EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE CRÍTICA

Extinction of tax credits: a critical analysis

André Mendes Moreira

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP

Mestre em Direito Tributário pela UFMG

Professor dos cursos de graduação, especialização e mestrado da Faculdade de Direito Milton Campos.

Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT

Advogado

Alexandre de Castro Baroni

Graduado em Direito pela UFMG

Advogado

RESUMO: O presente trabalho tem o objetivo de enumerar as hipóteses extintivas do crédito tributário no direito pátrio e sobre elas traçar análise crítica quanto aos efeitos liberatórios do vínculo obrigacional tributário. A normatividade da matéria, ao dispor sobre os efeitos extintivos do crédito fiscal, constitui-se como meio de efetivar a segurança jurídica, que impõe a necessidade de estabelecer a certeza da possibilidade de desvinculação obrigacional como pressuposto de estabilização das relações jurídicas. Sobretudo levando-se em consideração a ausência de expressão de vontade do contribuinte na constituição da obrigação tributária, a rigidez da previsibilidade quanto à liberação obrigacional se constitui como instrumento hábil a reduzir as tensões nas relações entre fisco e contribuinte.

PALAVRAS CHAVE: Extinção do crédito tributário. Segurança jurídica. Efeitos liberatórios da obrigação tributária.

ABSTRACT: The present study's objective is to enumerate the extinctive hypothesis on tax credit on Brazilian law and determine a critical analysis regarding liberatory effects of the tax obligational bond. The normativity of matter, by exposing about extinctive effects of the tax credit, sets itself as an effective mean of legal certainty, which imposes the need to establish the certainty of the possibility of obligatory decoupling as an assumption of stabilizing legal relations. Especially taking into consideration the lack of expression of the will of the taxpayer's in the constitution of the tax liability, the rigidity of predictability as to the

obligatory release constitutes as an effective instrument to reduce tensions in relations between tax authorities and taxpayers.

KEY-WORDS: Extinctive hypothesis on tax credit. Legal security. Liberatory effects of the tax obligation.

1. INTRODUÇÃO.

Instituto que remonta à própria história do Direito na humanidade, a origem etimológica da palavra *obrigação* advém do latim *obligatio* (*ob + ligatio*) e remete à idéia de vinculação, de liame em benefício de pessoa determinada ou determinável.

Trata-se de norma de submissão, que tanto pode ser autodeterminada quanto heterodeterminada. Em ambos os casos, o *sujeito passivo* ou *devedor* estará adstrito a uma prestação positiva ou negativa em favor do *sujeito ativo* ou *credor*, que possui a faculdade de exigir o seu cumprimento.

Esta a noção fundamental da obrigação no ordenamento jurídico, erigida pelos romanos desde as *Institutas* (PEREIRA, 2005).

A ideia de subordinação atribuída ao vínculo jurídico obrigacional implica a sua necessária transitoriedade temporal. Afinal, o postulado da segurança exige que se estabeleça a certeza da possibilidade de desvinculação obrigacional como pressuposto de estabilização das relações jurídicas.

Como leciona Gustav Radbruch (1979, p. 180), tão importante quanto a justiça é a segurança, que consiste, ao lado daquela, em elemento universal do direito.

No Direito Tributário, especificamente, a necessária transitoriedade temporal da obrigação ganha relevo, pois o contribuinte se torna devedor por heterodeterminação legal.

Conforme leciona Flávio Bernardes (2009, p. 4.985), o tributo consiste na expropriação do patrimônio privado pelo ente estatal, ainda que assegurada pelo devido processo legal, que, conforme Albert Hensel (1956, pp. 71 e ss. e 161 e ss), deve estar ordenado de acordo com os princípios inerentes ao Estado de Direito, disponibilizando-se ao contribuinte um procedimento de remédios jurídicos como contrapeso à unilateralidade da imposição.

O objeto da obrigação tributária é o crédito tributário, que se torna líquido e certo a partir do lançamento. Conforme Achile Donato Giannini (1956, p. 182), o crédito tributário “é normalmente um crédito privilegiado, pois o ente público credor (...) tem preferência em relação aos demais credores”, dentre outras garantias e privilégios.

Diante desse quadro, a *ratio* da previsão em lei das modalidades de extinção do crédito tributário pode ser visualizada sob dois aspectos:

- (a) o de efetivar o sobreprincípio da segurança jurídica, proporcionando certeza, estabilidade e confiabilidade no ordenamento jurídico (que, conforme Heleno Torres (2003, p. 78), são os três pilares sobre os quais se assenta a segurança no Direito). De fato, ao enumerar as causas de desoneração do contribuinte perante a Administração Pública, a lei lhe assegura proteção contra eventual arbítrio estatal para sua liberação do vínculo obrigacional;
- (b) o da indisponibilidade dos créditos públicos pelo Administrador, que somente com autorização do Poder Legislativo poderá deles abrir mão. Ademais, se coube à lei instituir a obrigação tributária, cabe ao mesmo instrumento, pelo próprio paralelismo das formas, prever os modos de sua extinção.

Vejamos, então, o que dispõem as normas vigentes a esse respeito.

2. Relações entre Direito Tributário e Direito Privado e as causas extintivas do crédito tributário: os arts. 109 e 110 do CTN.

A palavra extinção deriva do latim *extinctio*, de *exstinguere*, significando terminação ou desaparecimento. A extinção da obrigação foi profundamente analisada pelos civilistas, havendo diversas previsões no Código Civil a respeito do desfazimento do vínculo obrigacional. Todavia, mesmo em se tratando de instituto típico do Direito Privado, o legislador tributário tem a faculdade de modificar os seus efeitos.

De fato, apesar de “eventuais limitações às relações entre Direito Tributário e Direito Privado no Brasil” deverem ser buscadas na Constituição, como ressalta Heleno Torres (2003, p. 78), o CTN traz duas normas auxiliares à interpretação da matéria, que são os arts. 109 e 110, dispondo este último que o legislador tributário não poderá modificar conceitos de Direito Privado quando estes tenham sido utilizados pela Constituição para outorga de competências tributárias.

Já o art. 109, que neste ponto nos interessa em maior medida, assevera expressamente que os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos seus efeitos tributários, que, portanto, podem ser alterados pelo legislador.

Referida norma busca afastar a submissão do Direito Tributário ao Direito Privado (TORRES, 2003, p.78). Assim, caso o primeiro se valha de conceitos do segundo que não sejam para outorga constitucional de competências, poderá modificar-lhes o sentido e efeito; não o fazendo, prevalece a eficácia típica do Direito Privado, como já asseveraram Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho, Amílcar Falcão e Ezio Vanoni (*apud* TORRES, 2003, p. 79).

2.1. A pseudo-taxatividade do art. 156 do CTN.

Em atenção ao comando constitucional de regradar a obrigação tributária por lei complementar (art. 146, III, *b*), o CTN, recepcionado nesta parte pela CR/88, disciplina em seu art. 156 uma série de modalidades de extinção do crédito tributário. Todavia, dois dispositivos anteriores ao art. 156 e constantes do próprio Código merecem atenção neste momento.

