

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

08 SÉRIE Estudos de Direito Público



Direito Tributário IV

— ◆ —
Interpretação, obrigação e crédito tributário



Editora da UESC



Direito Tributário IV



Interpretação, obrigação e crédito tributário



Universidade Estadual de Santa Cruz

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
RUI COSTA - GOVERNADOR

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO
OSVALDO BARRETO FILHO - SECRETÁRIO

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ
ADÉLIA MARIA CARVALHO DE MELO PINHEIRO - REITORA
EVANDRO SENA FREIRE - VICE-REITOR

DIRETORA DA EDITUS
RITA VIRGINIA ALVES SANTOS ARGOLLO

Conselho Editorial:

Rita Virginia Alves Santos Argollo – Presidente

Andréa de Azevedo Morégula

André Luiz Rosa Ribeiro

Adriana dos Santos Reis Lemos

Dorival de Freitas

Evandro Sena Freire

Francisco Mendes Costa

José Montival Alencar Junior

Lurdes Bertol Rocha

Maria Laura de Oliveira Gomes

Marileide dos Santos de Oliveira

Raimunda Alves Moreira de Assis

Roseanne Montargil Rocha

Sílvia Maria Santos Carvalho

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

08 SÉRIE Estudos de Direito Público



Direito Tributário IV

—◆—
Interpretação, obrigação e crédito tributário

Ilhéus-Bahia

edit's
Editora da UESC

2016

Copyright ©2016 by CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Direitos desta edição reservados à
EDITUS - EDITORA DA UESC

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio,
seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

Depósito legal na Biblioteca Nacional,
conforme Lei nº 10.994, de 14 de dezembro de 2004.

PROJETO GRÁFICO E CAPA
Alencar Júnior

DIAGRAMAÇÃO
Felipe Lavinsky

REVISÃO
Genebaldo Pinto Ribeiro
Paulo Roberto Alves dos Santos
Roberto Santos de Carvalho

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

N244 Nascimento, Carlos Valder do.
Direito tributário IV: Interpretação, obrigação e crédito tributário
/ Carlos Valder do Nascimento. – Ilhéus, BA: Editus, 2016.
148 p. – (Série Estudos de Direito Público; v. 08).

Inclui referências.
ISBN: 978-85-7455-389-4

1. Direito tributário – Brasil – História. I. Título. II. Série.

CDD 343.0481

EDITUS - EDITORA DA UESC
Universidade Estadual de Santa Cruz
Rodovia Jorge Amado, km 16 - 45662-900 - Ilhéus, Bahia, Brasil
Tel.: (73) 3680-5028
www.uesc.br/editora
editus@uesc.br

EDITORA FILIADA À



Associação Brasileira
das Editoras Universitárias

Sumário

Apresentação da série	9
Apresentação do volume	11

CAPÍTULO VIII – VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

TRIBUTÁRIA	13
8.1 Acepção de Vigência	15
8.2 Vigência no Espaço e no Tempo	17
8.2.1 <i>Vigência no espaço</i>	17
8.2.2 <i>Vigência no Tempo</i>	18
8.3 Vigência de Normas Complementares	19
8.4 Fatos Geradores Futuros e Pendentes	21
8.5 Aplicação Retroativa	25

CAPÍTULO IX – INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

9.1 Sentido do Termo Interpretação	27
9.2 Métodos de Interpretação	29
9.3 Interpretação na Disciplina do Código Tributário Nacional ..	30
9.3.1 <i>Interpretação integrativa</i>	31
9.4 Princípios gerais do Direito Privado	34
9.5 Interpretação literal	36
9.6 Interpretação favorável ao contribuinte	37

CAPÍTULO X – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

10.1 Conceito	41
10.2 Fato Gerador	43
10.3 Sujeito Ativo	44
10.4 Sujeito Passivo	44
10.5 Solidariedade	47
10.6 Capacidade Tributária	48
10.7 Domicílio Tributário	49

CAPÍTULO XI – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	51
11.1 Conceito	53
11.2 Responsabilidade dos Sucessores	54
11.2.1 <i>Sub-rogação</i>	56
11.2.2 <i>Responsabilidade pessoal</i>	59
11.3 Fusão, transformação e incorporação	60
11.4 Responsabilidade do adquirente	62
11.5 Responsabilidade de Terceiros	63
11.5.1 <i>Responsabilidade solidária</i>	63
11.5.2 <i>Responsabilidade por substituição</i>	64
11.6 Responsabilidade por infrações	67
11.5.2 <i>Infrações da legislação tributária</i>	67
11.7 Crimes e contravenções	69
11.8 Exclusão por denúncia espontânea	71
 CAPÍTULO XII – CONCEITO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	 75
12.1 Definição de Dívida e suas várias acepções	77
12.2 Definição de crédito	77
12.3 Acepções de crédito	78
12.4 Formulações conceituais	79
12.5 Conceito de Crédito Tributário	81
12.6 Constituição de Crédito Tributário	84
12.7 Lançamento Tributário	85
12.7.1 <i>Aspectos conceituais de lançamento</i>	85
12.8 Modalidades de lançamento	94
 CAPÍTULO XIII – SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ...	 101
13.1 Definição e causas	103
13.2 Moratória	104
13.2.1 <i>Noção conceitual</i>	104
13.2.2 <i>Concessão em caráter geral e individual</i>	105
13.2.3 <i>Requisitos e condições da moratória</i>	107

13.4 Depósito do montante integral	108
13.5 Reclamações e recursos	109
13.6 Medida Liminar e Mandado de Segurança	110

CAPÍTULO XIV – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 113

14.1 Introdução	115
14.2 Pagamento	116
14.3 Presunção de Pagamento	117
14.4 Lugar do Pagamento	118
14.5 Tempo do Pagamento	119
14.6 Acréscimo Moratório	120
14.7 Forma de Pagamento	121
14.8 Imputação do Pagamento	123
14.9 Consignação em Pagamento	123
14.10 Pagamento Indevido	125
14.11 Restituição dos Tributos Indiretos	128
14.12 Juros e Penalidades	129
14.13 Decadência da Repetição do Indébito	129
14.14 Prescrição da Ação Anulatória	130
14.15 Demais Modalidades de Extinção	132
14.16 Transação	133
14.17 Remissão	134
14.18 Decadência	135
14.19 Prescrição do Crédito Tributário	136

CAPÍTULO XV – EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 137

15 Definição	139
15.1 Isenção	140
15.1.1 Supressão da isenção	143
15.1.2 Condições e requisitos	144
15.2 Anistia	144
15.2.1 Anistia ampla	145
15.2.2 Anistia limitada	146

Apresentação da série

A Universidade Estadual de Santa Cruz, movida pelo desejo de sistematizar e colocar à disposição do público acadêmico a obra do professor Carlos Valder do Nascimento, um dos docentes da Casa na área jurídica com maior produção publicada, decidiu fazer uma coletânea de seus trabalhos, fartamente conhecidos no país, mas pouco explorados pela comunidade acadêmica interna.

Os estudos constantes do presente livro formam a obra intitulada Série ESTUDOS DE DIREITO PÚBLICO desvelados pela essencialidade de sua doutrina. Referem-se a diversos trabalhos escritos pelo referenciado no campo da pesquisa e do magistério a partir de 1983 e, portanto, correspondente a sua trajetória de mais de três décadas no Departamento de Ciências Jurídicas desta Universidade.

O **oitavo volume** da série, sob o título de **Interpretação, obrigação e crédito tributário**, constitui-se dos seguintes artigos: Vigência e aplicação da legislação tributária; Interpretação e integração da legislação tributária; Obrigação tributária; Responsabilidade tributária; Conceito e constituição do crédito tributário; Suspensão do crédito tributário; Extinção do crédito tributário; exclusão do crédito tributário.

O trabalho exaustivo de pesquisa levou o autor a um patamar elevado em face da natural repercussão dos pontos de vista esposados e pela diversificação de sua obra com trânsito por diversos ramos do conhecimento jurídico. Assim, pôde, ao longo do tempo, participar diretamente das discussões dos mais variados temas polêmicos enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal, sendo por este várias vezes citado em seus julgados, credenciando-o como um autor acatado no cenário jurídico brasileiro.

Daí, a observação do jurista Ives Gandra da Silva Martins:

Conheço Carlos Valder há mais de trinta anos. Jurista de prestígio nacional e autor de sólida obra no campo do Direito Tributário -- alguns em co-autoria comigo --, granjeou como advogado, professor e jurista, desde o início de sua carreira, conhecimento de seus pares e admiração pela objetividade e segurança com que sempre tratou dos temas a que se dedicou e sobre os quais escreveu. É um professor de Direito com a preocupação de preservação do direito de defesa dos valores democráticos e um idealista, que vê na cátedra forma de colaborar com o desenvolvimento do País...¹

Não bastasse isso, a doutrina que desvela na formulação de suas teses jurídicas, bem construídas, como foi o caso da coisa julgada inconstitucional, lhe valeu a devida notoriedade. Além disso, tantas foram as contribuições, visando à formação do convencimento dos magistrados, reveladas no número da expressiva jurisprudência que têm dado primazia as suas manifestações doutrinárias, seja pelos tribunais superiores, seja pela justiça de primeiro grau. Tem sido igualmente citado em várias obras de conceituados juristas pátrios.

Cabe ressaltar que, ao longo da sua profícua carreira acadêmica, a ser finalizada no próximo ano, grande foi a sua participação no debate oral e escrito de temas polêmicos e relevantes do cenário jurídico brasileiro.

Como consequência desse esforço acadêmico empreendedor, é que se pode colher, contemporaneamente, o fruto do seu labor forjado no amadurecimento profissional e, em verdade, dessa vontade persistente nasce uma coletânea reveladora do fôlego produtivo do docente, em razão do seu conteúdo substantivo.

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Emenda dos precatórios:** fundamentos de sua inconstitucionalidade. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 9. Prefácio.

Apresentação do volume

O presente volume versa acerca do processo hermenêutico, da obrigação e do crédito tributário na ótica da lei complementar (CTN). Quanto ao primeiro tema, homenageia os elementos finalísticos e valorativos como componentes essenciais de sua conformação. Desse modo, aduz que interpretar a lei é desvendar seu conteúdo, sua essência, pelo ângulo intencional nela expresso na percepção do seu sentido.

Noutra parte ocupa-se do conceito de obrigação tributária como vínculo jurídico que se estabelece entre o estado e o contribuinte ou o responsável. E estabelece as coordenadas referentes ao fato gerador decorrente do referido vínculo. De sorte que cuida dos sujeitos, ativo e passivo, dessa mesma relação, bem como da solidariedade, capacidade e domicílio tributário.

Por fim em capítulo específico define o crédito tributário em suas várias acepções até ampliando seu raio de estudo para os créditos orçamentários. Após, trata de conceituar alguns dos seus elementos constitutivos, fixando-lhe a estrutura, bem como definindo o lançamento tributário e suas modalidades: de ofício ou direto, homologação ou por declaração.

C A P Í T U L O VIII

VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário

- 8.1 Acepção de Vigência
- 8.2 Vigência no Espaço e no Tempo
 - 8.2.1 *Vigência no Espaço*
 - 8.2.2 *Vigência no Tempo*
- 8.3 Vigência de Normas Complementares
- 8.4 Fatos Geradores Futuros e Pendentes
- 8.5 Aplicação Retroativa

8.1 Acepção de Vigência

A expressão *vigência*, que deriva do latim *vigens*, de *vigere*, é empregada no Direito Positivo na acepção de vigor, ter força capaz de impulsionar relações jurídicas. A vigência expressa o momento em que a lei, após reunião de todos os elementos de sua estrutura, está apta a ser aplicada num caso concreto.

A vigência ganha efetividade quando, de modo compulsório, passa a irradiar efeitos no mundo jurídico. Tal momento é antecipado pela publicação do texto no *Diário Oficial da União*, dos Estados-membros, do Distrito Federal ou do Município, a fim de que se cumpram os desígnios: *ignorantia juris non excusat*, assentado na Lei de Introdução ao Código Civil, nestes termos: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”¹.

No dizer de José Afonso da Silva, vigência “é o modo específico de existência da norma jurídica”². Guarda, assim, equivalência com a validade técnico-jurídica, visto que a norma se subordinou aos requisitos fundamentais que lhe dão consistência, posto que produzida por órgão competente.

Por sua vez, o processo de formação das leis deriva de prescrições constitucionais. São, portanto, normas emanadas do poder legislativo na atividade típica do Senado e da Câmara dos Deputados, as duas casas que compõem o Congresso Nacional. De igual forma, são produtos da manifestação legislativa dos Municípios,

¹ BRASIL. Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, art. 3º.

² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 32.

dos Estados-membros e do Distrito Federal. Nesse sentido, há o entendimento de Oscar Tenório:

A lei, regra que emana do poder competente, tem caráter abstrato e geral e expressão normativa, substancial à sua própria natureza. Nas sociedades modernas é a fonte mais copiosa do direito. Sujeita-se a processos determinados de formação e vigência, a fim de que se torne obrigatória para todos e aplicável à solução de casos concretos³.

Percebe-se do inserido, que o pressuposto de validade da lei é o seu existir no ordenamento jurídico, com o qual deve conviver dentro de um plano de coerência. Passando a reger situações fáticas, a lei deve ser observada por todos, irradiando seus efeitos como normas de conduta obrigatória.

No campo específico da legislação tributária, a regra de Direito Público assegura que sua vigência, no espaço e no tempo, é regida pelos mesmos preceitos aplicáveis às normas jurídicas em geral, consubstanciadas na Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. O Código Tributário, entretanto, estabelece exceções à disciplina dos procedimentos referidos.

A solução, que diz respeito à questão da vigência da legislação tributária, vincula-se à relação obrigacional tributária. É dela que se irradiam indagações sobre a lei incidente no momento da matéria e da ação do fato gerador. Assim, de acordo com Fábio Fanucchi:

Então, em princípio, a lei aplicável à constituição da obrigação tributária será aquela que esteja em vigor na data da ocorrência do fato gerador e não outra qualquer⁴.

³ TENÓRIO, Oscar. **Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsci, 1955. p. 24.

⁴ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária: IBET, 1976. p. 150.

8.2 Vigência no Espaço e no Tempo

8.2.1 Vigência no espaço

De conformidade com o enunciado no Código Tributário Nacional, a legislação tributária, no respeitante a sua vigência, no espaço e no tempo, regula-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvados os casos nele previstos, especialmente, às normas e à lei referentes a impostos sobre o patrimônio e a renda. Deve obedecer ao que, a respeito, dispõe a Lei de Introdução ao Código Civil⁵.

A regra de Direito Privado⁶ assegura que, salvo disposições em contrário, a lei começa a vigorar em todo o País quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada, no órgão oficial de imprensa das pessoas políticas (União, Estados e Municípios). Nos estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia três meses depois de oficialmente publicada.

Se antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação do seu texto, destinada à correção, o prazo do art. 1º do DL n.º 4.657/42 e dos parágrafos anteriores começarão a correr a partir da nova publicação⁷. As correções a texto da lei, já em vigor, consideram-se como lei nova⁸.

Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou a revogue⁹. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, ou for incompatível, ou regule inteiramente

⁵ BRASIL. Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 d setembro de 1942.

⁶ *Ibidem*, art. 1º.

⁷ *Ibidem*, art. 1º, § 3º.

⁸ *Ibidem*, art. 1º, § 4º.

⁹ *Ibidem*, art. 2º.

a matéria de que tratava a lei anterior¹⁰. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior¹¹. Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura, porque a lei revogadora perdeu a vigência¹². A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada¹³.

8.2.2 Vigência no Tempo

O Código Tributário Nacional consagra, internamente, dentro do território nacional, o princípio da extraterritorialidade¹⁴ da lei tributária, ao assentar em uma de suas disposições:

A legislação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participam, ou de que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União¹⁵.

¹⁰ *Ibidem*, art. 2º, § 1º.

¹¹ *Ibidem*, art. 2º, § 2º.

¹² *Ibidem*, art. 2º, § 3º.

¹³ *Ibidem*, art. 6º.

¹⁴ “Extraterritorialidade é o fenômeno jurídico correspondente à ação, ou incidência, dos critérios legais de um país em outro, e que determina o aparecimento de normas sobre a eficácia extraterritorial das leis, submetida, em geral, a uma ciência jurídica específica, o direito internacional privado, ressalvadas as regras que fixam o início de vigência das leis locais no estrangeiro”. (ROCHA, Osires. Extraterritorialidade. In: FRANÇA, Limongi (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 36. p. 1.).

¹⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 102.

O princípio da extraterritorialidade é uma decorrência da multiplicidade de ordem jurídica local e internacional. Internamente, assenta-se nos convênios celebrados entre o Distrito Federal, Estados e Municípios, e, externamente, por força dos tratados e convenções internacionais.

A vigência da norma jurídica tributária, via de regra, se circunscreve ao âmbito territorial do poder tributante, em face da autonomia das pessoas políticas detentoras de competência tributária. Razão porque deve ser aplicada de conformidade com o seu âmbito de jurisdição, portanto poderá vigorar no território do Município, do Estado ou em todo o território nacional, conforme sua fonte de produção.

Os convênios são integrantes das normas complementares e cuidam da administração tributária. Eles objetivam a prestação mútua de assistência entre a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e se dirigem à fiscalização dos tributos ou do intercâmbio de informações nesse campo de atuação desses entes autônomos da Federação.

8.3 Vigência de Normas Complementares

a) Atos administrativos normativos

Os atos normativos, expedidos pelas autoridades administrativas, entram em vigor na data da sua publicação. São eles instrumentos de comunicação destinados à observância por parte do cidadão comum. Com o título genérico de instruções, surgem sob a denominação de regulamentos, portarias, instruções normativas e muitas outras.

Dentre os que veiculam matéria de natureza tributária, cumpre destacar os baixados pelo Ministro da Fazenda, Secretários da Fazenda e Secretários de Finanças, respectivamente no âmbito Federal, Estadual e

Municipal. São formalizados mediante normas de execução, portarias, circulares, atos declaratórios e instruções normativas, ordens de serviço etc. As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, entram em vigor trinta dias após a data de sua publicação. Trata-se de jurisprudência administrativa, firmada no âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do próprio Ministro de Estado da Fazenda. Tal matéria poderá ser transportada para a jurisdição estadual e municipal.

b) Convênios entre os entes tributantes

Os convênios que, entre si, celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, entram em vigor na data neles prevista.

c) Legislação sobre o patrimônio e a renda

Os preceitos de lei que instituem, majoram ou definem novas hipóteses de incidência, pertinentes a impostos sobre o patrimônio ou sobre a renda, entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, nos expressos termos do Código Tributário Nacional¹⁶.

No caso de dispositivos legais que extinguem ou reduzem isenções de tais impostos, aplica-se a mesma regra antecedente, exceto se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte. Ressalte-se que a isenção pode ser renovada ou notificada por lei a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo.

¹⁶ Código Tributário Nacional, art. 104, I e II.

Quando não se tratar de isenção concedida em caráter real, ela pode ser efetivada em cada caso que for submetido a julgamento da autoridade administrativa fiscal. O despacho concessivo da isenção será exarado no requerimento do interessado, desde que este satisfaça as condições e os requisitos legais ou contratuais para essa finalidade.

8.4 Fatos Geradores Futuros e Pendentes

A regra, inserta no Código Tributário Nacional, baliza o princípio da aplicação da legislação tributária, incidindo sobre fatos geradores futuros e pendentes, como assim posto:

A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116¹⁷.

Os fatos geradores futuros são aqueles descritos na legislação, mas que ainda não se consumaram, dando nascimento à relação obrigacional, vicejando, assim, em estado de latência no âmago da lei. Nestas condições, uma vez concretizados, passa, então, a incidir a regra jurídica sobre eles. Em relação aos fatos geradores pendentes, estes são os que, embora iniciados, não se completaram nos termos do art. 116, do Código Tributário Nacional. De fato, somente poderá se ter como consumado o fato gerador e, conseqüentemente, considerados seus efeitos na ocorrência de determinadas situações prescritas na lei tributária, que podem ser de fato ou jurídica, conforme o caso.

