

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (IBET)

VINÍCIUS MINARÉ MENDONÇA

**A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO CAUSA
OBSTATIVA DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

SÃO PAULO

2015

VINÍCIUS MINARÉ MENDONÇA

**A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO CAUSA
OBSTATIVA DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2015

RESUMO

A presente pesquisa analisará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário como causa obstativa do processo de positivação do direito tributário. A bem da verdade, no desenrolar da pesquisa, será demonstrado que algumas das causas insertas no Código Tributário Nacional, mais especificamente no artigo 151 desse código, podem ter ocorrência antes mesmo do surgimento do atributo da exigibilidade do crédito tributário, sendo, verdadeiramente, causas impeditivas da exigibilidade do crédito tributário. Também será demonstrada a possibilidade de algumas causas obstativas do processo de positivação do direito tributário ocorrerem anteriormente ao nascimento da obrigação jurídico-tributária, impedindo o surgimento da exigibilidade do crédito tributário, mas não sendo causa impeditiva da existência do crédito tributário, uma vez que, ocorrendo uma das hipóteses previstas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, não se tem, em regra, a proibição da administração fazendária em efetuar o lançamento tributário. Ao final da pesquisa, será demonstrado que somente o Código Tributário Nacional pode versar sobre as causas impeditivas e suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Muito embora somente o Código Tributário Nacional possa tratar das causas obstativas do processo de positivação do direito tributário, não há que se falar em taxatividade do artigo 151 presente em tal código.

Palavras-chave: Processo de positivação. Exigibilidade do crédito tributário. Impedimento da exigibilidade. Suspensão da exigibilidade.

ABSTRACT

This research will examine the suspension of the tax credit as a cause that obstructs the process of tax law. In truth, in the course of the study, it will be shown that some of the causes provided in the National Tax Code, specifically in Article 151 of this code, have occurred even before the onset of the tax credit liability attribute of being truly causes preclude the payment of the tax credit. It will also be shown the possibility of some causes that obstruct the process of tax law occur prior to the birth of the legal and tax liability, preventing the emergence of the tax credit, but not being concerned preclude the existence of the tax credit, since, occurring one of the cases provided for in Article 151 of the National Tax Code, does not have, as a rule, the prohibition of financial administration in effecting the tax assessment. At the end of the research, it will be shown that only the tax code may relate to the causes hindering and suspension of the tax credit. Although only the tax code to address the causes that obstruct the process of tax law, there is no need to talk about restricting Article 151 present in such code.

Keywords: Positization process. Payment of the tax credit. Prevention of liability. Suspension of payment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
CAPÍTULO 1 PRESSUPOSTOS DELINEADORES DA PESQUISA.....	8
1.1 Direito positivo e Ciência do Direito.....	8
1.2. Norma jurídica.....	10
1.3. Estrutura da norma jurídica e espécies normativas.....	11
CAPÍTULO 2 PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	15
2.1. Distinção entre evento/fato jurídico e o surgimento da relação jurídico-tributária.....	16
2.2. Existência do crédito tributário e exigibilidade do crédito tributário.....	18
CAPÍTULO 3 A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO CAUSA OBSTATIVA DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	23
3.1 Ocorrência de causa de suspensão da “exigibilidade” do crédito tributário anteriormente à presença do atributo da exigibilidade do crédito tributário.....	26
3.2 Existência de outras causas obstativas do processo de positivação do direito tributário que não se encontram no artigo 151, do Código Tributário Nacional.....	33
CONCLUSÃO.....	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

INTRODUÇÃO

A incidência jurídica pressupõe que as normas encontradas nos escalões mais altos do direito positivo, com alto grau de generalidade e abstração, possam, por meio do processo de positivação do direito, gerar normas jurídicas com mais concretude, realizando o objetivo do direito positivo, qual seja, regular as condutas intersubjetivas.

No âmbito do direito tributário, a incidência jurídica não poderia se dar de outra forma, haja vista que a separação do direito em ramificações faz-se com o intuito de facilitar ao cientista do direito a aproximação do objeto que se queira conhecer.

Em razão da ocorrência do processo de positivação do direito, no âmbito do direito tributário, as normas jurídicas com maior abstração e generalidade vão dando lugar às normas jurídicas com maior concretude, dando ensejo ao nascimento da obrigação jurídico-tributária e, conseqüentemente, ao surgimento dos seus elementos, dentre eles o crédito tributário.

No decorrer do processo de positivação do direito, podem ocorrer situações que obstruam a sua continuidade. No âmbito tributário, essas intercorrências no processo de positivação do direito podem surgir anteriormente ao florescimento da obrigação tributária e, como decorrência, antes do surgimento do crédito tributário, vindo a impedir que o crédito tributário adquira o atributo da exigibilidade. Também, tais intercorrências podem surgir após a existência do crédito tributário, mas em momento imediatamente anterior ao surgimento do atributo da exigibilidade, impedindo que o crédito manifeste essa característica. Por fim, essas intercorrências podem verificar-se quando o crédito tributário já apresenta o qualificativo da exigibilidade, suspendendo-a.

O desenrolar da presente pesquisa abordará justamente essa intercorrência no processo de positivação do direito tributário, ora impedindo que o crédito tributário adquira o atributo da exigibilidade, ora suspendendo tal característica, quando a mesma já se faz presente no crédito tributário.

No primeiro capítulo, traremos as premissas delineadoras da pesquisa, que serão alicerce para a progressão e conclusão da mesma. A abordagem será feita com base na teoria comunicacional do direito. Com fundamento em tal teoria, diferenciaremos a linguagem usada

nos textos de direito positivo daquela utilizada pelo cientista do direito.

No capítulo inicial, incursionaremos no estudo da norma jurídica, trazendo a sua conceituação, tendo sempre como premissa a teoria comunicacional do direito. Após evidenciar-se o que é norma jurídica, adentraremos à sua estrutura sintática, demonstrando a homogeneidade formal existente na estrutura de qualquer norma jurídica.

Para finalizar o capítulo que abre a presente pesquisa, iremos discorrer sobre algumas espécies de normas jurídicas e demonstrar que a incidência jurídica pressupõe o caminhar das normas gerais e abstratas até as normas individuais e concretas, trazendo à tona o processo de positivação do direito.

No capítulo de número 2, iremos adentrar de vez no processo de positivação do direito tributário, fazendo a primordial diferenciação entre evento e fato jurídico, para que possamos descrever o percurso gerador da relação jurídico-tributária.

Finalizando o segundo capítulo, ao analisar o irrompimento da obrigação tributária e de seus elementos constituidores, diferenciaremos o momento em que ocorre a existência do crédito tributário do momento em que o crédito tributário vem a adquirir o atributo da exigibilidade, reforçando que para que adquira esse carácter é necessário que primeiro o crédito tributário exista.

No terceiro e derradeiro capítulo da pesquisa, analisando o impedimento/suspensão da exigibilidade do crédito tributário, iremos demonstrar ser errôneo denominar as causas presentes no artigo 151, do Código Tributário Nacional, pura e simplesmente, de suspensão da exigibilidade do crédito, uma vez que algumas dessas causas surgem antes mesmo de florescer a obrigação tributária e, outras vezes, surgem anteriormente ao crédito tributário apresentar o qualificativo da exigibilidade.

Ainda no terceiro capítulo, trataremos sobre a ocorrência, ou não, de proibição do lançamento tributário, em decorrência da norma jurídica individual e concreta, posta no sistema pelo Poder Judiciário, quando da análise de um pedido de tutela diferenciada, realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária em uma ação antiexacional.

Para finalizar o terceiro capítulo, trataremos de outra celeuma atinente à obstrução do processo de positivação do direito tributário, qual seja, a possibilidade da incidência dos consectários da mora sobre o período em que esteve impedida/suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão de concessão de tutela diferenciada. Também iremos perquirir a

existência de outras causas obstativas do processo de positivação do direito tributário que não estejam presentes no artigo 151, do Código Tributário Nacional, investigando a taxatividade, ou não, desse rol.

CAPÍTULO 1 PRESSUPOSTOS DELINEADORES DA PESQUISA

A presente pesquisa tem como concepção a teoria comunicacional do direito. Dessa maneira, partimos da premissa de que o direito positivo se apresenta como um sistema de comunicação. Para a teoria comunicacional do direito, direito é linguagem.

Segundo assevera Paulo de Barros Carvalho:

A teoria comunicacional do direito vem se irradiando, tanto na Europa, [...] quanto em outros países, como o Brasil, ainda que debaixo de diversas designações, sendo o caso das “doutrinas pragmáticas” e do “constructivismo lógico-semântico”. Tratar o direito como algo que necessariamente se manifesta em linguagem prescritiva, inserido numa realidade recortada em textos que cumprem as mais diversas funções, abriu horizontes largos para o trabalho científico, permitindo oportuna e fecunda conciliação entre as concepções hermenêuticas e as iniciativas de cunho analítico¹.

A análise do direito, por meio de uma perspectiva comunicacional, abriu caminho para que se analisasse as estruturas que o compõem. O direito, a partir de então, passou a ter uma visão normativa. A norma jurídica, tendo como fundamento o constructivismo lógico-semântico, é a estrutura compositiva do direito positivo.

Antes de fazermos uma abordagem com enfoque na norma jurídica, é de fundamental importância diferenciarmos duas regiões do conhecimento jurídico: o direito positivo e a Ciência do Direito.

1.1 Direito positivo e Ciência do Direito

O direito positivo e a Ciência do Direito fazem parte de mundos diferentes, apresentando, cada um, peculiaridades que os diferenciam entre si.

Paulo de Barros Carvalho aduz que:

[...] não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as

1 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 127.

formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação².