O primeiro é o relativo à exigência expressa de lei para extinguir o crédito tributário, constante do art. 97, VI, que, com espeque na legalidade e na indisponibilidade dos bens públicos pelo Administrador, externa a regra de que o crédito tributário somente poderá se extinguir nas hipóteses legalmente estipuladas.

O segundo dispositivo a demandar análise é o art. 141, pelo qual “o crédito tributário regularmente constituído somente se extingue nos casos previstos nesta Lei”. A norma é clara: somente o CTN pode prever as causas de extinção do crédito tributário.

Todavia, como se demonstrará a seguir e baseando-se na possibilidade de aplicação ao Direito Tributário dos institutos de Direito Privado que não forem com aquele incompatíveis, demonstrar-se-á a existência de formas extintivas do crédito não previstas no CTN, sem prejuízo de analisar as que foram por este definidas.

3. Classificação das modalidades extintivas do crédito tributário.

No campo do **Direito Privado** é possível classificar as formas de extinção de obrigações entre modalidades satisfativas (pagamento e compensação) e não satisfativas (remissão e confusão). Também se pode distinguir entre as que se operam com a intermediação da vontade do credor (novação, compensação) ou sem a sua participação (confusão, prescrição), dentre outras possibilidades (PEREIRA, 2005, p. 168).

Já na seara do **Direito Tributário**, dadas as múltiplas opções classificatórias, havendo autores que diferenciam, dentre as próprias regras do CTN, as que mereceram tratamento específico em dispositivos do Código das que foram simplesmente mencionadas no art. 156 (TORRES, 2006), será adotada uma simples e, acreditamos, didática divisão para este trabalho:

- (a) causas de extinção do crédito tributário não previstas no CTN;
- (b) causas extintivas do crédito tributário previstas no CTN.

Vejamo-las, pela ordem e com o devido vagar.

4. Causas extintivas do crédito tributário não previstas no CTN.

As causas de extinção do crédito tributário não previstas no CTN podem ser encontradas a partir da análise sistêmica da legislação, conforme já se expressou a jurisprudência pátria, como se passa a analisar.

4.1. A dação em pagamento de bens móveis.

Sendo certo que o CTN prevê, desde 2001, a dação em pagamento de bens imóveis como forma extintiva do crédito tributário, mas sendo também correto que o instituto da dação em pagamento, tal como previsto no Direito Privado, não faz qualquer distinção entre bens móveis ou imóveis, pode-se afirmar que não há empecilho ao fato de os entes federados, por lei própria, regulamentarem a dação em pagamento de bens móveis para extinção do crédito tributário, desde que observados os princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência ínsitos à atuação da Administração Pública (art. 37 da CR/88).

Em outras palavras, a dação em pagamento de bens móveis pode ser admitida como forma de extinção do crédito tributário desde que não fira o princípio da licitação na aquisição de materiais pela Administração Pública, é dizer, que a lei não seja direcionada a determinados segmentos da economia e que busque, efetivamente, atender o interesse público, sem casuísmos que poderiam privilegiar, por via oblíqua, potenciais fornecedores de materiais para a Administração que estivessem em débito perante esta. Essa a conclusão que se extrai da análise dos três precedentes existentes sobre o tema no Supremo Tribunal Federal.

Em entendimento já ultrapassado, prolatado quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI n° 1.917/DF, o STF sustentou, *ab initio*, que o ente federado não poderia criar novas espécies de extinção do crédito tributário para além daquelas previstas pelo legislador complementar nacional, por força da reserva de lei complementar sobre o tema esculpida no art. 146, III, *b* da CR/88.

Todavia, quando do julgamento da ADI-MC n° 2.405/RS (STF, Pleno, ADI-MC n° 2.405/RS, Relator Min. CARLOS BRITTO, DJ 17.02.2006, p. 54), a Corte validou lei gaúcha que previa a dação em pagamento de bens móveis e imóveis como forma extintiva do crédito tributário. Prescrevia a referida lei, contudo, que uma comissão formada por representantes do governo estadual e de entidades de classe deveria atestar previamente, por meio de resolução, o interesse público na aceitação do bem oferecido.

Assim, superando o entendimento formalista anterior, entendeu o STF que a CR/88, ao exigir lei complementar para reger a obrigação e o crédito tributário, não teria alcançado as suas respectivas formas de extinção, que poderiam ser livremente dispostas pelo legislador de cada ordem jurídica parcial.

Apesar de discordarmos dessa assertiva, concordamos com a decisão, por outros fundamentos. A nosso sentir, se o CTN autoriza, além do pagamento, a remissão como forma extintiva do crédito, alternativas intermediárias entre a quitação em dinheiro e o perdão podem ser admitidas como forma de extinção dos créditos tributários, especialmente se regidas pelo Código Civil.

Por outro lado, ao julgar o mérito da já referida ADI n° 1.917/DF (STF, Pleno, ADI n° 1.917/DF, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 23.08.2007), o STF – considerando superada a questão da desnecessidade de previsão em lei complementar de novas formas de extinção do crédito tributário, por força do precedente da ADI-MC n° 2.405/RS – entendeu que, da forma como redigida, a lei sob análise feriria o princípio da licitação na aquisição de materiais pela Administração Pública – mas não fechou as portas para a declaração de constitucionalidade de futuras leis que não observassem tais preceitos, como de resto ocorreu na ADI-MC n° 2.405/RS.

Portanto, pode-se afirmar que:

- (a) a lista do art. 156 do CTN não é taxativa, à luz da jurisprudência do STF;
- (b) a dação em pagamento, seja de bens móveis ou imóveis, é medida apta a extinguir o crédito tributário, desde que a lei de sua instituição seja adequada aos princípios reitores do interesse público.

4.2. Confusão.

A confusão encontra guarida no art. 381 do Código Civil e é definida como modalidade que extingue a obrigação quando na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor.

A título de exemplo, cite-se o caso em que o ente tributante tenha recebido herança jacente e seja igualmente credor do imposto *causa mortis*. Tal situação é passível de ocorrência, hoje, apenas no Distrito Federal, pois o atual Código Civil destina aos Municípios e ao DF a herança vacante após o decurso de um lustro da abertura da sucessão. Todavia, à luz do CC/1916, e até o advento da Lei n° 8.049/90 (que transferiu aos Municípios e ao DF as heranças vacantes, em previsão similar à do atual Código Civil), tal situação poderia ocorrer de forma mais corriqueira, pois as heranças jacentes eram destinadas aos Estados, titulares do ITCMD.

Outrossim, há precedente expresso do STJ que acatou a confusão como modalidade de extinção de crédito tributário. Tratava-se de caso em que o Município de Belo Horizonte exigia IPTU incidente sobre a propriedade de bem imóvel que tivera sua posse esbulhada pelo próprio Município credor, por meio de “desapropriação indireta”.

Outro exemplo seria a hipótese de estatização de empresa com débitos perante o ente estatizante, operando-se a confusão entre credor e devedor e extinguindo-se, via de consequência, o crédito tributário.