¹⁷ BRASIL. Código tributário Nacional, art. 105.

A legislação tributária é aplicável aos fatos geradores, cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos das prescrições contidas na norma codificada, assim entendidos os fenômenos naturais e as categorias jurídicas, isto é, os elementos de fato e de direito. São, no dizer de Ruy Barbosa Nogueira, “eventos da vida atingidos pela lei fiscal que por isso mesmo passam a ser fatos geradores dos direitos e obrigações tributárias”¹⁸.

Considera-se ocorrido o fato gerador e os seus efeitos existentes, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias para que produzam os efeitos que, normalmente, lhes são próprios, tratando-se de situação de fato. Exemplo: no caso do ICMS, isto se concretiza com a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Tratando-se, entretanto, de situação jurídica, consuma-se o fato gerador, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Ainda, como exemplo, o ICMS, ele se opera pela transmissão da propriedade da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmissor. Fábio Fanucchi ilustra bem tal exemplo, dando esclarecimentos complementares, visando uma melhor compreensão da temática:

Se a lei tributária não for expressa em sentido contrário, está marcado no tempo o fato gerador do ICMS nos dois casos: a saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte, por si só, uma vez ocorrida e sem necessidade de maiores cogitações, gera a obrigação; a

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 89.

transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém geral, completa nos termos do direito aplicável, ocasiona o mesmo efeito tributário¹⁹.

Conquanto interesse à tributação os fatos econômicos, esta também se utiliza

da categoria jurídica apenas como forma ou estrutura para poder atingir o conteúdo econômico (o bem, a renda, o serviço ou a transferência destes)²⁰.

Neste sentido, é muito esclarecedora a posição de Ruy Barbosa Nogueira, quando ensina:

É precisamente por isto e para mais acentuar o aspecto que o texto se refere não a ato jurídico, mas a situação jurídica. É muito raro o imposto sobre o próprio ato formal, como era exemplo no Brasil o abolido imposto federal do selo do papel. A tributação sobre atos jurídicos, como atos formais, tem o caráter de taxa e emolumentos e não o de captação de riqueza²¹.

Deriva o vínculo obrigacional tributário, de maneira mais acentuada, de uma situação de fato revestida de conteúdo econômico. Este é o elemento basilar que melhor se ajusta à explicação da justiça fiscal, ao levar em conta a capacidade financeira daqueles que podem efetivar a prestação tributária. Amílcar de Araújo Falcão realça tal aspecto, ensinando:

Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstâncias, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua

¹⁹ FANUCCHI, *op. cit.*, p. 238-9.

²⁰ NOGUEIRA, 1989, p. 94.

²¹ *Ibidem*, p. 94.

consciência econômica e o torna como índice de capacidade contributiva. A referência é feita, sempre, à relação econômica²².

A aplicação da lei tributária não se resume ao aspecto meramente operacional de verificação, isto é, se existe correlação entre as situações de fato ou de direito para o prescritor legislativo. Cinge-se ao conhecimento prévio da norma, como bem acentua José de Oliveira Ascensão:

Para haver aplicação tem de se pressupor conhecida a regra, portanto a aplicação é logicamente posterior à determinação da regra. O que procura então realizar a aplicação da norma ao caso concreto, na fórmula corrente, vencendo as dificuldades que este último momento pode trazer²³.

Como disciplinadora do comportamento humano, a norma há de reunir todos os pressupostos indispensáveis à plenitude de sua validade. Segundo José Afonso da Silva²⁴, esta tem de estar aparelhada para incidir, implicando em saber se estão vigentes, se são legítimas ou se têm eficácia.

Deste modo, estando a lei tributária em vigor, necessário se torna cogitar sobre se é também legítima e eficaz. A legitimidade consiste em saber se, no âmbito material e formal, a lei está em consonância com os ditames constitucionais, pois somente assim irradiará efeitos jurídicos. No plano material, trata-se de verificar sua validade no campo constitucional, já que

²² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 68.

²³ ASCENSÃO, José de Oliveira. **O Direito** – Introdução e Teoria Geral. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987. p. 341.

²⁴ SILVA, *op. cit.*, p. 41.

se a norma não dispõe de todos os requisitos para sua aplicação aos casos concretos, falta-lhe eficácia. Há que ser capaz de produzir efeitos jurídicos²⁵.

Neste caso, o importante é que o intérprete conheça todos os mecanismos vinculados ao conteúdo da lei, porquanto é a partir daí que terá melhores condições de aplicá-la. A finalidade do direito é decidir as questões jurídicas postas por interesses conflitantes, e a posição de Francesco Ferrara ilustra essa assertiva:

A atividade do intérprete tendente a pautar o conteúdo da lei e a desenvolvê-lo e completá-lo, bem como a elaboração científica, tem por último fim a aplicação. Porque o direito vive para se realizar, e sua realização nem mais nem menos que na aplicação aos dados concretos. O conhecimento do direito visa este objetivo prático – a decisão dos casos jurídicos²⁶.

O aspecto formal refere-se à questão da competência da fonte de produção. Nesse plano, há também de se levar em conta a validade ético-social da norma, isto é, a eficácia ou efetividade e os fundamentos em que se apoia a regra na ordem jurídica. Todavia a eficácia só será efetiva, se a norma estiver em vigor.

8.5 Aplicação Retroativa

A regra tributária consolidada (art. 106) prevê, de modo expresso, os casos de aplicabilidade de lei nova, quando for de natureza interpretativa, atos ou fatos pretéritos, sendo excluída a aplicação de penalidade à infração

²⁵ *Ibidem*, p. 50.

²⁶ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. 3. ed. Coimbra: Armênio Amado Editor, 1976.

dos dispositivos interpretados. Cuida, portanto, do princípio da retroatividade benigna. A lei tem caráter interpretativo quando objetiva, realmente, interpretar o texto da lei em vigor. A fixação da natureza da lei interpretativa tem consequências de sumo valor, como a de retroagir, embora não podendo modificar ou prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, ou a coisa julgada. Alcança as situações *in transitu*.

No caso vertente, não seria razoavelmente plausível que uma regra obscura pudesse servir de base para punição, por isso mesmo, Luiz Emygidio da Rosa Júnior aduz que:

[...] não seria justo que o contribuinte viesse a sofrer sanções por ter infringido determinado dispositivo legal que era obscuro em seu entendimento, tanto que o próprio legislador sentiu necessidade, através de nova lei, interpretá-lo, aclarando seu sentido²⁷.

Com efeito, o contribuinte não pode ser prejudicado com a aplicação de lei nova que veicule situação mais onerosa para o mesmo, porque a Constituição Federal alberga a irretroatividade de situações constituídas, quando a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

²⁷ ROSA JÚNIOR, Luis Emygidio. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos. p. 259.

C A P Í T U L O I X

INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário

- 9.1 Sentido do Termo Interpretação
- 9.2 Métodos de Interpretação
- 9.3 Interpretação na Disciplina do Código Tributário Nacional
 - 9.3.1 *Interpretação integrativa*
- 9.4 Princípios gerais do Direito Privado
- 9.5 Interpretação literal
- 9.6 Interpretação favorável ao contribuinte

9.1 Sentido do Termo Interpretação

O ato de se perquirir, com o objetivo precípuo de delimitar o exato significado do texto legal, denomina-se interpretação. Interpretar é desvendar o conteúdo, a essência da lei, pelo ângulo intencional nela contido, que exprime o seu verdadeiro sentido. Interpretar a lei, segundo Pontes de Miranda¹, é ler, entender, criticar o texto e revelar o seu conteúdo. Mesmo que ele se choque com outras leis, assegura o autor, tais choques têm de ser minimizados ou mesmo eliminados, já que a lei não pode trazer, em seu bojo, qualquer contradição, e o sistema jurídico ou o lógico devem ser compreendidos em toda a sua pureza.

A interpretação jurídica, para Miguel Reale, é sempre de ordem teológica assentada em pressupostos axiológicos do Direto, cuja articulação não se verifica de modo isolado, mas dentro de uma “estrutura de significação”², que povoa o ordenamento jurídico. Como se vê, ela valoriza os elementos finalísticos e valorativos como componentes essenciais do processo hermenêutico.

9.2 Métodos de Interpretação

O deslinde da lei resulta, sem dúvida, do entrelaçamento entre os métodos literal e lógico-sistemático. A combinação desses critérios é relevante, na medida em que permite a correta compreensão do conteúdo analisado. É assente, na doutrina, que a interpretação não se opera tão somente sob o ponto de vista literal ou do

¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 1.

² REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 287.

lógico. A integração desses dois fatores, postos a serviço do exegeta, é fator preponderante na fixação do real sentido do texto normativo.

As duas vertentes formadoras do convencimento são os pressupostos lógicos formais que dão ao intérprete o embasamento indispensável à exata inteligência da lei. O primeiro método é o literal, gramatical ou filológico; e o outro contempla o sistemático e o lógico que, harmonizados entre si, dão escopo à doutrina interpretativa.

De fato, segundo Miguel Reale³, o trabalho de perquirição da realidade morfológica, condição intrínseca da própria estrutura da lei, pressupõe uma operação lógica, “pois nenhum trabalho está separado dos demais”. Para o mesmo autor, tal trabalho de exame “de um preceito, em correlação com todos os que com ele se articulam logicamente, denomina-se lógico-sistemática”⁴.

9.3 Interpretação na Disciplina do Código Tributário Nacional

Reveste-se da maior relevância a interpretação em matéria tributária, tanto que o Código Tributário Nacional dedicou-lhe capítulo específico, reunindo, em torno dele, uma série de artigos, visando bem ordenar o assunto. Traça, portanto, o norte a que o intérprete deve, inicialmente, seguir na busca de apreensão do conteúdo, pertinente às normas gerais de Direito Tributário. Conquanto se reconheça o fato de não contemplar todas as situações possíveis de interpretação,

³ REALE, 1986, p. 275.

⁴ *Ibidem*, p. 275.

no campo fiscal, o diploma codificado principia por estatuir de modo expresse: “a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo”⁵.

É irrecusável reconhecer que o dispositivo acima transcrito, inserido no contexto da legislação codificada, enuncia apenas o elemento de orientação norteador da senda que deve trilhar o exegeta. Com efeito, ele por si só não basta ao esforço da atividade hermenêutica, pois não esgota todas as situações susceptíveis de se deparar, quando da aplicação do direito.

9.3.1 *Interpretação integrativa*

A regra subsequente, inserta no Código Tributário Nacional, ressalta que inexistindo disposição expressa disciplinadora da interpretação das normas jurídico-tributárias, o intérprete recorrerá, sucessivamente, na ordem indicada: “A analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais do direito público e a equidade”⁶, constitutivos da chamada interpretação integrativa.

A analogia caracteriza-se pela aplicação de um preceito jurídico disciplinador de determinado fato a outro não regulamentado, mas que guarda estreita correlação com o primeiro. Trata-se, como se vê, de metodologia integrativa das lacunas das leis, visando assegurar que “os fatos de igual natureza devem possuir regulamento”⁷.

Impõe consignar, de logo, que os princípios transcendem o ordenamento positivo, tanto que não se circunscrevem tão somente ao âmbito deste, ao contrário,

⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 107.

⁶ *Ibidem*, art. 108.

⁷ FRANÇA, Rubens Limongi. Analogia. In: _____. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 371.

como máximas supremas contemplam “todo axioma jurídico derivado da cultura jurídica universal”⁸. Por sua vez, os princípios jurídicos decorrem do conjunto de preceitos que alicerçam a base fundamental do direito.

Os princípios, por consubstanciarem regras de validade inquestionável, são levados em conta pela norma tributária codificada. Destarte, é lícito ao intérprete recorrer aos princípios gerais do Direito Tributário e do Direito Público visando à aplicação do direito, visto que não poderá se escusar de fazê-lo sob a alegação da inexistência de dispositivo normativo expresso.

Os princípios gerais de Direito Tributário podem ser extraídos do Sistema Tributário Nacional, especialmente do Direito Positivo Fiscal e se caracterizam, conforme Bernardo Ribeiro de Moraes, como

[...] as verdades cardeais e supremas que dominam todas as normas jurídicas tributárias e inspiram o respectivo sistema. Estão no espírito da legislação tributária, constituindo a base e pressuposto lógico de todas as disposições legais específicas⁹.

Os princípios de Direito Tributário podem ser assim resumidos: princípio das competências tributárias privativas, princípio das imunidades, princípio da legalidade, princípio da reserva de lei, princípio da anualidade e princípio da capacidade contributiva.

Os princípios gerais do Direito Público consistem em axiomas essenciais de conteúdo amplo. Cumpre destacar, dentre eles: o princípio republicano, o princípio da federação, o princípio da igualdade ou da isonomia,

⁸ SILVA, *op. cit.*, 1997, p. 447. vol. III.

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 479.

o princípio da separação de poderes, o princípio da vedação do confisco, o princípio da retroatividade das leis, o princípio da ampla defesa, o princípio da autonomia municipal, o princípio da indisponibilidade dos bens públicos e o princípio da universalidade da jurisdição.

Visto sob o ângulo jurídico-tributário, o princípio da equidade se confunde com a noção de justiça fiscal, a que deve o intérprete recorrer na aplicação da lei. Consiste, conforme José Carlos Freire, em que

os elementos da comunidade devem dispendar esforço idêntico para cumprir suas obrigações fiscais, ou seja, o sacrifício deve ser igual para todos¹⁰.

Persegue, portanto, uma repartição mais justa da carga tributária, de sorte que os cidadãos devam contribuir para o Estado em consonância com sua capacidade contributiva.

Tanto subsiste esse axioma plasmador da doutrina comprometida com a promoção do bem-estar social que, hodiernamente, a equidade se vincula à aspiração de um ideal maior de justiça. Evidentemente faz ressurgir translúcida a máxima romana segundo a qual *sequitas sequitur legem*, isto é, a equidade acompanha a lei.

Impondo-se como uma regra de moderação, no contexto interpretativo, a equidade sobreleva sua função significativa ao se constituir como um instrumento de arrefecimento da severidade da lei. Os fundamentos consubstanciadores dessa afirmativa podem ser encontrados nos argumentos desenvolvidos por Vicente Ráo, assim dispostos:

¹⁰ FREIRE, José Carlos Soares. As Funções do Ministério da Fazenda no Sistema Econômico. **Revista de Finanças Públicas**, ano 35, n. 323, 1975. p. 34.

Por igual modo devem ser tratados as cousas igual e desigualmente as desiguais; todos os elementos que concorreram para constituir a relação subjudice, coisa ou pessoa, ou que, no tocante a estas tenham importância, ou sobre elas exerçam influência, devem ser devidamente considerados; entre várias soluções possíveis, deve-se preferir a mais suave e humana, por ser a que melhor atende ao sentido da piedade e de benevolência da justiça; *jus bonum et aequum*¹¹.

Além disso, vale ponderar que a dispensa da prestação do tributo não se coaduna com o espírito inspirador da equidade, por isso o Código Tributário Nacional elimina essa possibilidade, dispondo *ad litterem*: “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”¹².

9.4 Princípios gerais do Direito Privado

Descartada a possibilidade da interpretação integrativa, o intérprete recorrerá aos princípios gerais de Direito Privado, que poderão ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Isto é o que dispõe o Código Tributário Nacional¹³.

A questão definitiva dos efeitos tributários foi então dissipada por dissonar, como meio de integração, da legislação tributária. Isto pressupõe, segundo Ruy Barbosa Nogueira, a assertiva de que, quando as categorias privatistas estejam irradiadas na lei tributária,

¹¹ RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos direitos**. São Paulo: Max Limonad, 1952. p. 88.

¹² BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 108, § 2º.

¹³ *Ibidem*, art. 109.

há de se adentrar no Direito Privado para entendê-las, porquanto “não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e, portanto vinculantes dentro deste”¹⁴.

A evidência, outro dispositivo da lei complementar (Código Tributário Nacional), defluiu do mesmo sentido filosófico que inspirou o antecedente, encontrando-se vazado nos seguintes termos, *in verbis*:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias¹⁵.

Validando esse raciocínio, Aliomar Baleeiro empresta uma contribuição valiosa ao colocar um exemplo tão consentâneo com a argumentação expendida, assim posto: “A quitação fiscal, p. ex., é dada sob ressalva implícita de revisão do código fiscal (art. 158, do Código Tributário Nacional)”¹⁶. E continua a explicação, dando consistência a sua lição, em torno da momentosa questão que o texto normativo sob exame:

[...] ao invés de enfatizar a possibilidade de não modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmou a sua eficácia, embora limitando-se e resguardando a alteração dos efeitos tributários¹⁷.

¹⁴ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 111.

¹⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 110.

¹⁶ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 444.

¹⁷ *Ibidem*, p. 445.

Depreende-se do preceito acima citado que, não obstante reconhecer a supremacia do Direito Privado no pertinente ao conteúdo, definição, conceitos, formas e ao alcance dos seus institutos, proclama a autonomia do Direito Tributário ao lhe tornar legítima a possibilidade de modificação dos efeitos fiscais dos institutos circunscritos ao seu campo.

A posição científica desse enunciado prospera que se inserem na prática, a título exemplificativo, a remissão, a compensação, o pagamento e a quitação, aos quais se pode aplicar um tratamento diverso do preconizado pela regra privada, face aos seus efeitos diversificados na seara fiscal.

9.5 Interpretação literal

Para determinadas matérias o Código Tributário Nacional, reservou a interpretação literal, conforme assinala em uma das suas disposições, *in verbis*:

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção; dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias¹⁸.

Convém assinalar que o método proposto pelo Código Tributário Nacional é aquele que consiste no exame do texto legislado na forma em que se apresenta, sem maiores indagações de ordem filosófica e ideológica. Mas, na verdade, por mais que seja bom o legislador, o conteúdo da lei nem sempre se revela claro, estreme de dúvida, segundo Francesco Ferrara, “o sentido literal é incerto, hipotético, equívoco”¹⁹.

¹⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 11.

¹⁹ FERRARA, Francesco. **Interpretação e aplicação das leis**. 3. ed. Coimbra: Armenio Amado Editor, 1976. p. 140.

Na verdade, é justo supor que o preceito vertente encerra apenas conteúdo de mera orientação, partindo-se da inferência lógica de que, no dizer de Emílio Betti, *apud* Ruy Barbosa Nogueira²⁰, a interpretação pressupõe sempre um processo. E, como tal, não pode ter aplicação meramente estática, mas sim conciliada com os métodos existentes dessa natureza.

Detendo-se, entretanto, numa análise mais aprofundada do tema, pode-se compreender perfeitamente que o dispositivo examinado apenas remete o intérprete a outras regras codificadas, que tentam realçar a proeminência da lei para a regulação de importantes matérias. Assim é que as causas excludentes e suspensivas do crédito tributário (art. 97, VI); a obrigação tributária acessória (art. 113, § 2º); e isenção (art. 176), obedecem rigorosamente ao princípio da legalidade tributária, portanto, não podem resultar de “indução, dedução ou analogia”²¹.

9.6 Interpretação favorável ao contribuinte

A matéria encimada, que fixa regras de Direito Penal Tributário, vem, finalmente, inserta no Código Tributário Nacional, enumerando quatro situações susceptíveis de aplicação do meio de interpretação, favorável ao sujeito passivo, da obrigação tributária. A disposição codificada está assim vazada:

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à capacidade do fato legal; à natureza ou às circunstâncias materiais do

²⁰ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 96.

²¹ *Ibidem*, p. 98.

fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos: à autoridade, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação²².

Tem-se como certo que a diretriz, acima traçada pelo Código Tributário Nacional, é de inspiração romana e reflete a máxima consagrada pelo Direito Penal: *in dubio pro reo*, o que autoriza, no campo do Direito Tributário, a interpretação favorável ao acusado, no campo das penalidades e das infrações verificadas no território da incerteza.

Trata-se do princípio geral do Direito Público de indiscutível relevância, na medida em que permite o abrandamento das regras de tributação, permitindo a aplicação mais justa do direito. Tanto que sua aplicação é acentuada e encontra guarida na copiosa manifestação jurisprudencial, que já consagra o fundamento de sua aplicabilidade.