Tanto o direito positivo como a Ciência do Direito são constituídos por uma linguagem. Cabe asseverar que, apesar de muitas vezes haver confusão entre ambas as regiões do conhecimento jurídico, acarretando desarranjos em conceituações e dificultando a definição de tais setores, a linguagem empregada em tais regiões é dissemelhante.

O direito positivo está vertido em uma linguagem prescritiva, ao passo que a Ciência do Direito está disposta em uma linguagem descritiva. O primeiro tem como objeto regular as condutas humanas, nos esquadros de suas relações intersubjetivas. Por outro lado, a Ciência do Direito apresenta como objetivo descrever o enredo normativo que compõe os textos do direito positivo, ordenando-o e hierarquizando-o.

Aurora Tomazini Carvalho, debruçando-se sobre a obra de Paulo de Barros Carvalho, nos diz que o mesmo identificou dez funções da linguagem. Dentre tais funções, estão a descritiva e a prescritiva. Segundo Aurora Tomazini Carvalho:

A linguagem descritiva (informativa, declarativa, indicativa, denotativa ou referencial) é o veículo adequado para transmissão de informações, tendo por finalidade relatar ao receptor acontecimentos do mundo circundante [...]. É a linguagem própria para a constituição e transmissão do conhecimento.

A linguagem prescritiva de condutas (normativa) é utilizada para a expedição de ordens e comandos (ex. É proibido fumar). Própria para a regulação de comportamentos [...], projetando-se sobre a região material da conduta humana com a finalidade de modificá-la³.

Portanto, o direito positivo é composto por uma linguagem prescritiva, que tem por objetivo a regulação de comportamentos intersubjetivos. Já a Ciência do Direito apresenta uma linguagem descritiva, a qual é adequada para a constituição e transmissão do conhecimento, tendo como objeto o direito positivo.

Feita a distinção de direito positivo e Ciência do Direito, podemos retomar nossas atenções à norma jurídica.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.34.

3 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **CURSO DE TEORIA GERAL DO DIREITO: O constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 99.

1.2. Norma jurídica

Conforme nos manifestamos acima, o direito positivo é formado por normas jurídicas. Em outras palavras, podemos dizer que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas em um dado país.

Quando lemos que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas em um dado país, a pergunta que nos fazemos é: o que é norma jurídica?

Com supedâneo na teoria comunicacional do direito, podemos conceituar norma jurídica como a significação obtida a partir da leitura dos textos do direito positivo. A norma jurídica é algo produzido em nossa mente, quando estamos a ler os textos de direito positivo.

Paulo de Barros Carvalho sobre a norma jurídica assevera que: “a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nossa espírito⁴.”

Partindo-se da premissa de que a norma jurídica é a significação obtida a partir da leitura dos textos do direito positivo, é de grande importância que distingamos a norma jurídica de texto de direito positivo.

O texto de direito positivo é o suporte físico, é o material, que, após sua leitura, gera a significação na mente do jurista.

Fabiana Del Padre Tomé, discorrendo sobre norma jurídica, aduz que:

Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expresso por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutores, apresentando as três dimensões sgnicas: suporte físico, significado e significação⁵.

Feita mais essa distinção, estamos aptos a seguir aprofundando no estudo das normas jurídicas, que é de grande importância para o tema tratado na presente pesquisa.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 40.

5 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 40.

1.3. Estrutura da norma jurídica e espécies normativas

Conforme foi dito anteriormente, a norma jurídica está na mente do intérprete. Dito de outra maneira, o cientista do direito, quando se depara com os textos de direito positivo, produz em sua mente a significação de tais caracteres. Tal significação nada mais é do que a norma jurídica.

O estudo da norma jurídica, feito na presente pesquisa, tem como objeto a norma jurídica em sentido estrito. Isso quer dizer que, quando aludimos à norma jurídica, estamos nos referindo àquela norma que apresenta uma estrutura. Tal estrutura é composta por um antecedente e um conseqüente. Pode-se dizer que o antecedente relaciona-se com o conseqüente de maneira implicacional.

Nesse momento, mais uma vez nos socorremos das lições de Paulo de Barros Carvalho, que, aludindo à sintaxe normativa, nos diz:

A derradeira síntese das articulações que se processam entre as duas peças daquele juízo, postulando uma mensagem deontica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de susposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do conseqüente⁶.

E, dando prosseguimento as suas lições, o Professor paulistano assevera que:

A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade legislativa⁷.

Dessa maneira, resta-nos evidente que a norma jurídica apresenta uma feição dual. Em uma de suas feições, a norma jurídica apresenta uma proposição antecedente, na qual teremos uma descrição de um evento passível de acontecimento no mundo real-social. Tal evento é fruto do recorte, feito pelo legislador, de situações sociais. Portanto, ao fazer esse recorte, o legislador seleciona propriedades desse evento. De outro giro, na segunda e derradeira feição da norma jurídica, encontraremos uma proposição-tese, ou conseqüente. Nessa feição, de caráter relacional, encontraremos, efetivamente, a linguagem prescritiva do direito positivo,

6 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 48.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 48.

prescrevendo uma relação jurídica, em que presentes estão um sujeito ativo e sujeito passivo.

É no conseqüente da norma jurídica que encontraremos o “dever-ser” expresso em um dos operadores deônticos. Esses operadores deônticos são: proibido (V), permitido (P) e obrigatório (O). Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

[...] encontramos outro “dever-ser” [...] dentro da proposição-tese, ostentando caráter intraproposicional e aproximando dois ou mais sujeitos, em torno de uma previsão de conduta que deve ser cumprida por um e pode ser exigida por outro⁸.

O Professor paulistano utiliza-se do vocábulo outro em sua lição acima colocada, uma vez que, além da presença do functor deôntico no conseqüente da norma jurídica, existe outro modalizador neutro presente no antecedente da norma jurídica, e que seria o functor-de-functor.

O modalizador presente no antecedente da norma jurídica está neutro, pois não aparece modalizado em uma das formas proibido, permissivo e obrigatório.

As normas jurídicas, muita embora apresentem uma heterogeneidade semântica, são, como vimos, sintaticamente homogêneas. Ou seja, malgrado possam ter conteúdos jurídicos diversos, as normas jurídicas possuem apenas uma estruturação, qual seja, um antecedente e um conseqüente. Naquele, há a descrição de um evento de passível ocorrência no mundo fenomênico e, neste, há uma relação jurídica entre dois sujeitos, ostentando um dos operadores deônticos acima demonstrados.

Apesar de apresentarem uma homogeneidade sintática, podemos ter espécies diferentes de normas jurídicas. Podemos ter normas jurídicas gerais e abstratas, individuais e concretas, gerais e concretas e individuais e abstratas.

Levando-se em conta o objeto da presente pesquisa, iremos discorrer apenas das espécies normativas gerais e abstratas e individuais e concretas.

Pois bem, o enquadramento da norma jurídica em abstrata ou concreta tem como critério balizador a análise do grau de determinação dos conteúdos de significação apresentados no antecedente. Esta apresenta um maior grau de determinação em seu antecedente, havendo, ali, um enunciado denotativo. Aquela, por sua vez, nos mostra um menor grau de determinação, estando presente no antecedente normativo um enunciado

8 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 50.

conotativo.

Daniel Monteiro Peixoto, comentando sobre as espécies normativas aqui versadas, nos explica que:

Teremos, portanto, uma **norma abstrata** quando identificarmos em sua hipótese (também chamada de antecedente ou prótase) um *enunciado conotativo*, ou seja, enunciado que elege, por meio de critérios seletores, determinados aspectos, traços e características que possam abarcar uma série indeterminada de situações, projetando-se, deste modo, para o futuro⁹ (grifos do autor).

Em sequência, o autor, discorrendo sobre as normas concretas, nos diz que:

[...] **norma concreta** é aquela cujo antecedente contém um *enunciado denotativo*, assim chamado o enunciado que especifica, no tempo passado e num espaço determinado, a ocorrência de certo evento verificado concretamente no plano da experiência, cujos elementos característicos atendem aos critérios de classe estipulados pela hipótese da norma abstrata¹⁰(grifos do autor).

Calha mencionar que no antecedente da norma abstrata não encontraremos o fato jurídico propriamente dito, encontraremos, na verdade, um evento jurídico de possível ocorrência em momento futuro. Por sua vez, no antecedente da norma concreta encontraremos o fato jurídico propriamente dito, pois, nesse momento, temos a descrição da ocorrência de certo evento ocorrido no mundo fenomênico.

Paulo de Barros Carvalho, com sua tradicional percuciência, nos ensina que, para facilitar a transmissão expositiva, deveremos empregar o termo hipótese para referirmos ao suposto da norma abstrata; e empregarmos antecedente para mencionar o antessuposto da regra concreta¹¹.

De outro giro, o enquadramento da norma jurídica em geral ou individual apresenta como critério direcionador a análise do grau de determinação dos sujeitos participantes da relação jurídica. Naquela, teremos a indeterminação dos sujeitos presentes na relação. Nesta, encontraremos a determinação dos sujeitos participantes da relação jurídica.

O grau de determinação dos sujeitos participantes da relação jurídica é encontrado no conseqüente normativo, local em que teremos uma proposição relacional.

9 PEIXOTO, Daniel Monteiro. **COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA NA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 60.

10 *Idem ibidem*.

11 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 59.

Segundo Daniel Monteiro Peixoto: “A **norma geral** prevê em seu conseqüente uma relação jurídica onde pelo menos um dos sujeitos vem indeterminado [...], possibilitando que a prescrição jurídica se dirija a um número indeterminado de destinatários¹²” (grifos do autor).

Por outro lado, ainda segundo as lições de Daniel Monteiro Peixoto: “**Norma individual**, em contraste, é aquela que traz em seu conseqüente uma relação jurídica com os termos sujeitos (Sa e Sp) precisamente apontados¹³” (grifos do autor).