4.3. Impossibilidade do cumprimento da prestação.

Altamente controversa, a única hipótese admissível para a extinção do crédito tributário por impossibilidade de cumprimento da prestação seria em caso de morte do devedor pessoa física sem deixar bens.

Ressalte-se que a simples ausência de bens no patrimônio do devedor vivo conduz à mera suspensão do curso da execução fiscal e ao arquivamento dos autos, sendo garantido seu prosseguimento na hipótese de serem encontrados bens penhoráveis, desde que inocorrida a prescrição intercorrente.

Outrossim, consoante alerta Augusto Fantozzi (1991, p. 428), o caso fortuito e a força maior não podem ser alegados pelo devedor a título de “impossibilidade do

cumprimento da prestação”, já que, nas situações mais graves de calamidade, reconhecidas pelo ente público, este pode conceder remissão ou moratória.

5. Modalidades de extinção do crédito tributário previstas no CTN.

Entre as causas de extinção do crédito tributário previstas pelo CTN, há aquelas disciplinadas às minúcias e aquelas que são apenas referidas no código. Passamos a analisar a disciplina legal e os efeitos extintivos atribuídos pela Lei Complementar.

5.1. O pagamento (art. 156, I).

Sacha Calmon (2007, p. 795) define o pagamento como a forma por excelência de extinção do crédito tributário e, não por acaso, esta é exatamente a primeira modalidade extintiva referida no art. 156 do Código Tributário Nacional. Nessa mesma linha afirma Achile Donato Giannini (1956, p. 132), para quem o pagamento em direito tributário possui a mesma estrutura daquela que existe como modo geral de adimplemento da obrigação

Em seus arts. 157 a 169, o CTN traz uma série de regras sobre o pagamento, que podemos dividir em três grandes grupos:

- (a) disposições gerais sobre os efeitos e formas de pagamento (arts. 157 a 162);
- (b) imputação do pagamento pelo ente credor e consignação em pagamento pelo devedor (arts. 163 e 164);
- (c) restituição do pagamento indevido (arts. 165 a 169).

Sendo certo que o tema em análise é o da extinção do crédito tributário, não serão aqui analisadas as modalidades de restituição do indébito, mas apenas as formas pelas quais o contribuinte obtém a supressão do crédito da Fazenda Pública, referidas nos itens “a” e “b” *supra*.

5.1.1. Disposições gerais sobre as formas e efeitos do pagamento (arts. 157 a 162).

Inobstante abrigar causa de extinção do crédito tributário pelo mero adimplemento da obrigação pecuniária, o pagamento também possui nuances que merecem análise vagorosa, como se passa a demonstrar.

5.1.1.1. Direito tributário x direito privado: os comandos dos arts. 157 e 158 do CTN.

Inaugurando a seção do pagamento, o art. 157 dispõe que a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário (apesar da grafia incorreta “ilide”, cujo significado é diverso do pretendido pelo legislador).

Nesse dispositivo, a expressão crédito tributário está sendo utilizada como sinônimo de tributo, estremada da penalidade, seja decorrente do descumprimento da obrigação principal ou da acessória.

Conflita, portanto, com o art. 139 do CTN, pelo qual o crédito tributário decorre da obrigação principal, sendo certo que o §1º do art. 113 estabelece que a obrigação principal “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, assim como o §3º do mesmo dispositivo estipula que o descumprimento da obrigação acessória acarreta a sua conversão “em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

De fato, como assevera Paulo Coimbra (2007, pp. 83-6), da análise sistêmica do CTN constata-se uma ausência de rigor técnico no tratamento dos conceitos de tributo e multa tributária. Enquanto o art. 3º estrema o tributo das sanções de atos ilícitos, o art. 113 trata como crédito tributário não somente o tributo, mas também a multa oriunda do seu não pagamento (§1º), além de pretender uma ilógica conversão em crédito tributário das multas pelo descumprimento de deveres instrumentais (§3º), quando, na verdade, o que se objetivava era apenas a aplicação às penalidades das mesmas garantias e privilégios do crédito tributário, o que poderia ter sido alcançado com uma fórmula mais simples e tecnicamente adequada do que a prescrita no art. 113 do Código. Continuando a algaravia, o art. 139 salienta que o crédito tributário decorre da obrigação principal, deixando claro que ele abarca, portanto, também as penalidades pecuniárias, por força da interpretação sistemática com o art. 113 do CTN.

De todo modo, o art. 157, ao afirmar a independência entre tributo e multa, tem por escopo afastar a extensão ao direito tributário do entendimento aplicável às cláusulas penais de obrigações cíveis devidas em caráter compensatório ao inadimplemento, que resolvem a obrigação.

Outro esforço notável do legislador complementar tributário em distanciar-se de conceitos do direito civil está nas disposições do art. 158. Seu inciso I informa que não se presumem integralmente quitados créditos tributários a partir do pagamento da parte em que se decompõem, confutando o art. 322 do Código Civil, segundo o qual “quando o pagamento

for em quotas periódicas, a quitação da última estabelece, até prova em contrário, a presunção de estarem solvidas as anteriores”.

Da mesma forma e buscando evitar qualquer analogia com o referido dispositivo civilista, o inciso II do art. 158 afasta a presunção de pagamento de outros créditos tributários (referente ao mesmo ou a outro tributo) pela simples quitação integral de um débito específico.

5.1.1.2. Local e data do pagamento (arts. 159 e 160).

Os artigos 159 e 160 do CTN enunciam regras supletivas no tocante ao local e ao prazo de pagamento dos tributos, aplicáveis apenas nas hipóteses de omissão quanto a estes pontos na legislação de cada ente federado.

Já no que pertine ao prazo para pagamento, a regra suplementar do art. 160 prescreve o seu vencimento em trinta dias contados da notificação do sujeito passivo acerca do lançamento.

Sustentam alguns (MACHADO, 1993, p. 125) que essa regra supletiva seria inaplicável nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Todavia, entendemos que se a legislação prescrever prazo para a entrega da declaração do sujeito passivo (que consistirá no autolancamento do tributo, conforme Súmula 436/STJ, que dispõe que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”) mas não estipular a data em que o valor declarado deverá ser quitado, o art. 160 poderá, sim, ser invocado para reger o vencimento da obrigação.

Temática que vale ser gizada é a possibilidade de a “legislação tributária” – que inclui, portanto, decretos e normas complementares – fixar a data de vencimento do tributo, já estando pacificado na jurisprudência que o dia de pagamento da exação não se sujeita à reserva legal.

Não obstante, problema maior se verifica na disposição contida no parágrafo único do artigo 160, que faculta à “legislação tributária” a concessão de desconto pela antecipação do pagamento, colidindo com o princípio da indisponibilidade do patrimônio público pelo Administrador.

Inobstante, tem-se correntemente a instituição de descontos por decreto para o pagamento antecipado do IPTU, inexistindo, até o momento, precedente de Tribunal Superior acerca da legitimidade (ou não) dessa prática.

5.1.1.3. Os juros de mora e a forma do pagamento (arts. 161 e 162).

O art. 162 traz uma série de disposições anacrônicas sobre a forma do pagamento, autorizando sua realização em (i) moeda corrente, cheque ou vale-postal, assim como, havendo previsão legal, em (ii) estampilha, papel selado ou processo mecânico.

