

## **RESUMO**

No presente trabalho monográfico abordaremos uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, que são as reclamações e recursos no processo administrativo tributário. Trataremos desse tema à luz do Decreto 2.212/2014, que aprovou o Regulamento de ICMS do Estado de Mato Grosso, estabelecendo os requisitos e procedimentos necessários para a tramitação dos processos administrativos no âmbito do fisco Estadual Mato-grossense.

Palavras-chave: Suspensão, exigibilidade, crédito tributário e processo administrativo tributário.

## **ABSTRACT**

In this monograph we discuss one of the causes of suspensive payment of tax provided for in art. 151, section III of the National Tax Code, which are the complaints and appeals in administrative fiscal process. We will address this issue in light of Decree 2,212 / 2014, which approved the Regulation of ICMS in the state of Mato Grosso, establishing requirements and procedures for the conduct of administrative proceedings under the fiscal ambit of Mato Grosso State.

Keywords: Suspension, liability, tax credits and administrative fiscal process.

## SUMÁRIO

<b>Introdução.....</b>	<b>5</b>
<b>1 – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.....</b>	<b>6</b>
1.1. Norma Geral Tributária e o Crédito Tributário.....	6
1.2. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário e Hipóteses de Suspensão Previstas no Código Tributário Nacional.....	8
<b>2 – Processo Administrativo Tributário com Base no Regulamento do Imposto sobre Operação Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – do Estado de Mato Grosso – RICMS/MT.....</b>	<b>12</b>
2.1. Legislação Reguladora do Processo Administrativo Tributário no Estado de Mato Grosso.....	12
2.2. Instrumentos Constitutivos do Crédito Tributário.....	13
2.2.1. Aviso de Cobrança Fazendário.....	15
2.2.2. Notificação de Lançamento.....	15
2.2.3. Documento de Arrecadação.....	16
2.2.4. Termo de Intimação.....	16
2.2.5. Termo de Apreensão e Depósito.....	17
2.2.6. Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal.....	17
2.3. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário com Base no Processo Administrativo Tributário – RICMS/MT.....	18
2.4. Processo ou Procedimento.....	19
2.5. Processo Administrativo Tributário, Instrumentos de Revisão do Crédito Tributário e Processo Digital Instituído pelo Decreto 2166/09.....	20
2.5.1. Pedido de Revisão.....	23
2.5.1.1. Decisão no Processo Administrativo.....	24
2.5.2. Recurso Voluntário.....	25
2.5.3. Reexame Necessário.....	26
<b>3 – Ilegalidades Previstas no RICMS/MT Quanto à Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.....</b>	<b>27</b>
3.1. Normas Gerais de Direito Tributário e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.....	28

3.2. Poder Regulamentar e suas Limitações.....	30
3.3. Limitação da Suspensão da Exigibilidade pelo Prazo de 90 Dias.....	30
3.4. Concessão do Poder Discricionário ao Servidor Fazendário para Prorrogar a Suspensão por mais de 90 Dias.....	31
3.5. Limitação temporal dos efeitos da decisão judicial.....	33
3.6. Concessão de Suspensão nas Hipóteses em que se Deveria Extinguir ou Excluir o Crédito Tributário.....	34
<b>Conclusão.....</b>	<b>36</b>
<b>Referências.....</b>	<b>38</b>

## INTRODUÇÃO

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário tem sido um dos temas mais importantes no direito tributário na medida em que, uma vez aplicada, o fisco não poderá tomar qualquer medida para a satisfação do seu crédito. Dentre as causas de suspensão previstas no Código Tributário Nacional, estão as reclamações e os recursos no processo tributário administrativo, objeto do nosso trabalho, onde o contribuinte poderá discutir as incorreções que entender existir no lançamento tributário, garantindo-lhe o direito de ampla defesa e contraditório, ainda no âmbito da Administração Pública.

O Decreto 2.212, de 20 de março de 2014, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – do Estado de Mato Grosso – RICMS/MT, regulamentou a matéria do processo administrativo tributário estabelecendo os requisitos formais necessários ao processamento dessas reclamações e recursos perante o fisco Estadual, outorgando competência aos agentes e gerências específicas da Secretaria do Estado da Fazenda de Mato Grosso para admissibilidade e análise desses processos.

Veremos no decorrer deste trabalho as variedades de instrumentos constitutivos do crédito tributário previstos no RICMS/MT, que serão objetos do processo administrativo tributário, explicitando as características e cabimento de cada um deles. Também veremos os instrumentos de revisão do crédito tributário, que são: Pedido de Revisão, Recurso Voluntário e Reexame Necessário. Ilustraremos no decorrer deste trabalho a função de cada um desses instrumentos de revisão, tratando de seus requisitos formais e de suas características. Mas vale ressaltar já de antemão que, atendido os requisitos mínimos, esses instrumentos têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Após salientarmos todas essas questões formais a respeito do processo administrativo tributário, discutiremos acerca das ilegalidades previstas no RICMS/MT no que tange à matéria da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

# 1 – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

## 1.1. Norma Geral Tributária e o Crédito Tributário

Antes de adentrarmos no campo da suspensão, necessário falarmos um pouco dos institutos da norma geral em matéria tributária e do crédito tributário que está previsto título III do Livro Segundo do Código Tributário Nacional.

A Constituição Federal de 1988, estabeleceu que a lei complementar deverá estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, e dentre elas, está o crédito tributário.

É oportuno ressaltar que a Lei 5.172/66, o atual Código Tributário Nacional, instituída como lei ordinária, foi recepcionada pela atual Constituição Federal como lei complementar.

Nesse interim, o crédito tributário foi tratado no título III do Livro Segundo do CTN – conforme citado acima –, regulando sobre as disposições gerais, constituição, extinção, exclusão, garantias e privilégios e sobre a suspensão, que será o objeto do nosso estudo.

Em que pese ter sido tratado no Código Tributário Nacional em título apartado ao da Obrigação Tributária, em análise sistemática, entendemos que o crédito tributário é um dos componentes existentes na relação jurídica tributária, sendo ele o direito subjetivo do ente federado de cobrar o objeto dessa relação, qual seja o tributo em contra partida ao dever jurídico de pagar o tributo.

Vejamos o entendimento do Ilustríssimo Professor Paulo de Barros Carvalho quanto à composição do liame obrigacional, *in verbis*:

*“O direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos “crédito”. E o dever jurídico (ou também dever subjetivo) que a ele se*

*contrapõe, de prestar o objeto, designamos “débito”. Revela, por isso, inominável absurdo imaginar-se obrigação sem crédito”<sup>1</sup>.*

Importante também destacar que o crédito tributário é formalizado pelo lançamento, entendido como ato administrativo, que por sua vez formaliza a obrigação tributária.

E como ocorre o lançamento?

O legislador cria normas gerais e abstratas para regular as relações dos sujeitos em uma determinada sociedade, descrevendo fatos que, se ocorridos, desencadearão o conseqüente normativo, que prescreverá uma obrigação nos moldes deônticos proibido, permitido e obrigatório.

No entanto, para que haja a eficácia da norma jurídica, o evento descrito no antecedente da norma geral e abstrata deve ser convertido em fato jurídico através de linguagem competente, e isso quer dizer linguagem admitida pelo direito.

Para entendermos melhor isso, vale aqui destacarmos importante lição do Professor Paulo de Barro Carvalho sobre as noções de *evento*, *fato* e *fato jurídico*.