Portanto, quando caracterizamos uma norma como abstrata e geral, estamos nos referindo àquela entidade normativa que, na sua hipótese, apresenta um evento passível de ocorrência no mundo fenomênico e, na sua consequência, há uma relação jurídica em que, pelo menos, um de seus sujeitos está indeterminado.

De outra maneira, quando enquadramos uma norma em concreta e individual, estamos nos referindo àquela norma jurídica que, no seu antecedente, apresenta um fato jurídico, denotando a ocorrência no mundo real do evento, conforme descrito na norma abstrata e geral; e, no seu conseqüente, há uma relação jurídica, na qual os sujeitos já estão especificados.

Conforme preleciona Paulo de Barros Carvalho¹⁴, as normas gerais e abstratas, geralmente, são encontradas nos escalões mais altos do direito positivo, vindo a surgir as normas individuais e concretas, somente, à medida que o direito vai se positivando, visando à regulação efetiva de condutas intersubjetivas.

A esse processo, a que se referiu Paulo de Barros Carvalho, qual seja, a expedição de normas individuais e concretas, com a finalidade de que as normas gerais e abstratas possam atingir seu objetivo, a regulação das condutas interpessoais, foi dado o nome de processo de positivação do direito.

No capítulo seguinte, trataremos do processo acima especificado, dirigindo nosso estudo para o direito tributário, trazendo à tona o percurso instituidor da obrigação tributária e de seus elementos constituidores.

12 PEIXOTO, Daniel Monteiro. **COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA NA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 60.

13 *Idem ibidem*.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 58.

CAPÍTULO 2 PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Com base no referencial teórico adotado na presente pesquisa, a norma geral e abstrata – que contém em sua proposição-antecedente uma hipótese, que, por sua vez, consubstancia os predicados selecionados pelo legislador, para que determinado evento do mundo físico seja juridicizado; e a sua proposição-tese, implicada pela hipótese, que traz um enunciado de cunho relacional, em que há a prescrição de vínculo jurídico unindo dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de um objeto – não é suficiente para que tenhamos o fenômeno da incidência. Dito de outra forma, a norma geral e abstrata não é capaz de “tocar” as condutas intersubjetivas, regulando o comportamento das pessoas.

A incidência é instituto fundamental para que o direito realize o seu objetivo. Como bem preconiza Paulo de Barros Carvalho, “quando se fala em incidência jurídico-tributária estamos pressupondo a linguagem do direito positivo projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, para organizá-las deonticamente¹⁵.”

Ainda segundo Paulo de Barros Carvalho:

[...] a chamada incidência jurídica se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito¹⁶.

Tendo como supedâneo as lições do Professor paulistano, chegamos à conclusão de que a norma jurídica não incide de forma automática e infalível, sendo necessário que o homem, utilizando-se da linguagem competente (aquela prescrita pelo próprio ordenamento jurídico), relate a ocorrência do evento, assim como o descrito na norma geral e abstrata, para que, então, surja a relação jurídica entre determinados sujeitos.

Indo ao encontro da nossa conclusão, o Professor paulistano aduz que: “é importante

15 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 31.

16 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 33.

dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina¹⁷.”

A seguir, adentraremos mais no processo de positivação do direito, fazendo a necessária distinção entre evento e fato jurídico, e descrevendo o percurso gerador da relação jurídico-tributária, ou seja, o processo de positivação do direito na seara tributária, para que surja a relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte, com a finalidade de que aquela exija o seu crédito.

2.1. Distinção entre evento/fato jurídico e o surgimento da relação jurídico-tributária

Ao processo de expedição de normas individuais e concretas, levando o conteúdo das normas gerais e abstratas até as relações interpessoais, regulando, conforme objetivou, em última instância, a sociedade, as condutas sociais, foi dado o nome de processo de positivação do direito.

Levando-se em conta o fenômeno da incidência, tal qual o que foi exposto acima (tendo como fundamento as lições de Paulo de Barros Carvalho), é necessário que façamos uma breve distinção entre evento e fato.

Clareando a distinção entre evento e fato, Décio Porchat assevera que: “[...] o evento consiste em um acontecimento sem revestimento em linguagem, enquanto que o fato é a articulação lingüística desse acontecimento¹⁸.”

Portanto, ao proceder ao fenômeno da incidência jurídica, a autoridade legitimada para tanto pelo direito posto, reconhecendo o acontecimento de um fato social que venha a se subsumir ao evento – localizado na hipótese da norma geral e abstrata –, produzirá uma norma individual e concreta, que conterà em seu antecedente a descrição desse fato social, que, pela sua posição sintática (antecedente da norma individual e concreta), deixará de ser um fato social e passará a ser um fato jurídico.

Voltando à incidência normativa, a autoridade legitimada pelas normas tributárias

17 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 33.

18 PORCHAT, Décio. **SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 51.

pátrias, ao percorrer o processo de positivação do direito, produzirá normas individuais e concretas. Essas normas individuais e concretas, caso sejam produzidas por autoridade administrativa competente, conforme preceitua o artigo 142¹⁹, do Código Tributário Nacional, serão nomeadas de lançamento tributário. De outro giro, o ordenamento pátrio também faculta ao sujeito passivo (contribuinte) da relação jurídico-tributária a produção dessas normas individuais e concretas, as quais contêm em seu antecedente a descrição de um fato social ou evento e em seu conseqüente o vínculo obrigacional que une os sujeitos ativo e passivo em torno de um objeto.

Dessa norma individual e concreta, produzida pela autoridade administrativa competente ou pelo sujeito passivo (contribuinte), exsurge a relação jurídico-tributária, em que teremos um sujeito ativo, a quem pertence o direito subjetivo de exigir uma prestação, e um sujeito passivo, a quem incumbe o dever jurídico de prestá-la.

A relação jurídico-tributária, presente no conseqüente da norma jurídica individual e concreta, pode veicular dois tipos de relações. A primeira teria substância patrimonial e a segunda traria vínculos que fazem irromper os deveres instrumentais.

É importante asseverarmos que, uma vez relatado em linguagem competente o fato ocorrido no mundo fenomênico, pelo sujeito competente para tanto, tendo como parâmetro o evento descrito na norma geral e abstrata, temos o surgimento do fato jurídico, no suposto da norma individual e concreta, e, concomitantemente, por força do laço implicacional que une as estruturas normativas, teremos o surgimento do fato relacional, ou, em outras palavras, da relação jurídico-tributária. Do surgimento de tal relação, advém seus elementos integrantes, que são: o sujeito ativo, o sujeito passivo, o crédito, o débito e o objeto da obrigação.

Conforme o referencial teórico aqui adotado, o crédito, elemento constitutivo da relação jurídica, é o direito subjetivo, pertencente ao sujeito ativo, de exigir uma prestação. Por sua vez, o débito seria o dever subjetivo do sujeito passivo de prestar tal obrigação.

O legislador pátrio, no artigo 139²⁰, do Código Tributário Nacional, estipulou que: “O

19 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.

Artigo disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccvil_03/leis/15172.html>. Acesso em 13 de fevereiro de 2015, às 18 horas.

20 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccvil_03/leis/15172.html>. Acesso em 13 de fevereiro de 2015, às 18 horas e 20 minutos.

crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Com respaldo em tal prescrição, ao imaginarmos que o crédito tributário é corolário da obrigação, faz-se possível a suposição de que haja obrigação sem crédito. Não concordamos com tal afirmação, uma vez que pensamos ser impossível manter a higidez da obrigação tributária, caso retiremos um de seus elementos constitutivos, quais sejam, os sujeitos (ativo e passivo), o crédito, o débito e o objeto da obrigação.

As normas jurídicas somente adentram ao sistema por meio da linguagem para tanto credenciada pelo próprio ordenamento. Para serem válidas²¹, além de se revestirem de uma linguagem credenciada pelo ordenamento, as normas jurídicas precisam de chegar à ciência de seus destinatários, os seres humanos que terão suas condutas reguladas por elas. Sendo assim, tanto o lançamento tributário como a norma jurídica individual e concreta produzida pelo contribuinte somente serão inseridas no ordenamento quando houver a notificação dos seus destinatários.

Havendo a ciência do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, instaurada pelo lançamento tributário, e tendo conhecimento a administração fazendária da norma individual e concreta, que foi produzida pelo contribuinte e que fez irromper a relação jurídico-tributária, todos os elementos constitutivos da relação tributária estão plenamente constituídos, passando-se a falar, então, de existência do crédito tributário.

É de grande importância que se diferencie o momento em que se dá o surgimento do crédito tributário (existência do crédito tributário) do momento em que tal crédito passa a ter o atributo da exigibilidade, conceito de enorme importância para o desenrolar do tema da presente pesquisa.

2.2. Existência do crédito tributário e exigibilidade do crédito tributário

Consoante dito anteriormente, para ser válida a norma jurídica constitutiva da relação jurídico-tributária, além de estar vertida em linguagem competente – aquela credenciada como apta à constituição pelo próprio ordenamento jurídico –, tem que haver a notificação do sujeito passivo da obrigação tributária, no caso de haver sido constituída a relação pelo ato de

21 A validade, na presente pesquisa, significa a relação de pertinência da norma jurídica com o sistema no qual ela adentra.

lançamento tributário; ou se faz necessário que haja a ciência da Fazenda Pública, quando a relação jurídico-tributária for constituída pelo sujeito passivo, nos casos em que o ordenamento jurídico permite ao mesmo a produção de normas individuais e concretas que têm o condão de instaurar a relação tributária.