De toda sorte, se o pagamento não for realizado no prazo haverá incidência de juros (indenizatórios, conforme art. 404 do Código Civil) e multa de mora, que sempre terá natureza punitiva, restando superada há muito a falsa dicotomia entre multas moratórias (que seriam supostamente indenizatórias) e punitivas. Multa é pena, seja qual for a sua modalidade, conforme leciona Sacha Calmon (2009, p. 687), com amparo em jurisprudência remansosa. A seu turno, os juros de mora podem ser compensatórios ou indenizatórios, conforme Pontes de Miranda (1999, p. 50).

Serão compensatórios quando, convencionados entre as partes, remunerarem a utilização temporária e consentida do capital do credor. Lado outro, serão indenizatórios quando corresponderem à indenização por dano causado pelo não pagamento de dívida no prazo. Como relata o citado autor, “juros moratórios não se infligem por lucro dos demandantes, mas por mora dos solventes”. São, portanto, indenizatórios os juros de mora pagos ao ente público quando da quitação em atraso do crédito tributário.

Vale notar que a SELIC substituiu o binômio juros + correção monetária na legislação federal e, posteriormente, na maior parte dos Estados. Entretanto, em razão da queda da SELIC, há hoje um movimento dos Estados visando à manutenção dos seus juros moratórios em um patamar mais elevado do que o aplicável aos créditos tributários federais.

Dentro desse quadro, é lapidar o exemplo do Estado de São Paulo, que até o final de 2009 adotava a SELIC mas, por força de lei estadual (n° 13.918/09), atribuiu ao Secretário de Fazenda a competência para fixar em até 0,13% ao dia (3,9% ao mês) os juros de mora devidos pelos contribuintes em atraso (sem referência à correção monetária, dado que os juros paulistas, tal como a SELIC, a substituem).

Tendo se valido da autorização, o Secretário de Fazenda fixou os juros na proporção de 0,13% ao dia durante determinado período, havendo, após contundentes protestos contrários, uma sucessiva e gradual redução para o patamar atual de 0,04% ao dia, que representa 1,24% ao mês, número ainda superior ao da SELIC.

Registre-se que o STF possui precedente (ADI n° 442/SP, STF, Pleno, ADI n° 442/SP, Relator Min. EROS GRAU, DJe 28.05.2010), contra o próprio Estado de São Paulo,

no qual assentou que a fixação da correção monetária dos tributos é matéria de Direito Financeiro (art. 24, I da CR/88). Assim sendo, a competência legislativa é concorrente entre a União e os Estados, porém com o poder daquela de editar normas gerais de observância obrigatória pelos entes federados (§§1º e 4º do art. 24 da CR/88). Nessa seara, interpretou a Suprema Corte que o teto para a correção monetária de créditos fiscais estaduais é aquele fixado pela União, podendo os entes federados menores, todavia, adotar patamares inferiores, se assim desejarem.

Desse modo, sendo a SELIC o índice federal de correção de créditos tributários, equivalendo ao binômio juros + correção, não podem os demais entes federados, por imposição do art. 24, §§1º e 4º da CR/88, editar normas próprias que fixem critérios de correção de créditos tributários superiores aos atualmente vigentes na legislação federal de normas gerais, do que decorre, a nosso sentir, a inconstitucionalidade da atual sistemática de juros moratórios em vigor no Estado de São Paulo.

Por fim, ainda com relação aos juros e multa de mora, note-se que o §2º do art. 161 impede a sua cobrança enquanto pendente consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento, havendo, contudo, a necessidade de que a consulta seja eficaz, nos termos das respectivas legislações vigentes. A dúvida objetiva é, em qualquer hipótese, pressuposto essencial para legitimar o contribuinte a realizar a consulta e condição *sine qua non* para a aplicação dos efeitos do art. 161, §2º à hipótese.

5.1.2. A imputação do pagamento pelo ente credor e a consignação em pagamento pelo devedor (arts. 163 e 164).

A imputação do pagamento e a consignação em pagamento merecem ser analisadas em conjunto, dada a existência de patente antinomia entre ambas.

No Direito Privado, o devedor de dois ou mais débitos perante o mesmo credor tem o direito de indicar qual deles está a pagar. Trata-se, portanto, de faculdade direcionada a quem paga (art. 352 do Código Civil). É entendimento tradicional do STJ, todavia, que a regra de imputação legal trazida pelo Código Civil não se aplica ao pagamento do crédito tributário (cf. Súmula 464/STJ: “A regra de imputação de pagamento estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.”).

De fato, no Direito Tributário, tem-se a antípoda dessa situação: o art. 163 do CTN estabelece que o Fisco tem o direito de imputar o pagamento do devedor de forma diversa daquela por este pretendida, caso haja mais de um débito em aberto. Sem adentrar na questão

da constitucionalidade do dispositivo, há uma patente contradição com o instituto da consignação em pagamento, referido imediatamente a seguir no CTN.

Consoante o art. 164, caso o ente público condicione o pagamento da exação à quitação prévia de outro tributo ou de penalidade (dentre outras hipóteses regradas no dispositivo, como a cobrança por dois ou mais entes do mesmo tributo), poderá o sujeito passivo se valer da ação de consignação em pagamento, forçando-o a receber exatamente a importância que deseja pagar.

Ora, se o CTN garante ao contribuinte o direito de pagar apenas o débito que efetivamente pretende extinguir, declarando inválido o condicionamento pelo sujeito ativo de somente aceitar a quitação se houver pagamento prévio de outro tributo ou penalidade pecuniária, como pode existir dispositivo que autoriza o ente público a proceder exatamente da forma vedada pelo art. 164 e que confere ao contribuinte o direito de ação?

A solução, a nosso sentir, reside na constatação da inconstitucionalidade da imputação do pagamento, que fere o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, permitindo ao ente público apropriar-se de valores do contribuinte que estão direcionados à extinção de outros créditos tributários.

Inobstante, fato é que a Receita Federal do Brasil tem se valido dessa prática, especialmente nos casos em que o contribuinte paga tributo não-declarado em atraso, todavia de forma espontânea, atraindo a aplicação da Súmula 360/STJ e do art. 138 do CTN, pelos quais se afasta a incidência de penalidades em tais hipóteses. Com acerto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem julgado indevida essa imputação (cf. Primeiro Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº 124254, Relator José Carlos Teixeira da Fonseca, sessão de 19.03.2003; e Terceiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº 129404, Relator Corinto Oliveira Machado, sessão de 05.07.2005), ao argumento de que, diante da intenção explícita do contribuinte de não pagar determinado crédito, a imputação de pagamento se traduz em supressão de defesa.

Cumprе mencionar, por fim, que a EC nº 62/09 incluiu um §9º no art. 100 da CR/88, estabelecendo que, no momento da expedição dos precatórios, deles deverá ser abatido o valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

Ante a patente inconstitucionalidade do predicado, foi deferida liminar na ADI nº 4.357/DF para afastar essa compensação automática, que afronta tanto o princípio da

separação dos Poderes quanto o da isonomia. A ação aguarda, atualmente, seu julgamento final pela Suprema Corte.