Nos dizeres do Professor Paulo de Barros Carvalho, “*para o ponto de vista do direito, os fatos da chamada realidade social serão simplesmente eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria*”<sup>2</sup>. Continua, dizendo que “*se as mutações que ocorrerem entre os objetos da experiência vierem a ser contadas em linguagem social, teremos os fatos*”<sup>3</sup>, os chamados fatos sociais.

E conclui, afirmando que “*a linguagem do direito positivo incide sobre a linguagem da realidade social para, só então, produzir a linguagem da facticidade*

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 4ª. Ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 498.

<sup>2</sup> Idem, p. 504.

<sup>3</sup> Idem, p. 503 e 504.

*jurídica*”<sup>4</sup>, isso significa que quando o evento for relatado em linguagem competente e, digo mais, por agente competente, admitidos pelo direito, aquele evento ganhará relevância jurídica, de modo que passará a ser um fato jurídico. De modo contrário, caso esse evento não seja relatado em linguagem competente, ele será como se nunca tivesse acontecido.

Veja que a atuação humana é imprescindível para que haja a incidência do direito. De modo contrário, não haverá a incidência da norma jurídica no mundo social se não houver a subsunção do fato à norma pelo agente do direito. Esse é o chamado fenômeno da aplicação.

Assim, podemos concluir que uma vez ocorrido o evento previsto na hipótese de incidência da norma tributária, sendo esse evento conhecido pelo agente fiscal de tributos, logo ele aplicará a norma geral e abstrata descrevendo o evento e, portanto, transformando-o em fato jurídico, para só então prescrever o dever jurídico de prestação do tributo. Eis aí o lançamento, como norma individual e concreta, que constitui o crédito tributário.

## **1.2. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário e Hipóteses de Suspensão Previstas no Código Tributário Nacional**

Feitas as ponderações acerca do crédito tributário e que este é constituído a partir do lançamento, vale aqui discorrer sobre o que é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O lançamento é um “*ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta*”<sup>5</sup>. E como ato administrativo, o lançamento possui os seguintes atributos: a) presunção de legitimidade; e b) exigibilidade.

Quanto ao atributo da executoriedade, cumpre ressaltar que este não está presente no ato do lançamento, haja vista que o referido crédito precisará ser inscrito em dívida ativa para, só então, ganhar força de executoriedade, que será materializada na certidão de inscrição desse débito, conhecida como certidão de dívida ativa (título executivo

---

<sup>4</sup> Ibidem, p. 504.

<sup>5</sup> Idem, p. 510.



extrajudicial). Com essa certidão de dívida ativa, o ente federado poderá executar o contribuinte inadimplente para a satisfação do seu crédito.

Em se falando de presunção de legitimidade, esta nada mais é do que uma característica inerente ao princípio da legalidade, que rege toda a atividade pública. É a presunção conferida aos atos administrativos informando a sua veracidade, devendo ser descaracterizada somente mediante prova inequívoca perante o poder judiciário, ou perante ato de revisão administrativa.

Segundo a doutrinadora Marina Vieira de Figueiredo, “*não há dúvida que o lançamento, assim como os demais atos administrativos, é tido como regular, válido, até que se demonstre o contrário, ou seja, que possui vícios (presunção de legitimidade)*”<sup>6</sup>.

E o atributo da exigibilidade é a característica que o Poder Público possui para ele mesmo exigir o cumprimento de seus atos, independentemente do sujeito administrado entender válido ou inválido o ato. A exigibilidade é inerente ao lançamento, “*pois, uma vez não cumprido pelo sujeito passivo o dever por ele constituído, está o Poder Público autorizado a constituir as penalidades decorrentes desse descumprimento e, se for o caso, se socorrer do Poder Judiciário para exigir o pagamento dos valores em questão*”<sup>7</sup>.

No caso do lançamento, o Estado notifica o contribuinte sobre a formalização da obrigação tributária (lançamento), e a partir desse momento, se o contribuinte não realizar o pagamento, o Estado tomará as suas medidas para alcançar o fim almejado do crédito tributário, que é a sua extinção pelo pagamento.

E é justamente neste atributo da exigibilidade que a suspensão irá atuar.

Como se sabe, a obrigação tributária com o seu crédito são criados para que sejam extintos, e uma das hipóteses de extinção prevista pelo Código Tributário Nacional é o pagamento. Se o contribuinte não realizar o pagamento dentro do prazo estipulado, o Estado,

---

<sup>6</sup> FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento tributário, revisão e seus efeitos. São Paulo, 2011. Capítulo IV. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 144.

<sup>7</sup> Idem.

com base no atributo da exigibilidade, tomará as medidas cabíveis para que o seu direito ao crédito seja satisfeito. Isto também é conhecido como a positivação do direito do fisco ao crédito, onde a relação jurídica tributária se estreitará cada vez mais até que o fisco seja satisfeito com a extinção da obrigação, com o seu pagamento voluntário ou forçado.

E tocar nesse atributo, ou seja, suspender a exigibilidade do ato administrativo do lançamento é o mesmo que dizer que o Estado não poderá tomar qualquer atitude que vise a satisfação da obrigação tributária. Ele não poderá inscrever o respectivo crédito em dívida ativa e, portanto, não poderá executá-lo perante o Poder Judiciário.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, são elas:

- a) Moratória;
- b) O depósito do seu montante integral;
- c) As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- d) A concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- e) A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- f) O parcelamento.

Elucidando bem essa questão de suspensão com base nas hipóteses previstas acima, o Professor Paulo de Barros Carvalho assim afirma:

*“Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66 – CTN – , aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor de exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera”<sup>8</sup>.*

Conforme previsão do inciso III do art. 151 do CTN, as reclamações e os recursos no processo administrativo tributário têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras, de modo que, segundo Marina Vieira de

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 528.

Figueiredo, “*enquanto o sujeito passivo estiver impugnando, administrativamente, a legitimidade do lançamento efetuado, não poderá o Fisco exigir o pagamento do tributo*”<sup>9</sup>.

Portanto, caberá à lei local de cada órgão fazendário regulamentar o processamento desses processos administrativos, definindo os seus requisitos formais, prazos, autoridades dentre outras providências, como se verá no próximo capítulo, quando então falaremos das peculiaridades do processo administrativo tributário no âmbito do Regulamento de ICMS do Estado de Mato Grosso – RICMS/MT.

---

<sup>9</sup> FIGUEIREDO, Marina Vieira. op. cit., p. 241.

## **2 – Processo Administrativo Tributário Com Base no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – do Estado de Mato Grosso – RICMS/MT**

### **2.1. Legislação Reguladora do Processo Administrativo Tributário no Estado de Mato Grosso**

O artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreveu que a exigibilidade do crédito tributário seria suspensa nos casos de reclamações e recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesses termos, o Decreto 2.212, de 20 de março de 2014, aprovou o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, vulgarmente conhecido com as siglas RICMS/MT, que entrou em vigor em 1º de agosto de 2014.

O RICMS/MT é o conjunto de normas gerais e abstratas agrupadas em um só documento, que tem por finalidade regular o ICMS no Estado de Mato Grosso a partir das hipóteses de incidências tributárias, tratando de conceituar e delimitar os critérios previstos no antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária, tais como o critério material, espacial e temporal, bem como prescrever o seu conseqüente, estabelecendo os sujeitos da relação jurídica tributária e o objeto, com sua base de cálculo e alíquota.