O primeiro caso, aventado pelo Código Tributário Nacional, diz respeito à capitulação do fato legal. Esta hipótese se configura quando a situação fática, embora transparecendo evidente, é duvidosa quanto à norma que lhe é aplicável. Revela-se aí que se pode enquadrar o autor da infração cometida.

A outra hipótese, preconizada no item 2, se ocupa do caso de dúvida quanto à natureza do fato ou dos seus efeitos. Pode-se estar diante de uma situação conhecida, palpável, mas incerta quanto à sua índole, ou quanto às circunstâncias materiais que ensejaram o seu nascimento.

A terceira refere-se ao caso de dúvida quanto à au-

²² BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 112, II, III e IV.

toria, imputabilidade ou punibilidade. Neste caso a dúvida é na *impunctio facto*, isto é, há dificuldade de se determinar o autor da prática do delito e a dúvida quanto ao atributo de imputabilidade do infrator. A dúvida quanto à punibilidade, e a “incerteza quanto à condição de ser punível ou não o autor que seja certo e imputável”²³.

A última trata-se da dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação. Trata-se de incerteza inerente à caracterização da penalidade, pois, neste caso, não se sabe ao certo qual o tipo de pena a ser aplicada, dentre aquelas elencadas pela legislação tributária, *verbi gratia* apreensão de mercadorias, multa e confisco. Também se refere ao problema da graduação da penalidade.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 51.

C A P Í T U L O X

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário

- 10.1 Conceito
- 10.2 Fato Gerador
- 10.3 Sujeito Ativo
- 10.4 Sujeito Passivo
- 10.5 Solidariedade
- 10.6 Capacidade Tributária
- 10.7 Domicílio Tributário

10.1 Conceito

A obrigação tributária tem sua construção fundamentada na mesma estruturação jurídica que dá consistência ao processo de elaboração, fixado pelo Direito Privado. Em arrimo a essa tese, ensina Orlando Gomes: “Obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra”¹.

10.2 Fato Gerador

É preciso assinalar, como premissa inicial, que a norma tributária codificada faz expressa distinção entre o fato gerador da obrigação principal e o da acessória. Deste modo, pode-se afirmar que, consoante o legislador ordinário, o fato gerador da obrigação principal decorre da lei, a qual tem a iniciativa de definir a situação necessária a sua configuração. Por sua vez, o fato gerador da obrigação acessória é a situação impositiva da prática ou da abstenção de ato, não configurador da obrigação principal.

Infere-se que o fato gerador tem como fonte principal a própria obrigação tributária. Assim, a legislação não prescreve certas formalidades para o estabelecimento do fato gerador, basta que os atos, fatos ou negócios jurídicos tenham conteúdo econômico, de tal sorte entendido pelo poder impositivo, para que sirvam para a tributação.

¹ GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 16.

10.3 Sujeito Ativo

Preliminarmente, verifica-se que, na concepção do legislador positivo, o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Com efeito, as pessoas jurídicas de Direito Público Interno, de que trata a norma tributária codificada, são as pessoas políticas detentoras de competência, isto é, da parcela do poder que lhe é outorgado pela Constituição. São elas: a União Federal, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios. Esclareça-se, de logo, que os Territórios, por não possuírem autonomia administrativa, são representados pela União Federal, que figura, no polo positivo da obrigação, na condição de sujeito ativo.

É oportuno salientar, portanto, que as pessoas políticas poderão delegar competência aos órgãos por elas criados, para arrecadar tributos e destes dispor, para assegurar o pleno funcionamento de suas atividades públicas. Trata-se das contribuições parafiscais, entretanto, esse fato somente poderá ocorrer mediante delegação expressa da lei.

Nestas condições, tem-se que o sujeito ativo é o detentor do crédito, isto é, aquele que faz parte do polo positivo da obrigação tributária e que, por lei, pode acionar o devedor no sentido de que este satisfaça a prestação que lhe é imposta pelo Estado ou por qualquer de seus órgãos.

10.4 Sujeito Passivo

O Código Tributário Nacional estabelece nítida distinção entre o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória. Em decorrência disso, pretende-se examinar os sujeitos passivos

de forma separada, como prescreve a norma tributária na sua primeira manifestação: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”².

Infere-se do texto retrocitado que, se da atividade desenvolvida por qualquer pessoa, resultar o nascimento do fato gerador, aí se forma a obrigação tributária, levando, então, as pessoas jurídicas de Direito Público Interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a providenciar o cumprimento da prestação, isto é, o pagamento do tributo da penalidade pecuniária. A pessoa, compelida a satisfazer a exigência do Estado, denomina-se sujeito passivo da obrigação principal. É importante revelar que o legislador caracteriza o sujeito passivo da obrigação tributária como contribuinte e responsável.

Dissecando o conceito legal, pressupõe-se que o contribuinte é a pessoa vinculada de forma direta ao fato gerador, isto é, aquela cuja atividade tem estreita vinculação com a hipótese de incidência. Assim, o fato de uma pessoa ser proprietária de um imóvel já a transforma em contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, tendo em vista que o Código Tributário Nacional, em seu art. 34, assim explicita: “Contribuinte do imposto é o proprietário de imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título”.

Com efeito, o contribuinte é aquele que realiza o fato gerador, ou seja, estabelece um vínculo pessoal e direto com o fato descrito na hipótese de incidência da norma tributária. Para melhor aclarar e arrematar esse raciocínio, é de se ressaltar que a pessoa que transmite, a qualquer título, direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, é o contribuinte do Imposto

² BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 121.

sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos. Configura-se, então, neste caso, uma sujeição passiva direta.

Já com o responsável no contexto da obrigação, sucede o inverso do contribuinte, considerando que aquele é vinculado ao contribuinte e não ao fato gerador. Trata-se, na espécie, de uma sujeição passiva indireta, como acentua o Código Tributário Nacional.

Admitindo-se, para esclarecer, que a empresa Catalunha desconta, na fonte, o Imposto de Renda devido pelo Senhor X, seu funcionário, recolhendo após o valor correspondente ao Fisco. Embora não sendo a empresa Catalunha a contribuinte do imposto, agiu como intermediária entre o particular e a Fazenda Pública, portanto, na qualidade de responsável pelo recebimento e, consequente, recolhimento do dinheiro para os cofres públicos.

De outro modo, o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa distinta daquela que tem a obrigação de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (multa). Está adstrita ao cumprimento de prestações exigidas pelo sujeito ativo, conforme estatui o Código Tributário Nacional³: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituem o seu objeto”.

Na verdade, essas prestações podem resultar em: um fazer (o sujeito passivo é obrigado a prestar declarações do Imposto de Renda); um não-fazer (não realizar atividade que implique na configuração de importações não permitidas, ou transportar mercadorias sem o competente documento fiscal); um suportar ou tolerar (a fiscalização da administração tributária em papéis e livros fiscais e contábeis).

³ *Ibidem*, art. 254.

Cumpra esclarecer que as convenções particulares não podem, ao arrepio da lei, alterar a definição legal do sujeito passivo das obrigações pertinentes. Assim, a Fazenda Pública não poderá eximir a pessoa que se encontra no polo negativo da obrigação tributária da responsabilidade pelo pagamento dos tributos.

10.5 Solidariedade

A definição de solidariedade vem explícita na lei civil, ao afirmar que há solidariedade quando, na mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda.

Consoante o Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigados⁴: as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; as pessoas expressamente designadas por lei. A solidariedade, referida no art. 124 e incisos, não comporta benefício de ordem.

Ressalte-se, portanto, que a solidariedade é o instituto conceituado somente pela legislação civil, esclarecendo que, na solidariedade, somente existe um vínculo entre o sujeito ativo e os sujeitos passivos. Estes concorrem no sentido de resgatar a dívida contraída em sua totalidade. Dessa forma, na solidariedade, os sujeitos passivos ficam obrigados de modo solidário a satisfazer uma prestação positiva, isto é, ficam responsáveis pelo cumprimento de uma mesma obrigação.

Acrescente-se que os efeitos da solidariedade resultam do pagamento, isenção ou remissão do crédito ou a interrupção de prescrição. Entretanto a norma tributária, com relação ao pagamento, somente admite

⁴ *Ibidem*, art. 124, I e II.

que se cubra o total da dívida, porquanto não fala em pagamento parcial e dívida de um deles.

Por um lado, se a isenção ou remissão (perdão da dívida) foi concedida de modo geral, todas as pessoas solidárias ficam desobrigadas ao pagamento do tributo. De outro, se for cobrada de maneira individual, não aproveita aos demais que ficam solidariamente obrigados pelo pagamento do saldo remanescente.

10.6 Capacidade Tributária

A capacidade tributária é a aptidão que têm as pessoas de figurarem nos polos passivo e negativo da obrigação tributária. É, portanto, a aptidão que a lei empresta a determinadas pessoas naturais ou jurídicas para serem sujeitos de direito dentro da relação jurídico-tributária, como sujeito ativo ou sujeito passivo, podendo, assim, figurar como titular capaz de adquirir direitos e contrair obrigações no mundo jurídico.

Os sujeitos ativos são as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e os entes públicos. Os sujeitos passivos são os contribuintes, os responsáveis, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas, desde que se caracterizem por uma unidade profissional ou econômica, sendo irrelevante o fato de que estejam constituídas legalmente.

Conclui-se, então, que a capacidade tributária é a aptidão conferida pela lei tributária a determinadas pessoas para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações. É, portanto, a possibilidade que as pessoas têm de figurar na relação jurídica, para satisfazer a obrigação pelo Estado, relativamente ao pagamento do tributo.

10.7 Domicílio Tributário

É preciso, de início, que o legislador tributário admitiu a eleição pelo contribuinte do seu próprio domicílio, desde que sua escolha não venha a impossibilitar ou dificultar o processo de arrecadação ou fiscalização dos tributos. Assim, uma vez caracterizada essa dificuldade, pode a administração fazendária não acatar o domicílio de eleição, estabelecido pelo contribuinte, e se valer das regras estatuídas pelas leis tributárias ou civis, no que forem pertinentes.

Admitindo a hipótese de não aceitação do domicílio, proposto na forma acima, a norma tributária supre essa lacuna, definindo que o domicílio pode ser delimitado em função das pessoas naturais, das pessoas jurídicas de Direito Privado ou firmas individuais, e das pessoas jurídicas de Direito Público. A seguir, trata-se, à luz das diretrizes traçadas pelo Código Tributário, das regras que se aplicam a cada uma das pessoas retromencionadas.

O lugar, onde a pessoa fixa residência habitual ou estabelece o centro habitual de sua atividade, denomina-se domicílio. O Código Civil Brasileiro define que o domicílio civil da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece sua residência com ânimo definitivo.

As pessoas jurídicas de Direito Privado ou as firmas individualmente têm seu domicílio, segundo a lei civil, no lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações ou onde elegerem domicílio especial, nos seus estatutos ou atos constitutivos. Desta forma, a lei tributária define que o domicílio é o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Quanto às pessoas jurídicas de Direito Público, o domicílio é qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. Entretanto a lei civil acrescenta que o domicílio é: da União, o Distrito Federal; dos Estados, as respectivas capitais; e do Município, o lugar onde funcione a administração municipal.

C A P Í T U L O X I

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Sumário

- 11.1 Conceito
- 11.2 Responsabilidade dos Sucessores
 - 11.2.1 *Sub-rogação*
 - 11.2.2 *Responsabilidade pessoal*
- 11.3 Fusão, transformação e incorporação
- 11.4 Responsabilidade do adquirente
- 11.5 Responsabilidade de Terceiros
 - 11.5.1 *Responsabilidade solidária*
 - 11.5.2 *Responsabilidade por substituição*
- 11.6 Responsabilidade por Infrações
 - 11.6.1 *Infrações da legislação tributária*
- 11.7 Crimes e contravenções
- 11.8 Exclusão por denúncia espontânea

11.1 Conceito

No campo tributário, a responsabilidade, sempre alicerçada em base legal, decorre da capacidade inerente ao sujeito de poder participar da relação obrigacional tributária passiva. Tal submissão do responsável à pretensão da Fazenda Pública, que se caracteriza como sujeição passiva indireta, opera-se por substituição, sucessão ou solidariedade, conforme assevera o Código Tributário Nacional.

A capacidade passiva é a aptidão que tem a pessoa de figurar no polo negativo da obrigação tributária. É assim o liame que a lei empresta a determinada pessoa para ser sujeito de direito dentro da relação jurídico-tributária, nela figurando, passivamente, como responsável pela prestação do tributo.

Ainda sob o aspecto conceitual, Ives Gandra da Silva Martins, partindo do próprio enunciado do Código Tributário Nacional, como, aliás, adverte, define a responsabilidade tributária como:

A sujeição passiva à obrigação tributária, por força de lei imposta à pessoa física ou jurídica, que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha vinculação direta a seu fato gerador, seja por substituição excludente daquele, seja por atribuição supletiva do cumprimento da respectiva obrigação, total ou parcialmente¹.

Infere-se desse postulado que, somente, através da lei é possível responsabilizar terceiro pelo crédito, assim mesmo se ele estiver vinculado ao fato gerador da obrigação. Satisfeita a prestação pelo responsável, fica

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: CEEU: Resenha Tributária, 1980. p. 16.

o contribuinte desonerado do seu cumprimento. Entretanto isto não impede que o contribuinte possa ser acionado, em caso de alguma pendência obrigacional.

Pode-se concluir do exposto, que a responsabilidade tributária é prerrogativa inerente ao fisco (sujeito ativo da obrigação) de poder exigir do responsável (sujeito passivo) a satisfação de um crédito tributário constituído e homologado pela Administração Fiscal. Acrescente-se que essa faculdade somente pode derivar da lei que, em seu texto, estabelecerá, para cada imposto, a enumeração dos responsáveis tributários.

11.2 Responsabilidade dos Sucessores

Delimitando, de início, a temática, é importante consignar que a sucessão implica na transmissão de bens, direitos e obrigações de uma pessoa a outra, em face da qual esta última assume, por substituição, a titularidade desse conjunto patrimonial, sem prejuízo da relação jurídica instaurada pelo substituído.

Dentro de uma acepção mais ampla, o termo sucessão refere-se, segundo Alcides Mendonça Lima: “Há quem sucede a outrem, por força de lei [...] por disposição testamentária [...] ou por contrato”². Quanto ao sucessor, no entender de Plácido e Silva, “configura toda pessoa a quem se transfere direitos, ou atribuições de outrem, em virtude do que a assume lugar, a posição, ou qualidade do sucedido (substituído)”³.

² LIMA, Alcides Mendonça. **Dicionário do CPC** - Lei n.º 5.869, de 01.01.1973. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 530.

³ DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar. **Vocabulário Jurídico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 4. p. 290.

No campo específico da responsabilidade tributária haverá sucessão, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes,

quando uma pessoa se torne obrigada por débito tributário não satisfeito, diante de uma relação jurídica que passa do predecessor ao adquirente do direito⁴.

Buscando uniformidade ou conformação, em seu raio de aplicabilidade, o preceito inserto no art. 129, do Código Tributário Nacional, irradiando em todo âmbito da responsabilidade dos sucessores, atinge os créditos fiscais em suas diversas fases complementadas pela Lei Complementar (CTN).

Acolhendo o princípio caracterizado pela generalidade, o dispositivo antes citado cuida do alcance temporal da responsabilidade por sucessão. Portanto, é aplicável, segundo Ives Gandra da Silva Martins, “com as mesmas consequências e efeitos tributários”⁵, aos créditos tributários dos quais se trata.

O campo de abrangência da responsabilidade dos sucessores incide de modo tríplice no processo sucessório. Isto porque diz respeito às dívidas contraídas antes, durante e após a sucessão. Portanto, toca nos créditos constituídos definitivamente, os em curso de constituição e os constituídos após a sucessão.

⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Responsabilidade Tributária. In: _____. **Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 5**. São Paulo: CEEU: Resenha Tributária, 1980. p. 357.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários do CTN**. São Paulo: Bushatsky, 1975. p. 246.

A regra capitulada na Lei Complementar dispõe, *in verbis*:

O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data⁶.

Tal enunciado compatibiliza-se com o preceito da mesma contextura, inserido no ordenamento de Direito Privado assim colocado: “a capacidade para suceder é a do tempo da abertura da sucessão, que se regulará conforme a lei então em vigor”⁷.

11.2.1 Sub-rogação

Com pertinência aos créditos tributários, inerentes a alguns impostos, taxas e contribuições de melhoria, o Código Tributário Nacional assim regula o assunto, *in verbis*:

Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação⁸. [...] No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço⁹.

⁶ Brasil. Código Tributário Nacional, art. 129.

⁷ _____. Código Civil Brasileiro, art. 1.577.

⁸ _____. Código Tributário Nacional, art. 130.

⁹ *Ibidem*, art. 130, parágrafo único.

Os conceitos de propriedade, de domínio útil, de posse e de bens imóveis são os mesmos utilizados pelo Direito Civil, até porque a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, os conceitos e as formas de Direito Privado, para definir ou limitar competências tributárias.

Quanto ao imposto, este se caracteriza como o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Seu traço marcante é a generalidade e o seu caráter não contra-prestacional, tendo natureza publicística e coercitiva, decorrente da soberania estatal. Ressalte-se que o texto legal contempla tão somente o Imposto Predial e Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural.

As taxas são aquelas que têm, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Entretanto a regra somente se aplica às taxas decorrentes da efetiva prestação de serviços, excluídas as potenciais e as oriundas do poder de polícia.

A contribuição de melhoria é cobrada com o objetivo precípua de cobrir os custos de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo, como limite global, a despesa efetivada e, como limite individual, o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado. Há aí a exclusão das contribuições sociais e econômicas.

A sub-rogação traduz-se, portanto, na substituição, na mesma relação jurídica, de uma pessoa por outra. Pontifica, neste caso, a transferência dos direitos creditórios da Fazenda Pública, dos sujeitos passivos anteriores para o adquirente. Em tal hipótese, o sujeito passivo, aqui entendido como adquirente sub-rogado nos créditos decorrentes dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, substitui o sucedido. Assim, consoante Aliomar Baleeiro,

o sujeito passivo passa a ser o novo proprietário, foreiro ou posseiro, em substituição ao anterior. O ressarcimento do adquirente por este é assunto entre ambos¹⁰.

Importa salientar, todavia, que, se a transmissão imobiliária for concretizada em arrematação em hasta pública, a sub-rogação incide sobre o preço objeto do depósito, pelo arrematante efetuado, em função do mencionado leilão judicial. É a regra contida expressamente no Código Tributário Nacional, transcrita no início desta seção.

Inexistindo, por conseguinte, no contexto do título, uma prova expressa de quitação dos créditos fiscais, estes se sub-rogam na pessoa dos respectivos adquirentes, não se reconhecendo nessa relação jurídico-obrigacional qualquer vislumbre de ônus real, ainda mais quanto está assente, na doutrina, o seu caráter meramente de natureza pessoal.

Em arrimo ao ponto de vista antes sustentado, cumpre trazer à colação a posição de Bernardo Ribeiro de Moraes: “Não caracteriza a existência de ônus real, conforme se pensava antigamente, no sentido de que o imposto é ônus real e, como tal, passa com o imóvel para o domínio de comprador ou sucessor”¹¹. Convergindo para o mesmo ponto, Aliomar Baleeiro assegura:

Essa solução de Direito fiscal não importa em reconhecer-se caráter real às obrigações tributárias, como no estrangeiro foi sustentado por alguns juristas em relação a certos tributos¹².

¹⁰ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 482.

¹¹ MORAES, *op. cit.*, p. 664.

¹² BALEEIRO, *op. cit.*, p. 482.

11.2.2 Responsabilidade pessoal

Prescreve o Código Tributário Nacional, em relação ao assunto titulado, que são pessoalmente responsáveis:

a) o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; b) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão¹³.

Percebe-se, de logo, a amplitude da regra contida na alínea “a”, desta seção, posto contemplar tanto os bens móveis quanto os imóveis, cujos adquirentes ou remitentes são responsáveis pelos tributos a eles vinculados.