Uma vez que o sujeito passivo da relação tributária tenha a ciência do lançamento tributário, ou uma vez que a Fazenda Pública tenha o conhecimento do impropriamente denominado “lançamento por homologação”, reputam-se existentes todos os elementos constitutivos da relação jurídico-tributária, pois já se fazem presentes, por meio da norma individual e concreta, o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto prestacional, bem como o crédito tributário e o seu anverso, denominado de débito tributário.

Portanto, no momento em que o sujeito passivo da relação tributária tem a ciência do ato de lançamento, levado a cabo pela autoridade administrativa fazendária, ou quando a autoridade administrativa fazendária tem a ciência da norma individual e concreta constitutiva da relação jurídico-tributária, produzida pelo sujeito passivo, o crédito tributário encontra-se constituído, ou, em outras palavras, o crédito tributário é existente.

Em momento ulterior à existência do crédito tributário, surge o atributo da exigibilidade do crédito. Fabiana Del Padre Tomé, tratando da distinção em tela, assevera que:

[...] a exigibilidade não surge lógicamente 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 fato estará o Fisco habilitado a cobrar o crédito tributário, mediante a inscrição do débito na Dívida Ativa e o conseqüente ajuizamento da execução fiscal²² (grifos da autora).

Dessa maneira, podemos dizer que o atributo da exigibilidade é um corolário da existência do crédito tributário. Em outras palavras, para que o crédito tributário seja exigível, faz-se necessário, primeiramente, que o crédito tributário exista.

Maria Leonor Leite Viera²³, ao discorrer sobre a exigibilidade do crédito tributário, traz alguns sinônimos do vocábulo exigível. Tais sinônimos trazidos pela autora são: requerido e reclamado.

22TOMÉ, Fabiana Del Padre. **EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: amplitude e efeitos de sua suspensão**. São Paulo.

23VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 29.

Sendo assim, quando nos reportamos a exigibilidade do crédito tributário, estamos nos referindo ao atributo que tem o condão de fazer com que a Fazenda Pública requeira, reclame o seu crédito ao Poder Judiciário, para que este, utilizando-se de outras normas individuais e concretas, colocando o patrimônio do devedor como garantidor do seu débito, venha a compelir o sujeito passivo a adimplir e por fim à obrigação tributária.

Entretanto, conforme colocado por Fabiana Del Padre Tomé, na citação feita acima, o crédito tributário somente passará a ter o atributo da exigibilidade, após ocorrer o vencimento da obrigação tributária.

Nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, o Código Tributário Nacional, disciplinando os casos em que a legislação do ente federado competente à instituição do tributo não se refere ao período em que se considera vencido o crédito tributário, aduz que: “Art. 160. 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 lançamento²⁴”.

Dessa maneira, após exaurir-se o lapso temporal consistente no vencimento da obrigação, sendo tal lapso de trinta dias contados da data em que se considera o sujeito passivo notificado do ato de lançamento, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício surge o atributo da exigibilidade do crédito tributário.

Por outro lado, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o atributo da exigibilidade do crédito tributário surge no dia seguinte à entrega da declaração do sujeito passivo ou no dia seguinte ao vencimento da obrigação, o que acontecer por último²⁵.

Camila Vergueiro Catunda, em interessante descrição do processo de positivação do direito, confere à exigibilidade graus de intensidade, que vai de fraco, passando pelo médio, até atingir o grau máximo da exigibilidade (forte). O avanço nos graus da exigibilidade tem como critério balizador o adiantamento do processo de positivação e a consequente concretude adquirida pela norma jurídica, atingindo o patrimônio do contribuinte inadimplente, para a satisfação do crédito tributário.

²⁴Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 18 de fevereiro de 2015, às 17:30.

²⁵Em conformidade com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. *Vide* AgRg no AREsp 381.242/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, segunda turma, julgado em 8/5/2014, DJe 22/5/2014.

Nas palavras de Camila Vergueiro Catunda, assim pode ser sintetizado os graus da exigibilidade:

- (i) da edição da norma geral e abstrata à constituição da obrigação tributária, o grau de exigibilidade é fraco, pois pendente ainda a definição do valor da dívida tributária, bem como a do sujeito que tem o dever de adimpli-la. Aqui se está ainda no instante da potencialidade de o particular ser sujeito passivo da obrigação tributária;
- (ii) da constituição do crédito tributário à inscrição do débito na dívida ativa, o grau de exigibilidade do crédito tributário é médio, pois, apesar de já estarem definidos os sujeitos e o *quantum debeatur*, não pode haver a invasão no patrimônio do contribuinte;
- (iii) da inscrição do débito na dívida ativa à expropriação patrimonial do particular, o grau de exigibilidade do crédito tributário é forte, pois o indivíduo reputado devedor do crédito tributário estará sujeito à coerção estatal por meio de um processo judicial próprio, a Execução Fiscal, em que terá que afetar parte do seu patrimônio para que possa defender-se contra a exigência fiscal²⁶.”

Portanto, ao deparamos com a síntese proposta por Camila Vergueiro Catunda, percebemos que, dentro de sua proposta, o avanço do processo de positivação do direito faz com que a exigibilidade do crédito tributário assuma diferentes facetas. Em outras palavras, a exigibilidade do crédito tributário, acompanhando a concretude com que vão se revestindo as normas jurídicas, assume uma faceta fraca, pois ainda não há a constituição do crédito tributário, passando a ter uma faceta média, uma vez que já há o crédito tributário e, por fim, por alcançar o patrimônio do contribuinte devedor, se reveste de uma faceta forte.

Com a devida vênia, não concordamos com a autora, quando a mesma diz que o grau de exigibilidade do crédito tributário é fraco, no lapso temporal que vai da edição da norma geral e abstrata à constituição da obrigação tributária. Não concordamos porque, de acordo com o referencial teórico aqui adotado, quando do surgimento da norma geral e abstrata, veiculadora do tributo, entendemos não haver o surgimento da obrigação tributária. Esta vem a surgir, apenas, quando o sujeito competente produz norma individual e concreta. É a partir de tal momento que se dá a existência do crédito tributário, e, consoante o referencial aqui adotado, somente após existir o crédito tributário pode, em um momento ulterior, vir a ter o atributo da exigibilidade. Sendo assim, acreditamos não estar presente o atributo da exigibilidade, quando somente se tem a edição da norma geral e abstrata, uma vez que não

26 CATUNDA, Camila Vergueiro. **O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS CAUSAS SUSPENSIVAS DA SUA EXIGIBILIDADE**. São Paulo, 2006. p. 70.

temos, ainda, a existência da obrigação tributária e, conseqüentemente, a existência dos seus elementos constitutivos.

Feita mais essa observação, estamos aptos a adentrar no estudo da suspensão da exigibilidade do crédito tributário como causa obstativa do processo de positivação do direito tributário. Tal estudo será feito no capítulo seguinte, bem como o estudo de alguns dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito e a análise da taxatividade, ou não, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, que veicula causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

CAPÍTULO 3 A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO CAUSA OBSTATIVA DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme mencionado alhures, quando nos referimos à incidência jurídica, estamos pressupondo o projetar-se da linguagem do direito sobre o campo material das condutas interpessoais, com o intuito de organizá-las deonticamente.

As normas gerais e abstratas, em consonância com a conclusão por nos alcançada anteriormente, não incidem automática e infalivelmente. Tais normas necessitam que o homem, utilizando-se da linguagem para tanto credenciada pelo sistema, produza normas individuais e concretas, para que possa haver a incidência jurídica. Dito de outra maneira, a incidência jurídica é o caminhar das normas jurídicas, que partem dos escalões mais altos do direito, com grande grau de generalidade e abstração, alcançando o máximo grau de individualização e concretude nas normas de hierarquia inferior, que, por sua vez, encontram fundamento de validade naquelas normas com maior grau de abstração e generalidade.

O direito positivo, ao delinear o caminhar das normas jurídicas, com vista à incidência jurídica, traz situações que obstam o processo de positivação do direito, causando efeitos dos mais variados.

No âmbito tributário, podemos encontrar essas intercorrências no processo de positivação do direito descritas no artigo 151, do Código Tributário Nacional. O artigo em comento é encontrado no Capítulo III – Suspensão do Crédito Tributário –, do Título III – Crédito Tributário.

Paulo de Barros Carvalho adverte que a suspensão é da exigibilidade do crédito, e não do crédito tributário propriamente dito. Vejamos as palavras do insigne autor: “Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera²⁷.”

O artigo 151, do Código Tributário Nacional, como norma geral e abstrata que é, traz

27 CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 515.

algumas situações, as quais vêm descritas no antecedente normativo, que têm o condão de obstar o ciclo de positivação do direito, impedindo a Fazenda Pública de proceder à inscrição do crédito na dívida ativa, posteriormente, extrair a certidão de dívida ativa (título jurídico extrajudicial apto a aparelhar a execução fiscal) e dar início à persecução judicial do crédito tributário.

É de suma importância que travemos contato com o dispositivo supramencionado. Vejamos a sua redação:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes²⁸.

A norma geral e abstrata, que a partir do presente momento denominamos de regra de suspensão, apresenta em seu antecedente uma das seguintes hipóteses: moratória e parcelamento, depósito do seu montante integral, reclamações e recursos – nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo –, concessão de medida liminar em mandado de segurança, concessão de medida liminar ou de tutela antecipada – em outras espécies de ação judicial.

Cabe asseverar que, em regra, as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário são levadas a cabo pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Por isso, no consequente da regra de suspensão encontraremos como sujeito ativo da relação jurídica de suspensão o contribuinte.