O RICMS/MT também dispõe sobre matérias como as obrigações principais e instrumentais, questões sobre substituição tributária, sanções pelo não cumprimento das obrigações principais e instrumentais, fiscalização e arrecadação, etc.

Dentre todas as matérias previstas no RICMS/MT, está o processo administrativo tributário, regulado entre os artigos 1.026 ao 1.036, prescrevendo todos os procedimentos e

requisitos para a revisão do crédito tributário, devidamente formalizado nos termos dos artigos 960 ao 969, do RICMS/MT.

Importante também ressaltar que o Decreto 2.166/09 instituiu a utilização do meio eletrônico no âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso, para a tramitação dos processos administrativos, fazendo com que a comunicação de atos, a transmissão e decisão de peças processuais administrativas sejam feitas de forma digital. Falaremos das particularidades do Decreto 2.166/09 no item 2.6.

Em que pese o processo tributário administrativo ser regulado pelos artigos 1.026 ao 1.036 do RICMS/MT, o parágrafo 3º, do art. 1026 estabeleceu que as disposições do Código de Processo Civil e das demais normas processuais relativas ao tributo poderão ser aplicadas de forma subsidiária.

## **2.2. Instrumentos Constitutivos do Crédito Tributário**

O processo Administrativo Tributário terá como seu objeto o crédito tributário devidamente constituído segundo os termos do RICMS.

Entende-se por constituição do crédito tributário a formalização da obrigação tributária pelo ato da aplicação da norma pelo agente competente, que analisará a ocorrência da hipótese de incidência, informando os sujeitos ativo e passivo, a data da ocorrência e o seu local, assim como o valor do tributo a ser pago.

O RICMS/MT, em seu Capítulo IV, do Título I, do Livro II, do Regulamento do ICMS do Estado de Mato Grosso, prevê que o crédito tributário poderá ser formalizado e instrumentalizado por meio de<sup>10</sup>:

- a) Aviso de Cobrança Fazendário
- b) Notificação de Lançamento
- c) Aviso de Cobrança da Conta Corrente Fiscal
- d) Documento de Arrecadação

---

<sup>10</sup> MATO GROSSO, Decreto 2.221, de 20 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/SubIndice.aspx?ID=96>>. Artigo 960. Acesso em 10 set. de 2014.

- e) Termo de Intimação
- f) Termo de Apreensão e Depósito

Desses seis instrumentos constitutivos do crédito tributário previstos no parágrafo anterior, cinco deles são processados, revisados, decididos e reexaminados com base nos artigos 1026 ao 1036, do RICMS, que regem o Processo Administrativo Tributário. São eles: o Aviso de Cobrança Fazendário, Notificação de Lançamento, Documento de Arrecadação, Termo de Intimação e Termo de Apreensão e Depósito.

Apenas o Aviso de Cobrança da Conta Corrente Fiscal será processado de forma diferente, e isso se deve ao modo de sua constituição, como a seguir se verá.

Os requisitos obrigatórios e comuns para a formalização do crédito tributário pelos respectivos instrumentos, são:

- a) a identificação completa da gerência ou agente que emitiu o instrumento;
- b) a indicação do local e do prazo em que poderá ser apresentada a impugnação pertinente;
- c) a qualificação do sujeito passivo e respectivos responsáveis solidários;
- d) o local, data e hora da emissão e, se for o caso, indicação do procedimento tomado para a formalização do instrumento;
- e) a descrição da matéria tributária contendo o fato tributável, com a base de cálculo e a alíquota;
- f) a fundamentação legal quanto à ocorrência tributária, penalidades, multas dentro outros;
- g) o valor do tributo;
- h) a consolidação do valor exigido, contendo o tributo, multas, penalizados e outros;
- i) a notificação para o pagamento, apontando os benefícios da espontaneidade;
- j) a notificação de que se não houver o pagamento ou a impugnação, o crédito e a multa de mora serão lançados no Conta Corrente Fiscal e inscrito em dívida ativa;
- k) a impressão dos dados e cargo da pessoa responsável pela sua emissão;

l) e, por último, o número de verificação, para a consulta eletrônica da autenticidade do instrumento pelo sítio da SEFAZ/MT.

Todos os instrumentos mencionados acima, exceto o Aviso de Cobrança da Conta Corrente Fiscal, após o vencimento e o não pagamento, serão registrados como débito no Sistema Eletrônico de Conta Corrente Geral do Estado de Mato Grosso, conhecido como Conta Corrente Fiscal.

O sistema do Conta Corrente Fiscal é uma conta que todas as pessoas, físicas e jurídicas, possuem no âmbito da SEFAZ/MT, onde são registrados todas as pendências tributárias na forma dos instrumentos que formalizam o crédito tributário. Apenas a esses registros, contarão se o débito está omissos (sem pagamento), se está suspenso, se foi quitado ou estornado.

Após o registro dos referidos instrumentos no Conta Corrente Fiscal, serão convertido em Aviso de Cobrança da Conta Corrente Fiscal os débitos pendentes como omissos, possibilitando ao contribuinte regularizar a sua situação perante o fisco Mato-grossense.

Como os instrumentos mencionados neste tópico são os objetos dos Processos Administrativos, cabe aqui salientar algumas de suas especificidades, como a seguir se verá.

### **2.2.1. Aviso de Cobrança Fazendário**

O Aviso de Cobrança Fazendário, previsto no art. 961, do RICMS/MT, é a formalização do crédito tributário em função do cruzamento de informações mantidas no ambiente tecnológico dos sistemas aplicativos eletrônicos da Secretaria de Estado da Fazenda.

Vale repetir que o Aviso de Cobrança Fazendário será registrado a débito no Conta Corrente Fiscal, caso não seja pago ou impugnado.

### **2.2.2. Notificação de Lançamento**

Apesar do nome trazer a ideia de ciência do Lançamento pelo sujeito passivo da relação tributária, Notificação de Lançamento é o nome dado ao instrumento que formaliza o crédito tributário mediante o serviço de fiscalização à Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e será utilizado em último caso, na hipótese de não haver outro instrumento capaz de gerar o respectivo crédito. Está previsto no art. 962 do RICMS/MT.

### **2.2.3. Documento de Arrecadação**

O Documento de Arrecadação é considerado o famoso “carro chefe” da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso, onde por ele é constituída a maior parte de lançamentos tributários.

Com previsão no art. 964, do RICMS/MT, o Documento de Arrecadação é gerado a partir do envio de notas fiscais de entrada pelo contribuinte à SEFAZ/MT, através de sistema de inteligência eletrônica, e com base nos dados informados nessas notas, a SEFAZ/MT faz o lançamento do tributo e devolve ao contribuinte a fim de que pague o documento antes mesmo de adentrar nas fronteiras do Estado Mato-grossense.

Como é um instrumento utilizado corriqueiramente, significa dizer que a operação que não for alcançada por meio do lançamento através do Documento de Arrecadação, poderá ser alcançada pelos demais instrumentos constitutivos do crédito tributário.

### **2.2.4. Termo de Intimação**

Estabelecido no art. 965, do RICMS/MT, o Termo de Intimação é o instrumento constitutivo do crédito tributário formalizado a partir da atuação do agente fiscal competente para fiscalizar as atividades das empresas com inscrição estadual em Mato Grosso. Independerá se a empresa for pequena ou de grande porte.