5.2. Compensação (arts. 156, II, 170 e 170-A).

Segundo os arts. 368 a 380 do Código Civil, nas situações em que duas pessoas forem ao mesmo tempo credora e devedora uma da outra, ambas as obrigações extinguem-se, até onde se compensarem, desde que as dívidas sejam líquidas e vencidas.

Apesar de incorporado pelo CTN, não se trata de direito subjetivo do contribuinte, mas sim de faculdade que pode ser concedida, por lei, pelo ente federado, tal como ocorre na Alemanha, Espanha e Equador, conforme notícia C. M. Giuliani Fonrouge (1970, v. 1, p. 560). Outrossim, novamente se distanciando do Direito Privado, o parágrafo único do art. 170 do CTN admite a compensação com dívidas vincendas.

Com o avanço da litigiosidade sobre o tema da compensação, a Súmula n° 212/STJ vedou a concessão de liminar para autorizá-la. Posteriormente, a LC n° 104/01 incluiu o art. 170-A no CTN, passando a exigir o trânsito em julgado da sentença autorizativa de compensação para a sua efetivação pelo contribuinte, no que foi objeto de contundentes críticas por parte da doutrina.

Para Heleno Torres (2011, p. 349), a autorização para compensação de tributos, mediante execução provisória de decisão proferida pelos tribunais (em consonância com o disposto no art. 475 do CPC, que dispõe sobre a remessa necessária das sentenças proferidas contra os entes públicos), seria perfeitamente coerente com a ordem constitucional e nenhum risco traria ao erário, uma vez que, na hipótese de êxito nos recursos especial ou extraordinário, a Fazenda Pública teria sempre condições para anular as compensações realizadas e considerar como “não declaradas” as que se encontram em andamento.

De todo modo, vale salientar que os arts. 170 e 170-A do CTN somente se aplicam à compensação do indébito tributário. Assim, nos casos de compensação de créditos escriturais de tributos não-cumulativos essas regras não são aplicáveis, consoante jurisprudência pacífica do STJ (STJ, Primeira Turma, REsp n° 884.704/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJe 28.05.2008). A compensação, nestes casos, não é modalidade extintiva do crédito tributário, mas mera forma de cálculo do *quantum debeatur*.

5.3. Transação (arts. 156, III e 171).

Transação é modalidade de negócio jurídico em que as partes, mediante concessões mútuas, extinguem obrigações, prevenindo ou terminando litígios, conforme art. 840 do Código Civil.

No CTN, o art. 171 estipula que a transação importará em “terminação do litígio e consequente extinção do crédito tributário”, o que leva à conclusão de que o dispositivo não abriga a transação preventiva entre Fisco e contribuinte, apesar desta ser desejável e inclusive defendida por Misabel Derzi (2004, pp. 2-3).

Apesar de vozes contrárias condenarem o instituto da transação, porquanto se confundiria com a própria remissão e, ainda, possibilitaria a um ato discricionário o desfazimento de um ato vinculado à lei (JARDIM, 2006, pp. 445-8), Onofre Batista Junior (2007, p. 316) esclarece que a transação tributária é uma das formas de manifestação do poder de polícia fiscal, que compreende não apenas a atividade arrecadatória, mas, também, o poder de “reduzir ou afastar a cobrança de tributos já instituídos”.

Dentro dessa ótica, a figura da transação tributária tem ganhado espaço, servindo para a terminação de litígios nos quais haja a *res dubia*, sempre, todavia, com base em leis editadas pelos entes federados que devem efetivar, na prática, os princípios da moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência no trato da coisa pública.

Na mesma linha, alerta Misabel Derzi (1997, pp. 100-2) que, no caso do ICMS e em atenção ao disposto no art. 155, §2º, XII, g da CR/88, as leis reguladoras de transação que importem renúncias fiscais devem ser respaldadas por convênio celebrado pelos Estados e Distrito Federal.

5.4. Remissão (arts. 156, IV e 172).

A palavra remissão deriva do latim *remissio*, de *remittere* (perdoar, renunciar, desistir, absolver) e tem sua validade condicionada à capacidade jurídica do agente que a concede, por se tratar de ato de disposição patrimonial.

A remissão é conceituada, nos arts. 385 a 388 do Código Civil, como fórmula extintiva da obrigação mediante liberação graciosa de uma dívida pelo credor. Difere-se da renúncia ao crédito, porquanto o remido não é obrigado a aceitar o perdão da dívida. Logo, a aceitação do devedor, como requisito formal para seu aperfeiçoamento, impede que se conceitue o instituto como ato unilateral, inobstante o fato de que desta aceitação não decorra qualquer ônus para o devedor remido.

São, portanto, características essenciais da remissão:

- (a) a existência de uma dívida a ser extinta no todo ou em parte;
- (b) a voluntariedade e a graciousidade do ato extintivo; e
- (c) a ausência de ônus para o favorecido.

Vale aqui registrar que, sendo o perdão relativo apenas à multa e/ou aos juros, não se terá remissão, mas sim anistia, que o CTN classifica, juntamente com a isenção, como forma de “exclusão” do crédito tributário. A remissão pressupõe o perdão da obrigação principal e, via de consequência, dos seus consectários (juros e multa) pelo princípio da acessoriedade (JARDIM, 2006, p. 449).

A remissão pode ser operada em caráter geral, diretamente pela lei, e em caráter individual, por ato da autoridade administrativa legalmente autorizada, tal como ocorre com a transação. Nesta última hipótese vale registrar, com esforço em Misabel Derzi (no prelo), que o poder de remitir não poderá ser outorgado de forma indeterminada. Ao contrário e segundo os ditames do art. 172 do CTN, deve o legislador definir, com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance.

Dentre as hipóteses autorizativas da remissão, registramos a importância da relativa aos créditos de baixo valor, cujo custo da execução fiscal seja superior ao próprio montante a ser recuperado (a alternativa à remissão, nesses casos, tem sido o protesto de CDAs de baixo valor, que compele o contribuinte a regularizar sua situação fiscal sem, todavia, gerar os custos de uma demanda judicial).

5.5. Prescrição e decadência (arts. 156, V, 150, 173 e 174).

É certo que tanto a decadência quanto a prescrição configuram formas de perecimento ou extinção de direito, atingindo os que não praticam atos necessários à sua preservação, mantendo-se inertes ao longo de prazo predeterminado. São institutos que se prestam a efetivar a segurança jurídica no tempo.

Conforme Heleno Torres (2011, pp. 308), a estabilidade, calculabilidade ou previsibilidade do direito integram a segurança jurídica na ordem temporal, sendo importante, para tanto, a existência de regras claras sobre os prazos de prescrição e decadência.

Distinguem-se, contudo, na medida em que a decadência fulmina o direito material (de lançar o tributo) em razão de seu não exercício ao fim do prazo legal; já a prescrição da ação supõe a preexistência do crédito formalizado pelo lançamento, definitivamente constituído (*rectius*, não mais passível de discussão administrativa) e não adimplido

voluntariamente. Na linha deste entendimento já se expressou o STF (STF, Pleno, RE nº 94.462/SP, rel. Min. Moreira Alves, DJ em 06.10.1982), convalidando esta sistemática.