Trata-se, portanto, de caso vertente de transferência *inter vivos*, dentro do processo sucessório. E são estes adquirentes e remitentes contribuintes, por transferência que, em face da sucessão, devem cumprir a obrigação tributária. Assim, consoante A. A. Contreiras de Carvalho, “não podem ser substituídos; sua responsabilidade é pessoal, por prescrição legal”¹⁴.

Deste modo, o remitente é o que se desonerou do débito ou resgatou a coisa ou o bem de sua propriedade. Neste caso, trata-se de remição, termo este empregado pelo Código Tributário Nacional na acepção de redimir ou resgatar a coisa onerada. É, conforme Hugo de Brito Machado, “o ato do devedor pagar a dívida e resgatar o bem”¹⁵.

O sucessor de que trata a alínea “b” é o herdeiro ou legatário. Cuida, portanto, de sucessão *causa*

¹³ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 131, incisos I a III.

¹⁴ CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e aplicação do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973. p. 141.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 74.

mortis, porquanto a obrigatoriedade circunscreve ao âmbito dos tributos devidos pelo *de cujus*, “às forças do quinhão ou meação do cônjuge superstite”¹⁶.

É preciso ressaltar, entretanto, que, em casos de inventário, as repartições públicas fazendárias são devidamente notificadas pelo juiz do feito, para levantar o débito do *de cujus*, com vistas a sua liquidação, até os bens serem partilhados ou adjudicados. Caso contrário, a responsabilidade será transferida para o sucessor ou o cônjuge. Tal responsabilidade limita-se ao montante do quinhão do legado ou da meação.

O espólio, que é o somatório ou o acervo de bens deixados pelo falecido, antes da conclusão do inventário, a ele vinculados, responde pelos tributos devidos pelo *de cujus*. Tal responsabilidade circunscreve, entretanto, até a data da abertura do processo de sucessão.

Impõe salientar que, consoante a lei de execução fiscal,¹⁷ no processo de inventário, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concordância da Fazenda Pública. Assim, o inventariante se, antes de garantir os créditos fazendários, alienar ou oferecer em garantia qualquer dos bens administrados, responderá, solidariamente, pelo valor desses bens.

11.3 Fusão, transformação e incorporação

Dispõe o Código Tributário Nacional¹⁸ que a pessoa jurídica de Direito Privado, que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra,

¹⁶ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 403.

¹⁷ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22.09.1980, art. 31 e art. 4º, § 1º.

¹⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 132.

é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de Direito Privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

A regra, acima referida, é igualmente aplicável aos casos de extinção de pessoas jurídicas de Direito Privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

A noção conceitual dos institutos mencionados antes – fusão, transformação e incorporação – está delineada na legislação privada em vigor, que trata das Sociedades por Ações¹⁹. A seguir, é dado o perfil definatório de cada um.

Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova, que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações²⁰.

Transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente, de dissolução e liquidação de um tipo para outro. Neste caso, a sociedade subsiste preservada a sua personalidade jurídica, de outras características²¹. No caso de transformação, verifica-se mudança na forma da sociedade, sem implicar num processo sucessório, como bem adverte Hugo de Brito Machado: “a rigor não há, neste caso, uma sucessão. A pessoa jurídica continua sendo a mesma, apenas adotando nova forma jurídica”²².

Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede

¹⁹ BRASIL. Lei n. 6.404, de 15.12.1976.

²⁰ *Ibidem*, art. 228.

²¹ *Ibidem* art. 220.

²² MACHADO, *op. cit.*, p. 75.

em todos os direitos e obrigações. Isto, entretanto, não implica no nascimento de nova sociedade, pois, conforme Rubens Requião,

uma, a incorporadora, absorve outra ou outras sociedades, que se extinguem. Essa extinção, no caso é inextorável, pois, assim determina a lei²³.

11.4 Responsabilidade do adquirente

Consoante o Código Tributário Nacional, o fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional adquirido, a qualquer título, por pessoa natural ou jurídica, têm incidência de tributo, caso haja continuidade da respectiva exploração, mesmo que ainda sob outra razão social ou firma ou nome individual. Responde, entretanto, pelos tributos a pessoa natural ou jurídica de direito privado adquirente²⁴.

Cumprе destacar que a responsabilidade, de que se cuida, opera-se integral, no caso de o alienante cessar a exploração comercial, industrial ou atividade até então exercida.

Entretanto, se o alienante continuar a exploração ou iniciar, dentro de seis meses da data da alienação qualquer ramo de atividade, a pessoa natural ou jurídica de Direito Privado, ou seja, o adquirente, responderá subsidiariamente pelos tributos incidentes sobre o fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

É importante salientar em reforço à posição anteriormente vista, que o adquirente somente responderá pelos

²³ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 215-221.

²⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 133.

tributos da pessoa natural ou jurídica de Direito Privado, que lhe antecedeu, se continuar a exploração de sua atividade. É o que de modo expresso dispõe a Lei Complementar, instituidora das regras gerais de direito tributário.

Quanto ao fundo de comércio, trata-se do somatório de bens da empresa ou do profissional, compreendendo, segundo Aliomar Baleeiro:

[...] a instalação, os móveis, máquinas e utensílios, a posse do imóvel, se não é próprio, as dívidas ativas, o acervo de mercadorias acabadas ou matérias-primas, enfim, tudo quanto empregado, universalidades de coisas – *universitas rerum*²⁵.

11.5 Responsabilidade de Terceiros

11.5.1 Responsabilidade solidária

A regra inscrita no art. 134, do Código Tributário Nacional, trata da responsabilidade solidária ou solidariedade. O artigo prescreve que se não for satisfeita a prestação tributária pelo contribuinte, respondem de modo solidário com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas comissões, por que foram responsáveis: pais, tutores e curadores, administradores, inventariantes, síndicos, comissionários, tabeliães, escrivães, serventuárias e sócios.

Tal solidariedade se estabelece somente quando se tornar inviável o adimplemento da obrigação principal pelo sujeito passivo. Pressupõe-se que as pessoas, acima enumeradas, envidarão todos os esforços, no sentido de contribuir para que a Fazenda Pública possa bem desempenhar sua atividade de arrecadação dos tributos.

²⁵ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 442.

É importante assinalar que, consoante regra de Direito Privado, os administradores, em função de ato regular de gestão, não respondem pelas obrigações sociais dela resultantes e que foram contraídas em nome da sociedade. Entretanto respondem pelos prejuízos que causarem quando, dentro de suas atribuições, agirem culposa ou dolosamente.

De igual sorte, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores – o síndico, o comissionário, o liquidante, o inventariante e o administrador – se, antes de garantidos os créditos do Fisco, alienarem ou derem em garantia qualquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens. É o que dispõe a lei de execução fiscal.

Ressalte-se que a relação obrigacional que se instaura com terceiro, vinculando-se à satisfação do crédito tributário, expurga deste qualquer tipo de penalidade, salvo as de caráter moratório (correção monetária e juros de mora). A responsabilidade

atinge exclusivamente o valor da dívida originária com os acréscimos impostos em decorrência do simples atraso no pagamento do tributo²⁶.

11.5.2 Responsabilidade por substituição

Suscita polêmica a questão pertinente à regra inscrita no art. 135, do Código Tributário Nacional, isto é, se ela encerra ou não a hipótese de substituição tributária. Existem divergências nas posições adotadas por ilustres tributaristas brasileiros sobre o assunto, tantas

²⁶ MORAES, *op. cit.*, p. 661.

vezes objeto de debates engendrados em simpósios, realizados com essa finalidade. Diz o preceito normativo:

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: a) as pessoas referidas no artigo anterior (art. 134 do CTN); b) os mandatários, prepostos e empregados; os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado²⁷.

Hugo de Brito Machado argumenta que

a relação jurídico-tributária não surge desde logo contra qualquer das pessoas indicadas em qualquer de seus três itens [...] Também, na espécie, não há exclusão dos contribuintes²⁸.

No que é seguido por Sacha Calmon Navarro Coelho, Yves José Miranda Guimarães, Carlos da Rocha Guimarães e Francisco de Assis Praxedes, dentre outros.

Filia-se à corrente contrária, isto é, aquela que vê na responsabilidade tributária a hipótese de substituição. As razões determinantes do acolhimento da tese em questão serão deduzidas a seguir, embasadas pela doutrina e consolidando a posição sustentada.

Deve-se assinalar que a responsabilidade pessoal veiculada pelo dispositivo codificado, sob exame, caracteriza o ato de desoneração da sociedade, atingindo, de logo, por substituição, o administrador, em cujo nome deve ser constituído o crédito tributário, através do lançamento.

Inferre-se que o preceito normativo alberga, no seu bojo, o denominado substituto legal tributário,

²⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 135.

²⁸ MACHADO, *op. cit.*, p. 71.

ou seja, a hipótese de substituição do contribuinte pelo sujeito passivo indireto. Neste caso, a relação obrigacional *ex legis* surge contra a “pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado”²⁹.

De fato, a regra estabelece de modo definitivo o enlace entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo, atribuindo, destarte, ao administrador a responsabilidade pelos créditos, decorrentes de obrigações originárias de gestões lesivas aos interesses sociais das empresas, mediante a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, estatuto ou contrato social.

Este entendimento sobre a responsabilidade pessoal a exclui da sociedade, visto que, na hipótese, o lançamento deve se operar em seu próprio nome. Pressente-se, então, que o legislador afastou a responsabilidade solidária, pois, segundo Ives Gandra da Silva Martins, ao definir a “responsabilidade como pessoal, é porque ele pretendeu indicar, apontar aquela pessoa que deveria suportar o ônus inflacionário, vale dizer, aquele que em lei elencada, deveria responder pelo mal praticado”³⁰.

Na esteira do raciocínio aqui desenvolvido, Haroldo Funke³¹ entende que a responsabilidade pessoal exclui a da sociedade, indicando que o lançamento deverá ser efetivado em nome do administrador. No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro³² assegura que a responsabilidade, da qual se cuida, é um caso de substituição.

²⁹ PRAXEDES, Francisco de Assis “Responsabilidade Tributária”. **Cadernos de Pesquisas Tributárias** – n. 5. São Paulo: CEEU; Resenha Tributária, 1980. p. 17.

³⁰ MARTINS, *op. cit.*, p. 34.

³¹ FUNKE, Haroldo. **A responsabilidade dos administradores de empresas no CTN**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985. p. 90-91.

³² BALEEIRO, *op. cit.*, p. 73.

De igual sorte, a opinião prevalente é a de que o art. 135, do Código Tributário Nacional trata da hipótese de substituição e, por isso, a responsabilidade de qualquer das pessoas referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Isto é a conclusão a que chegou o 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em outubro de 1980, em São Paulo, *in verbis*: o artigo 135 do Código Tributário Nacional caracteriza hipótese de substituição tributária. No caso, afasta-se o contribuinte de vínculo tributário que se instaura imediatamente, colhendo como sujeito passivo o substituto.

11.6 Responsabilidade por Infrações

11.6.1 *Infrações da legislação tributária*

O Código Tributário Nacional dedica, no capítulo da responsabilidade, uma seção determinando o procedimento a ser seguido, em relação às infrações cometidas contra a legislação tributária. Para o texto consolidado, salvo dispositivo legal em contrário, a delimitação da responsabilidade não implica em reconhecer a intenção do agente ou a efetividade, a natureza e a extensão dos efeitos do ato.

A regra, como se depreende, é endereçada no sentido de se saber se houve transgressão à lei fiscal, a fim de que fique caracterizada a responsabilidade. Não cabe, segundo Contreiras de Carvalho,

pesquisar o elemento subjetivo, pouco importando se tinha, ou não, o agente, ou responsável, ao praticar o ato contrário à lei, a sua vontade dirigida para a prática da infração³³.

³³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 150.

Trata-se, sem dúvida, de comando normativo que, em sua essência, tenta excepcionar a regra geral estatuída na legislação fiscal. Tanto que Ives Gandra da Silva Martins aduz ser ele um

princípio excepcional. Quase sempre a lei tributária determina a penalidade aplicável e a extensão da responsabilidade em função da intenção do agente³⁴.

Dentro de uma perspectiva conceitual, o vocábulo *infração*, que dimana do latim *infectio*, *de infringere*, é empregado na acepção de violação de determinado preceito legal ou regulamentar. Sendo assim, no campo de Direito Tributário, as infrações são “as ações ou omissões que venham infringir princípios e disposições dos regulamentos fiscais ou do Direito Fiscal”³⁵.

A I Jornada Luso-Espano-Americana de Estudos Financeiros e Tributários, realizada em Portugal, em setembro de 1997, conclui que:

Como infrações tributárias podem ser entendidas todas as modalidades de comportamentos dos sujeitos passivos dos tributos que determinem, por ação ou omissão, uma transgressão das normas jurídicas de que derivam obrigações substantivas de realização de prestações tributárias, ou deveres formais de colaboração com a Administração Financeira para a constituição dos créditos tributários.

Vale salientar que as infrações decorrem da não satisfação da prestação do tributo, isto é, do descumprimento dos deveres inerentes ao sujeito com pertinência à obrigação principal e acessória. A principal se

³⁴ MARTINS, *op. cit.*, p. 40.

³⁵ SILVA, 198L, p. 468, v. II.

constitui em obrigação de fazer ou não fazer, versando, portanto sobre exigências positiva ou negativa; e a acessória diz respeito ao pagamento do tributo.

Sob a ótica acima debuxada, a doutrina tem classificado as infrações tributárias em materiais ou substanciais e formais. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁶, a infração, por inobservância da obrigação principal, é de natureza substancial ou material e aquela que vulnerar a acessória é de conteúdo formal. Tal distinção é relevante, na medida em que somente se poderá apreender o sentido conceitual da infração em estreita ligação com a relação obrigacional.

11.7 Crimes e contravenções

A responsabilidade é pessoal do agente, consoante o Código Tributário Nacional³⁷, nas hipóteses enumeradas, a saber:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticados no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, propostos ou empregados, contra seus mandantes, proponentes ou empregados; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Infrações tributárias e suas sanções**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 32.

³⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 137.

Pelo enunciado do preceito normativo retrotranscrito (inciso I), infere-se que o ato regular e gestão não comina em uma penalidade, desde que praticado legitimamente pelo agente, a mando do proprietário. Há, pois, de exprimir a ordem expressa estabelecida pelo proprietário da empresa que a dirige, sem o que não se caracterizará a irregularidade. Somente, neste caso, é que o agente responde pelo crédito e pela infração cometida, no campo da sonegação ou das contravenções.

Outro aspecto, de que trata o item II acima, diz respeito às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar, “isto é, seja integrado na própria infração”³⁸. A infração do agente configura dolo específico, segundo Contreiras de Carvalho, “quando da definição do fato, como um dos elementos daquela, faz constar a lei circunstância, que se traduz em uma conduta específica do agente capaz de caracterizar ou qualificar a infração”³⁹.

No caso antes referido, a responsabilidade não alcança terceiros, mas, exclusivamente, a pessoa do agente, porquanto a intencionalidade fez-se presente no cometimento do delito por ele praticado. Assim, o elemento subjetivo, a ser examinado, é a presença do dolo na realização do evento.

Na hipótese do inciso III, as infrações são decorrentes direta e exclusivamente de dolo específico: a) dos pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico, comissário, tabeliães, escrivães e sócios de sociedade de pessoas; b) dos mandatários, prepostos ou empregados; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

³⁸ MORAES, *op. cit.*, p. 725.

³⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 152.

Trata-se de dispositivo que, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes⁴⁰, tenta “resguardar pessoas dependentes de terceiros”, com a consequente punição pela prática de atos dolosos, de natureza específica. Se o empregado deu causa ao ilícito, em detrimento do empregador, o fisco deverá acionar o empregado autor do delito de infração, já que a atividade lhe beneficiou diretamente.

11.8 Exclusão por denúncia espontânea

Estatui o Código Tributário que a denúncia espontânea implica em exclusão de responsabilidade, desde que a mesma seja feita antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, pertinente ao ato de infração. Ressalva, entretanto, que a denúncia deverá ser acompanhada, em sendo o caso,

do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração⁴¹.

Duas questões de ordem prática surgem com pertinência à denúncia espontânea, de que trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional, no tocante à sua aplicabilidade. A primeira é saber se o referido dispositivo se aplica às infrações substanciais – que têm por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária –, e às formais – que dizem respeito às prestações positivas ou negativas, acionadas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos. E a segunda é se a denúncia espontânea afasta qualquer penalidade ao infrator.

⁴⁰ MORAES, *op. cit.*, pp. 725-726.

⁴¹ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 138, parágrafo único.

Como se observa, o texto consolidado, ao abordar a infração, não faz qualquer menção se o descumprimento do dever tributário esteja relacionado diretamente à obrigação principal ou somente à acessória. O texto deixa transparecer a amplitude do seu raio de abrangência, atingindo, em consequência, tanto as infrações substanciais quanto as formais. Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho arrima tal posicionamento: “O art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais”⁴².

Quanto à outra hipótese aventada, não há de se falar em penalidade. O preceito, sob exame, quis dar oportunidade para que o sujeito passivo, sem qualquer constrangimento, pudesse levar ao conhecimento da Fazenda Pública a infração cometida, com o consequente desejo de liquidar o tributo ou cumprir a obrigação acessória. Se assim não fosse, pouco sentido teria a denúncia espontânea, pois o contribuinte seria penalizado em matéria que concorreu para equacionar, livremente, sem qualquer interferência do fisco.

Em socorro a essa tese, Coêlho assevera que se a denúncia espontânea se fizer acompanhar do

recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte, anteriormente inadimplente⁴³.

De igual sorte, é o pensamento de Hugo de Brito Machado: “A denúncia espontânea da infração [...] exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora”⁴⁴.

⁴² COÊLHO, *op. cit.*, p. 31-32.

⁴³ *Ibidem*, p. 41.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 84.

Conclui-se, então, que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não sofrerá sanção pecuniária, isentando-se da responsabilidade, desde que denuncie ao fisco o cometimento da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da quantia arbitrada pela administração fazendária, quando o montante do tributo depender da apuração.

É de se notar que o dispositivo comentado constitui-se uma exceção à regra, estatuída noutra parte da legislação consolidada. Nesta, o preceito aduz de modo genérico, que, se o crédito não for satisfeito integralmente no vencimento, será acrescido de juros de mora, não importando o motivo da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

C A P Í T U L O X I I

CONCEITO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sumário

- 12.1 Definição de Dívida e suas várias acepções
 - 12.1.1 Definição de crédito*
- 12.2 Acepções de crédito
- 12.3 Formulações conceituais
- 12.4 Conceito de Crédito Tributário
- 12.5 Constituição de Crédito Tributário
- 12.6 Lançamento Tributário
 - 12.6.1 Aspectos conceituais de lançamento*
- 12.7 Modalidades de lançamento

12.1 Definição de Dívida e suas várias acepções

12.1.1 Definição de crédito

Compreendida numa acepção latina, de onde provém com a denominação de *creditum*, de *credora*, a palavra crédito traduz confiança, exprimindo, assim, um sentido vinculado à noção de empréstimo de determinada soma em dinheiro. Sua repercussão é das mais abrangentes no campo jurídico, conforme assinala com muita propriedade o jurista Plácido e Silva:

Juridicamente, significa o direito que tem a pessoa de exigir de outra o cumprimento da obrigação contraída. Neste sentido, entanto, tem-se o vocábulo em acepção mais ampliada, pois que abrange as obrigações de dar, fazer ou não fazer¹.

Ainda nesse mesmo plano, trata-se de uma obrigação positiva em que é assegurado ao credor o direito de exigir do devedor a adimplência da prestação, caracterizando-se pela dualidade de prestações. De um lado, o credor “em proveito de quem a prestação deve ser executada”²; de outro, o devedor, isto é, a figura do responsável pela sua solvabilidade.

Crédito é, portanto, a crença que inspira a credibilidade no Governo, ensejando, destarte, a oportunidade de que seja emprestado dinheiro. Traduz-se numa confiança recíproca, ou seja, na expectativa de que para cada empréstimo contraído corresponderá o futuro adimplemento do débito equivalente.

¹ DE PLÁCIDO E SILVA, *op. cit.*, p. 103.