Para que possa ocorrer essa fiscalização, o agente deverá ter em sua posse uma autorização mediante consignação expressa, isso quer dizer, uma ordem de serviço emitida pela gerência competente da Secretaria Estadual da Fazenda de Mato Grosso.



### **2.2.5. Termo de Apreensão e Depósito**

O Termo de Apreensão e Depósito (art. 966, do RICMS) é o instrumento constituidor do crédito tributário pertinente às operações de mercadorias em trânsito, ou o controle de pontos de carga, descarga, embarque ou desembarque de cargas e pessoas, e será lavrado em casos de irregularidade nessas operações.

Essa fiscalização será privativa das gerências situadas em postos fiscais espalhados nas fronteiras do Estado de Mato Grosso ou em empresas transportadoras devidamente credenciadas na SEFAZ/MT.

### **2.2.6. Aviso de Cobrança da Conta Corrente Fiscal**

Segundo o comando do art. 963, RICMS/MT, esse instrumento será emitido, privativamente, pela gerência que administra o sistema do Conta Corrente Fiscal, para a exigência de todo e qualquer débito que estiver inscrito como débito nesse sistema, ou seja, débitos que não foram pagos e nem impugnados. Ele oportuniza ao contribuinte-devedor o direito de regularização de sua situação perante o fisco Estadual, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da respectiva ciência, e concede benefícios para o pagamento.

Caso o contribuinte discorde da exigência contida no referido Aviso de Cobrança, ele poderá, no mesmo prazo de 30 (trinta) dias, impugnar o instrumento que entender indevido, de forma individual, não podendo impugnar o Aviso de Cobrança da Conta Corrente Fiscal em sua totalidade.

Exemplificando, se o Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal for emitido para a cobrança de dois débitos, um consubstanciado num Termo de Intimação e o outro num Termo de Apreensão e Depósito, o contribuinte deverá impugnar um por um, caso achar indevido os dois. Ou mesmo poderá quitar um e impugnar o outro, mas não poderá impugnar o Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal no todo.

O processo administrativo tributário oriundo de impugnação dos débitos constantes no Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal terá um rito totalmente diferenciado dos demais instrumentos, sendo o Pedido de Revisão apreciado em grau administrativo único.

Como a impugnação ao crédito gerado pelo Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal será processado em grau único, logo não será admitido Recurso Voluntário. No entanto, se for o caso, será submetido de ofício, se for o caso, ao reexame necessário.

No caso onde não houver o pagamento e nem o Pedido de Revisão, esse débito poderá ser cobrado por mais uma vez no prazo de 60 (sessenta) dias, pela Agência Fazendária do domicílio tributário e, após isso e sem que haja a satisfação do Aviso de Cobrança, deverá ser inscrito em dívida ativa tributária.

### **2.3. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário com Base no Processo**

#### **Administrativo Tributário – RICMS/MT**

No âmbito do processo administrativo tributário, previsto pelo Regulamento de ICMS do Estado de Mato Grosso, o tema da suspensão é tratado em duas ocasiões: a) quando o contribuinte, não satisfeito com a cobrança feita em termos de lançamento, indigna-se e apresenta perante o órgão fazendário o seu “Pedido de Revisão”; e b) após dada entrada no processo administrativo tributário, e ter o seu pedido negado, interpõe “Recurso Voluntário”. Trataremos melhor desses dois institutos nos próximos tópicos.

Assim, tratando de Pedido de Revisão, o Regulamento dispõe que terá a exigibilidade suspensa desde que preenchido os requisitos formais para o pedido de revisão – devidamente tratados no item 2.5.1 –, frisando que o protocolo deverá ser tempestivo. Falando de outra maneira, se não houver o preenchimento dos requisitos formais do pedido de revisão e se este for protocolizado fora do prazo, não será concedida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ressalta-se que a suspensão da exigibilidade fica restrita ao montante impugnado, e será o instrumento que constituiu o crédito registrado junto ao sistema do Conta Fiscal com o status de suspenso, informando os dados do processo administrativo.

A suspensão será concedida pelo servidor que fizer a admissibilidade do processo administrativo, na forma digital, podendo ser revogada, caso o processo seja inadmitido em segunda análise.

De igual forma ocorre com o Recurso Voluntário, devendo ser concedida a suspensão da exigibilidade após a sua interposição.

Apesar do RICMS/MT não possuir muitos dispositivos referentes ao tema da suspensão para o Recurso Voluntário, entendemos ser aplicado, por analogia, as mesmas regras aplicadas ao Pedido de Revisão, tais como que o Recurso deve ser apresentado dentro do prazo estipulado, bem como que o débito impugnado pelo recurso deverá ser registrado no Conta Corrente Fiscal com status do suspenso, indicando os dados do processo.

#### **2.4. Processo ou Procedimento**

Uma das discussões doutrinárias que merece ser elucidada aqui neste trabalho é sobre qual o termo correto a ser aplicado nos conflitos no âmbito administrativo, se é *processo* ou *procedimento*.

A ideia de processo está ligada ao fato jurídico litígio, ao passo que procedimento nada tem do litigioso. Na verdade, procedimento é o conjunto ordenado de atos específicos para a produção de um ato final (produto).

Todo processo possui um procedimento que determinará o rito a ser seguido. Em outras palavras, não haverá processo sem procedimento, ao passo que o procedimento poderá muito bem existir sem a figura do processo.

Fabiana Del Padre Tomé concluiu “*tratar-se de procedimento o caminho perseguido para a realização do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade, configurando processo, por sua vez, a composição administrativa dos conflitos fiscais*”<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012. p. 313.

Parte da doutrina que entende ser indevida a utilização do termo *processo* para o conflito administrativo do crédito tributário, funda-se a) na tripartição dos poderes, onde somente o Poder Judiciário tem a competência de praticar atos jurisdicionais, e também porque b) a decisão na via administrativa não é capaz de criar coisa julgada, que seria um dos requisitos da jurisdição.

Na verdade, essa corrente não merece prosperar, isso porque, embora haja a separação dos poderes, em determinados casos qualquer um dos três poderes poderá realizar atividades atípicas. No presente caso da controvérsia administrativa tributária, o Poder Executivo poderá julgar as impugnações e recursos apresentados em face do crédito tributário.

Considerando que o termo *jurisdição*, do latim, significa dizer o direito e, em análise mais ampla, significa realização e proteção do direito, ela consiste no dever que o Estado tem de resolver conflitos, analisando caso a caso e julgando de acordo com o direito positivo. Podemos até consentir que o Poder Judiciário é o maior detentor desse poder, mas isso não quer dizer que esse poder de dizer o direito na esfera administrativa é exclusivo do Judiciário, mas sim do Estado.

Portanto, é perfeitamente possível a utilização do termo *processo* no âmbito dos conflitos administrativos, motivo pelo qual usaremos esse termo no decorrer deste trabalho.

## **2.5. Processo Administrativo Tributário, Instrumentos de Revisão do Crédito Tributário e Processo Digital instituído pelo Decreto 2166/09**

O Processo Administrativo será regido segundo os ditames dos artigos 1.026 ao 1.036 do RICMS/MT, que estabelecerão a forma de revisão das exigências tributárias em sede de processo de conhecimento.

Os protocolos e demais atos processuais no âmbito do processo administrativo tributário, na Secretaria do Estado de Mato Grosso, deverão ser na forma eletrônica, e com a finalidade de regulamentar esse processo eletrônico, o Poder Executivo instituiu o Decreto de nº 2166, do dia 1º de outubro de 2009.