Outro importante ponto, que foi prescrito pelo legislador pátrio no artigo em comento, diz respeito à independência da obrigação acessória em relação à obrigação principal. Na terminologia aqui adotada: independência dos deveres instrumentais em relação à obrigação tributária. Em importante comentário sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho, ao analisar o

²⁸ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 23 de fevereiro de 2015, às 09:20.

parágrafo primeiro, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, assevera que a presença de tal preceito

Trata-se de uma constante no corpo desse Diploma. Sempre que o legislador cuida de possíveis alterações da figura obrigacional (que ele chama de obrigação tributária principal), faz questão de salvaguardar o cumprimento dos deveres instrumentais (que ele versa como obrigações acessórias). E a reiteração se explica, na medida em que o implemento dos deveres instrumentais é o meio pelo qual a Fazenda se certifica da real situação dos seus administrados, ingressando na intimidade das relações jurídicas que lhe interessam fiscalizar²⁹.

Os deveres instrumentais, justamente por terem a feição instrumental, sendo meio pelo qual a Fazenda Pública se certifica da situação dos seus administrados, dando ao ente tributante uma visão panorâmica da relação jurídico-tributária, apresenta natureza autônoma em relação à obrigação tributária (de natureza patrimonial), vindo a subsistir mesmo quando o crédito tributário encontra-se suspenso, ou o contribuinte encontra-se isento do dever de prestar o objeto da obrigação tributária.

Voltando às causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, é válido asseverar que uma vez presente uma das hipóteses veiculadas pelo artigo 151, do Código Tributário Nacional, não pode a administração fazendária, com o intuito de dar prosseguimento ao processo de positivação do direito, inscrever o crédito em dívida ativa, sacar a certidão de dívida ativa e promover a execução fiscal. Portanto, valendo-nos da homogeneidade sintática das normas jurídicas, teremos a seguinte norma: dado o acontecimento do fato suspensivo (uma das hipóteses presentes no artigo 151, do Código Tributário Nacional), não pode a administração fazendária, dando continuidade à persecução de seu crédito tributário, requerer ao Poder Judiciário a satisfação do seu crédito.

Temos o entendimento, assim como Décio Porchat³⁰, de que a regra de suspensão não vem a limitar o âmbito de validade de outra norma, no caso, a norma individual e concreta que documenta a incidência da norma que instituiu o gravame, e sim interferir no âmbito de eficácia jurídica dessa norma que instaura a obrigação tributária³¹. Nos dizeres de Décio

29 CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 516.

30 PORCHAT, Décio. **SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 96.

31 Conforme o referencial teórico aqui adotado, a validade é a relação de pertinência da norma jurídica com um determinado sistema. Por sua vez, a eficácia jurídica é a propriedade que o fato jurídico apresenta de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios.

Porchat:

[...] assim que a “regra de suspensão” incide, [...] o sujeito passivo da relação fica temporariamente protegido contra atos de cobrança da autoridade administrativa, ou seja, enquanto perdurarem os efeitos da “regra de suspensão”, o fato jurídico tributário não desencadeia os efeitos que lhe são próprios, operando [...] a ineficácia da norma individual e concreta que documenta a incidência³².

É de suma importância percebermos que, apesar de o legislador pátrio, no Código Tributário Nacional, tratar as hipóteses previstas no artigo 151 como causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, nem sempre esses eventos têm a sua ocorrência no momento em que o crédito tributário já vem a apresentar o atributo da exigibilidade. Muitas vezes, é possível que venha a ocorrer uma das hipóteses “suspensivas” anteriormente à constituição da obrigação tributária. A seguir discorreremos o assunto com mais parcimônia.

3.1 Ocorrência de causa de suspensão da “exigibilidade” do crédito tributário anteriormente à presença do atributo da exigibilidade do crédito tributário

Chega a ser um contrassenso falarmos que algumas das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário podem ter ocorrência quando o crédito tributário ainda não apresenta tal atributo.

Conforme colocado por nós anteriormente, o atributo da exigibilidade do crédito tributário apenas surde nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício após exaurir-se o lapso temporal para que o sujeito passivo da obrigação tributária venha a adimplir com a obrigação e, de outro giro, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a exigibilidade vem à tona no dia seguinte à entrega da declaração do sujeito passivo ou no dia seguinte ao vencimento da obrigação, o que acontecer por último.

Dessa maneira, entre o momento em que passa a existir o crédito tributário e o momento anterior ao surgimento do atributo da exigibilidade, podemos ter a ocorrência de uma das causas obstativas do processo de positivação do direito tributário. Nesse diapasão, acreditamos ser errôneo afirmar que ocorrem causas suspensivas da exigibilidade do crédito

32 PORCHAT, Décio. **SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 51.

tributário, anteriormente ao crédito tributário apresentar o atributo da exigibilidade. Por isso, colocamos entre aspas o termo exigibilidade no título que nomeia o presente tópico.

Conforme bem observa Fabiana Del Padre Tomé, ao discorrer sobre as causas obstativas do processo de positivação do direito que podem vir a ocorrer antes que o crédito tributário tenha o atributo da exigibilidade,

[...] o art. 151 do Código Tributário Nacional relaciona hipóteses cuja concretização pode dar-se antes de ter-se iniciado o período de exigibilidade do crédito tributário. As reclamações e recursos administrativos, por exemplo, são interpostos tempestivamente quando ainda não houver se operado o vencimento do débito tributário. Nessa hipótese não há, efetivamente, suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois o crédito, embora existente, ainda não era exigível. Tem-se, em realidade, fato que *impede* a exigibilidade de instaurar-se (grifos da autora)³³.

Apresentamos o mesmo entendimento manifestado por Fabiana Del Padre Tomé, uma vez que acreditamos que, antes do surgimento do atributo da exigibilidade, havendo a ocorrência de uma das causas que obstam o processo de positivação do direito, não há que se falar em suspensão da exigibilidade. Entendemos que, caso haja a ocorrência de uma das hipóteses arroladas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, anteriormente ao surgimento do atributo da exigibilidade do crédito, há, na verdade, o impedimento do surgimento da exigibilidade.

Da mesma maneira que pensamos ser possível a ocorrência de uma das hipóteses arroladas pelo artigo 151, do Código Tributário Nacional, anteriormente ao surgimento da exigibilidade, acreditamos ser possível que algumas dessas hipóteses, notadamente o deferimento de liminar em Mandado de Segurança preventivo e a antecipação dos efeitos da tutela em ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributário, venham a ocorrer antes mesmo que uma norma individual e concreta instaure o laço obrigacional que une sujeito ativo e sujeito passivo.

Na pragmática jurídica, tanto o Mandado de Segurança preventivo com pedido liminar quanto a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, que são, nos dizeres de Paulo Cesar Conrado³⁴, a maneira de o contribuinte introduzir-se no processo de positivação do direito tributário antes da

33 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: amplitude e efeitos de sua suspensão**. São Paulo.

34 CONRADO, Paulo Cesar. **PROCESSO TRIBUTÁRIO**. 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 219.

respectiva norma individual e concreta que instaure o liame obrigacional, veiculam verdadeira norma que impede que o crédito tributário adquira o atributo da exigibilidade.

Nesse ponto, evidencia-se uma grande celeuma. Ao conceder a liminar/antecipação dos efeitos da tutela, estaria o Estado-juiz inserindo norma individual e concreta que proíba a administração fazendária de emitir o lançamento?

Paulo Cesar Conrado, manifestando o seu abalizado entendimento sobre a celeuma aqui levantada, aduz que:

[...] ao proibir a Administração, via tutela diferenciada, de lançar, o Judiciário opõe-lhe norma individual e concreta que, mesmo dentro de sua provisoriedade, é definitiva (devendo ser respeitada, portanto) enquanto outra (a tutela comum) não lhe sobrevier. Nessas condições, estando proibido de lançar, não pode o Estado-Fisco ser vitimado pelos efeitos da decadência, fenômeno que pressupõe inatividade motivada – o que inoconterria na espécie³⁵.

Portanto, nas lições de Paulo Cesar Conrado, ao conceder liminar/antecipação dos efeitos da tutela, o Estado-juiz estaria inserindo no sistema norma individual e concreta que proíbe a administração fazendária de efetivar o lançamento tributário. Nesse sentido, segundo o autor, é descabido se falar em decadência, uma vez que não há inatividade motivada da administração fazendária.

Em entendimento diametralmente oposto ao manifestado por Paulo Cesar Conrado, Fabiana Del Padre Tomé e Décio Porchat acreditam que a norma individual e concreta, que obstrui o processo de positivação do direito tributário, fruto de concessão de liminar/antecipação dos efeitos da tutela, não tem o condão de proibir o lançamento tributário por parte da administração fazendária. Vejamos o que diz Fabiana Del Padre Tomé:

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 voltadas à efetivação do direito de o sujeito ativo exigir os valores do sujeito passivo (grifos da autora)³⁶.

35 CONRADO, Paulo Cesar. **PROCESSO TRIBUTÁRIO**. 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 224.

36 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: amplitude e efeitos de sua suspensão**. São Paulo.

Corroborando com o entendimento de Fabiana Del Padre Tomé, Décio Porchat diz que: “[...] notificada a autoridade administrativa competente da medida liminar concedida, [...] esta deverá efetuar o lançamento para aí sim verificar-se a suspensão da obrigação³⁷.”

Compartilhando do mesmo entendimento de Fabiana Del Padre Tomé e de Décio Porchat, o Superior Tribunal de Justiça sedimentou, em razão do julgamento, pela Primeira Seção, dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 572.603/PR, de relatoria do Ministro Castro Meira, que:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.

[...]

(REsp 572603/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 05/09/2005)³⁸.

Ademais é válido aduzir que em nível federal já existe regra dispondo que a administração fazendária efetue o lançamento para prevenir a decadência, na hipótese de ter ocorrido uma das causas veiculadas pelo artigo 151, do Código Tributário Nacional. Tal regra está disposta no artigo 63, da Lei nº 9.430/1996. Observemos a redação do dispositivo em comento: “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 1996, não caberá lançamento de multa de ofício³⁹.”