² *Ibidem*.

Resta dizer que, também na seara econômica, o crédito tem repercussões importantes, traduzindo, nesse campo da ciência, se exequível a utilização e o gozo de uma riqueza. O crédito tem um caráter de troca de bens, o que possibilita a circulação de valores ou mesmo mercadorias.

12.2 Acepções de crédito

Quase sempre acompanhada de qualificativo, quando aplicada no campo do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças, a palavra crédito é empregada sob as mais variadas significações.

12.3 Formulações conceituais

Crédito orçamentário é a dotação consignada em orçamento anual ou plurianual, visando cobrir despesas que serão realizadas no curso de sua execução. É representado pela alocação em rubricas próprias de importâncias ou verbas, destinadas à cobertura de gastos adicionais suplementares e extraordinários, conforme disposto nas normas gerais de Direito Financeiro e da Constituição Federal.

Segundo Silva, no campo orçamentário, é observado o princípio da flexibilidade mediante o qual é possível se fazer correções na execução do orçamento, assim se posicionando:

Os créditos orçamentários são consignados à vista de previsões que, por qualquer motivo, não se harmonizam com os fatos que ocorrem na época da execução orçamentária. Vige, então, o princípio da flexibilidade, segundo o qual é possível fazer-se retificação no orçamento, durante sua execução³.

³ SILVA, 1984, p. 84.

O crédito *adicional* consiste na autorização de despesas não previstas no orçamento e executadas durante o exercício financeiro em que foi aberto. Trata-se de expressão representativa de despesas não contempladas, ou de dotação insuficiente na Lei do Orçamento, compreendendo, consoante a legislação vigente, o crédito suplementar, o crédito especial e o crédito extraordinário. O ato relativo à abertura do crédito adicional deverá indicar a importância, a espécie do crédito e a classificação da despesa, na medida do possível.

O crédito *suplementar* tem por objetivo o atendimento de dotações orçamentárias insuficientes, necessitando, portanto, de reforço para fazer face aos novos compromissos, ditados pela imperiosa necessidade do interesse público. Já o crédito *especial* é destinado a cobrir as despesas para as quais não foram alocados recursos orçamentários, ou seja, não existe dotação orçamentária específica. Os créditos suplementar e especial somente por lei poderão ser autorizados e abertos por decreto executivo. Importa salientar que a abertura desses créditos depende da existência de recursos disponíveis para fazer face à despesa, e deve ser precedida de exposição fundamentada.

O crédito *extraordinário* é ditado pela urgência do momento em que é solicitada a sua abertura. É um instrumento orçamentário, portanto, tendo por destinatário uma despesa urgente e imprevista. Justifica, assim, sua utilização em situações caracterizadas por circunstâncias relevantes, como: calamidade pública, com ação intestina ou em caso de guerra. O crédito extraordinário será aberto por decreto do Poder Executivo, que dele dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.

Crédito público, conforme Machado, “é a expressão que designa o conjunto dos métodos utilizados para

a obtenção dos empréstimos em que os tomadores são entidades públicas”⁴.

Segundo Soibelman⁵, crédito público é a possibilidade que tem o Estado de obter recursos financeiros, isto é, fundos, através de empréstimos feitos interna ou externamente. Seria, portanto, parafraseando Vitral, que a confiança que o governo possui, é em razão de estabilidade de sua economia. Também desse pensamento compartilha Villegas, ao assinalar que:

Crédito público es la aptitud política, económica, jurídica y moral de un estado para obtener dinero o bienes en préstamo: el empréstito es la operación crediticia concreta mediante la cual el Estado obtiene dicho préstamo, y la obligación que contrae el Estado con los prestamistas como consecuencia del empréstito⁶.

Infere-se do exposto, que o Crédito Público é o somatório de recursos ou fundos do Estado, capazes de lastrear suas obrigações constituídas de títulos públicos com liquidez assegurada. De modo mais amplo, traduz a confiança depositada num estado, em face de suas reais possibilidades de saldar os compromissos assumidos, considerando suas potencialidades de natureza econômica.

Por sua vez, o crédito preferencial é “aquele merecedor de pagamento prioritário em relação a outros”⁷. Este é

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 31.

⁵ SOIBELMAN, Leib. **Enciclopédia do Advogado**. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1981. p. 220.

⁶ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rev. dos Tribunais, 1980. p. 149.

⁷ SANTOS, João Manuel de Carvalho. **Direito Civil Brasileiro Interpretado**. 12. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1981. v. II, p. 122.

o entendimento de Carvalho Santos, acrescentando que o caráter preferencial “assegura primazia no sentido de haver a coisa, com exclusão dos demais, como de receber, preterindo os concorrentes⁸”. Preferência é a “admissão de um crédito, que deve ser saldado antes de outro ou outros⁹”.

O crédito privilegiado é aquele que, por dispositivo de lei, tem preferência sobre determinado patrimônio do devedor, podendo recair sobre alguns ou sobre a totalidade dos seus bens patrimoniais.

Pode-se afirmar que o crédito quirografário é despojado de qualquer garantia. Trata-se, portanto, de um crédito de natureza comum, não recaindo sobre o mesmo nenhum privilégio ou garantia ao respectivo credor, ou seja, não tem cobertura dos bens relacionados com seu pagamento.

12.4 Conceito de Crédito Tributário

O crédito tributário é interligado ao instituto da obrigação, caracterizando-se, assim, o vínculo -obrigação, que configura a dualidade da obrigação tributária. O entendimento é pacífico na doutrina e encontra, sem dúvida, perfeita correspondência no ordenamento jurídico-positivista.

O crédito resulta da obrigação, tem a mesma natureza desta e se extingue com a obrigação principal ou com a assessoria revertida em principal no caso de inadimplência do cumprimento da prestação pelo sujeito passivo. Isto é, o que expressa a legislação codificada desse entendimento¹⁰. Desse entendimento não discrepa Martins ao asseverar que o crédito “é o direito de

⁸ SANTOS, *Ibidem*.

⁹ SANTOS, *Ibidem*.

¹⁰ Código Tributário Nacional.

exigibilidade resultante da obrigação principal contraída e formalizada”¹¹. Pode ser ainda, segundo o mesmo autor, decorrente da obrigação acessória quando esta for “convertida em principal por descumprimento”¹².

Com efeito, ao prescrever o fato gerador, o texto legal deflagra o processo de nascimento da hipótese de incidência de tributação. Exemplificando: quando a lei prescrever a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou ainda, de proventos de qualquer natureza, a pessoa, que se enquadrar na hipótese de incidência descrita, fica obrigada ao pagamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Advindo da obrigação, já devidamente caracterizado, o crédito somente se instaura a partir da formalização do seu procedimento operacional no âmbito administrativo. Não tem, portanto, o caráter de indeterminação que configura a obrigação, nascida a partir da existência do fato gerador. O crédito é a prestação a ser satisfeita pelo sujeito passivo, depois que a obrigação seja devidamente quantificada.

Desta forma, o crédito é constituído, formalmente, com a consequente identificação do contribuinte, a individualização do valor devido, cumprindo ao devedor, a partir da notificação do fisco, efetuar sua liquidação no prazo convencionado.

Blumenstein, *apud* Carvalho, entende por crédito tributário:

A pretensão jurídico-patrimonial que, em consequência de uma prescrição do Direito dos Tributos, nasce a favor de um ente público, em relação a determinado

¹¹ MARTINS, *op. cit.*, p. 248.

¹² MARTINS, *op. cit.*, p. 248.

indivíduo, acrescentando que o seu ponto de partida é, em regra, constituído pelo vínculo jurídico-tributário que existe entre o ente público e o indivíduo e que só excepcionalmente, sob o fundamento de uma responsabilidade solidária, vemos submetida ao crédito, pessoa estranha ao mencionado vínculo¹³.

Parece, portanto, inequívoca a vinculação entre o crédito e a obrigação, porquanto o crédito é resultante da obrigação que, depois de apurada e certificada, passa a se constituir a favor do sujeito ativo, consoante esclarece, com muita propriedade, Carvalho:

Crédito é uma noção vinculada à de obrigação. No Direito Tributário, crédito é uma emanção da obrigação principal. É instituído a favor do sujeito ativo da relação obrigacional de débito em que aquela se expressa. Por ele, investe-se o Estado no poder de exigir da pessoa obrigada, ou contribuinte, o pagamento de uma prestação pecuniária, devida a título de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, uma vez verificada, evidentemente, pressuposto de fato que em concerto converte a obrigação tributária abstrata, nascida da lei¹⁴.

A obrigação engloba três elementos basilares: o vínculo jurídico, os sujeitos e a prestação. O vínculo jurídico estabelece o elo entre duas pessoas: de um lado o sujeito ativo (credor) e, de outro, o sujeito passivo, isto é, o devedor, que tem o dever de cumprir o objeto da obrigação, ou seja, a prestação que lhe é imposta pela ordem jurídica. Neste sentido, ensina Borges:

Diz-se que alguém está tributariamente obrigado, quando uma norma tributária qualquer lhe prescreve um determinado comportamento e esse comportamento consiste na

¹³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 150.

¹⁴ CARVALHO, *op. cit.*, p. 159.

prestação do tributo. Uma pessoa tem um dever de prestar o tributo porque esse comportamento lhe é determinado pelo ordenamento jurídico tributário¹⁵.

O relatório da Comissão Especial do Código Tributário Nacional enriquece o raciocínio até aqui desenvolvido, colocando luzes nos sentido de justificar e, inclusive, melhor caracterizar o tema sob reflexão. Nesse sentido, o relator afirma de modo veemente que:

O crédito nada mais é, com efeito, que a própria obrigação em estado ativo: assim sendo, os direitos recíprocos da fazenda pública e do contribuinte são definidos pela obrigação, representando simples regras de atuação às normas relativas ao crédito¹⁶.

O crédito, por conseguinte, dentro de uma concepção jurídica, encerra o direito que tem o sujeito ativo de exigir do sujeito passivo, em razão de norma legal, o cumprimento da obrigação tributária. Trata-se da conexão entre tais sujeitos, isto é, do vínculo obrigacional em que o devedor (sujeito passivo) fica submetido à obrigação que, se não cumprida, acarreta a sua execução judicial.

12.5 Constituição de Crédito Tributário

Pressuposto marcante no estabelecimento da obrigação fiscal, o crédito tributário ocorre de modo direto para sua formalização material. Deste procedimento resulta a possibilidade de uma satisfação recíproca da obrigação entre os sujeitos ativo e passivo. Implica, portanto, na permissibilidade de exigência e consequente

¹⁵ BORGES, José Souto Maior **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 302. v. IV.

¹⁶ Relatório da Comissão Especial que elaborou o Código Tributário Nacional.

cumprimento da obrigação, por parte, respectivamente, das pessoas políticas ou pessoa de direito público, e do contribuinte ou do responsável.

Observa-se que o fato tributável é explicitado pela lei. Assim, quando a lei estabelece que quem possuir propriedade, ou domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do município, está obrigado ao pagamento do imposto sobre a propriedade territorial rural. Configura-se aí a hipótese de incidência.

Ora, se ocorre o fato descrito pelo legislador e este está em consonância com a hipótese de incidência capitulado na lei tributária, surge, então, o fato gerador. A partir daí, fica o sujeito passivo obrigado à prestação do tributo, cabendo, então, à autoridade administrativa fiscal, efetuar o lançamento, mediante o qual se opera a constituição do crédito tributário.

12.6 Lançamento Tributário

12.6.1 Aspectos conceituais de lançamento

Lançar é o ato de registrar por escrito, é descrever, de modo pormenorizado, determinada operação de natureza lógica. No campo tributário, é estabelecer o montante de um tributo, a fim de que tenha sua inscrição feita em nome do sujeito passivo da obrigação. Disso deduz que o lançamento, segundo a doutrina, é um ato jurídico, não tendo, portanto, caráter procedimental. Busca a constituição do crédito tributário, pois: “É ato de aplicação da norma tributária material no caso concreto”¹⁷.

¹⁷ XAVIER, Alberto. “Lançamento”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva; CEEU, 1982. p. 128.

Na terminologia do Direito Comparado, o termo lançamento tem estreita correspondência com *accertamento* do Direito italiano, a *ato tributário*, do Direito português, a *determinación*, da legislação espanhola, a *liquidation de l'impôt*, dos franceses, *steuerveranlagung*, dos alemães, e *cotisation*, da Bélgica.

A formulação conceitual doutrinária tem convergido para o entendimento de que o lançamento é o ato ou séries de atos vinculados, praticado por preposto da administração fiscal, com vistas a determinar a matéria tributável, verificar o fato gerador e individualizar a obrigação.

Para José Souto Maior Borges, o lançamento

[...] pressupõe não só a apuração de determinados elementos de fato, mas também, a respectiva aplicação do Direito. Apurado erro e inexatidão desses dados de fato, é lícito ao fisco alterar o lançamento com base neles expedido¹⁸.

Examinando a natureza jurídica do lançamento, Paulo de Barros Carvalho também não discrepa do entendimento consagrado, ao asseverar que o mencionado instituto

[...] é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos e vinculativos, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade¹⁹.

¹⁸ BORGES, *op. cit.*, p. 307.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. “Natureza Jurídica do Lançamento”. In: **Revista de Direito Tributário** – n. 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 134.

Dentro da perspectiva do Direito Positivo²⁰, o lançamento é definido como a atividade administrativa vinculada e obrigatória, 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, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Do conceito formulado, visando melhor explicitar o seu conteúdo e alcance, passa-se a comentar, de maneira particularizada, os aspectos informadores de sua base fundamental. Assim, há de se começar pela natureza da atividade inerente ao lançamento.

A atividade vinculada decorre do comando legal, que tenta evitar a consumação da prática de qualquer abuso por parte da autoridade fiscal. Assim, a Fazenda Pública, por seus agentes, não age de acordo com os impulsos de sua própria vontade. Está adstrita ao princípio da legalidade em matéria de tributação.

Outra consequência diz respeito ao caráter de obrigatoriedade do ato administrativo. Tanto que, uma vez nascido o fato gerador, compete ao fisco promover a efetiva operação de lançamento, sob pena e responsabilidade, se não o fizer. Destarte, cumpre-lhe constituir o crédito tributário em favor do sujeito ativo da obrigação.

Verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente implica em cotejar os fatos com a descrição legislativa, a fim de instaurar a relação jurídica de direito público entre o fisco e o contribuinte. Assim, o fato gerador é a situação prescrita em lei que enseja a sua conflagração. Desse modo, um dos objetivos primordiais do lançamento é a constatação oficial de ocorrência do fato gerador. Neste particular, a iniciativa da autoridade competente é examinar se a atividade econômica ou o

²⁰ Código Tributário Nacional, art. 142.

trabalho, que originou, é aplicável à descrição explicitada na legislação positiva.

Sobressai, ainda, como elemento do conceito dado, a questão relativa à determinação da matéria tributável. Neste caso, cumpre ao fisco analisar se o fato concreto corresponde à descrição hipotética legal. Se positivo, opera-se o denominado fenômeno da subsunção, que é o enquadramento do fato no campo da incidência.

O cálculo do montante do tributo devido, também, se insere na definição sob exame. Trata-se do valor devidamente quantificado sobre o qual incidirá a alíquota, com vistas à determinação da prestação tributária a ser satisfeita pelo contribuinte.

Finalmente, a identificação do contribuinte se reveste de importância fundamental para a materialização do lançamento, tornando o crédito exigível. Sem que isto ocorra, não há de se falar no cumprimento da prestação tributária, em face da ausência de imputabilidade do sujeito passivo da relação obrigacional. Neste passo, também, caminha Ruy Barbosa Nogueira, para quem identificar o contribuinte “quer dizer resolver a imputabilidade da situação e notificar o verdadeiro obrigado, sem o qual não pode ficar concluído o lançamento, nem ter exigibilidade”²¹.

Quanto à proposição de aplicação da penalidade cabível na espécie, o lançamento deverá ater-se ao que a respeito dispõe o Código Tributário Nacional, especialmente, nos capítulos pertinentes à aplicação da legislação tributária e da interpretação. A formulação do conceito legal de lançamento está explícita na forma tributária codificada, que o define como o procedimento administrativo tendente a:

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 222.

a) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; b) determinar a matéria tributária; c) calcular o montante do tributo devido; d) identificar o sujeito passivo; e) sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível²².

E acrescente-se: “a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional”²³.

a) Verificar a ocorrência do fato gerador correspondente

Explicitando melhor os elementos constitutivos do lançamento, infere-se que a iniciativa da autoridade competente²⁴ objetiva verificar se a atividade econômica ou o trabalho, que deu origem à obrigação tributária se aplica às descrições do fato gerador expresso na legislação ordinária. “A primeira finalidade do lançamento é constatar oficialmente que o fato gerador ocorreu”²⁵.

²² Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único.

²³ Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único.

²⁴ Cf. BORGES, *op. cit.*, p. 71: “Autoridade competente para o lançamento é, pois aquela que está legalmente habilitada a criar normas individuais e concretas (atos administrativos), isto é, que tem capacidade administrativa para tanto. Aquele que põe as normas é ‘autoridade’ para os efeitos do artigo 142 e as coloca porque recebe uma competência administrativa específica. A legislação tributária está subsumida à autoridade administrativa só enquanto to praticar lançamentos válidos”.

²⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 103.

b) Determinar a matéria tributária

Configurada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabe à administração fiscal examinar se o fato concreto tem perfeita correspondência com a descrição da hipótese de incidência fixada na lei. Opera-se, então, o fenômeno da subsunção²⁶. Neste caso, pode-se afirmar que o fato gerador se subsume à lei tributária.

A ocorrência acima assegura, de modo concreto, que o fato se enquadra no campo de incidência, configurando, assim, a relação jurídico-tributária, isto é, a estreita correlação do fato com a hipótese de incidência. Isto é o que leva o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ao pagamento do tributo ao sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) ou às outras pessoas de Direito Público Interno, por delegação.

Cumprе trazer aqui, nesse sentido, o testemunho de Ruy Barbosa Nogueira, que, ao discorrer sobre o tema, assegura que a matéria tributária:

É a situação descrita pela lei com pressuposto material do fato gerador, precisamente é o elemento objetivo do fato gerador. Não basta que o órgão oficial tome apenas conhecimento da ocorrência do fato, mas precisa confrontá-lo com a lei criadora para se certificar se este se enquadra perfeitamente no modelo da lei.

Assim, um dos momentos mais importantes do lançamento é o que diz respeito ao estabelecimento da matéria tributável, afim de que não resulte em prejuízos para as par-

²⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1981. p. 69-70: “Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei”.

tes interessadas: de um lado um contribuinte e de outro a Fazenda Pública. É necessário, portanto, que haja previamente um estudo mais aprofundado com vistas à delimitação da espécie tributária, e se esta aproveita a descrição feita pela legislação ordinária que versa sobre tributação²⁷.

c) Calcular o montante do tributo devido

Dentre os elementos integrantes da definição do lançamento, destaca-se o cálculo do montante do tributo devido. O que vem a ser isto? Trata-se do valor devidamente quantificado pela lei tributária sobre o qual é aplicada a alíquota, visando determinar o montante do tributo a ser satisfeito pelo sujeito passivo. Tal cálculo, segundo Ruy Barbosa Nogueira, significa que, se se tratar de “tributo avaliável, deve utilizar-se de base de cálculo que a lei também instituiu para aquele tipo e sobre ela aplicar a alíquota legal”²⁸.

Nesse sentido, também, é o entendimento de Fábio Fanucchi, ao assinalar que: “O montante do tributo devido é alcançado através da determinação do valor fixado em lei como imposição, quando invariável (alíquota fixa), ou, pela aplicação da porcentagem estabelecida em lei como alíquota da imposição”²⁹.

d) Identificar o sujeito passivo e aplicação da penalidade

A identificação do sujeito passivo é de suma importância para que o lançamento seja concretizado. Se isto

²⁷ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 222.

²⁸ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 222.

²⁹ FANNUCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976. p. 278. v. I.

não ocorrer, não poderá ser exigido o cumprimento do crédito tributário, visto que não se poderá cobrar de contribuinte não identificado. Assim, há de ser determinada a obrigação com sua consequente imputabilidade, sem o que será difícil exigir-se o cumprimento da prestação.