O Decreto já começa, em seus primeiros artigos, conceituando alguns termos da informática, tais como o conceito de “meio eletrônico”, “transmissão eletrônica” e “assinatura eletrônica”, para fins de esclarecimento ao contribuinte que usará do referido meio para a formalização de processos perante o respectivo órgão da administração, conforme segue abaixo.

O meio eletrônico é toda e “qualquer forma de armazenamento ou tráfego de documentos e arquivos digitais”<sup>12</sup>.

Já a transmissão eletrônica é “toda forma de comunicação a distância com a utilização de redes de comunicação, preferencialmente a rede mundial de computadores”<sup>13</sup>.

E assinatura eletrônica é considerada a forma inequívoca de identificação do sujeito que utiliza o meio eletrônico, fazendo a transmissão de arquivos e documentos eletrônicos. Essa assinatura é baseada em certificado digital emitido por autoridade credenciada, na forma de lei específica.

Uma questão, também interessante, é a tempestividade, onde o encerramento do prazo processual não está mais vinculado ao horário de funcionamento do respectivo órgão fazendário. Isso porque na hipótese de prazo fatal, sendo o processo e seus atos digitais, ele pode ser realizado até às 24 (vinte e quatro) horas do último dia, desde que validado no mesmo dia.

O sistema eletrônico deverá dispor de ferramentas para a emissão de protocolo, contendo no mínimo a data e o horário da transmissão.

No que tange à comunicação processual, as citações poderão ser realizadas eletronicamente, desde que a íntegra dos autos seja acessível ao citando.

---

<sup>12</sup> MATO GROSSO. Decreto 2.166, de 1º de outubro de 2009. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/0/3085f5f5d828f1b504257643004948da?OpenDocument>. Art. 4º, inciso I.

<sup>13</sup> Idem. Art. 4º, inciso II.

Já as intimações, poderão ser enviadas por meio eletrônico aos que se cadastrarem na forma do referido Decreto, devendo ser lida no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de ser considerada automaticamente lida. Caso a intimação seja lida em dia não útil, será considerado intimado no primeiro dia útil subsequente.

O referido Decreto determina que a Secretaria do Estado de Fazenda do Estado de Mato Grosso deverá desenvolver sistemas eletrônicos aptos a processar os requerimentos, as impugnações, os recursos, os atos e termos processuais, utilizando a rede mundial de computadores. Isso significa uma maior comodidade ao contribuinte que poderá realizar seus atos processuais diretamente de seu computador, enviando arquivos quando necessário, acompanhando o andamento processual, sem a necessidade de ter que se dirigir pessoalmente a uma unidade fazendária para tanto.

O único caso em que a Secretaria de Fazenda terá que fazer a distribuição e autuação do processo será quando o sistema de transmissão eletrônica indicar problemas técnicos, caso em que o protocolo deverá ser realizado na forma física, para posterior conversão em processo digital, segundo os §§ 8<sup>o</sup><sup>14</sup> e 9<sup>o</sup><sup>15</sup> do art. 1028 do RICMS/MT.

O RICMS do Estado de Mato Grosso prevê três instrumentos de revisão do crédito tributário, quais sejam: a) Pedido de Revisão; b) Recurso Voluntário; e c) Reexame Necessário.

Faremos uma análise mais detalhada quanto aos requisitos formais, prazos e processamento de cada um deles, mas, antes, cumpre fazer breves comentários sobre cada um deles.

O Pedido de Revisão, curiosamente, nada mais é do que a própria impugnação ao lançamento tributário, atinente ao próprio contribuinte, capaz de gerar o processo administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso.

---

<sup>14</sup> § 8º A interposição da impugnação será realizada fisicamente, na Agência Fazendária do domicílio tributário do contribuinte, somente na hipótese de impossibilidade técnica, devidamente comprovada, a qual impeça a observância do meio e cumprimento da forma dispostos no caput deste artigo.

<sup>15</sup> § 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, a Agência Fazendária realizará a mera autuação eletrônica do processo e adotará os procedimentos previstos na legislação tributária, na sequência, encaminhando-o, de imediato, à unidade competente para respectiva distribuição.

Após o encerramento desse processo, se houver decisão desfavorável ao contribuinte, este, preenchendo os requisitos do referido regulamento, poderá recorrer à segunda instância administrativa, por intermédio do Recurso Voluntário, ressalvada a única exceção nos casos de processos que tenham por objeto o crédito tributário constituído pelo Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal, que serão apreciados em grau único.<sup>16</sup>

O Fisco tem a seu favor apenas um instrumento de revisão chamado Reexame Necessário, que será utilizado automaticamente quando ocorrer a hipótese em que a decisão no processo administrativo tributário desonerar o contribuinte de montante superior a 20% (vinte por cento) do crédito originalmente exigido.

Vejamos a particularidade de cada um desses instrumentos de revisão do crédito tributário.

### **2.5.1. Pedido de Revisão**

O pedido de revisão, disposto no art. 1.028, do RICMS/MT, mais conhecido como impugnação administrativa, deverá ser protocolizado em meio digital, na forma do Decreto nº 2166, de 1º de outubro de 2009, devendo ser endereçado à Agência Fazendária do domicílio tributário, alegando, de uma só vez, toda a matéria que entender necessária, fazendo a juntada de prova pré-constituída.<sup>17</sup>

Os requisitos mínimos para o pedido de revisão estão previstos no § 1º, do art. 1.028, que são: a) a qualificação completa do requerente; b) a indicação do endereço eletrônico (e-mail) para o qual deverão ser destinadas as comunicações dos atos processuais; c) documento comprovando o recolhimento do valor parcial que não será impugnado, se for o caso; d) a instrução mínima da legislação tributária; e) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta; f) a indicação e a juntada das provas pré-constituídas; e g) a indicação do instrumento que formalizou a obrigação tributária objeto da impugnação.

---

<sup>16</sup> Vide item 2.2.6.

<sup>17</sup> Art. 1.028 Para a revisão do lançamento, o sujeito passivo, seu representante ou preposto deverá protocolizar requerimento em meio digital, na forma do Decreto nº 2.166, de 1º de outubro de 2009, endereçado à Agência Fazendária do respectivo domicílio tributário, alegando, de uma só vez, toda matéria que entender necessária e juntando, obrigatoriamente, desde logo, a prova pré-constituída.

O protocolo dessa impugnação deverá ser feito, de modo geral, no 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao do mês do vencimento da obrigação de pagar o lançamento<sup>18</sup>, podendo esse prazo ser prorrogado, uma única vez, por mais 30 (trinta) dias, bastando a solicitação do contribuinte por meio eletrônico, logicamente, dentro do prazo para a impugnação.<sup>19</sup>

Em todos os casos, a exigibilidade do crédito ainda não estará instaurada. Isso quer dizer que enquanto o contribuinte estiver no seu prazo de pagamento do respectivo lançamento, ou, dentro deste prazo, solicitar a prorrogação conforme mencionado no parágrafo acima, o crédito terá a sua exigibilidade suspensa.

Ainda quanto à hipótese da solicitação de prorrogação do prazo para a apresentação da impugnação, no ato do protocolo, além dos documentos que deverão ser juntados, deverá estar entre eles o despacho eletrônico que concedeu a prorrogação.<sup>20</sup>

Se os requisitos acima não forem respeitados, o processo será inadmitido.

