

Prof. Farley Soares Menezes
Coordenador

49:336
V. 3, N. 1, 2014
2014

REVISTA DO CONGRESSO MINEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO

Universidade Estadual de Montes Claros

REVISTA DO CONGRESSO MINEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E
DIREITO FINANCEIRO (ISSN Nº 2236-840X) é uma publicação anual do
Curso de Direito da Universidade Estadual de Montes Claros –
UNIMONTES, Campus Universitário "Professor Darcy Ribeiro" – CEP
39401-089 – Montes Claros – MG

ISSN 2236-840X

Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro	Montes Claros	v.3	n.1	2014	Anual
--	---------------	-----	-----	------	-------



EDITORA
Unimontes

© - Editora Unimontes
Universidade Estadual de Montes Claros

GOVERNADOR
Alberto Pinto Coelho

REITOR
João das Reis Carreira

CONSELHO EDITORIAL

VICE-REITORA
Marta Jove Soares de Almeida

**DIRETOR DO CENTRO DE CIÊNCIAS
SOCIAIS APLICADAS**
Paulo César Mendes Barbosa

**COORDENADORA DO CURSO
DE DIREITO**
Lécia Teixeira de Sousa

**DIRETOR DE DOCUMENTAÇÃO
E INFORMAÇÕES**
Humberto Veloso Reis

**DIRETOR DA EDITORA
UNIMONTES**
Auriberto Alvimar Souza

**DIRETOR DA IMPRENSA
UNIVERSITÁRIA**
Elaine Ferreira da Silva

**DIRETOR DE DOCUMENTAÇÃO
E INFORMAÇÕES**
Manuel Sacramento

**DIRETOR DA EDITORA
UNIMONTES**
Márcia Teixeira de Souza Leite

**DIRETOR DA IMPRENSA
UNIVERSITÁRIA**
Marta Gerada Almeida

**DIRETOR DE DOCUMENTAÇÃO
E INFORMAÇÕES**
Rita de Cassia Silva Dionísio

**DIRETOR DA EDITORA
UNIMONTES**
Sérvio Fernando Guimarães Carvalho

**DIRETOR DA IMPRENSA
UNIVERSITÁRIA**
Suzanna Aparecida Silva

**DIRETOR DE DOCUMENTAÇÃO
E INFORMAÇÕES**
Marta Rodrigues Mendes

CATALOGADO PELA DIRETORIA DE DOCUMENTAÇÃO E INFORMAÇÕES (DII) - UNIMONTES
Dados Internacionais de Catalogação em Publicação (CIP)

Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro/
Universidade Estadual de Montes Claros. - Vol. 3, n. 1 (Jan./dez. 2014)
- - - Montes Claros : UNIMONTES, 2014.
- p. 285; 14 x 21 cm.

Annual
ISSN 2236-840X

I. Direito - Periódicos.

CDD-340

Este livro ou parte dele pode ser reproduzido por qualquer meio sem autorização escrita do Editor.

EDITORIA UNIMONTES

Conygar Universidade Prof. Darcy Ribeiro
Montes Claros - Minas Gerais - Brasil
CEP: 39401-089 - Caixa Postal 126
www.unimontes.br
editora@unimontes.br

FILADAA

UNICEL

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
DOS EDITORES UNIVERSITÁRIOS

"Em homenagem ao Ministro João
Otávio Noronha"

SUMÁRIO

1	Perfil Constitucional da Segurança Jurídica <i>Farley Soares Menezes</i>	7
2	Causas extintivas do crédito tributário e a pseudo-taxatividade do Artigo 156 do CTN <i>André Mendes Moreira</i>	351
3	O Planejamento Tributário no Estado Democrático de Direito <i>Aurenice da Mata Teixeira, Lorena Lopes Freire Mendes</i>	69
4	Servitização, Valor e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. O tributo consegue acompanhar as tendências e evoluções econômicas? <i>Felipe Friães Couto</i>	85
5	Da <i>Bukowina Global</i> à <i>Lex Mercatoria</i> : tempos de mundialização do capital <i>Saul Tourinho Leal</i>	113
6	A Ação Civil Pública e a Jurisprudência Constitucional <i>Rodrigo Albuquerque de Vitor</i>	129
7	Controle Jurisdicional dos Atos Políticos: Inventário crítico na Jurisprudência do STF. <i>Remilson Soares Candela</i>	147
8	O Estatuto Constitucional do Contribuinte. Limites Formais, Limites Materiais e Deveres de Medida <i>Farley Soares Menezes</i>	175

3º) Princípio da máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais;

4º) Princípio da proteção da confiança;

5º) Princípio da segurança jurídica.