Recorrendo mais uma vez a Ruy Barbosa Nogueira, que, corroborando com o raciocínio acima expendido, entende que a identificação do sujeito passivo implica em “resolver a imputabilidade da situação” e em “notificar o verdadeiro obrigado, sem o que não pode ficar concluído o lançamento nem ter exigibilidade”³⁰.

No respeitante às penalidades, o lançamento deverá observar, no que couber, os dispositivos que, neste sentido, estão explicitados no Código Tributário Nacional, nos capítulos relativos à aplicação da legislação tributária e à interpretação da legislação tributária³¹.

A atividade é vinculada porque obedece rigorosamente à orientação traçada pelo legislador ordinário. Assim, o administrador fiscal não age por conta própria, ao seu talante: “Ao praticar o lançamento, a administração deve agir estritamente de acordo com o que a lei tributária dispuser a respeito, não podendo agir a seu critério”³². Para José Mota Maia, a expressão encerra o sentido de que “a lei exclui tudo o que possa constituir arbítrio ou discricção da autoridade administrativa”³³.

Caracterizado o fato gerador, cumpre ao fisco efetuar imediatamente o lançamento, sob pena de responsabilidade, razão porque se trata de ato administrativo

³⁰ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 222.

³¹ Código Tributário Nacional, artigos 106 e 112.

³² SOUZA, *op. cit.*, p. 102.

³³ MAIA, José Mota. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Bushatsky, 1972. p. 183.

obrigatório. Dessa forma, “o lançamento não fica ao livre arbítrio da autoridade fiscal”³⁴. Ocorrendo, portanto, o fato gerador, “tem ela o dever de realizar o lançamento para constituir o crédito tributário”³⁵.

A autoridade que efetuar o lançamento de valor tributário, expresso em moeda estrangeira, deverá convertê-lo em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação. Tal procedimento somente não será adotado no caso de haver disposição de lei em contrário. Segundo o Código Tributário Nacional, 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 revogada³⁶. Com pertinência a essa posição, o Código Tributário faz as seguintes ressalvas:

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliados os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidades tributárias a terceiros. O disposto neste artigo neste artigo (refere-se ao art. 144 do CTN) não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considere ocorrido³⁷.

Quanto à alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo da obrigação tributária,

³⁴ COSTA, Célio Silva. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976. p. 60.

³⁵ COSTA, *op. cit.*, p. 60.

³⁶ Código Tributário Nacional, art. 144.

³⁷ Código Tributário Nacional, art. 144, parágrafos 1 e 2.

somente poderá ocorrer em virtude de impugnação por parte do sujeito passivo, de recurso de ofício ou de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149, do Código Tributário Nacional.

A lei codificada, com respeito à matéria, faz a seguinte observação:

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo quanto ao fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução³⁸.

12.7 Modalidades de lançamento

O lançamento, quanto à espécie ou modalidade, pode ser direto ou por ofício, por declaração ou misto, por homologação ou autolançamento. Essas são as modalidades prescritas pela norma tributária codificada: “É a lei tributária relativa a cada tributo que regula a maneira pela qual se deve fazer o respectivo lançamento, escolhendo a modalidade que mais se adapte ao tipo de tributo de que trata”³⁹.

O lançamento de ofício é feito pela Fazenda Pública, sem interferência do sujeito passivo da obrigação tributária. Martins o caracteriza como aquele “que a administração faz por ato unilateral, sem a participação do contribuinte”⁴⁰. Assim, de posse dos elementos constitutivos do lançamento, cabe ao fisco exigir a prestação tributária do contribuinte ou do responsável.

³⁸ Código Tributário Nacional, art. 146.

³⁹ SOUZA, *op. cit.*, p. 109.

⁴⁰ MARTINS, *op. cit.*, p. 252.

Neste caso, e apenas para exemplificar, ocorrido o fato gerador do imposto territorial e predial urbano, cumpre à administração fiscal estabelecer a base de cálculo, identificar o sujeito passivo e efetuar o cálculo do tributo devido. Somente a partir da reunião desses elementos é que a Fazenda Pública “notifica o sujeito passivo para o fim de ser satisfeita a imposição”⁴¹.

Consoante o Código Tributário Nacional, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos casos que a seguir se enumeram, visando à melhor inteligência da matéria:

- a) quando a lei assim o determine;
- b) quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- c) quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- d) quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração;
- e) obrigatória;
- f) quando se comprove ação ou omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (art. 150, do CTN);
- g) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- h) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

⁴¹ FANUCCHI, *op. cit.*, p. 289.

- i) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- j) quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial⁴².

A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública⁴³.

Diz-se que o lançamento é por declaração, quando é efetuado com bases nos dados fornecidos pelo sujeito passivo ou terceiro. Ocorre, portanto, quando o contribuinte, na forma da legislação tributária, preste à autoridade administrativa informações sobre matéria, de fato, indispensáveis à sua efetivação. Deve conter, segundo Cláudio Martins, todas as informações que necessitar o administrador para proceder ao lançamento⁴⁴. Trata-se, ainda, segundo Rubens Gomes de Souza, de lançamento “feito pelo Fisco com a colaboração do próprio contribuinte ou de uma terceira pessoa obrigada por lei”⁴⁵. Cabe, entretanto, colocar em relevo as observações expressas na legislação codificada, no que diz respeito aos erros e modificações da declaração, transcritas a seguir, *in verbis*:

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarasse, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela⁴⁶.

⁴² Código Tributário Nacional, art. 149, incisos I a IX.

⁴³ Código Tributário Nacional, art. 149, parágrafo único.

⁴⁴ MARTINS, *op. cit.*, p. 258.

⁴⁵ SOUZA, *op. cit.*, p. 110.

⁴⁶ Código Tributário Nacional, art. 147, parágrafos 1 e 2.

A administração poderá não acatar a declaração do sujeito passivo ou do terceiro obrigado por lei, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê os esclarecimentos prestados, ou os documentos por eles expedidos. Neste caso, o fisco, mediante processo regular, arbitrará o valor da base de cálculo do tributo. É a regra expressa no Código Tributário Nacional⁴⁷.

Prescrito pela norma tributária codificada⁴⁸, o lançamento por homologação é de iniciativa do sujeito passivo da obrigação, “mas só se completa pela homologação, expressa ou tácita, da administração fiscal que tem no ato do lançamento atribuição privativa”⁴⁹.

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos, cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa⁵⁰.

Ainda transcreve-se:

O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo (refere-se ao art. 150), extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores a homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando extinção total ou parcial do crédito. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. Se a lei não fixar

⁴⁷ Código Tributário Nacional, art. 148.

⁴⁸ Código Tributário Nacional, art. 150.

⁴⁹ MARTINS, *op. cit.*, p. 260.

⁵⁰ Código Tributário Nacional, art. 150.

prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação⁵¹.

⁵¹ Código Tributário Nacional, art. 150, parágrafos 1, 2, 3 e 4.

C A P Í T U L O XIII

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sumário

- 13.1 Definição e causas
- 13.2 Moratória
 - 13.2.1 Noção conceitual*
 - 13.2.2 Concessão em caráter geral e individual*
 - 13.2.3 Requisitos e condições da moratória*
- 13.3 Depósito do montante integral
- 13.4 Reclamações e recursos
- 13.5 Medida Liminar e Mandado de Segurança

13.1 Definição e causas

Constituído o crédito tributário através do lançamento, é natural que ele se extinga mediante o pagamento feito pelo contribuinte. Existem fatos, entretanto, que concorrem diretamente para que sua exigibilidade seja suspensa. Esses fatos dos quais se ocupa o Código Tributário Nacional são as causas determinantes de adiamento da exigência do Crédito Tributário.

Suspensão, vocábulo derivado do latim *suspensio*, designa o ato de suspender ou de interromper a exigibilidade do crédito tributário. Consoante Plácido e Silva, o termo, juridicamente, “importa numa paralisação, ou na cessação temporária, ou por tempo limitado, de uma atividade ou de um procedimento”¹. Cláudio Martins² entende também que a suspensão é uma decorrência do próprio direito de recurso, assegurado por lei, ao sujeito passivo, no caso deste não se conformar com a imposição fiscal tida como prejudicial aos seus interesses.

Delimitada a temática em termos conceituais, cumpre enfatizar que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, formuladas pelo Crédito Tributário Nacional³, são as que a seguir se enumeram:

- 1) moratória;
- 2) o depósito do seu montante principal;
- 3) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- 4) a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

¹ SILVA, Oscar de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 1509.

² MARTINS, Cláudio. **Normas gerais do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

³ Código Tributário Nacional, art. 151, incisos 1 a 4.

Importa salientar que os fatos, anteriormente descritos, capazes de promover a suspensão do crédito fiscal, não dispensam, todavia, o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal ou dela consequentes. É a regra expressa na norma tributária codificada⁴.

13.2 Moratória

13.2.1 Noção conceitual

O vocábulo moratória deriva do latim *moratorius*, do verbo *morari*, e é empregado no sentido de retardar, prorrogar ou adiar o prazo relativo à satisfação de obrigação. Implica, portanto, na prorrogação do prazo de pagamento do crédito tributário, concedida pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, a fim de facilitar o cumprimento da obrigação vencida, ou vincenda por parte do devedor.

Em termos conceituais Aliomar Baleeiro entende que a moratória

[...] consiste na concessão legal de um período de tolerância na exigência de dívidas, não a determinado contribuinte, mas a toda uma categoria deles conforme a atividade profissional, a região, ou a outro critério. Pode ser também geral, abrangendo todas e quaisquer dívidas em caso de crise política ou econômica de extrema gravidade⁵.

⁴ *Ibidem*, art. 151, parágrafo único.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 483.

Segundo Antônio Bianchini Neto, a concessão de moratória remonta ao Direito Romano, desde o tempo do Imperador Constantino. Era, segundo o autor, regulamentada no Direito Romano, através de disposições imperiais, que permitiam aos devedores pedir um adiamento para pagar seus compromissos, desde que comprovassem a “impossibilidade de fazê-lo imediatamente e oferecessem uma garantia suficiente de que cumpririam sua obrigação dentro do novo prazo”⁶.

Deduz-se do expendido que, no campo da Legislação Tributária, a moratória é uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, regulamentada pelo Código Tributário Nacional. Isto por não ter a moratória, segundo Hugo de Brito Machado⁷, natureza processual como as demais formas preconizadas pela norma tributária codificada.

Acresce evidenciar que, com pertinência ao novo prazo concedido pelo credor ao devedor, poderá aquele dispor ou aceitar que o pagamento da dívida vencida ou vincenda seja saldado na sua totalidade ou parcialmente. Tal procedimento deverá ser adotado em função das reais condições do devedor em relação as suas possibilidades financeiras futuras.

13.2.2 Concessão em caráter geral e individual

A regra, assente na legislação positiva, assegura que a moratória poderá ser concedida em caráter geral e

⁶ BIANCHINI NETO, Antônio. Direito Tributário Comparado – a Moratória. In: _____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. v. 5. p. 48-49.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

em caráter individual. Com efeito, segundo as circunstâncias pertinentes à região ou à categoria de contribuintes, a moratória será concedida pela pessoa jurídica de Direito Público, pela União e pela autoridade administrativa fiscal.

Decorrente desta premissa, é importante dizer que a pessoa jurídica de Direito Público, competente para dispor sobre matéria tributária, poderá decretar moratória em caráter geral. Ressalta-se, entretanto, que tal procedimento somente será exequível nos casos em que a moratória se referir ao tributo que lhe deu causa.

Deve-se acrescentar que a moratória de caráter geral poderá ser ainda, concedida pela União,

quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto atributos de competência federal e a obrigações de direito privado⁸.

De igual modo, desde que sejam obedecidas as condições e requisitos fixados no parágrafo anterior, a moratória poderá ser concedida em caráter individual. Para que isto se concretize, a medida deverá ser despachada por autoridade administrativa cuja decisão deverá ser respaldada por autorização de ordem legal.

Circunscreve, portanto, a moratória à órbita da reserva legal. De fato, consoante disposto no Código Tributário Nacional, a moratória de caráter geral decorre de expresso dispositivo de lei, enquanto a moratória de caráter individual somente é concedida se, para tanto, tiver a autoridade administrativa fiscal a devida autorização legal.

⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 152, I, *b*.

13.2.3 *Requisitos e condições da moratória*

Para concessão da moratória em caráter geral, que somente poderá ser efetivada através de lei, ou autorização para sua concessão em caráter individual, sem prejuízo de outros, o Código Tributário Nacional⁹ manda obedecer aos requisitos e condições que a seguir se enumeram:

- 1) o prazo de duração do favor;
- 2) as condições da concessão do favor em caráter individual;
- 3) sendo caso:
 - a) os tributos a que se aplica;
 - b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso 1, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
 - c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiário no caso de concessão em caráter individual.

Caso a lei não discipline de modo contrário, a moratória contempla somente os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo¹⁰.

Consoante disposto no Código Tributário Nacional, não poderão se beneficiar do favor fiscal aqueles que agirem com dolo, fraude ou simulação para dele usufruir. Devidamente comprovado o ilícito, causado pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele, “é como se não houvesse sido concedido o favor”¹¹.

⁹ *Ibidem*, art. 153, I, II e III, *a*, *b* e *c*.

¹⁰ *Ibidem*, art. 154.

¹¹ MACHADO, *op. cit.*, p. 95.

Impõe salientar que a moratória concedida, em caráter individual, não gera direito adquirido, portanto, poderá ser revogada de ofício. Para que isto se concretize, basta que se apure que o beneficiado deixou de cumprir os requisitos em condições indispensáveis à concessão do benefício em questão.

Com efeito, poderá a administração fiscal, tomando conhecimento que a concessão da moratória ocorreu em desacordo com a lei, promover a anulação do ato concessório. Neste caso, o crédito tributário será cobrado acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição da penalidade cabível na espécie.

Hugo de Brito Machado entende que o Código Tributário Nacional

admite o curso da prescrição durante a moratória quando estipula que não tendo havido dolo ou simulação do beneficiário, ou terceiro em proveito deste, a revogação da moratória só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito respectivo¹².

13.3 Depósito do montante integral

A regra, inscrita no texto constitucional, no capítulo de Direitos e Garantias Individuais, assegura que o contribuinte lesado em seu direito poderá acionar o processo administrativo fiscal, bem como o processo judiciário, para discutir se procede a exigência do fisco.

Por conseguinte, a legislação que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública assim estatui, *in verbis*:

¹² *Ibidem*, p. 95.

A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta procedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos¹³.

O referido dispositivo legal é, entretanto, inconstitucional, posto que ferisse a determinação expressa no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, que reza: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

Cumpre enfatizar, finalmente, que o depósito do montante integral do crédito tributário é efetuado, na Caixa Econômica Federal, pelo contribuinte, com o objetivo de discutir sua legitimidade com a Fazenda Pública. É preciso acrescentar que, ao vencedor do litígio, será paga a respectiva correção monetária sobre o valor depositado.

Sem aceitar a exigência fiscal por entendê-la improcedente, pode o contribuinte não acatá-la, visto que se trata de lesão ao seu direito. Neste caso, visando adiar a cobrança do crédito tributário, o contribuinte tem, no procedimento administrativo ou judicial, os instrumentos a que poderá recorrer para salvaguardar o seu legítimo interesse.

13.4 Reclamações e recursos

Como visto anteriormente, o crédito tributário pode ter sua exigibilidade suspensa por reclamações e recursos interpostos pelo contribuinte. Tais recursos têm de ser apresentados nos prazos previstos pelas leis, que disciplinam o processo administrativo fiscal.

¹³ BRASIL. Lei n.º 6830, de 31 de dezembro de 1951, art. 1º.

Importa ponderar que a legislação, relativa às pessoas políticas (União, Estados e Municípios), detentoras de competência tributária, não pode deixar de reconhecer a situação acima descrita. Na verdade, esses são os instrumentos através dos quais os contribuintes defendem seus direitos.

O vocábulo reclamação é sempre tomado numa acepção geral, que traduz a insatisfação do contribuinte diante do ato legal ou considerado arbitrário por parte do fisco. Visa, portanto, defender o sujeito passivo da obrigação tributária durante o procedimento administrativo tributário.

O recurso, segundo Rafael Moreno Rodrigues, é o expediente utilizado pelo sujeito passivo, quando este

se declara insatisfeito com o pagamento realizado pela autoridade de primeira instância e solicita ao órgão superior que conheça os seus argumentos para o fim de reduzir ou extinguir o crédito que lhe é exigido¹⁴.

13.5 Medida Liminar e Mandado de Segurança

A salvaguarda constitucional foi colocada pelo legislador com o objetivo precípua de frear a prática de ilegalidade, ou de abuso de poder, por parte de qualquer autoridade coatora. Trata-se do Mandado de Segurança, remédio indispensável à proteção de direito líquido e certo, ameaçado de lesão e não amparado por *habeas corpus*.

Recorre-se, portanto, ao mandado de segurança, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de so-

¹⁴ RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de Legislação Tributária para administradores de empresas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 109.

frê-la por parte da autoridade, seja de que categoria for, seja quais forem as funções que exerça. A regra, nesse sentido, está inserta na legislação ordinária¹⁵, que altera as disposições do Código de Processo Civil, relativas ao Mandado de Segurança. Tal regra aplica-se à Legislação Tributária. Nestas condições, pode o contribuinte, diante de pretensão descabida do fisco, recorrer ao Mandado de Segurança, visando a proteção do seu direito no campo tributário. Com essa medida, evitará que seja consumada a pretensão arbitrária da administração tributária contra seus interesses legítimos.

Com vistas à consecução desse objetivo, deverá o sujeito passivo da obrigação tributária ingressar em juízo para sustar o ato do fisco que considera arbitrário ou ilegal. Recebida a petição inicial, o juiz ordenará:

Que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida¹⁶.

Consoante disposto na legislação vigente,

[...] a medida liminar somente terá eficácia pelo prazo de noventa dias a contar da data da respectiva concessão, prorrogável por mais trinta dias, quando provadamente o acúmulo de processos pendentes de julgamento justificar a prorrogação¹⁷.

¹⁵ BRASIL. Lei n. 1533, de 31 de dezembro de 1951, art. 1º.

¹⁶ Ibidem, art. 7, II.

¹⁷ BRASIL. Lei n. 4.348, de 26 de junho de 1964, art. 1º, b.

C A P Í T U L O XIV

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sumário

- 14.1 Introdução
- 14.2 Pagamento
- 14.3 Presunção de Pagamento
- 14.4 Lugar do Pagamento
- 14.5 Tempo do Pagamento
- 14.6 Acréscimo Moratório
- 14.7 Forma de Pagamento
- 14.8 Imputação do Pagamento
- 14.9 Consignação em Pagamento
- 14.10 Pagamento Indevido
- 14.11 Restituição dos Tributos Indiretos
- 14.12 Juros e Penalidades
- 14.13 Decadência da Repetição do Indébito
- 14.14 Prescrição da Ação Anulatória
- 14.15 Demais Modalidades de Extinção
- 14.16 Transação
- 14.17 Remissão
- 14.18 Decadência
- 14.19 Prescrição do Crédito Tributário

14.1 Introdução

Impende salientar preliminarmente que, conquanto a obrigação tributária guarde estreita correlação com o crédito tributário, por serem da mesma natureza, a obrigação pode subsistir na ausência do crédito. Isto na hipótese de não ter sido efetivado o lançamento, já que este é constitutivo da relação creditória. Assim, uma vez formalizado o crédito fiscal, com a consequente determinação do *quantum debeatur*, ele poderá ser extinto.

A forma mais utilizada com vistas à satisfação da obrigação tributária é o pagamento, que implica em uma das modalidades da extinção do crédito tributário, ou seja, na sua terminação. O vocábulo *extinção*, que é uma derivação latina de *exsctinctus*, *de extinguere*, significa a terminação ou o desaparecimento do crédito tributário. Também, assim, entende Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem a extinção é

liberação, é perecimento, é cessação [, acrescentando:] é a liberação definitiva do devedor em relação ao vínculo jurídico que o prende ao credor (sujeito ativo tributário). Há, assim, o *solutio*, e o desfazimento da ligação, isto é, o laço obrigacional¹.

