



# CONTABILIDADE

*em pauta*

## OBRIGAÇÃO, LANÇAMENTO E MODALIDADES DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Denilson Cesar Sena<sup>1</sup>

O presente estudo objetiva discorrer acerca do nascimento da obrigação tributária, lançamento e as modalidades de suspensão do crédito tributário, baseado no trabalho monográfico do próprio autor<sup>2</sup>.

A lei cria o tributo e descreve o fato gerador, ou seja, a hipótese de incidência, que nada mais é do que a descrição de um fato ou de um conjunto de fatos na lei que, uma vez ocorrido no mundo concreto, o fato imponível, faz nascer a obrigação tributária. Ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, o sujeito ativo deverá declarar<sup>3</sup> o crédito tributário por meio de lançamento.

A obrigação tributária sempre precede a constituição do crédito tributário e, nesse sentido, a lição de Fábio Fanucchi:<sup>4</sup>

A obrigação tributária se constitui pela ocorrência do fato gerador antecedendo o crédito tributário no tempo, em qualquer hipótese. Não há possibilidade de o crédito tributário preceder a obrigação, tanto que, como se viu, o crédito tributário decorre da obrigação (art. 139, do CTN). Portanto, há instante, curto ou

---

<sup>1</sup> Professor Universitário com Mestrado em Administração pela Universidade Extremadura na Espanha e Mestrado em Administração pela Universidade Positivo. Atua como Consultor de Empresas com mais de 20 (vinte) anos. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade Católica de Administração e Economia (FAE), graduação em Direito pelas Faculdades Integradas Santa Cruz, especialização em Controladoria e Finanças pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Tem experiência profissional nas áreas de consultoria, controladoria e perícia contábil. Possui vasta experiência acadêmica em assuntos relacionados às Ciências Sociais Aplicadas, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade de custos, análise e estratégias de custos, fundamentos de administração financeira, contabilidade I e orientação de trabalhos de conclusão de curso, contabilidade e planejamento tributário e na Pós-Graduação vem lecionando nos cursos de especialização de Gestão de Recursos Humanos, Direito Tributário, Controladoria e Contabilidade, Gestão Estratégica de Negócios, Perícia e Auditoria Contábil. Participou como elaborador de questões INEP/ENADE. É integrante do NDE.

<sup>2</sup> SENA, DENILSON CESAR. A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. Curitiba: Faculdade Santa Cruz, 2008

<sup>3</sup> BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Op.cit..

<sup>4</sup> FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário. São Paulo: Resenha Tributária – MEC, 1975, p. 267.

longo, não interessando sua mensuração, em que existe a obrigação sem existir o crédito que lhe corresponda. Vale dizer, a obrigação existe independentemente do crédito, mas este depende daquela.

A constituição, “declaração”, do crédito tributário, no Direito Positivo brasileiro, trata desse assunto os arts. 139 a 150 do Código Tributário Nacional.

## **LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

A definição legal de lançamento é prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Decompondo a definição legal de lançamento, têm-se:

- a) é uma atividade privativa da autoridade administrativa;
- b) procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- c) para determinar a matéria tributável;
- d) calcular o montante do tributo devido;
- e) identificar o sujeito passivo; e
- f) sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

De outra parte, essa atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Isso quer dizer que: sob pena de responsabilidade funcional, em outras palavras, nascida a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, por meio do lançamento a autoridade deve declarar o crédito tributário, na medida exata da obrigação tributária nascida, nem mais nem menos.

Entretanto, na prática, nem sempre isso ocorre, muitas vezes por falta de condições materiais, como assevera Rafael Moreno Rodrigues em seus ensinamentos:

Teoricamente, o crédito tributário nada mais é que a expressão monetária da obrigação a que corresponde. Na prática, entretanto, nem sempre o valor da obrigação tributária é

expresso com exatidão através do procedimento administrativo próprio. São frequentes os casos em que a importância lançada não esgota o direito da Fazenda Pública, havendo ocasiões em que o crédito supera em valor a obrigação e outras em que o crédito é constituído sem qualquer fundamento obrigacional.<sup>5</sup>

Há, na realidade, uma autonomia do crédito tributário em relação à obrigação, conforme preceitua o art. 140 do Código Tributário Nacional, quando preceitua que: “[...] as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.

Por conseguinte, não obstante essa autonomia, a autoridade administrativa tem a obrigação de efetivar a constituição do crédito tributário por intermédio do lançamento, procedimento esse vinculado à vontade e aos termos da lei. Uma vez efetivado, isto é, declarado regularmente o crédito tributário, só pode ser modificado ou extinto, ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos no art. 141 do Código Tributário Nacional.

Nos dizeres de Aliomar Baleeiro, que discorre sobre a competência vinculada da autoridade, comenta-se o teor do art. 141, do Código Tributário Nacional, como segue:

O art. 141 fixa dois pontos:

- a) os casos de modificação, extinção, suspensão e exclusão do crédito, quer quanto à sua efetividade, quer quanto às suas garantias, são taxativos, isto é, apenas aqueles previstos no próprio CTN;
- b) em consequência, a autoridade fica vinculada ao CTN e está adstrita a não dispensar ou reduzir a efetividade e as garantias daquele crédito fora dos casos expressos e taxativos desse diploma.<sup>6</sup>

É obrigatório esse lançamento, mas discute-se, por exemplo, no caso do ICMS que, adota a modalidade de lançamento por homologação se deve haver ou não uma expressa homologação.