Após o protocolo do pedido de revisão, o processo será encaminhado à Superintendência de Atendimento ao Contribuinte – SUAC, para a apreciação da admissibilidade e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Feito isso, o processo será distribuído à pessoa ou unidade competente para a apreciação do mérito.

Após a distribuição do referido processo ao agente ou unidade competente, será feita uma segunda análise de admissibilidade, onde serão verificados, novamente, se todos os requisitos foram preenchidos, de modo que se o processo for admitido nessa instância, o agente ou a unidade ficará prevento em razão da matéria. No entanto, se o processo for inadmitido, o processo será devolvido à Agência Fazendária do domicílio do contribuinte para a comunicação da não admissibilidade e a suspensão da exigibilidade será revogada.

### **2.5.1.1. Decisão no Processo Administrativo Tributário**

---

<sup>18</sup>MATO GROSSO, Op. cit. Art. 960, § 1º, inciso V.

<sup>19</sup> Idem. Art. 1.028, § 3º

<sup>20</sup> Idem. Art. 1.028, § 6º



Superada a fase da admissibilidade, o pedido de revisão/impugnação será apreciado e decidido, devendo a referida decisão possuir os seguintes requisitos<sup>21</sup>:

- a) qualificação completa da unidade e do servidor que subscrever a decisão
- b) a qualificação completa do processo, do sujeito passivo e do instrumento impugnado
- c) relatório processual
- d) fundamentação e
- e) dispositivo, contendo o demonstrativo numérico da exigência fiscal impugnada, devidamente atualizado.

Essa decisão tem o condão de extinguir a capacidade da unidade ou do agente para apreciar o mesmo processo, encerra o primeiro grau administrativo e o montante exigido como resultado da decisão será registrado, como débito, no Sistema Eletrônico de Conta Corrente Fiscal do Estado de Mato Grosso.

Ademais, o processo será enviado à Agência Fazendária do domicílio tributário do contribuinte para a espera de Recurso Voluntário ou de Reexame Necessário.

### **2.5.2. Recurso Voluntário**

Da decisão que tenha como objeto crédito igual ou superior à 5.000 (cinco mil) Unidade Padrão Fiscal do Estado de Mato Grosso, cuja matéria tenha sido suscitada em sede do pedido de revisão, caberá o Recurso Voluntário no prazo de 15 (quinze) dias, contados da ciência da decisão pelo contribuinte.<sup>22</sup>

O protocolo deverá ser eletrônico, devendo o recurso ser instruído com os requisitos mínimos exigidos no pedido de revisão, listados no item 2.5.1.

Cumprе ressaltar que não caberá Recurso Voluntário na decisão que negar a admissibilidade do processo proveniente de Pedido de Revisão, assim como não caberá nas

---

<sup>21</sup> Ibidem. Art. 1.029, § 7º

<sup>22</sup> Idem. Art. 1.031, caput

decisões dos processos que tenham por objeto o crédito tributário instrumentalizado pelo Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal<sup>23</sup>.

A falta de interposição do Recurso Voluntário, encerra a fase litigiosa no âmbito administrativo, e o débito impactará o Sistema Eletrônico de Conta Corrente Geral do contribuinte.

### **2.5.3. Reexame Necessário**

Como falado antes, o Reexame Necessário, com previsão no art. 1.032 do RICMS/MT, é um instrumento de revisão inerente à administração pública, sendo utilizado somente nos casos em que a decisão do processo administrativo tributário desonerar o contribuinte em montante superior à 20% (vinte por cento), ou seja, se a decisão declarar ser indevida a cobrança igual ou inferior à 20% (vinte por cento) do crédito impugnado, não caberá o Reexame Necessário.

Ele ocorrerá automaticamente de maneira vinculada, não havendo espaço para juízo de valores, caso preenchido o requisito transcrito no parágrafo acima.

---

<sup>23</sup> Vide item 2.2.6.

### **3 – Ilegalidades Previstas no RICMS/MT Quanto à Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**

O legislador do Estado de Mato Grosso, ao tratar das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no Regulamento de ICMS, cometeu graves equívocos, pois criou regras que contrariam e ignoram as normas do Código Tributário Nacional.

Começamos pelo art. 1030, § 3º, do RICMS/MT que prevê que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no processo administrativo vigorará por até 90 (noventa) dias, podendo este prazo ser prorrogado pelo servidor que receber o processo para análise, nos seguintes termos:

*“Art. 1030 Observadas às condições deste artigo, o pedido de revisão, tempestivamente interposto, suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso V do § 1º do artigo 960 destas disposições permanentes.*

*(...)*

*§ 3º A suspensão da exigibilidade será eletrônica e vigorará por até 90 (noventa) dias (...)*

*§ 4º O servidor que receber o processo para decisão poderá, uma única vez, renovar a suspensão da exigibilidade por até mais 90 (noventa) dias”. (grifo nosso)*

O mesmo erro ocorreu no § 5, do art. 1030, onde foi autorizada uma nova prorrogação por mais 90 (noventa) dias, elencando um rol taxativo de hipóteses autorizadoras, devendo a autoridade concedê-la mediante despacho específico:

*“§ 5º A suspensão de exigibilidade também será concedida, por até 90 (noventa) dias, mediante despacho específico, proferido em qualquer fase do processo, ainda que seja arguida a destempo, sempre que se verifique a necessidade de:*

*(...)*

*IV – cumprir ordem judicial;*

*V – reconhecer a remissão, anistia, isenção, prescrição ou decadência;(...)”*

Da leitura dos dispositivos mencionados acima, nota-se a existência de algumas ilegalidades cometidas pelo RICMS/MT quanto à matéria da suspensão e, dentre elas, estão a) a limitação da suspensão da exigibilidade pelo prazo de 90 (noventa) dias; b) concessão do poder discricionário ao servidor fazendário para prorrogar a suspensão por mais de 90 (noventa) dias; c) limitação temporal dos efeitos da decisão judicial e d) concessão de suspensão nas hipóteses em que se deveria extinguir ou excluir o crédito tributário.

Antes, porém, de abordarmos de forma crítica as ilegalidades apontadas acima, cumpre lembrarmos do tema das normas gerais de direito tributário, para depois salientarmos a função do regulamento e qual a sua posição no ordenamento jurídico brasileiro.

### **3.1. Normas Gerais de Direito Tributário e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**

O art. 146, da Constituição Federal de 1988, reservou à lei complementar o poder para legislar sobre as seguintes matérias:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre;*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.*

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, “*toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência complementar. Aquilo que não cair na*

*vala explícita da sua “especialidade” caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua “generalidade”*”<sup>24</sup>.

Com efeito, normas gerais em direito tributário “pertencem ao sistema tributário nacional, subordinando-se ao seu regime jurídico-constitucional”<sup>25</sup>. E mais que isso, abrangem a regulamentação dos conflitos de competência e limitação ao poder de tributar, dentro desses limites constitucionais.

Vejamos a definição de normas gerais de direito tributário na visão do professor Paulo de Barros Carvalho:

“São aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”<sup>26</sup>.

Assim, considerando a definição traçada de normas gerais de direito tributário e sabendo que o art. 146 da CF/88 especificou vários campos de atuação das normas gerais que, dentre eles, está o *crédito* tributário, conclui-se que o crédito tributário deverá ser regulado somente por norma de caráter complementar.

