário recém-constituído terá sua exigibilidade imediatamente suspensa.

O exposto também confirma que não há que se falar em suspensão ou interrupção da decadência, devendo, a autoridade administrativa, efetuar o lançamento, até mesmo para evitá-la, como estabelece o art. 63 da Lei 9.430/96.

Por fim, se o crédito tributário tiver sido devidamente formalizado pelo particular e estiver com sua exigibilidade suspensa, não há que se falar em lançamento de ofício pela autoridade administrativa, pois esta apenas estaria formalizando novamente crédito antes constituído/formalizado.

## **CONCLUSÃO**

Em virtude dos estudos realizados e das análises feitas no decorrer da pesquisa, há que se fazer algumas considerações finais, de certa relevância, para a consecução do objetivo proposto no início do trabalho.

Viu-se que o crédito tributário, em sentido amplo, é o direito que tem o sujeito ativo de exigir do sujeito passivo uma prestação pecuniária, decorrente não só da incidência da regra-matriz de incidência tributária, quanto da incidência da regra-matriz da multa pelo não-pagamento do tributo, da regra-matriz da mora e da regra-matriz da sanção instrumental.

Foi possível observar que o crédito tributário em sentido estrito é constituído com a introdução no sistema do ato-norma de lançamento, quando formalizado por autoridade administrativa, o que exige a notificação do contribuinte, podendo também ser constituído com a introdução do ato-norma formalizador instrumental, quando efetuado pelo particular, cuja formalização também exige ciência da entidade tributante.

O crédito tributário em sentido amplo pode ser constituído também com a introdução de atos-normas de imposição de multa pelo não-pagamento do tributo, de imposição de multa de mora, de imposição de multa instrumental, os quais exigem a regular notificação do destinatário.

Também foi possível concluir que, constituído o crédito tributário, o sujeito ativo deve aguardar o vencimento do prazo para pagamento para, apenas se houver o inadimplemento, passar a exigí-lo, mediante a sua inscrição em dívida ativa e posterior execução.

Assim, o ato-norma formalizador, juntamente com o não-pagamento no prazo, constituem critérios do antecedente da regra-matriz de exigibilidade, que, uma vez realizados no mundo fenomênico, deverão levar à incidência da referida regra-matriz, com a constituição da relação jurídica que obriga a autoridade administrativa a inscrever o débito em dívida ativa e a executá-lo.

Quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, adotou-se o entendimento de que se trata de norma de estrutura que atinge o critério temporal da norma de exigibilidade do crédito tributário, de modo que, uma vez ocorrida qualquer das hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional, a regra-matriz de suspensão da exigibilidade incide, inibindo a incidência da regra-matriz da exigibilidade, retirando, pois, temporariamente, sua eficácia técnica.

A partir de tais premissas, foi possível chegar a uma solução para o problema proposto, qual seja: a autoridade administrativa pode formalizar o lançamento de crédito tributário diante da ocorrência de alguma das hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional?

Com efeito, verificou-se que, se o crédito tributário ainda não estiver constituído, seja pela autoridade administrativa, seja pelo particular, não se terá verdadeiramente hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito, que pressupõe a existência deste. As hipóteses previstas no art. 151 do CTN, nessa situação, estão sujeitas à condição suspensiva, de forma que serão causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando este vier a ser constituído.

O exposto demonstra que a autoridade administrativa não só pode, como deve efetuar o lançamento do crédito tributário, quando este ainda não tiver sido constituído, ainda que presente alguma das hipóteses do art. 151 do CTN, até para evitar a decadência, mesmo porque não há qualquer interferência na norma de competência administrativa que juridiciza o denominado ato-fato de formalização do crédito tributário.

Entretanto, se o crédito tributário já tiver sido devidamente formalizado pelo contribuinte e estiver com sua exigibilidade suspensa, a autoridade administrativa não terá que lançá-lo, o que equivaleria a formalizar novamente crédito já formalizado.

Por fim, decifrando melhor o título deste trabalho, constata-se ser desnecessário o lançamento de ofício de crédito tributário (já constituído) com exigibilidade suspensa, exatamente em razão de o crédito já se encontrar formalizado, e obrigatório o lançamento de ofício de crédito tributário que não esteja previamente constituído, ainda que presentes qualquer das hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 512 p.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ... SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER SEU LANÇAMENTO... RESP 736040/RS; Recurso Especial nº. 200500474893. Relatora: Denise Arruda. 11 jun. 2007. Disponível em <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 28 abr. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 551 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. 270 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008. 875 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. 200 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 917 p.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999. 303 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, 543 p.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. 2005.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 601-629.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A taxatividade das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo. n. 113 - Abril 2009, p. 64-72.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra-matriz de incidência tributária. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 223-260.

VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. **O processo de posituação da obrigação tributária e as causas suspensivas da sua exigibilidade**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3 ed. São

Paulo: Noeses, 2005. 309 p.