Outra distinção que decorre dessa classificação é a de que a decadência subtrai o direito da Fazenda Pública sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito de crédito da Fazenda, uma vez que inadimplido pelo contribuinte regularmente notificado pelo lançamento (DERZI, no prelo).

Sob o prisma das causas extintivas do crédito tributário, contudo, é importante observar que os efeitos atribuídos à decadência e à prescrição são idênticos.

5.5.1. A fluência do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Nos casos de lançamento por homologação, o início da contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar ocorre na data do fato gerador (art. 150, §4º), com a exceção dos casos em que se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Algumas questões relevantes podem ser desenvolvidas a partir deste comando, conforme se passa a demonstrar.

5.5.1.1. Da dispensa do lançamento em face da declaração do sujeito passivo.

Consoante sedimentado pela Súmula nº 436/STJ, a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Assim é que, diante da apuração feita pelo contribuinte, a Fazenda Pública pode executar diretamente as quantias pagas, de modo que já não há mais que se falar em prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

5.5.1.2. Da irrelevância do pagamento parcial na determinação do termo *a quo* da decadência.

Outra questão de especial relevo diz respeito ao estabelecimento do termo *a quo* da contagem da decadência no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação diante da ausência de pagamento pelo contribuinte.

Com efeito, o e. STJ já decidiu, em julgamento de recurso representativo da controvérsia (STJ, 1ª Seção, REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/09/2009),

que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento, mesmo sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

A tese consagrada pelo e. STJ, portanto, abriga o entendimento de que, mesmo se tratando de tributo sujeito à lançamento por homologação, no caso de ausência de pagamento é imputado o início do prazo decadência nos termos do artigo 173, I, do CTN.

Pensamos de forma distinta, partindo da premissa de que o pagamento antecipado não é a essência do lançamento por homologação. A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento; o fato de haver ou não pagamento não altera o caráter jurídico do lançamento por homologação.

Com efeito, nos termos expressos pela lei, a situação de pagamento parcial e de ausência de pagamento – que pode ocorrer porque o contribuinte nada declarou, inobstante este ter corretamente emitido notas fiscais no período, escriturado os livros de apuração do tributo devido, etc, permitindo a atividade homologatória do Fisco – são verdadeiramente idênticas para determinar-se o termo *a quo* da decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Este foi, inclusive, o entendimento vigente no Conselho de Contribuintes da União (cf. CARF, 2ª Seção, 2ª Turma da 4ª. Câmara, Acórdão nº 2402-01.103, DOU 27.06.2011) até a uniformização promovida pelo STJ.

5.5.2. O efeito da decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, sobre a contagem da decadência.

O CTN dispõe ainda que o prazo decadencial de cinco anos previsto no *caput* do artigo 173 conta-se da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O dispositivo introduz, a um só tempo, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento; e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo).

Ruy Barbosa Nogueira (*apud* MARTINS, 2006, pp 460) negava validade ao inciso II do art. 173, na medida em que pretende recriar prazo inicial de decadência, o que seria

impossível em matéria de prazo já expirado, devendo a Administração Tributária arcar com os ônus de seu equívoco no lançamento.

Todavia, o dispositivo nunca foi declarado inválido, tendo permitido a realização de lançamento substitutivo do anterior, cuja nulidade decorreu de vício de forma.

5.5.3. Conceito de constituição definitiva do crédito como termo *a quo* da prescrição.

Outra relevante questão que se impõe diz respeito à conceituação do termo “constituição definitiva do crédito”, cunhado no *caput* do artigo 174 do CTN como termo inicial da fluência do prazo prescricional.

Há dúvida se ela ocorre com a comunicação ao sujeito passivo do ato administrativo do lançamento em sua versão imodificável ou com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário da Fazenda Pública. Sobre este ponto, o STJ já se expressou no sentido de que a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito na fase administrativa, momento lógico anterior, portanto, à inscrição em dívida ativa (STJ, Primeira Turma, REsp n° 649.684/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 28.03.2005).

Pondera Sacha Calmon (2007, p. 834), todavia, que o autocontrole da Administração se estende até o ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa, sendo possível a sua anulação pelo funcionário competente para a inscrição em dívida (por exemplo, em razão de declaração de inconstitucionalidade superveniente pelo STF, com efeitos *erga omnes*, do tributo em causa).

5.5.4. A modificação da data de interrupção da prescrição pelo CPC.

Dentre as hipóteses de interrupção da prescrição elencadas pelo CTN encontra-se o despacho do juiz que ordenar a citação no executivo fiscal. Todavia, o STJ já decidiu, em julgamento de recurso representativo da controvérsia (STJ, Primeira Seção, REsp n° 1.120.295/SP, Relator Min. LUIZ FUX, DJe 21.05.2010), pela aplicação aos processos de execução fiscal do disposto no art. 219, §1° do CPC. Tal medida implica a retroação do momento de interrupção da prescrição à data de propositura de ação de execução, uma vez prolatado o despacho que ordena a citação.

Ora, tal aplicação da norma processual vai de encontro ao que dispõe a Constituição da República acerca da reserva de lei complementar em matéria de prescrição tributária (art.

146, III, *b*). O raciocínio é singelo: sendo o CPC lei ordinária editada pela União, não deveria sobrepor-se à disposição trazida pelo CTN em matéria de prescrição do crédito tributário.

5.5.5. Causas de suspensão da prescrição.

Primeiramente, vale gizar que as disposições da Lei de Execuções Fiscais sobre a suspensão da prescrição não são aplicáveis aos executivos tributários, uma vez que a matéria deve ser tratada em lei complementar.

Nesse sentido, o STJ tem afastado das ações tributárias a regra que determina a suspensão da prescrição por 180 dias após a inscrição em dívida ativa (art. 2º, §3º da Lei nº 6.830/80 – cf. STJ, Segunda Turma, AgRg no AgRg no REsp nº 975.073/RS, Relator Min. HUMBERTO MARTINS, DJ 07.12.2007, p. 356). Da mesma forma, o dispositivo que suspende a contagem da prescrição caso o devedor ou bens penhoráveis não sejam encontrados (*caput* do art. 40) não se aplica às execuções tributárias, conforme igualmente já decidido pelo STJ (STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag nº 764.859/PR, Relator Min. JOSÉ DELGADO, DJ 05.10.2006, p. 254).

Lado outro, se a execução fiscal-tributária estiver parada há cinco anos, sem movimentação, deflagra-se a prescrição intercorrente, podendo ser decretada de ofício pelo magistrado nos termos dos parágrafos do art. 40 da Lei nº 6.830/80, após a oitiva da Fazenda Pública (salvo nos créditos de baixo valor, assim definidos pelo Ministério da Fazenda, nos quais o magistrado pode agir sem a anuência prévia do Fisco). Saliente-se apenas que, enquanto a legislação exige que o processo executivo fiscal fique parado por 5 anos após o despacho que ordena o seu arquivamento, no caso de execuções tributárias a sua paralisação injustificada por 5 anos já deflagra a contagem do prazo prescricional intercorrente, dada a inaplicabilidade à hipótese do *caput* do art. 40 da Lei nº 6.830/80.