Atualmente, as normas gerais de direito tributário estão elencadas no atual Código Tributário Nacional que, por força do § 5º do art. 34 de Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, foi recepcionado pelo ordenamento jurídico brasileiro, assumindo competência hierárquica semântico-material de norma complementar.

Ao dispor sobre o crédito tributário, o Código Tributário Nacional editou normas que tratam da sua constituição, extinção, exclusão, inclusive sobre a sua suspensão da exigibilidade do crédito tributário, estabelecendo um rol de hipóteses autorizadoras, que está previsto no art. 151.

Para a alteração dos dispositivos que tratam da matéria do crédito tributário, só é admissível por meio de lei complementar, nisso incluído o tema da suspensão da

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barro. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 259.

<sup>25</sup> Idem. p. 252.

<sup>26</sup> Idem. p. 266.

exigibilidade do crédito tributário. Nunca um dispositivo dessa natureza poderá ser alterado por lei ordinária ou por decreto regulamentar.

Portanto, podemos concluir que qualquer alteração ao teor das normas gerais de direito tributário previstas no CTN, por meio de norma ordinária ou decreto regulamentar, será inconstitucional.

### **3.2. Poder Regulamentar e suas Limitações**

Para Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “regulamento são regras gerais e abstratas, expedidas normalmente pelo Chefe do Poder Executivo, para disciplinar a organização ou a atividade do Estado, enquanto Poder Público”<sup>27</sup>.

O professor Roque Antonio Carrazza<sup>28</sup> faz suas ponderações sobre o assunto alegando que “a lei é o fundamento da faculdade regulamentar”. E conclui: “Com verdade, esta (a lei) precede ao regulamento, de tal sorte que seus aplicadores devem desconsiderá-lo, se estiver em desacordo com a lei”.

Assim, fica claro que o poder regulamentar não pode inovar o sistema jurídico alterando os comandos da lei, tendo em vista que é subordinado a ela. Antes, deve ficar à disposição da Administração Pública afim de que esta edite normas para a fiel execução das leis no âmbito da administração.

Portanto, podemos concluir que o regulamento “*explicita a lei tributária à qual se prende, sem nada lhe subtrair, aumentar ou modificar. Se vier a veicular disposições novas, a dizer, que nela não estavam contidas, ainda que implicitamente, será “ilegal” e, por isso, incumprível*”<sup>29</sup>.

### **3.3. Limitação da Suspensão da Exigibilidade pelo Prazo de 90 Dias**

---

<sup>27</sup> BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. Princípios Gerais de Direito Público Administrativo. Rio de Janeiro, Forense, 1969, v. I. Apud. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 250.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Idem. p. 250 e 251.

<sup>29</sup> Idem. p. 256.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o crédito tributário, em seu art. 151, inciso III, determinou que a exigibilidade deve ser suspensa nos casos onde houver impugnação ou recurso no processo administrativo tributário, deixando claro que essa suspensão deverá se perdurar até que o processo seja finalizado.

Segundo preceitua o Professor Paulo de Barros Carvalho, “*as impugnações e os recursos têm a força de sustar a exigibilidade do crédito*”. E continua afirmando que “*na pendência da solução administrativa, ficará inibido de inscrever a dívida e procurar o Poder Judiciário para requerer seus direitos*”<sup>30</sup>.

Do mesmo modo pensa Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro:

“*Instaurado o processo administrativo, por meio da impugnação, até que seja prolatada decisão, da qual não caiba mais recurso, ou cuja decisão não tenha sido objeto do recurso, suspensa restará a exigibilidade da obrigação tributária, nos termos do artigo 151, III do Código Tributário Nacional, em razão do que o processo de positivação não progredirá até o ato subsequente que será a inscrição em dívida ativa*”<sup>31</sup>.

Portanto o prazo de vigência estabelecido pelo RICMS/MT de 90 (noventa) dias para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é inconstitucional, afrontando a Constituição Federal, que permite apenas à lei complementar legislar sobre norma geral, bem como ilegal, afrontando o Código Tributário Nacional, inovando o ordenamento jurídico, o que não é permitido às normas reguladoras.

#### **3.4. Concessão do Poder Discrecionário ao Servidor Fazendário para Prorrogar a Suspensão por mais de 90 Dias**

---

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Op. Cit.. p. 523.

<sup>31</sup> VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. O Processo de Positivação da Obrigação Tributária e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006. p. 99.

A segunda irregularidade apontada é aquela prevista no § 4º<sup>32</sup> do art. 1030, onde dá ao servidor fazendário a possibilidade de renovar a suspensão de exigibilidade por mais 90 (noventa) dias, como se isso fosse uma discricionariedade.

Para Diogenes Gasparini “*discricionários são os atos administrativos praticados pela Administração Pública conforme um dos comportamentos que a lei prescreve*”<sup>33</sup>.

O agente da Administração, incumbido de discricionariedade, tem o poder de escolha segundo os critérios da conveniência e da oportunidade, também conhecido como análise de mérito.

Interessantes são as ponderações feitas por Diogenes sobre tais critérios do poder discricionário, se não vejamos:

*“O ato administrativo, portanto, além de conveniente, deve ser oportuno. A oportunidade diz respeito com o momento da prática do ato. O ato é oportuno ao interesse público agora ou mais tarde? Já ou depois? A conveniência refere-se à utilidade do ato. O ato é bom ou ruim, interessa ou não, satisfaz ou não ao interesse público?”*<sup>34</sup>.

Ora, no presente caso, o servidor não tem esse poder para conceder ou não a suspensão.

De acordo com a argumentação trazida quanto à ilegalidade do prazo de vigência da suspensão por 90 (noventa) dias, a suspensão deve ser aplicada de acordo com os ditames do Código Tributário Nacional, não podendo o regulamento modificar criando ou reduzindo direitos.

Portanto não há juízo de valor por parte do servidor no presente caso, devendo conceder a suspensão da exigibilidade do crédito tributário assim que instaurado o processo administrativo, devendo permanecer até o seu final.

---

<sup>32</sup> Art. 1.030. (...)§ 4º O servidor que receber o processo para decisão poderá, uma única vez, renovar a suspensão da exigibilidade por até mais 90 (noventa) dias.

<sup>33</sup> GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 95

<sup>34</sup> Idem.



### 3.5. Limitação temporal dos efeitos da decisão judicial

A terceira ilegalidade apontada aqui é aquela prevista no inciso IV, do § 5º, do art. 1030, RICMS/MT, que vale transcrever novamente:

*“§ 5º A suspensão de exigibilidade também será concedida, por até 90 (noventa) dias, mediante despacho específico, proferido em qualquer fase do processo, ainda que seja arguida a destempo, sempre que se verifique a necessidade de:*

*(...)*

*IV – cumprir ordem judicial”.*

Novamente, vem o RICMS/MT querer inovar o ordenamento jurídico. Dessa vez limitou não só o instituto da suspensão, mas também a atuação do Poder Judiciário e dos efeitos de suas decisões.

Ora, isso é um tremendo absurdo! Como já afirmado antes, o regulamento não pode criar ou restringir direitos e poderes. E é justamente o que se vê aqui.

Na verdade, o Poder Judiciário exerce sobre a Administração Pública o controle jurisdicional, que pode ser entendido como *“o controle de legalidade das atividades e atos administrativos do Executivo, do Legislativo e do Judiciário por órgão dotado do poder de solucionar, em caráter definitivo, os conflitos de direito que lhe são submetidos”*<sup>35</sup>.