Tendo como fundamento o entendimento de Fabiana Del Padre Tomé, Décio Porchat, bem como as decisões do Superior Tribunal de Justiça e a Lei nº 9.430/1996 (aplicável em âmbito federal), entendemos que, ao conceder liminar/antecipação dos efeitos da tutela, o

37 PORCHAT, Décio. **SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 177.

38 Como forma de reafirmar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *vide* AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 410.492/PR, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 11/03/2014.

39 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430htm>. Acesso em 23 de fevereiro de 2015, às 09:20.

Estado-juiz não estaria produzindo norma individual e concreta que proíba a administração fazendária de efetuar o lançamento tributário. Nesse caso, apenas estaria o Poder Judiciário impedindo que o crédito tributário, que ainda está por existir, venha, após existir, a alcançar o atributo da exigibilidade.

Superada essa celeuma, outro questionamento a respeito dos efeitos do impedimento da exigibilidade do crédito tributário surge: caso a liminar/antecipação dos efeitos da tutela venha a ser cassada, seja por decisão interlocutória do Tribunal, seja por decisão do juiz, que concedeu a liminar/antecipação dos efeitos da tutela, que põe termo ao processo, pode a administração fazendária fazer incidir os consectários da mora (multa moratória e juros de mora) sobre o período acobertado pela liminar/antecipação dos efeitos da tutela?

Para respondermos ao questionamento em tela, primeiramente, faz-se necessário caracterizar-se a mora. O Código Civil, em seu artigo 394, ao tratar da mora, assevera que: “Art. 394. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou convenção estabelecer.”

Da leitura do artigo em epígrafe, podemos chegar à conclusão de que a mora caracteriza-se pela ausência de pagamento no tempo, lugar e forma previstos.

Trazendo o instituto da mora para a seara tributária, Paulo de Barros Carvalho diz que: “Tratando-se de obrigação tributária, ocorre a mora quando seu cumprimento dá-se em momento posterior àquele previsto na norma jurídica vigente no momento do vencimento do tributo⁴⁰.”

Sendo assim, no âmbito tributário, a mora seria caracterizada quando o sujeito passivo da obrigação tributária, não observando o prazo de vencimento da obrigação tributária, realizasse a sua prestação em momento posterior ao surgimento da exigibilidade do crédito.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, ao ocorrer a mora na seara tributária,

[...] duas espécies de normas jurídicas encontram aplicação: (i) norma que institui a multa pelo não-pagamento do tributo e (ii) norma que determina a aplicação de juros em virtude do não-pagamento da prestação devida no prazo fixado⁴¹.

Ambas as normas advindas da mora do sujeito passivo na relação jurídico-tributária

40 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 881.

41 *Idem ibidem*.

apresentam em comum, em seu antecedente normativo, a previsão do descumprimento de obrigação prescrita. Em outras palavras, tais normas surgem em razão da ocorrência de um ilícito praticado pelo sujeito passivo, qual seja, o não pagamento do tributo dentro do prazo de vencimento.

Cabe asseverar que as multas de mora, muito embora sejam penalidades pecuniárias, têm como intuito predominante a indenização do Poder Público, pela contingência do mesmo receber a destempo o tributo a que tem direito.

Por outro lado, os juros de mora não têm, em sua cobrança, viés punitivo, sendo meramente uma remuneração do capital, que permaneceu em mãos do administrado além do prazo prescrito pela legislação tributária.

Caracterizada a mora, bem como os seus consectários legais, estamos aptos à resolução do questionamento posto, qual seja, caso a liminar/antecipação dos efeitos da tutela venha a ser cassada, seja por decisão interlocutória do Tribunal, seja por decisão do juiz, que concedeu a liminar/antecipação dos efeitos da tutela, que põe termo ao processo, pode a administração fazendária fazer incidir os consectários da mora (multa moratória e juros de mora) sobre o período acobertado pela liminar/antecipação dos efeitos da tutela?

Entendemos, assim como Paulo de Barros Carvalho⁴² e Fabiana Del Padre Tomé⁴³, não haver a incidência dos consectários da mora no caso em comento, pois a norma individual e concreta, posta no sistema pelo Poder Judiciário, impediu o surgimento do atributo da exigibilidade do crédito tributário, postergando o vencimento da obrigação tributária para momento diverso daquele constante na norma geral e abstrata. Ao encontro do que asseveramos, Paulo de Barros Carvalho aduz que: “[...] a medida liminar que permite o recolhimento do tributo em momento posterior ao previsto na norma geral e abstrata modifica o termo final da obrigação⁴⁴.”

Da assertiva de que a norma individual e concreta, advinda da concessão da liminar/antecipação dos efeitos da tutela, impediu o surgimento da exigibilidade do crédito tributário, chegamos à conclusão de que a mora, no âmbito tributário, surge apenas quando já

42 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 881.

43 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: amplitude e efeitos de sua suspensão**. São Paulo.

44 CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 881.

presente no crédito tributário o atributo da exigibilidade.

Dessa maneira, não pode o contribuinte que se socorreu do Poder Judiciário, obtendo liminar/antecipação dos efeitos da tutela, ao haver a cassação da mesma, ser apenado pelos consectários da mora, em relação ao período em que havia o impedimento do surgimento do atributo da exigibilidade do crédito tributário. Mesmo havendo a cassação da liminar/antecipação dos efeitos da tutela, é válido lembrar que o crédito tributário ainda não detinha o atributo da exigibilidade.

Caso houvesse a incidência dos consectários da mora sobre o período em que havia impedimento do surgimento da exigibilidade do crédito, chegaríamos à conclusão de que poderia incorrer em mora quem, recorrendo ao Poder Judiciário, obtivesse liminar/antecipação dos efeitos da tutela. Tal exegese faria reconhecer-se a inutilidade das decisões interlocutórias, que não seriam aptas a amparar o direito por ela veiculados, fato com o qual não podemos concordar.

A decisão do Poder Judiciário concessiva da liminar/antecipação dos efeitos da tutela é uma norma individual e concreta, que produz todos os efeitos inerentes às normas válidas e vigentes em um dado sistema. Por isso, tais decisões fazem nascer direitos e deveres subjetivos.

Ao conceder a liminar/antecipação dos efeitos da tutela, como dito anteriormente, há a postergação do prazo de vencimento do tributo, impedindo que o crédito tributário adquira o atributo da exigibilidade. Tal postergação autoriza que o contribuinte não cumpra o prazo determinado na norma geral e abstrata. Sendo assim, juridicamente é permitido o não recolhimento do tributo no prazo previsto na norma geral e abstrata, não ocorrendo a mora do contribuinte. Corroborando com o que foi dito temos a seguinte assertiva de Geraldo Ataliba:

[...] sempre que alguém atua concretamente, na conformidade de um preceito normativo que lhe assegura o direito de assim atuar, não pode o intérprete jamais entender como ilícito tal comportamento. É mesmo logicamente inconcebível que um comportamento possa ser jurídico e antijurídico ao mesmo tempo⁴⁵.

Em âmbito federal, existe dispositivo legal que soluciona o questionamento feito acima, atribuindo novo prazo de vencimento para que o contribuinte possa realizar o pagamento do tributo, caso a liminar/antecipação dos efeitos da tutela seja cassada, sem que,

45 ATALIBA, Geraldo, 1978 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 884.

anteriormente ao vencimento desse prazo, incida os consectários da mora. O dispositivo em comento está localizado no parágrafo segundo, do artigo 63, da Lei nº 9.430/96. Observemos sua redação: “§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição⁴⁶”.

Portanto, do momento anterior à decisão concessiva de liminar/antecipação dos efeitos da tutela até 30 dias após a data da publicação da decisão que vem a cassar a liminar/antecipação dos efeitos da tutela, não deve haver a incidência dos consectários da mora, uma vez que nas situações de impedimento da exigibilidade do crédito tributário ainda não se têm o surgimento de tal atributo do crédito.

É válido mencionar que nas situações em que temos a ocorrência de uma das causas obstativas do processo de positivação, quando já há o atributo da exigibilidade do crédito tributário, apenas ocorrerá a interrupção da incidência dos consectários legais, voltando a haver a incidência após transcorridos os trinta dias da publicação da decisão que cassou a liminar/antecipação dos efeitos da tutela.

No seguinte e derradeiro tópico, iremos perquirir a existência de outras causas obstativas do processo de positivação do direito tributário que não estejam presentes no artigo 151, do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, iremos investigar se o rol trazido pelo artigo 151 é taxativo.

3.2 Existência de outras causas obstativas do processo de positivação do direito tributário que não se encontram no artigo 151, do Código Tributário Nacional

Para que possamos concluir sobre a taxatividade, ou não, do rol inserto no artigo 151, do Código Tributário Nacional, achamos necessário que, primeiro, observemos as disposições veiculadas nos escalões mais altos do direito, com seu alto de grau de generalidade e abstração, em busca de prescrições realizadas pelo legislador constituinte originário que relatem a necessidade de um veículo introdutor específico, para que a matéria crédito tributário seja disciplinada.

⁴⁶ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 04 de março de 2015, às 11:20.

O legislador constituinte originário, em alusão à competência da lei complementar para veicular determinados assuntos, na alínea b, do inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal, diz que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
[...]
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
[...]
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários⁴⁷.

Levando-se em conta a prescritividade da linguagem do direito positivo, bem como com atenção ao dispositivo em comento, podemos concluir que o assunto crédito tributário está afetado à competência material da lei complementar. Sendo assim, partindo-se da leitura do indigitado artigo, pensamos que somente por meio do veículo introdutor de normas no sistema denominado lei complementar pode o Poder Legislativo disciplinar a matéria crédito tributário.