Na ausência da lei tributária, é razoável recorrer-se às regras do Direito Privado no equacionamento de questões, pertinentes à extinção do crédito tributário, observado os princípios basilares norteadores do sistema fiscal. Mas tal aplicação dos preceitos, vinculados ao campo do Direito Civil obrigacional, deve ser realizada, conforme adverte Bernardo Ribeiro de Moraes,

¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 432.

com certas cautelas, pois o direito tributário contempla situações distintas em que a posição dos sujeitos ativos e passivos são diferentes das dos credores e devedores das obrigações privadas².

Do mesmo modo, os efeitos da extinção total ou parcial do crédito, sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, são matéria que ficou reservada à edição de lei específica. Assim, ao dispor sobre tal temática, o legislador deverá observar aspectos relacionados à retroatividade do lançamento e à lei a ele aplicada, bem como sobre sua revisão de ofício.

14.2 Pagamento

Pouco interessa ao Direito Tributário se o débito deve ser saldado pelo seu titular, na linha de obediência à filosofia do conceito subjetivo, cujo comportamento do devedor vincula-se, de modo pessoal, ao adimplemento da obrigação. Ora, o que conta é que a prestação fiscal seja satisfeita plenamente, mesmo que por terceiros, como ensina Bernardo Ribeiro de Moraes: “a eficácia liberatória do pagamento verifica-se mesmo quando um terceiro tenha realizado o pagamento”³.

A palavra “ilide”, posta no *caput* deste artigo, não diz bem sobre o que objetiva o legislador. De fato, o que a matéria trata é da supressão, eliminação, e não de rebater ou refutar o sentido de ilidir. A regra encerra apenas o somatório entre a penalidade e o tributo, não se configurando mera substituição de um instituto por outro. Advirta-se que a penalidade não tem o sentido

² *Ibidem*, p. 430.

³ *Ibidem*, p. 435.

clausular da norma civil codificada, não sendo o preceito excludente do pagamento do crédito tributário.

Esclareça-se, portanto, que o cometimento de uma infração gera consequências diferentes no campo do Direito Tributário. Por essa razão, a Administração tributária tem a prerrogativa de acionar o contribuinte, exigindo-lhe concomitantemente a cumulação da penalidade com o crédito fiscal. Isso se aplica no caso da multa moratória ou mesmo tributária, esta com caráter de penalidade em face de inobservância da lei e aquela por impontualidade do devedor, na feição de pecuniária.

14.3 Presunção de Pagamento

Distingue-se esta regra daquela de Direito Civil, segundo a qual “no pagamento por cotas periódicas a quitação da última estabelece, até prova em contrário, a presunção de estarem solvidas as anteriores”⁴. A presunção de pagamento não é albergada pelo Direito Tributário que, nesse particular aspecto, tem normatização própria. Não carece de importar orientação de outro campo do Direito.

Deste modo, na seara tributária, a satisfação de uma parcela do crédito não importa em presunção de pagamento das outras prestações, em que o mesmo se decomponha. Também, o pagamento de um crédito não é presumível de outros créditos, referentes ao mesmo ou a outros tributos. Como evidenciado, o Código Tributário Nacional não acolhe a presunção *juris tantum*, na medida em que o pagamento parcelado não é certificativo da quitação do pagamento parcial ou total do crédito devido, não exonera eventuais débitos residuais, resultantes de prestações atrasadas ou de outros tributos.

⁴ BRASIL. Código Civil Brasileiro, art. 943.

14.4 Lugar do Pagamento

Aqui a legislação cuida do lugar do pagamento, matéria também objeto do Código Civil, disciplinada nos seus artigos 950 e seguintes, que deverá se circunscrever ao âmbito do domicílio tributário do contribuinte.

Com pertinência ao pagamento, este pode ser feito na repartição onde se localiza o domicílio do sujeito passivo, excetuados os casos em que a legislação tributária dispuser em contrário. Ressalva, entretanto, a norma tributária codificada que, no caso de pagamento antecipado, a legislação tributária poderá conceder descontos do crédito a favor da Fazenda Pública, nas condições que estipular.

Assim, uma vez eleito determinado estabelecimento bancário para o recolhimento de contribuições, devidas à Fazenda Pública, nele é que o contribuinte terá direito ao certificado de regularidade de situação, já que ali se caracteriza seu endereço fiscal. A comprovação do pagamento é a quitação feita na guia própria pelo órgão arrecadador.

Como se sabe, a regra de Direito Privado sempre se direciona no sentido de que o pagamento é *quérable*, ou seja, o credor é que deverá tomar a iniciativa de buscar o adimplemento do devedor, no domicílio, residência ou estabelecimento deste. Assim, de uma maneira geral, no campo tributário, o pagamento é *portable*:

o sujeito passivo deve comparecer à repartição competente situada em seu domicílio fiscal e aí pagar o crédito tributário por sua diligência⁵.

Registra-se, entretanto, que o princípio do pagamento portátil, em matéria tributária, não é absoluto.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 544.

O pagamento deverá ser feito às pessoas jurídicas de Direito Público Interno, titulares da competência para exigir o cumprimento da obrigação. São elas: União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios. Estas pessoas políticas, por sua vez, poderão delegar competência aos órgãos por elas criados, para arrecadar tributos e destes dispor para assegurar o funcionamento de suas atividades públicas.

É importante registrar que “o pagamento à pessoa errada não libera o devedor do cumprimento da obrigação tributária, tratando-se de pagamento ineficaz”⁶. Neste caso, não há de se falar de extinção do crédito tributário, pela inexistência da observância da hipótese legal prevista, aqui se aplicando o axioma: quem paga mal, paga duas vezes.

14.5 Tempo do Pagamento

Na ausência de norma disciplinadora do vencimento, o crédito tributário será devido a partir de 30 (trinta) dias, após a notificação do lançamento feita ao contribuinte. Trata-se, neste caso, do tempo do pagamento regulado pelo Direito Público.

No campo do Direito Privado, a matéria está assim regulada:

salvo disposição especial do Código Civil e não tendo sido ajustada época para o pagamento, o credor poderá exigí-lo imediatamente. [Além disso,] as obrigações condicionais cumprem-se na data do implemento da condição, incumbida ao credor a prova de que deste houve ciência o devedor”⁷.

⁶ MORAES, *op. cit.*, p. 436.

⁷ Código Civil Brasileiro, arts. 952, 953.

De modo geral, no plano do Direito Tributário, a regra é no sentido de que cabe ao ente público, titular da competência para instituir o tributo, fixar o vencimento do crédito tributário. O pagamento antecipado poderá gozar de desconto, desde que haja previsão legal, que, inclusive, estabelecerá as condições visando à consecução desse objetivo.

No respeitante ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, é necessário, segundo adverte Hugo de Brito Machado⁸, que

a lei respectiva estabeleça prazo para pagamento, não se lhe aplicando a regra supletiva do CTN à falta de notificação de lançamento [. E acrescenta o autor:] não existe, no caso, vencimento do crédito tributário, mas pagamento anterior à própria constituição deste.

14.6 Acréscimo Moratório

Independente do motivo determinante da falta, o crédito não pago de modo integral no vencimento é acrescido dos juros de mora. O pagamento de juros, entretanto, não invalida a possibilidade de aplicação das penalidades cabíveis ou de quaisquer outras medidas de garantia, previstas na legislação tributária. Caso não haja dispositivo de lei em contrário, os juros de mora deverão ser calculados pela taxa de um por cento ao mês. Ressalte-se, todavia, que o procedimento, do qual se trata, não se aplica aos casos de pendências de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

É preciso notar que, no tocante ao § 1º do artigo sob comento, a constituição em mora do contribuinte independe

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 125.

de notificação, como ocorre nas relações obrigacionais de natureza privada. Quanto ao § 2º, caso exista consulta pendente de resposta, não incidem os juros de mora, enquanto a mesma não for satisfeita. É bom acrescentar que, na forma da legislação vigente, nos juros de mora, desde o exercício de 1983, incidem correção monetária. Seu termo é o dia seguinte ao do vencimento do débito⁹.

Em face do não pagamento do crédito tributário, o sujeito passivo sujeitar-se à imposição de diversos ônus, juntamente com o crédito fiscal originário. Importa salientar que o *quantum*, a ser formalizado, obedece em linhas gerais, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, a seguinte linha de acréscimos, na forma da legislação vigente:

- a) o valor da multa moratória do crédito tributário originário, constituído pelo valor da obrigação tributária principal e pelo valor das multas fiscais, se existirem;
- b) o valor da multa moratória, se houver, decorrente da impontualidade do devedor;
- c) o valor dos juros de mora, com taxa fixada em lei;
- d) o valor da correção monetária do crédito tributário, calculado segundo coeficientes adotados pelo governo federal. Esta importância refere-se à atualização da dívida. O CTN não se refere a ela em razão da época de seu projeto de lei inexistir a correção monetária¹⁰.

14.7 Forma de Pagamento

Consoante o disposto na legislação vigente, o pagamento poderá ser feito em moeda corrente, cheque ou vale postal, em estampilha, papel selado, ou por processo mecânico. O pagamento por cheque ou vale postal

⁹ BRASIL. Decreto-Lei n. 1967/82, art. 18; Decreto-Lei n. 1736/79, art. 2º.

¹⁰ MORAES, *op. cit.*, p. 445-446.

será determinado pela legislação tributária, desde que não torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

Importa esclarecer que o crédito tributário pago por cheque somente se torna extinto com o resgate deste pelo sacado. Conforme Hugo de Brito Machado, “se por qualquer motivo o cheque que não é pago pelo sacado, é como se não tivesse havido o pagamento de tributo”¹¹.

O crédito tributário pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquele. É necessário notar que a perda ou a destruição da estampilha, ou erro no pagamento nesta modalidade não dão direito à restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

A jurisprudência¹² tem indicado que o depósito judicial deve ser feito em moeda corrente, porque supõe conversão em renda do fisco se a ação do contribuinte for mal recebida. A substituição do dinheiro por títulos da dívida pública, fora as hipóteses excepcionais em que estes são admitidos como meio de quitação de tributos, implica em modalidade de pagamento vedada pelo Código Tributário Nacional (art. 162, I). Na hipótese em que, faltando aos títulos de dívida agrária o efeito liberatório do débito tributário, o contribuinte não pode depositá-los em garantia da instância.

¹¹ MACHADO, 1993, p. 102.

¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal, 4ª Ref. Ag. 930430781/SC. Rel. Juiz Ari Pergendler. 1ª T. Decisão: 26/10/1993, RTFR 4ª Região, v. 15, p. 382, **DJ** de 24/11/1993, p. 50640.

14.8 Imputação do Pagamento

Conforme ensina Clóvis Beviláqua,

imputação de pagamento é a operação pela qual o devedor de vários débitos da mesma natureza a um só credor, declara qual deles quer extinguir¹³.

Entende-se que a alternativa oferecida pelo Código Civil – art. 991 – não é albergado pelo Código Tributário Nacional, cuja escolha compete à autoridade fiscal, a quem é deferido o recebimento do débito.

Constatada a existência simultânea de dois ou mais débitos vencidos, do mesmo contribuinte para com a mesma pessoa jurídica de Direito Público, originados de tributos, penalidade pecuniária ou juros de mora, a imputação de pagamento efetiva-se em consonância com a ordem de preferência, prevista na presente norma. Deste modo, os débitos, por obrigação própria, terão prioridade número um em relação aos decorrentes de responsabilidade tributária. Havendo dívidas simultâneas, oriundas de contribuição de melhoria, taxas e impostos, a imputação obedecerá a essa sequência, na ordem crescente dos prazos de prescrição e na decrescente dos montantes.

14.9 Consignação em Pagamento

Podem ocorrer pretensões descabidas da administração fiscal quanto à exigência de cumprimento da obrigação principal e acessória, por parte do contribuinte. Neste caso, a lei assegura ao sujeito passivo o direito

¹³ BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1958. v. 4. p. 119.

de se resguardar de eventuais abusos, que lhe poderão ser impingidos pelo fisco, mediante ação apropriada, denominada de consignação em pagamento.

Conforme expresso no artigo 164, § 1º, do Código Tributário Nacional, a ação de consignação em pagamento somente pode versar sobre o crédito tributário que o consignante se propõe a pagar, excluídas, portanto, as questões de natureza distinta daquela consignada.

Caso a decisão seja favorável ao autor da demanda, isto é, seja a ação de consignação em pagamento considerada procedente, o pagamento é tido como efetuado e a quantia consignada é transformada ou convertida em renda. Se, ao contrário, a consignação for julgada improcedente no todo ou em parte, o crédito tributário será cobrado acrescido de juros de mora, independentemente das penalidades cabíveis, em razão do inadimplemento.

A consignação em pagamento é o procedimento mediante o qual é efetivado o depósito em juízo do débito fiscal. Nesse campo, a via processual é a mais indicada, pois é por onde opera o pagamento da quantia devida. Por esse caminho é que se extingue a relação jurídica obrigacional tributária, ficando o contribuinte desonerado de sua dívida perante a Fazenda Pública, quer municipal, estadual ou federal.

Trata-se de dispositivo meramente de caráter didático encartado no bojo da codificação tributária. De fato, sob a perspectiva do Direito material, na verificação em torno das indagações que comportam o pagamento por consignação, a espécie insere-se no contexto do Código Civil. Do ponto de vista estritamente formal, a matéria tem tratamento especial nas regras formuladas pelo Código do Processo Civil.

Consoante dispõe o Código Civil, nos casos previstos na legislação pertinente, poderá o devedor ou terceiro requerer, com efeito de pagamento, a consignação da

quantia ou da coisa devida. De fato, o Código Tributário Nacional confere, igualmente, legitimidade a terceiro para o ajuizamento dessa ação.

Observa-se que a delimitação da dívida com a consequente quantificação do valor, é imprescindível para que o juiz tenha os elementos propiciadores do exame da pretensão do titular da consignatória à liberação. A discussão gira sempre em torno da existência e do *quantum debeatur*, podendo se dirimir outras ao seu derredor.

Vale dizer que a ação consignatória, interposta com o concomitante depósito do montante integral do crédito tributário, suspende a exigibilidade deste, como disciplinado no Código Tributário Nacional. Entretanto, segundo prescrição sumular, “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”. Neste caso, fica a Fazenda Pública, após citada de sua propositura, impedida de ajuizar a execução fiscal.

14.10 Pagamento Indevido

Insere-se o pagamento indevido no contexto do enriquecimento sem causa, o que não se coaduna com a consciência jurídica, que consagra a moralidade como valor supremo da sociedade. Nem é razoavelmente plausível que alguém possa aumentar seu acervo patrimonial através de ação ilícita, que cause prejuízo a terceiros.

Como se infere, a restituição de tributo pago indevidamente, na ausência de norma tributária que a sistematizasse, era matéria regulada pelo Código Civil. Tanto que mereceu durante algum tempo o devido destaque no campo das discussões doutrinárias, até ser devidamente pacificada pela jurisprudência.

O fundamento do pagamento feito de modo indevido assenta-se no erro cometido pelo sujeito passivo, na pressuposição de que devia ao suposto credor. Uma vez

consumada tal situação, assiste-lhe o direito de reaver a quantia assim paga, através da ação de repetição do indébito, consistente com a restituição do tributo. Com efeito, isto se caracteriza como fonte autônoma da obrigação.

A restituição de importância paga ao fisco a título de tributo, ou seja, como imposto, taxa, contribuição ou empréstimo compulsório, é matéria das mais relevantes. Segundo Ricardo Lobo Torres,

quando, por qualquer circunstância, de natureza substancial, temporal ou quantitativa, o imposto pago não corresponde à descrição constante da lei, diz-se que há indébito a repetir¹⁴.

É importante assinalar que, inclusive, face à própria exceção aberta pelo Código Tributário Nacional, a legislação tributária poderá conceder ao contribuinte, de modo expresso, o direito à restituição de quantia indevidamente paga e recolhida aos cofres da Fazenda Pública.

A norma prevê, em primeiro plano, a restituição do indébito tributário, decorrente de erro de direito. Assim, nos termos do inciso I, *in limine*, verifica-se que a hipótese é de ilegalidade, tendo em vista que o dispositivo aplicável não socorre a Fazenda Pública. Neste caso, o tributo não guarda compatibilidade com a legislação pertinente, é inconstitucional sua cobrança, por isso o contribuinte deve receber o que indevidamente foi recolhido.

Decorre a restituição do pagamento efetivado em desacordo com a legislação pertinente, e, por consequência, reduzindo o patrimônio, sem motivo justo, do contribuinte “que suportou o ônus da cobrança”¹⁵. Com

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos Tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 9.

¹⁵ *Ibidem*, p. 16.

efeito, seu fundamento é a ideia de equidade, pois, como adverte Ricardo Lobo Torres,

a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não o mero controle da legalidade formal dos atos da Administração¹⁶.

A outra hipótese, aventada no inciso I , *in fine*, caracteriza-se como *erro de fato*, porque a situação de fato configurada na lei, pensada pelo contribuinte, não enseja o nascimento da obrigação tributária. Destarte, o pagamento foi indevido porque, segundo Aliomar Baleeiro, “a natureza ou as circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei”¹⁷.

Já o inciso II trata da restituição do indébito tributário com supedâneo em equívocos de natureza estritamente material, tais como: erro na determinação do sujeito passivo, na fixação da alíquota, na quantificação do débito, na elaboração e na conferência de papéis vinculados ao pagamento.

Cuida o inciso III de decisão condenatória proferida pelo Poder Judiciário, nas hipóteses processuais de iniciativa dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica obrigacional. Como, por exemplo, nas ações de execução fiscal ou declaratórias da inexistência da dívida. Este dispositivo alberga também, segundo Aliomar Baleeiro¹⁸, os casos de revogação, anulação, reforma das decisões administrativas ou dos órgãos jurisdicionais da Administração, como Conselhos de Contribuintes.

No presente caso, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados

¹⁶ *Ibidem*, p. 238.

¹⁷ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 563.

¹⁸ *Ibidem*.

da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado ou rescindido a decisão condenatória, nos termos do Código Tributário Nacional.

14.11 Restituição dos Tributos Indiretos

Há tributos que, pelas suas características, comportam, quando da sua restituição, transferência do respectivo encargo financeiro. Mas isto, somente, será possível para quem prove haver assumido tal encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo.

Trata-se de tributos indiretos, que recaem sobre o consumidor final, expresso no preço das mercadorias. Configura, portanto, tal comportamento relativo à transferência desse encargo financeiro, matéria de natureza econômica, que dá origem ao chamado fenômeno da repercussão, surgindo daí o contribuinte *de jure* e o contribuinte de fato.

O contribuinte *de jure* é o responsável pelo recolhimento da Fazenda Pública. O contribuinte de fato, segundo Gaze Assen Tufaile,

é o consumidor final que suporta o ônus e a quem o contribuinte *de jure* transfere o encargo, expressa ou implicitamente, na composição do preço da mercadoria¹⁹.

Por outro lado, a restituição de valor recolhido a título de tributo, de modo indevido, implica na devolução proporcional dos juros e das multas correspondentes.

¹⁹ TUFÁILE, Gaze Assen. Pagamento indevido. In: _____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha Tributária: IBET, 1979. p. 135.

Evidencia-se aí o preceito de que o acessório segue o principal (*accessorium sequitur suum principale*).

14.12 Juros e Penalidades

Vale registrar, de outro tanto, que não serão restituídas multas por inobservância de obrigações acessórias, ou seja, por infrações de natureza formal. Observa-se, ademais, que, a partir do trânsito em julgado da decisão no âmbito administrativo, não se verificando a restituição devida, a importância correspondente é acrescida de juros não capitalizáveis. Isto é o que dispõe a norma tributária codificada.

Conquanto inexistir norma jurídica disciplinando a respeito, a Súmula nº 46, do Tribunal Federal de Recursos, fixou orientação pela qual, na devolução do depósito em garantia de instância e de repetição do indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada.