A jurisprudência dos Tribunais brasileiros tem entendido que não é exigida a homologação expressa, fundamentada no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, conforme se observa no julgado abaixo:

---

<sup>5</sup> RODRIGUES, Rafael Moreno. Curso de legislação tributária para administradores de empresas. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 85-86.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 455.

<sup>7</sup> STJ – Proc. N. 60001/95-SP – Recurso Especial, DJ, 8-5-95, p.12;327.

Ementa: Tributário. Embargos do Devedor opostos a execução fiscal de débito de ICMS declarado e não pago. Lançamento de ofício como base em declaração do próprio contribuinte. Desnecessidade de prévia notificação. Fica dispensado o prévio processo administrativo desde que a inscrição e a cobrança do débito fiscal, sujeito inicialmente ao lançamento por homologação, sejam de acordo com a declaração prestada pelo próprio contribuinte. Recursos improvido. Re. Min. César Asfor Rocha.

Contudo, o art. 144 ratifica o caráter declaratório quando dispõe: "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Entretanto, nesse sentido, também comunga desse entendimento Rubens Gomes de Souza:

O lançamento é um ato declaratório: com efeito, já sabemos que o nascimento da obrigação tributária decorre do fato gerador; o lançamento apenas faz a constatação e a valoração desse fato. O elemento constitutivo da obrigação tributária é, portanto o fato gerador e, o lançamento é, portanto o fato gerador, e o lançamento é o seu elemento.<sup>8</sup>

A identificação se o lançamento tem caráter constitutivo ou declaratório não é querela fradesca como adverte Alfredo Augusto Becker, pois se considerar o lançamento com caráter constitutivo, impediria a cobrança dos juros e multa a partir da data da ocorrência do fato gerador. Observa-se, em relação à correção monetária, que se entende ser aplicável, mesmo no caso de inexistência de lei, pois a subtração da aplicação da correção monetária importaria em uma agressão ao princípio do Direito, isto é, enriquecimento de uma parte em detrimento de outra sem causa.

O caráter declaratório do lançamento, de outro modo, compatibiliza no caso de não pagamento da obrigação tributária, no prazo previsto na legislação tributária, a incidência dos juros e multa, desde o nascimento da obrigação tributária, ou seja, da data da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, Américo Masset Lacombe desenvolve uma teoria com base na estrutura dualista da relação obrigacional, em que constata que possui caráter declaratório em relação à obrigação, "fato gerador", e caráter constitutivo em

---

<sup>8</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.p. 105.

relação ao crédito, “lançamento”<sup>9</sup>.

Afirma ainda o doutrinador acima que “Modernamente, a teoria dualista reaparece, primeiramente, no direito germânico, que fez a distinção entre 'Shud' (debitum) e 'Haftung' (obligation)”. [grifo do autor]

Mais adiante constata que:

Por conseguinte, o Código Tributário Nacional consagra um dualismo estrutural, apesar de, lamentavelmente, não utilizar a necessária precisão terminológica. Utiliza o termo obrigação, no sentido do debitum romano (o Shuld germânico), e o termo crédito, no sentido da obligatio romana (o Haftung germânico).

Apesar de convincente e coerente em relação aos pressupostos tomados, pois explica a posição adotada, parece não apresentar nenhum interesse prático a tese defendida, com base na teoria dualista, defendida pelo professor Américo Masset Lacombe.

## **SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário tem a característica de ser transitória ou temporária. Pode-se dizer então que, a suspensão do crédito tributário nada mais é do que, a dilatação ou prorrogação do prazo de pagamento; isto é, aquilo que era exigível, com a prorrogação do prazo de pagamento fica suspenso, ou seja, o crédito e sua exigibilidade. O referido assunto é tratado nos arts. 151 a 155 do Código Tributário Nacional.

O art. 151 do Código Tributário Nacional lista os casos em que, se suspende a exigibilidade do crédito tributário. Confira-se o dispositivo em referência:

- I – a 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 da medida liminar em mandato de segurança;
- V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outra espécie de ação judicial;
- VI – o parcelamento.<sup>10</sup>

Ressalve-se, todavia, o parágrafo único desse artigo, que suspende apenas a obrigação principal, “obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos”, não se

---

<sup>9</sup> LACOMBE, Américo Masset. Obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.p. 62 e ss.

<sup>10</sup> Acréscimos de redação nos termos da Lei Complementar n. 104, de 10-1-01.

dispensando o cumprimento das obrigações acessórias, como, "obrigações positivas ou negativas ou dever instrumental". Por exemplo: escriturar livros, emitir notas, prestar declarações, etc.

Pela inserção dos itens V e VI ao art. 151, do Código Tributário Nacional, a rigor, não trouxe alteração substancial, já que "parcelamento" está incluído no conceito de moratória individual. De outra parte, a concessão da medida liminar em outras ações, por exemplo, na medida suspensão da exigibilidade do crédito tributário em nada difere da concessão de liminar em mandado de segurança.

O mesmo se observa em relação ao acréscimo de redação com a criação do art. 155, parágrafo 1º e 2º do Código Tributário Nacional.

“O informativo **CONTABILIDADE EM PAUTA** é um espaço destinado a divulgação das idéias e produção acadêmicas dos professores, alunos e ex-alunos do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba. Cada artigo, ou opinião, é de responsabilidade dos autores e as ideias nele inseridos, não necessariamente, refletem o pensamento do curso. O objetivo deste espaço é fomentar debates sobre assuntos relacionados a contabilidade e finanças.”

---

<sup>11</sup> Preceitua o acréscimo de redação prevista na Lei Complementar n. 104, de 10-1-01: “O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. Parágrafo 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa; parágrafo 2º. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta lei relativas à moratória”.