Além disso, o controle jurisdicional é extremo, *“por se realizar por órgão que não integra a mesma estrutura organizacional da Administração Pública”*<sup>36</sup>.

Portanto, não pode o Poder Judiciário e nem os efeitos de suas decisões serem limitados pela Administração Pública, muito menos por um regulamento, restando claro a ilegalidade trazida pelo inciso IV do art. 1030, Regulamento de ICMS/MT.

---

<sup>35</sup> Ibidem. p. 838.

<sup>36</sup> Idem.

### **3.6. Concessão de Suspensão nas Hipóteses em que se Deveria Extinguir ou Excluir o Crédito Tributário**

E, por fim, a quarta ilegalidade, é aquela que está prevista no inciso V do art. 1030, que prevê a incidência de suspensão da exigibilidade nas hipóteses onde deveria ser casos de extinção ou exclusão do crédito tributário.

Assim preceitua o inciso V do art. 1030:

*“§ 5º A suspensão de exigibilidade também será concedida, (...) sempre que se verifique a necessidade de:*

*(...)*

*V – reconhecer a remissão, anistia, isenção, prescrição ou decadência;(...)”*

É claro que o regulamento de ICMS/MT equivocou-se, uma vez que a remissão não é caso de suspensão, mas sim de extinção do crédito tributário, assim como a prescrição e a decadência, conforme previsão do art. 156 do CTN. Vejamos o que preceitua o art. 156 do CTN:

*“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*(...)*

*IV - remissão;*

*V - a prescrição e a decadência”*

Assim, verificada essas hipóteses, o fisco Mato-grossense não deve conceder prorrogação de prazo de suspensão, mas sim extinção do crédito tributário.

Já nos casos de isenção e anistia, também não são hipóteses de suspensão, mas sim de exclusão do crédito tributário, com previsão no art. 175 do CTN, que assim prevê:

*“Art. 175. Excluem o crédito tributário:*

*I - a isenção;*

*II - a anistia”.*

Ocorrendo essas hipóteses de isenção e anistia, o fisco Mato-grossense deve excluir o crédito tributário.

## CONCLUSÃO

1 - Como vimos, a suspensão opera no atributo da exigibilidade do ato administrativo que formaliza o crédito tributário, o lançamento. E o lançamento, segundo o Regulamento de ICMS do Estado de Mato Grosso, poderá ser feito através do Aviso de Cobrança Fazendário, da Notificação de Lançamento, do Documento de Arrecadação, do Termo de Intimação, do Termo de Apreensão e Depósito, assim como pelo Aviso de Cobrança do Conta Corrente Fiscal.

2 - Após a constituição do crédito tributário, caso o contribuinte não concorde com a sua exigência, ele poderá impugnar o lançamento através do Pedido de Revisão (impugnação), e interpor Recurso Voluntário em face da decisão que julgar improcedente o seu Pedido de Revisão. Nos dois casos, atendidos os requisitos mínimos estabelecidos, o RICMS/MT prevê que a exigibilidade do crédito tributário será suspensa pelo prazo de 90 (noventa) dias de vigência.

3 - Há, também, a existência do terceiro instrumento de revisão do crédito tributário no âmbito do Fisco Estadual de Mato Grosso, que é o Reexame necessário. Ele está a serviço do Fisco e será utilizado, obrigatoriamente, nos casos em que a decisão administrativa, tanto na primeira quanto na segunda instância, julgar procedente o pedido do contribuinte, declarando indevida a cobrança de montante superior a 20% (vinte por cento) do valor exigido. Nesse caso, o débito deverá ser extinto por força da decisão no processo administrativo tributário, devendo voltar ao Conta Corrente Fiscal apenas se houver reforma da decisão em análise ao Reexame Necessário.

4 - Abordamos também algumas das irregularidades previstas no RICMS/MT com relação ao tema da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quais sejam: a) a limitação da suspensão da exigibilidade pelo prazo de 90 (noventa) dias; b) concessão do poder discricionário ao servidor fazendário para prorrogar a suspensão por mais de 90 (noventa) dias; c) limitação temporal dos efeitos da decisão judicial e d) concessão de suspensão nas hipóteses em que se deveria extinguir ou excluir o crédito tributário.

5 - Tais dispositivos são inconstitucionais, por afrontar o comando da Constituição Federal que determinou que as normas gerais, como é o caso do crédito tributário, deverão ser regulamentadas por lei complementar e que, qualquer alteração, deve ser feita mediante outra lei complementar, e não por um decreto regulamentar.

6 - Essa previsão de vigência da suspensão por 90 (noventa) dias, também é ilegal, por afrontar o Código Tributário Nacional. Isso porque, sendo o CTN recepcionado como Lei Complementar, a Constituição Federal de 1988 lhe outorgou competência para legislar sobre as normas gerais em matéria tributária e dentre essas matérias, está o crédito tributário.

7 - Assim, o Código Tributário Nacional, ao estabelecer de forma clara, em seu artigo 151, inciso III, que as reclamações e os recursos no âmbito do processo administrativo tributário têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, não pode uma norma infra legal, como é o decreto 2.212/2014, que aprovou o RICMS/MT, limitar o comando estabelecido pelo referido Código, restando clara a ilegalidade do dispositivo que limita a suspensão em 90 (noventa) dias, devendo a exigibilidade do crédito tributário ficar suspensa até o término de todas as fases do processo administrativo tributário.

## REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. Princípios Gerais de Direito Público Administrativo. Rio de Janeiro, Forense, 1969, v. I.

BRASIL, [Leis etc.]. Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, Constituição Federal, Legislação Tributária e Processual Tributária / organização Roque Antonio Carrazza. Obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. – 5ª ed. Rev., ampl. E atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. – (RT MiniCódigos).

BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: 1988. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 10 out. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento tributário, revisão e seus efeitos. São Paulo, 2011. Capítulo IV. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MATO GROSSO. Decreto 2.166, de 1º de outubro de 2009. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/0/3085f5f5d828f1b504257643004948da?OpenDocument>. Acesso em 20 set. 2014

MATO GROSSO, Decreto 2.221, de 20 de março de 2014. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/SubIndice.aspx?ID=96>. Artigo 960. Acesso em 10 set. de 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. O Processo de Positivção da Obrigação Tributária e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO  
TRIBUTÁRIO CONFORME REGULAMENTO DE ICMS DO  
ESTADO DE MATO GROSSO**

**PHETERSON CALAZANS DO PRADO DUARTE**

**CUIABÁ/MT**  
**Outubro/2014**



INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO  
TRIBUTÁRIO CONFORME REGULAMENTO DE ICMS DO  
ESTADO DE MATO GROSSO

PHETERSON CALAZANS DO PRADO DUARTE

Trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, bem como ao Curso de Atualização e Extensão Jurídica – CAEJ, como parte dos requisitos para obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário.

CUIABÁ/MT  
Outubro/2014

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO  
TRIBUTÁRIO CONFORME REGULAMENTO DE ICMS DO  
ESTADO DE MATO GROSSO

Esta monografia foi julgada e aprovada como trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, bem como ao Curso de Atualização e Extensão Jurídica – CAEJ, como parte dos requisitos para obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário.

CUIABÁ/MT  
Outubro/2014

BANCADA EXAMINADORA

---

---

---

---