Porém, além da observância ao campo material que compete à lei complementar, entendemos que, interpretando o dispositivo em comento, não é a lei complementar de qualquer ente federativo que pode vir a regular o ciclo de existência do crédito tributário. Acreditamos que compete ao Poder Legislativo Federal, por meio do Código Tributário Nacional, tal desiderato. Para nós, cabe ao Código Tributário Nacional a função de norma geral em matéria de legislação tributária, para que, sendo uma lei nacional⁴⁸, suas prescrições estejam dirigidas a todos os entes federativos, com a finalidade de se evitar conflitos de competência entre tais entes.

Corroborando com o que acabamos de dizer, Paulo de Barros Carvalho, ao dispor sobre a importância do Código Tributário Nacional, aduz que:

No que diz respeito especificamente à matéria tributária, foi-lhe atribuída a função de introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário, voltadas à regulação de matéria necessária para evitar conflitos de

47 Disponível em

<http://http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 04 de março de 2015, às 17 horas.

48 Entendemos ser o Código Tributário Nacional uma lei de âmbito nacional, pois os comandos, por ele veiculados, não se dirigem somente a uma pessoa jurídica de direito público interno. Pelo contrário, seus comandos se dirigem para todas as pessoas jurídicas de direito público interno que integram a federação. Por veicular comandos que se dirigem a todas os entes federativos, a lei nacional se difere da lei federal, malgrado ambas as leis serem produzidas pelo Congresso Nacional. A lei federal tem seus comandos voltados apenas à União Federal.

competência entre as entidades tributantes, bem como para regular as limitações ao poder de tributar, atuando como mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema. Tão só nesse sentido é que há de ser entendido o artigo 146, III, da Constituição da República. Ao dispor sobre a definição de tributos e suas espécies, fato gerador, base de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias, a lei complementar pode fazê-lo apenas com as finalidades relacionadas acima. **Está habilitado o Código Tributário Nacional, portanto, a dispor sobre esses institutos em termos definitórios**, objetivando evitar o caos e a desarmonia que a imprecisão de suas significações certamente causaria⁴⁹ (grifos nossos).

As palavras do insigne autor não nos deixam dúvidas sobre a sua filiação à corrente dicotômica⁵⁰, que entende ser função da lei complementar apenas dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar. Para tal corrente, o Código Tributário Nacional quando cumpre o seu papel de norma geral de direito tributário, dispondo sobre obrigação, crédito, lançamento, prescrição e decadência, somente o faz com a finalidade de evitar conflitos de competência entre os entes federados e regular as limitações ao poder de tributar.

Partindo-se do entendimento de que cabe ao Código Tributário Nacional dispor sobre a existência do crédito tributário, perpassando pelo seu nascimento, pela suspensão da sua exigibilidade, sua exclusão e chegando à sua extinção, pensamos ser de vital importância a observação dos dispositivos do Código Tributário Nacional, em especial daqueles dispositivos que dizem respeito ao crédito tributário.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre o crédito tributário em seu Título III – Crédito Tributário. Nesse capítulo encontramos o artigo 141, que prescreve:

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 garantias⁵¹.

O legislador pátrio, ao inserir no Código Tributário Nacional o artigo em tela, fixou

49 Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 397.

50 Em contraposição à corrente dicotômica, há a corrente tricotômica, que acredita ser função da lei complementar, além dos conflitos de competência e regulações às limitações ao poder de tributar, dispor sobre as normas gerais de direito tributário que não tenham a finalidade de regular as limitações ao poder de tributar e os conflitos de competência.

51 Disponível em <[http://http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em 04 de março de 2015, às 11:20.

que somente o Código Tributário Nacional pode dispor sobre a modificação ou extinção do crédito, a suspensão da exigibilidade do crédito e a exclusão do crédito tributário.

Com fundamento nesse artigo, podemos chegar à conclusão de que os casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão descritos no Código Tributário Nacional.

Analisando o artigo 146, da Constituição Federal, chegamos à conclusão de que somente o Código Tributário Nacional pode dispor sobre o ciclo de existência do crédito tributário. Conforme asseveramos anteriormente, o artigo 151, do Código Tributário Nacional, veicula causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Nesse passo, um questionamento vem à tona: será possível a existência de outras causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que não estão prescritas no artigo 151, do Código Tributário Nacional?

Observando, novamente, os dispositivos do Código Tributário Nacional, nos deparamos com a prescricitividade do parágrafo segundo do artigo 161. Vejamos a sua redação:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O artigo acima colacionado traz à tona o instituto do processo administrativo de consulta. O processo administrativo de consulta consiste na possibilidade de o sujeito passivo da obrigação tributária, ao ter dúvidas no tocante à legislação tributária, as quais repercutem na impossibilidade de certeza sobre o correto adimplemento da obrigação, consultar a administração sobre a solução a ser adotada. É importante mencionar que o processo administrativo de consulta veicula no sistema norma individual e concreta, que vincula tanto o sujeito passivo quanto o sujeito ativo da obrigação tributária.

Em momento anterior, dissemos que as causas que obstam a continuidade do processo de positivação do direito (causas impeditivas e suspensivas da exigibilidade do crédito tributário) não permitem que a Fazenda Pública, dando continuidade a tal processo, inscreva o crédito tributário em dívida ativa, extraia a certidão de dívida ativa e promova a execução fiscal. O processo administrativo de consulta, que só pode ser instaurado pelo sujeito passivo

anteriormente ao crédito tributário adquirir o atributo da exigibilidade, apresenta efeitos similares aqueles ocasionados pelas situações veiculadas pelo artigo 151, do Código Tributário Nacional. Quando pendente processo administrativo de consulta, conforme dispõe o parágrafo segundo, do artigo 161, do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública não pode promover atos de cobrança do crédito tributário. Em outras palavras, o processo administrativo de consulta, assim como as causas impeditivas da exigibilidade do crédito tributário, posterga o vencimento do tributo, impedindo que o crédito tributário adquira o atributo da exigibilidade antes de que ocorra o fim do processo de consulta.

Partindo-se das premissas adotadas na presente pesquisa, acreditamos que o processo administrativo de consulta, por apresentar os mesmos efeitos das causas impeditivas da exigibilidade do crédito tributário e por estar no corpo do Código Tributário Nacional, é uma causa impeditiva da exigibilidade do crédito tributário que não está presente no artigo 151, do Código Tributário Nacional. Por isso, não acreditamos que o rol do artigo 151, do Código Tributário Nacional, seja taxativo.

O Superior Tribunal de Justiça, em entendimento diametralmente oposto ao aqui por nós aventado, acredita ser o rol do artigo 151, do Código Tributário Nacional, taxativo. Em ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.156.668/DF, submetido ao rito do artigo 543-C, do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), de relatoria do Ministro Luiz Fux, o Superior Tribunal de Justiça firmou a seguinte baliza exegética:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.

1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a **taxatividade do art. 151 do CTN** [...]

[...]

3. Deveras, a **suspensão da exigibilidade do crédito tributário** (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) **encontra-se taxativamente prevista no art. 151 do CTN**, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em

equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípuo de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos.

[...]

(REsp 1.156.668/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 24/10/2010) – grifos nossos.

Cabe asseverar que nem sempre o entendimento da Corte Especial foi no sentido de que o rol do artigo 151, do Código Tributário Nacional, é taxativo. Em ocasião do julgamento do Recurso Especial 411.396/SC, de relatoria do Ministro José Delgado, a Corte Especial manifestou o entendimento pela não taxatividade do artigo 151, do Código Tributário Nacional. A Corte Especial fundamentava esse entendimento no fato de que a liminar em processo cautelar tinha o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, sem ferir o artigo 141, do Código Tributário Nacional, uma vez que, quando foi editado o Código Tributário Nacional, ainda não tinha vindo a lume o Código de Processo Civil, que prevê o amplo poder geral de cautela do magistrado. Esse entendimento, inclusive, foi convertido em norma legal pela Lei Complementar 104/2001, que, alterando o artigo 151, aditou o inciso V ao mesmo (a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial).

Camila Vergueiro Catunda⁵², também em entendimento oposto ao por nós aqui deduzido, acredita existir causas suspensivas da obrigação tributária (terminologia adotada pela autora) previstas expressamente no direito positivo e causas suspensivas da obrigação tributária não previstas expressamente no direito positivo.

Para Camila Vergueiro Catunda, as causas suspensivas da obrigação tributária previstas expressamente no direito positivo são: as hipóteses arroladas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, o processo administrativo de consulta – presente no parágrafo segundo, artigo 161, do Código Tributário Nacional –, o oferecimento de fiança bancária e a penhora de bens no âmbito de uma execução fiscal (artigo 9º, da Lei 6.830/1980).

Por outro lado, para a autora, seriam causas suspensivas da obrigação tributária não previstas expressamente no direito positivo: as sentenças de procedência do pedido do sujeito passivo da obrigação tributária, sejam elas prolatadas no curso de uma ação declaratória de

52 CATUNDA, Camila Vergueiro. **O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS CAUSAS SUSPENSIVAS DA SUA EXIGIBILIDADE**. São Paulo, 2006. p. 105.

inexistência de relação jurídico-tributária, no curso de um Mandado de Segurança preventivo, no curso de uma ação anulatória, no curso de um Mandado de Segurança repressivo e em uma ação cautelar preparatória de uma execução fiscal, em que o sujeito passivo oferece fiança bancária.

Ainda, segundo a autora, as causas suspensivas da obrigação tributária expressamente previstas no direito positivo poderiam ser trazidas à tona tanto pela via administrativa, quanto pela via judicial. As causas suspensivas da obrigação tributária não expressamente previstas no direito positivo, por serem materializadas por meio de uma sentença, obviamente, só são passíveis de ocorrência por meio da atuação do Poder Judiciário.