14.13 Decadência da Repetição do Indébito

De feito, é decadência o prazo extintivo do direito de pugnar pela restituição do tributo pago indevidamente. O decurso do prazo de cinco anos conta-se a partir do momento em que se extingue o crédito, conforme se trate de: a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior; b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

Em se tratando de caso de rescisão condenatória, o prazo de cinco dias é contado a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial”²⁰, que tenha a decisão condenatória.

Caso seja denegada a restituição do tributo indevidamente pago, pode o prejudicado propor ação anulatória da decisão administrativa denegatória da restituição. Registre-se, entretanto, que, segundo dispõe o Código Tributário Nacional, a ação com vistas à consecução desse objetivo prescreve em dois anos.

Cumpra acrescentar que a prescrição, de que se cuida, interrompe-se no caso de proposição de ação judicial,

recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada²¹.

14.14 Prescrição da Ação Anulatória

O sujeito passivo da obrigação tributária tem direito de pleitear a restituição do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos casos previstos na legislação, conforme assevera o Código Tributário Nacional. Caso a decisão seja desfavorável, pode o mesmo submeter a matéria ao crivo do Poder Judiciário, com vistas ao restabelecimento do primado da lei.

Trata-se de um direito subjetivo assegurado ao cidadão-contribuinte pela Constituição Federal de poder acionar o judiciário sempre que seu direito estiver ameaçado em consequência de abuso perpetrado pelo Poder Público. Esse acesso é livre e independente de

²⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 168, II.

²¹ Ibidem, art. 169, parágrafo único.

esgotamento da via administrativa, como se vê: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”²².

Cumpra ressaltar, entretanto, que o contribuinte dispõe do prazo de dois anos para acionar o judiciário em busca da prestação jurisdicional, visando anular a decisão administrativa que denegar a restituição. Uma vez exaurido esse lapso de tempo, a matéria não poderá mais ser objeto de apreciação, pois estaria, inexoravelmente, tragada pela prescrição.

Com a intimação válida da representação judicial da Fazenda Pública interessada, o prazo prescricional fica interrompido, reiniciando seu curso, por metade, a partir daquela data. Ressalta-se que, todavia o Código Tributário Nacional fale de intimação, desta não se trata, posto que seja hipótese legal versando sobre citação.

Desta forma, a citação válida do procurador da Fazenda nacional, estadual ou municipal, nos precisos termos do Código de Processo Civil,

torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa, e, ainda, quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição²³.

Constitui-se num instrumento processual do qual se pode valer o contribuinte para anular débitos ou decisões administrativas no campo fiscal, formalizados ou tomados, em seu prejuízo ou sem observância das normas ou princípios de direito. Esta é a sua função fundamental.

Como evidenciado, não havendo subsunção do fato gerador da obrigação tributária às prescrições legais, o ato administrativo de lançamento é inválido, portanto,

²² BRASIL. Constituição Federal, art. 5º, XXXV.

²³ BRASIL. Código de Processo Civil, art. 219.

anulável. Mesmo nessa hipótese, continua a produzir efeitos, que, somente, podem ser estancados com a consequente ação anulatória ajuizada pelo contribuinte.

Há severas críticas da doutrina no tocante à terminologia adequada pelo artigo em questão. Há, pois, impropriedade, porquanto o Código Tributário Nacional deveria direcionar o contribuinte para o acionamento da ação judicial pertinente, levando-se em conta que a matéria tem natureza processual, passando, em consequência, seu raio da atuação para o campo do Direito Processual Civil.

De fato, a hipótese não é de ação anulatória, mas sim de repetição do indébito ou de restituição de pagamento indevido. Isto porque somente estas duas ações teriam força de tutelar o direito subjetivo do sujeito da pretensão, em face do seu conteúdo condenatório. Nesse particular, o Estado seria compelido a satisfazer a prestação objeto da ação repetitiva ou restitutiva.

14.15 Demais Modalidades de Extinção

A regra, inserta no Código Civil, assevera que a compensação é uma das formas de extinção das obrigações em geral, consoante dispositivo ali estatuído, a seguir transcrito, *in verbis*:

As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda²⁴.

Conquanto não se trate de instituto peculiar ao campo da legislação tributária, esta consagra a com-

²⁴ *Ibidem*, art. 1017.

pensação, disciplinando-a de modo diferenciado da norma privada. Assim, assegura que a autoridade administrativa pode, mas somente mediante a outorga legal, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública²⁵. A compensação também alcança a dívida a vencer, limitando-a, após a apuração do seu montante, a redução correspondente a juro de 1% (um por cento) ao mês, pelo tempo decorrente entre a data da compensação e a do vencimento²⁶.

Vale ressaltar que a compensação, caracterizada como o encontro de créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o fisco, ou como “um encontro de créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o fisco, ou como um encontro de contas entre o devedor e o credor”²⁷. Segundo Cláudio Martins, não se processa de modo instantâneo. É necessária, para que produza os devidos efeitos, a autorização da autoridade administrativa fazendária, por força de mandamento legal.

14.16 Transação

O vocábulo transação é tomado aqui na acepção jurídica do Código Tributário Nacional. Portanto, não é empregado, no sentido vulgar, para caracterizar um negócio de qualquer natureza. É sempre acionado com o objetivo de prevenir ou terminar litígios, mediante concessões recíprocas, entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

²⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 170.

²⁶ *Ibidem*, art. 170, parágrafo único.

²⁷ MARTINS, Cláudio. **Normas gerais de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 1531.

Por conseguinte, é lícito aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária promover a celebração de transação objetivando, através de concessões mútuas, pôr fim ao litígio e extinguir o crédito tributário. Entretanto é bom ressaltar que a transação, somente, poderá ser consumada nas condições e termos fixados pela legislação tributária.

É relevante assinalar que a reciprocidade nas concessões é da substância da transação, formalizada no sentido de transformar uma situação jurídica duvidosa em outra certa.

14.17 Remissão

A remissão é outro instituto que extingue a exigibilidade do crédito tributário, operando-se mediante o perdão da dívida, como prova de desoneração do devedor e seus corresponsáveis. Baleeiro ensina que a remissão é “ato de remitir ou perdoar a dívida, por parte do credor benigno, que renuncia o seu direito”²⁸. Vale ressaltar que essa renúncia é gratuita, posto que a gratuidade seja da essência da remissão.

Com a remissão, vocábulo originário do latim *remissio*, o credor, além da renúncia ou perdão da dívida, abstém-se de usar o direito de ação para o seu cumprimento, como bem acentua Aliomar Baleeiro, ao formular a remissão como: “ação de *remitir*, isto é, perdoar a dívida, renunciar o credor do direito de recebê-la ou de usar da ação para exigí-la”²⁹.

Vale registrar que, consoante a norma tributária codificada, o despacho concessivo da remissão tem que

²⁸ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 578.

²⁹ *Ibidem*, p. 483.

ser fundamentado, devendo, portanto, a autoridade administrativa, devidamente autorizada por lei, nele expor os motivos que a levam a renunciar ao crédito da Fazenda Pública, de natureza tributária.

O Código determina, ainda, que o despacho concessivo, deferido pela pessoa de Direito Público Interno (União, Estados-Membros e Municípios e suas autarquias), não gera direito adquirido, ressalvando, entretanto, e de conformidade com as circunstâncias, que, nesses casos, poderá ser feita a aplicação, no que couber do disposto no art. 155, do Código Tributário Nacional.

14.18 Decadência

A decadência é o decaimento de um direito, é o instituto que dá causa à extinção da obrigação, visando não permitir à Fazenda Pública que eternize o direito de constituir o crédito tributário. Neste sentido, é que a matéria é regulada pelo Código Tributário Nacional, onde estão estabelecidos os requisitos essenciais, objetivando a consecução desse desiderato. Destarte, a norma tributária assegura que o direito de fisco constituir o crédito extingue-se após cinco anos, contados a partir:

1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; 2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado³⁰.

Cabe ressaltar que, segundo a legislação vigente, o direito de constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo referido no parágrafo antecedente, contado da data em que tenha sido

³⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 173, I e II.

iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

14.19 Prescrição do Crédito Tributário

Enquanto a decadência atinge o direito, a prescrição recai sobre a ação. Em face disto, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva. Por constituição definitiva, Rafael Moreno Rodrigues entende:

[...] deve entender-se a situação do crédito tributário que está mais sujeito a alteração na esfera administrativa, seja pelo decurso do prazo de trinta dias após o lançamento, sem que se verifique a impugnação do sujeito passivo, seja pela confirmação através de uma decisão em última instância administrativa³¹.

Impõe salientar que as causas, que interrompem a prescrição, são determinadas pela citação pessoal feita ao devedor, pelo protesto judicial, por qualquer ato judicial, que constitua em mora o devedor, ou, finalmente, por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

³¹ RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de Legislação Tributária para Administradores de Empresa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 129.

C A P Í T U L O XV

EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sumário

- 15.1 Definição
- 15.2 Isenção
 - 15.2.1 Supressão da isenção
 - 15.2.2 Condições e requisitos
- 15.3 Anistia
 - 15.3.1 Anistia ampla
 - 15.3.2 Anistia limitada

15.1 Definição

Tomado numa acepção usual, o vocábulo exclusão, do latim *exclusio*, do verbo *excludere*, significa, segundo os dicionaristas pátrios, ato ou efeito de excluir. Daí a utilização da terminologia “exclusão tributária” pelo Código Tributário Nacional, que serve para designar as causas em que se exclui a exigibilidade do crédito tributário. São causas excludentes do crédito tributário, albergadas pelo Código Tributário Nacional: a isenção e a anistia.

A anistia se distingue da remissão, tendo presente que se volta exclusivamente para as penalidades. Configura-se como o perdão das infrações, obstaculizando o nascimento do crédito pertinente à multa. Por sua vez, a isenção é produto da implementação da política fiscal e econômica pelo Estado, à luz do interesse social. Insere-se no contexto da discricionariedade da ação do Poder Executivo, focalizando pessoas, coisas e situações. Sua existência depende do fato gerador, posto se tratar de exclusão legal, que se opera *a posteriori*.

Dentro do plano legal, as obrigações acessórias são decorrentes da legislação tributária e têm por finalidade prestações positivas ou negativas, nelas previsto o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. O conteúdo das prestações positivas e negativas tem no cerne de sua formulação, como elemento fulcral, a prestação. As prestações positivas podem ser obrigações de dar e de fazer, e as prestações negativas podem ser as obrigações de não fazer, de tolerar ou suportar.

Advirta-se, entretanto que a obrigação tributária acessória é da essência da obrigação de não fazer, tolerar ou suportar. Na verdade, quando o fisco estabelece que a mercadoria deva ser transportada com a documentação fiscal pertinente, ele está condicionando a um comportamento de autorrestrição.

15.2 Isenção

O vocábulo *isenção*, do latim *eximire*, pressupõe eximir-se o sujeito passivo da constituição do crédito tributário, posto que, como elemento excludente, impede que o lançamento seja efetivado. Nesse caso, portanto, o lançamento não se concretiza.

Invocando interesse social ou econômico de alta relevância, a Constituição Federal assegura que o instituto da isenção é uma faculdade impregnada no poder tributário, refletindo, desse modo, o pensamento da mais abalizada doutrina. Reza o texto constitucional:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo no disposto no art. 155, § 2º, XII, *g*¹.

Tendo em vista o fato de a isenção não fazer parte do poder tributário, a Constituição Federal determina que essas alterações devam ser processadas através de lei complementar, como se vê:

Cabe à lei complementar: regular de forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados².

¹ BRASIL. Constituição Federal, art. 150, § 6º; com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17/03/1993.

² *Ibidem*, art. 155, § 2º, XII, *g*.

Como manifestação legítima da lei, da qual sempre há de promanar, a isenção tem de ter, no ato de sua concessão, especificadas as condições e os requisitos para essa finalidade, bem como a indicação dos tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo de sua duração. Mesmo sua previsão em contrato não afeta a exigência dos procedimentos acima delineados.

A isenção pode cobrir área específica do território da entidade tributante, ao levar em conta tão somente as peculiaridades de cada região. Trata-se de isenção que objetiva reparar desigualdade surgida, em razão de aspectos geográficos, sem que sua constituição caracterize desvio da disciplina constitucional. Ademais, o início da isenção, segundo a manifestação jurisprudencial,

não tem de coincidir com o fato gerador, com o lançamento ou com a vigência da lei e pode ser limitado no tempo e restringir-se a determinada região³.

Cuida este preceito da delimitação do alcance da isenção outorgada, ressaltando a competência exclusiva da lei para sua explicitação. Decerto, somente a lei é que poderá ditar as regras a respeito das espécies tributárias, que devem ser objeto do procedimento concessivo de isenção, tendo presente tratar-se de um benefício a ser militado a favor do contribuinte.

Tanto não é destituída de certo fundamento essa assertiva, que o Código Tributário Nacional assevera que deve ser interpretada de modo literal a legislação tributária, que disponha sobre outorga de isenção. Como se vê, reservou para essa matéria o referido método, que consiste no exame do texto legislado na forma em que

³ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça, Resp. 15296/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, 1ª T., Decisão: 11/12/1991, DJ de 09/03/1992, p. 2554.

se apresenta, sem maiores indagações de ordem filosófica e ideológica. Assim, a regra isentiva não permite interpretação ampliativa ou integrativa.

A regra é no sentido de que a isenção não abarca as taxas e as contribuições de melhoria, porque estas são cobradas em face da valorização dos imóveis e aquelas, pelo conceito tradicional, têm natureza contraprestacional. Por esse motivo, a isenção não é extensível aos mencionados tributos, mesmo aos instituídos após a sua concessão, ou seja, aqueles distintos dos isentados. Nesse campo, aliás, a Constituição Federal é bastante taxativa, quando disciplina que:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, 'g'⁴.

Contudo o texto constitucional veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios⁵.

A isenção por prazo certo, concedida em razão de determinadas condições, não pode ser revogada ou alterada, pelo teor expresso no Código Tributário Nacional. Entretanto a norma geral é a revogabilidade. Hoje, a regra é no sentido de que o ente tributante pode isentar os tributos de sua competência, como assegura a Constituição Federal.

⁴ _____. Constituição Federal, art. 150, § 6º.

⁵ *Ibidem*, art. 150, III.

Ressalte-se, todavia, que o legislador constituinte reservou à lei complementar a tarefa de regular a concessão ou revogação de isenções, como se vê:

Cabe à lei complementar: regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados⁶.

Neste mesmo diapasão, o Supremo Tribunal Federal, após sedimentação de copiosa jurisprudência, fixou seu ponto de vista, assim sumulando: “o princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153, da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM”⁷.

15.2.1 Supressão da isenção

A regra do artigo sob exame é no sentido da irrevogabilidade da isenção, desde que esta tenha sido cancelada por prazo certo e em função de determinadas condições. Fica então afastada a supressão unilateral, pois ao contribuinte deve ser assegurado tal direito, em face das condições que nortearam a sua outorga.

Conquanto deva-se recolher o axioma ao poder de tributar corresponde ao poder de isentar, lastreado em base constitucional, há de se respeitar as restrições impostas às concessões de isenções, e observado o princípio da anterioridade tributária. Assim, a isenção, deferida nos termos deste artigo, não pode ser suprimida, mesmo através de lei.

Aliomar Baleeiro dá sua explicação no tocante à isenção definida sob forma condicionada ou onerosa, argumentando que:

⁶ *Ibidem*, art. 155, § 2º, XII, *g*.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Súmula 615.

A isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época⁸.

15.2.2 Condições e requisitos

Quando não se tratar de isenção em caráter geral, ela pode ser efetivada em cada caso que for submetido ao julgamento da autoridade administrativa fiscal. O despacho concessivo da isenção será exarado no requerimento do interessado, desde que este satisfaça as condições e os requisitos legais ou contratuais para essa finalidade. Ressalva, entretanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 179, § 1º:

Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo (art. 179) será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

Consoante disposto no CTN, o despacho a que se refere o parágrafo anterior não gera direito adquirido.

15.3 Anistia

Opera-se ainda a exclusão do crédito tributário, através da anistia, a qual somente contempla as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede. Entretanto, consoante dispositivo expresso no Código Tributário Nacional, a anistia não se aplica aos atos criminosos,

⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 592.

contravencionais ou aos praticados com dolo, fraude, simulação e às infrações resultantes de conluio.

Como se verifica, a anistia não guarda qualquer correlação com a remissão. A anistia contempla somente as penalidades, a remissão abarca o tributo e as penalidades, por ser causa extintiva do crédito. A anistia “é perdão da falta, da infração, que impede o surgimento do crédito tributário correspondente à multa respectiva⁹”.

Os crimes e as contravenções, como são ilícitos erigidos em lei nacional, não podem ser objeto de disciplina por parte do legislador ordinário. E isto porque há restrições estabelecidas para normatização dessa matéria pelo Código Tributário Nacional, sabidamente veiculado por lei complementar. Devem ser também excluídos os casos de dolo, fraude e simulação, infrações estas não contempladas pela anistia. Assim sendo, a anistia somente incide nas questões relacionadas com a impontualidade ou inadimplemento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo. As infrações decorrentes de conluio, ressalvada qualquer disposição em contrário, não são alcançadas pela isenção.

15.3.1 Anistia ampla

A anistia do inciso I do art. 181, do Código Tributário Nacional, é a de caráter geral, que pode ser concedida sem a fixação de quaisquer exigências, portanto, de modo absoluto. Independe de qualquer iniciativa do contribuinte no sentido de sua obtenção, e emana da lei e alcança os tributos e penalidades. A autoridade, em razão da lei concessiva, já está apta a admiti-la de ofício, para todos os casos enquadrados na previsão legal.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 124.

Assim, sua concessão se dirige a todos indistintamente, já que visa alcançar todos aqueles contribuintes ou beneficiários que partilham de idêntica situação, pois seu fundamento se vincula ao princípio da legalidade.

Já a anistia do inciso II do art. 181, do Código Tributário Nacional, contempla: a) as infrações da legislação relativa a determinado tributo; b) as infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; c) determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; e d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Configurando, assim, como causa excludente do crédito tributário, portanto, neste caso, de natureza restrita pode ser concedida por despacho da autoridade administrativa, condicionada a observância de determinados requisitos e condições previstos em lei. Adverte Hugo de Brito Machado que

o despacho que concede a anistia não gera direito adquirido, aplicando-se aos mesmos as regras relativas ao despacho que concede moratória em caráter individual¹⁰.

15.3.2 Anistia limitada

Caso a anistia não seja concedida em caráter geral, ela pode ser levada a efeito em cada caso, que for submetido ao exame e consideração da autoridade fiscal. O despacho concessivo da anistia, que não gera direito

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 150.

adquirido, será fixado no requerimento do interessado, desde que este faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para tal finalidade. Com relação à anistia limitada, segundo Aliomar Baleeiro¹¹:

[...] o beneficiário deverá requerê-la com a prova preconstituída do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para a sua concessão. [...] a clemência torna-se efetiva com o despacho da autoridade administrativa que a concede.

É interessante notar, entretanto, que a norma sob comento não faz expressa menção no tocante ao prazo, em que o interessado deve requerer o referido benefício. Mas, é claro, que a matéria deverá ser disciplinada pela legislação tributária, a fim de não prejudicar o cumprimento das formalidades legais por parte do sujeito passivo.

¹¹ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 601.



IMPrensa UNIVERSITÁRIA

IMPRESSO NA GRÁFICA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ - ILHÉUS-BA

08

O presente volume trata do processo hermenêutico constitucional tributário, da obrigação tributária e do crédito tributário em sua perspectiva conceitual. Desvela os elementos analíticos e valorativos da hermenêutica como instrumentos de que se vale o exegeta para interpretar e aplicar o direito. Pela mesma forma, estabelece a natureza da obrigação e seu respectivo conceito na ótica do Código Tributário Nacional. Fala a respeito da natureza dual do crédito tributário, no plano declaratório e constitutivo em função do crédito tributário. Nessa linha conclui com uma abordagem do lançamento e de suas modalidades, consistentes em de ofício, homologação e declaração.

978-85-7455-389-4



9 788574 553894