Analisando-se o CTN, vale notar que este não prevê em um dispositivo as hipóteses de suspensão da fluência da prescrição (ao contrário do que ocorre com as causas que a interrompem, prescritas no art. 174).

Há, todavia, previsão expressa de suspensão do prazo prescricional entre a data de concessão da moratória em caráter individual e sua revogação, nos casos de dolo/simulação do beneficiado (art. 155, parágrafo único). Outrossim, com base no mesmo dispositivo, não há suspensão da prescrição no caso de moratória individualmente concedida quando inexistente dolo/simulação por parte do beneficiado.

Também não corre a prescrição, por questão de lógica, enquanto pendentes as seguintes causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário: moratória geral, parcelamento, depósito do montante integral e decisões liminares suspensivas da exigibilidade.

No que pertine aos recursos administrativos suspensivos da exigibilidade, entendemos que não se poderia sequer falar em prescrição, pois para tanto o crédito tributário precisa estar definitivamente constituído.

Todavia, existe entendimento pela aplicação aos processos administrativo-tributários da prescrição intercorrente, extintiva do crédito tributário, nas hipóteses de paralisação injustificada do feito por 5 anos ou mais. É ver.

5.5.6. Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

O STF já sentenciou que, inobstante o fato de que o processo administrativo deve ter duração razoável, a imputação da prescrição demanda edição de veículo legal específico pela via da lei complementar, sem a qual não há que se falar em prescrição intercorrente (cf. STF, Pleno, ADI n° 124/SC, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 16.04.2009).

O CARF também já sumulou entendimento explícito pela inocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (cf. Súmula n° 10 do CARF: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”).

Heleno Torres (2011, pp. 393-394.) critica o enunciado sumular suscitando sua inconstitucionalidade.

Afinal, quando se suprime do processo administrativo sua duração razoável, viola-se direito fundamental resguardado de forma expressa no art. 5°, LXXVIII da Lei Maior (nesta incluído pela EC n° 45/04). Sendo assim, possui o direito à duração razoável do processo administrativo eficácia imediata e vinculante para todos, sendo típica espécie de prestação positiva a ser exigida do Estado, no trâmite do devido processo legal.

Por essas razões, entendemos que há espaço, sim, para a decretação de prescrição intercorrente em processo administrativo, valendo-se de analogia com a Lei de Execuções Fiscais, posicionando-nos ao lado de Heleno Torres.

5.6. Conversão de depósito em renda (art. 156, VI).

A questão atualmente controvertida em relação à conversão em renda de depósitos judiciais refere-se à desnecessidade de formalização do crédito tributário por meio de lançamento para tanto.

Explica-se: pode o contribuinte, para obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, depositar a quantia litiganda em ação judicial. Havendo lançamento prévio, é dizer, sendo a ação anulatória, mandado de segurança repressivo ou executivo fiscal, não há maiores questionamentos: finda a ação e exitoso o contribuinte, este levanta o depósito, devidamente corrigido pelos mesmos índices aplicáveis à correção do crédito tributário; exitoso o Fisco, o depósito converte-se em renda, extinguindo o crédito em tela.

Todavia, os depósitos realizados no bojo de ações declaratórias ou mandados de segurança preventivos, relativos a tributos sujeitos a lançamento por homologação, são realizados sem qualquer ato de lançamento prévio pela autoridade administrativa. E são inclusive independentes da formalização de declarações fiscais pelo sujeito passivo que, conforme Súmula 436/STJ (“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”), são aptas a formalizar o crédito tributário, na linha do entendimento preconizado por Tácio Lacerda Gama (2009, pp. 259-61), reconhecendo a existência de uma “competência tributária privada” no agir do contribuinte.

O conceito de autolancamento, todavia, passou recentemente a admitir uma nova variante. Por meio de decisão prolatada em sede de embargos de divergência no final de 2010 (cf. STJ, Primeira Seção, REsp nº 671.773/RJ, Relator Min. TEORI ZAVASCKI, DJe 03.11.2010) e, até o momento, seguida pelos julgados posteriores, o STJ entrou a equiparar os depósitos judiciais feitos no bojo de ações que discutem preventivamente a exigência do crédito tributário ao autolancamento.

Dessarte, feito o depósito da quantia litiganda, sem que haja qualquer outro ato do contribuinte ou do Fisco, o lançamento considera-se efetuado, havendo, ao cabo da ação, o seu levantamento pelo sujeito passivo ou sua conversão em renda da Fazenda Pública. Torna-se, com essa decisão, desnecessário o intitulado “lançamento para prevenir a decadência” nos tributos com exigibilidade suspensa por força de depósito judicial.

Trata-se de verdadeira evolução do conceito de autolancamento, que até então exigia a quantificação do valor devido pelo contribuinte por meio de declarações revestidas de formalidades legalmente previstas.

Atualmente, basta que se preencha uma guia de depósito judicial e o efetue para que o lançamento por homologação se considere realizado, independentemente do cumprimento

dos deveres instrumentais que historicamente substituíam, até então, a atividade do Fisco de indicar a base de cálculo, a alíquota aplicável e o *quantum* a pagar.

5.7. Pagamento antecipado e a homologação do lançamento (art. 156, VII).

Com esforço na sistemática dos tributos mencionados no art. 150 do CTN, nos quais o contribuinte antecipa o pagamento e aguarda a posterior homologação do Fisco, o inciso VII do artigo 156 elenca como causa extintiva do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento. Vale dizer, ao teor da disposição legal não é o pagamento em si que extingue o crédito, mas a soma deste com a sua homologação, que ocorre de forma tácita após um lustro contado do fato gerador ou, caso o contribuinte tenha agido com dolo, fraude, simulação ou não tenha pago nada a título de tributo, do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ab initio, é notável que o conceito legal de pagamento antecipado positivado neste inciso pretende referir-se ao pagamento que precede ao lançamento tributário e não à própria ocorrência do fato gerador.

Com efeito, a antecipação do imposto caracteriza-se como depósito-caução, situação por Antônio Berliri (1971, v.2, pp. 478) denominada de “obrigação acessória de natureza cautelar”. Aliás, há autores que sustentam haver imprecisão técnica no dispositivo pois, a partir da ocorrência do fato gerador, por imposição legal, o tributo já se torna devido, de modo que não há que se falar em pagamento antecipado, mas sim em pagamento, puro e simples. Nesse sentido, inclusive, não haveria distinção entre o pagamento previsto no inciso I do art. 156 e o pagamento “antecipado” mencionado no inciso VII.

A única diferença, neste caso, é que o pagamento, embora destinado a satisfazer a obrigação tributária, pode ser insuficiente para extingui-la totalmente, e, assim, caberá lançamento de ofício para exigência da diferença, desde que dentro do lustro decadencial.