As sentenças de procedência do pedido do sujeito passivo da obrigação tributária, veiculado em uma ação antiexacional, realmente, no período em que ainda não há o trânsito em julgado da decisão, poderiam vir a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Em interessante abordagem sobre o tema José Antônio Minatel aduz:

Não parece razoável que possa a Fazenda Pública dar continuidade na exigência do tributo, cuja exigibilidade está afastada por pronunciamento judicial, mesmo em ação ordinária, ainda pendente de confirmação em instância superior. Ou se reconhece a possibilidade de extinção condicionada da obrigação, vistos os efeitos da sentença estarem sujeitos a evento futuro e incerto, ou, no mínimo, é imperativo que se admita que a sentença favorável ao sujeito passivo em ação ordinária, enquanto não dotada de definitividade, teria a eficácia mínima de suspender a exigibilidade, até o pronunciamento da instância superior sobre o recurso⁵³.

Realmente, enquanto não julgado o recurso da Fazenda Pública – que se insurgiu contra a procedência do pedido do sujeito passivo –, caso não se reconheça a possibilidade de extinção condicionada, deve-se admitir que a Fazenda Pública não pode realizar nenhum ato de cobrança do crédito tributário, equiparando tal efeito, desencadeado pela sentença de procedência do pedido, aos efeitos ocasionados pelas situações impeditivas e suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Entretanto, com base na conclusão por nós alcançada, de que somente o Código Tributário Nacional, norma geral em direito tributário, pode dispor sobre o ciclo de existência do crédito tributário, e pelo simples fato de não haver tal disposição no Código Tributário Nacional, acreditamos não se poder afirmar que as sentenças de procedência de ações

⁵³ MINATEL, José Antônio, 1999 *apud* CATUNDA, Camila Vergueiro. **O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS CAUSAS SUSPENSIVAS DA SUA EXIGIBILIDADE**. São Paulo, 2006. p. 107.

antiexacionais sejam causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, malgrado, na ótica apresentada por José Antônio Minatel, seus efeitos possam ser equiparados aos das causas impeditivas e suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, pensamos não ser taxativo o rol do artigo 151, do Código Tributário Nacional, pois vislumbramos no processo administrativo de consulta, disposto no parágrafo segundo, do artigo 161, do Código Tributário Nacional, uma causa impeditiva da exigibilidade do crédito tributário.

CONCLUSÃO

A incidência jurídica não ocorre automática e infalivelmente por meio da norma geral e abstrata. Cabe lembrar que a norma geral e abstrata é aquela que, em seu antecedente, apresenta um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico e, em seu consequente, tem-se uma relação jurídica em que, pelo menos, um de seus sujeitos está indeterminado. Para que tenhamos a incidência jurídica, faz-se necessário que, com fundamento nas normas gerais e abstratas, o homem produza normas individuais e concretas, dando cumprimento ao fim colimado pelo direito, qual seja, regular deonticamente as condutas intersubjetivas.

É de bom tom asseverar que a norma individual e concreta caracteriza-se por ter, no seu antecedente, um fato jurídico, denotando a ocorrência no mundo real do evento, conforme descrito na norma abstrata e geral; e, no seu consequente, haver uma relação jurídica em que os sujeitos já estão especificados.

O caminhar das normas jurídicas, que tem início nas normas gerais e abstratas encontradas nos mais altos escalões do direito positivo, terminando com a produção de normas individuais e concretas, com guarida nas figuras normativas encontradas em escalões não tão elevados do direito positivo, denota o processo de positivação do direito.

No âmbito da legislação tributária, o caminhar das normas jurídicas tem início na norma geral e abstrata instituidora do gravame. Para que a mesma tenha a sua linguagem incidindo sobre o campo material das condutas intersubjetivas, faz-se necessário que o homem produza normas individuais e concretas. Tais normas individuais e concretas, que podem ser produzidas tanto pela administração fazendária, quanto pelo contribuinte (sujeito passivo da relação jurídico-tributária), fazem nascer a obrigação tributária, tendo, em seu antecedente, a descrição de um fato jurídico e, no seu consequente, a instauração do laço relacional que une sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária.

Do surgimento da relação jurídico-tributária, advém, conjuntamente, o nascimento dos seus elementos constituidores, dentre eles, o crédito e o débito. O crédito tributário seria o direito subjetivo, concedido ao sujeito ativo da obrigação tributária, de exigir uma prestação. Por sua vez, o débito seria o dever do sujeito passivo de prestar o objeto da obrigação.

Com fundamento na teoria comunicacional do direito, para que a norma jurídica

individual e concreta constituidora da obrigação jurídico-tributária seja válida, é necessário que haja a notificação dos destinatários dessa norma. Sendo assim, no momento do surgimento da obrigação tributária, ocorrido pela produção da norma individual e concreta, seja ela realizada pelo sujeito ativo da obrigação, seja ela realizada pelo sujeito passivo da relação, tem-se por existidos todos os elementos da obrigação tributária, incluindo-se o crédito tributário.

Em momento ulterior à existência do crédito tributário, surdirá o atributo da exigibilidade do crédito tributário. Quando nos reportamos a exigibilidade do crédito tributário, estamos nos referindo ao atributo que tem o condão de fazer com que a Fazenda Pública requeira, reclame o seu crédito ao Poder Judiciário, para que este, utilizando-se de outras normas individuais e concretas, colocando o patrimônio do devedor como garantidor do seu débito, venha a compelir o sujeito passivo a adimplir e por fim à obrigação tributária.

O atributo da exigibilidade do crédito tributário, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, vem à tona após exaurir-se o lapso temporal consistente no vencimento da obrigação, sendo tal lapso de trinta dias contados da data em que se considera o sujeito passivo notificado do ato de lançamento.

Por outro lado, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o atributo da exigibilidade do crédito tributário surge no dia seguinte à entrega da declaração do sujeito passivo ou no dia seguinte ao vencimento da obrigação, o que acontecer por último.

Ao prescrever o processo de positivação do direito tributário, o legislador pátrio pontua certas situações que têm o condão de obstar o prosseguimento de tal processo. Essas situações estão elencadas no Código Tributário Nacional. Entendemos que, muito embora estejam colocadas algumas causas obstativas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, sob a rubrica “suspensão da exigibilidade do crédito”, nem sempre as causas ali descritas irão ocorrer no momento em que o crédito tributário apresenta o atributo da exigibilidade. Em algumas situações, embora já existente o crédito tributário, as causas obstativas ocorrem em momento anterior ao surgimento do qualificativo da exigibilidade do crédito, sendo, verdadeiramente, causas impeditivas da exigibilidade do crédito tributário. Em outras situações, as causas obstativas do processo de positivação do direito tributário podem vir a ocorrer anteriormente à norma individual e concreta que faz florescer a obrigação tributária. Mais uma vez, teremos tais causas impedindo o surgimento do crédito tributário.

Em nosso entendimento, as causas obstativas do processo de positivação do direito tributário que ocorrem anteriormente ao florescimento da obrigação tributária, notadamente o a concessão de liminar em Mandado de Segurança preventivo e a concessão de tutela antecipada em ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, sendo normas individuais e concretas postas no sistema pelo Poder Judiciário, não têm o condão de proibir a administração fazendária de realizar o lançamento tributário. Em verdade, tais normas não são impeditivas do lançamento tributário, mas sim são impeditivas da exigibilidade do crédito tributário. Por isso, não proíbem a administração fazendária de realizar o lançamento tributário.

Também entendemos que durante o período acobertado pela liminar concedida em Mandado de Segurança preventivo ou pela antecipação dos efeitos da tutela concedida em ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, uma vez cassadas tais tutelas diferenciadas, não se tem a incidência dos consectários da mora (multa de mora e juros de mora). Entendemos assim, haja vista tais tutelas diferenciadas postergarem o prazo de vencimento do tributo, impedindo, dessa maneira, o surgimento do atributo da exigibilidade. Caso admitíssemos a incidência dos consectários da mora sobre tal período, estaríamos apenas com a mora o contribuinte que, preventivamente, se socorre do Poder Judiciário, demonstrando a plausibilidade do seu direito.

Derradeiramente, com fundamento no campo de competência material da lei complementar, delineado pela Constituição Federal, e acreditando ser o papel do Código Tributário Nacional veicular as normas gerais de direito tributário, entendemos caber a tal código a competência para dispor sobre o ciclo de existência do crédito tributário. Nesse diapasão, entendemos que as causas obstativas do processo de positivação do direito tributário necessitam de ser veiculadas pelo Código Tributário Nacional. Malgrado entendamos que as causas impeditivas e suspensivas da exigibilidade do crédito tributário tenham que estar veiculadas pelo Código Tributário Nacional, não acreditamos ser o rol do artigo 151, do mesmo código, taxativo, em razão de acreditarmos que os efeitos do processo administrativo de consulta (presente no parágrafo segundo, do artigo 161, do Código Tributário Nacional) serem os mesmos das causas impeditivas da exigibilidade do crédito tributário constantes no artigo 151, uma vez que não há o surgimento do atributo da exigibilidade do crédito tributário, em razão de estar pendente processo administrativo de consulta, não podendo a administração

fazendária realizar atos de cobrança durante esse período.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **CURSO DE TEORIA GERAL DO DIREITO: O constructivismo lógico-semântico.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

----- **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

----- **DIREITO TRIBUTÁRIO: Fundamentos jurídicos da incidência.** 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CATUNDA, Camila Vergueiro. **O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS CAUSAS SUSPENSIVAS DA SUA EXIGIBILIDADE.** São Paulo, 2006.

CONRADO, Paulo Cesar. **PROCESSO TRIBUTÁRIO.** 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA NA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PORCHAT, Décio. **SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.** São Paulo: Noeses, 2005.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Dialética, 1997.