Confirmando este entendimento – apesar de contrariar jurisprudência sedimentada em sentido contrário, que sustentava a ocorrência da extinção do crédito tributário somente após a “homologação do lançamento” – a LC n° 118/05 dispôs que, nos tributos lançados por homologação, a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, caso, obviamente, este tenha sido realizado.

5.8. Decisão administrativa irreformável (art. 156, IX).

O artigo 156, IX, do CTN prevê a extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

Duas observações se apropositam quanto a este dispositivo.

A primeira é a de que, sendo a anulação por vício de forma do lançamento, a obrigação tributária subsistirá e haverá possibilidade de novo ato de lançamento pela Administração Tributária.

A segunda refere-se à impossibilidade de a Fazenda Pública se insurgir judicialmente contra a decisão definitiva em favor do contribuinte, porquanto fruto da autotutela vinculada do próprio ente tributante.

Não obstante, o Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004 e a sua respectiva Portaria PGFN n° 820/2004 sustentam a possibilidade de, em determinadas hipóteses, a União Federal recorrer ao Poder Judiciário para anular decisões administrativas definitivas prolatadas pelo CARF.

Até o momento, todavia, não se tem notícia de sucesso desse tipo de tentativa, tendo inclusive sido vetado, pelo STJ, o manejo pela Fazenda Nacional de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda contra decisões do CARF que tenham favorecido o contribuinte. Fundado no DL n° 200/67, o recurso somente seria cabível, consoante a orientação do STJ, para o “reparo de nulidades” pela autoridade ministerial, sendo-lhe defeso adentrar no mérito da decisão tomada pelo órgão julgador administrativo (cf. STJ, Primeira Seção, MS n° 8.810/DF, Relator Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ 06.10.2003, p. 197).

5.9. Decisão judicial passada em julgado (art. 156, X).

Sobre a coisa julgada extintiva do crédito tributário, dois comentários são necessários, para além das já tradicionais constatações de que tanto Fisco como contribuintes podem ajuizar ação rescisória, salvo nos casos de violação a literal dispositivo de lei que, à época do trânsito em julgado, fosse de interpretação controvertida nos Tribunais, embora posteriormente tenha se fixado em favor da pretensão do autor (Súmulas 134/TFR e 343/STF).

A primeira observação que se faz, com esforço em Heleno Torres (2011, pp. 351-2), refere-se à impropriedade do texto da Súmula 239/STF, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”. Como esclarece o Professor da USP, tal orientação tinha cabimento nos

tempos da vigência do princípio de “anualidade”, pelo qual, a cada ano, a autorização de cobrança dos tributos deveria ser “renovada” pela lei orçamentária, como foi até a Constituição de 1967. Dessarte, à luz da CR/88, a aplicação da Súmula 239 está hoje limitada às ações anulatórias de débito fiscal e mandados de segurança repressivos, não se prestando a restringir os efeitos da coisa julgada em ações de natureza declaratória, que visam a acertar em definitivo a relação jurídico-tributária litigiosa entre Fisco e contribuinte.

A segunda constatação, que está na pauta do dia, refere-se à possibilidade de o contribuinte acobertado pela coisa julgada soberana ser instado a pagar tributo do qual foi desonerado a partir do momento em que o STF decida de modo contrário em outro feito, seja este uma ação com efeitos *erga omnes*, seja um recurso com efeitos *inter partes*, desde que, neste último caso, a decisão seja tomada com base no art. 543-B do CPC (é dizer, em sede de recurso representativo de controvérsia).

Tal entendimento, externado no Parecer PGFN n° 492/2011, tem causado diversas celeumas, especialmente porque o parecer também exonera do pagamento do tributo declarado indevido pelo STF o contribuinte que tenha, contra si, coisa julgada soberana desfavorável – o que legitimaria, portanto, a cobrança pretendida.

A nosso sentir, uma declaração de inconstitucionalidade com efeitos *erga omnes* no âmbito do STF opera uma mutação no ordenamento jurídico. Sendo certo que a coisa julgada somente vale se prevalecerem as condições jurídicas vigentes ao tempo de sua prolação, a declaração de invalidade de uma lei tributária poderia, sim, fazer cessar a produção dos efeitos da coisa julgada – desde que, reitera-se, tomada em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Todavia, a declaração de constitucionalidade em sede de controle concentrado, assim como eventuais decisões tomadas no âmbito do controle difuso de constitucionalidade não modificam o ordenamento jurídico aplicável ao contribuinte abrigado pela coisa julgada soberana. A uma, porque toda lei tem presunção de constitucionalidade pela sua simples publicação; a duas, porque decisões tomadas em sede de recursos representativos de controvérsia vinculam apenas os demais casos em curso no Judiciário e não aqueles já julgados definitivamente.

5.10. Dação em pagamento de bens imóveis (art. 156, XI).

Já tendo sido objeto de comentários no tópico relativo à taxatividade da lista do art. 156 do CTN, registre-se aqui apenas que a dação em pagamento não conflita com o conceito

de “prestação pecuniária”, ínsito ao tributo. Afinal, como predica o art. 3º do Código, tal prestação será “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, sendo perfeitamente factível que, para atender ao interesse público, a legislação, observando os princípios da moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência estipule a alternativa da dação em pagamento para extinguir, em situações específicas, o crédito tributário.

6. Conclusões.

Do exposto, infere-se que a matéria atinente às causas extintivas do crédito tributário se escora basicamente nos institutos erigidos pelo Direito Civil, todavia com efeitos próprios atribuídos pelo legislador tributário.

O mecanismo legal de extinção do crédito tributário é direito do administrado e se insere dentre as limitações ao poder de tributar, com o fim de atribuir certeza e previsibilidade ao administrado quanto à sua emancipação liberatória do vínculo obrigacional.

É de se notar, portanto, que as especificidades do liame obrigacional tributário impõem a necessidade de regramento rígido no tocante à caracterização do *solutio* da obrigação tributária, e que assim se distingue do Direito Civil em matéria de obrigações.

No Direito Tributário, afinal, é a rigidez da previsibilidade de liberação da obrigação heterodeterminada que traduz a garantia de segurança na relação jurídica entre as partes do liame obrigacional tributário, assim como preserva os interesses públicos, dos quais o princípio da indisponibilidade dos bens pelo Administrador é um dos corolários.

7. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, no prelo.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista. *Transações Administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BERLIRI, Antônio. *Principios de Derecho Tributario*, Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1971.

BERNARDES, Flávio Couto. *Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos*. Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, São Paulo, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Em favor de uma transação justa e eficiente*. Resposta à consulta formulada pela TELEMIG (Telecomunicações de Minas Gerais S/A), Belo Horizonte, 2004.

FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. Torino: UTET, 1991.

FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. Depalma: Buenos Aires, 1970.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GIANNINI, Achile Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Torinese, 1956.

HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*, tradução de Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; TORRES, Ricardo Lobo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva: São Paulo, 2006.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições do Direito Civil, vol. II: Teoria Geral das Obrigações*. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*, tomo 24. Campinas: Bookseller, 1999.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Traduzido por Cabral de Moncada. Almento Amado Editor, Coimbra, 1979.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica Aplicada ao Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.