A proibição de retrocesso afasta as surpresas indesejáveis e embora resulte do princípio da segurança jurídica, a sua observância permite exatamente a redução da imprevisibilidade e contenciosidade, cuja consequência é, inevitavelmente, a eficácia e efetividade da segurança jurídica.

CAUSAS EXTINTIVAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A PSEUDO-TAXATIVIDADE DO ART. 156 DO CTN

André Mendes Moreira*

I INTRODUÇÃO

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

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

Esta a noção fundamental da obrigação no ordenamento jurídico, erigida pelos romanos desde as *Institutas*¹.

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

* Professor Adjunto de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado da UFMG. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Advogado.

¹ A redação jurista em latim: "*Obligatio est iure vinculum quo necessitate adstringimur, adfuerit solvenda rei, secundum nostrae civitatis iura*". (PEREIRA, 2005, p. 4-5).

relações jurídicas.

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

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

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

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

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

(a) o de efetivar o sobreprincípio da segurança jurídica, proporcionando certeza, estabilidade e confiabilidade no ordenamento jurídico (que, conforme HELENO TORRES (2003, p. 78), são os três pilares sobre os quais se assenta a segurança no Direito). De fato, ao enumerar as causas de desoneração do contribuinte perante a Administração Pública, a lei lhe assegura proteção contra eventual arbítrio estatal para sua liberação do vínculo obrigacional;

(b) o da indisponibilidade dos créditos públicos pelo Administrador, que somente com autorização do Poder Legislativo poderá deles abrir mão. Ademais, se coube à lei instituir a obrigação tributária, cabe ao mesmo instrumento, pelo próprio paralelismo das formas, prever os modos de sua extinção.

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

2 RELAÇÕES ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO E AS CAUSAS EXTINTIVAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: OS ARTS. 109 E 110 DO CTN

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

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

Já o art. 109², que neste ponto nos interessa em maior medida, assevera expressamente que os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos seus efeitos tributários, que, portanto, podem ser alterados pelo legislador.

Referida norma busca afastar a submissão do Direito Tributário ao Direito Privado (TORRES, 2003, p.78). Assim, caso o primeiro se valha de conceitos do segundo que não sejam para outorga constitucional de competências, poderá modificar-lhes o sentido e efeito; não o fazendo, prevalece a eficácia típica do Direito Privado, como já

² Código Tributário Nacional: "Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

asseveraram ALIOMAR BALEIRO, PAULO DE BARROS CARVALHO, AMILCAR FALCÃO e EZIO VANONI (*apud* TORRES, 2003, p. 79).

2.1 A pseudo-taxatividade do art. 156 do CTN

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

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

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

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

3 CLASSIFICAÇÃO DAS MODALIDADES EXTINTIVAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

Já na seara do **Direito Tributário**, dadas as múltiplas opções classificatórias (havendo autores que diferenciam, dentre as próprias regras do CTN, as que mereceram tratamento específico em dispositivos do Código das que foram simplesmente mencionadas no art. 156¹, será adotada uma simples e, acreditamos, didática divisão para este trabalho:

- (a) causas de extinção do crédito tributário não previstas no CTN;
 - (b) causas extintivas do crédito tributário previstas no CTN.
- Vejamolas, pela ordem e com o devido vagar.

4 CAUSAS EXTINTIVAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO PREVISTAS NO CTN

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

4.1 A dação em pagamento de bens móveis

Sendo certo que o CTN prevê, desde 2001, a dação em pagamento de bens imóveis como forma extintiva do crédito tributário, mas sendo também correto que o instituto da dação em pagamento, tal como previsto no Direito Privado, não faz qualquer distinção entre bens móveis ou imóveis, pode-se afirmar que não há empicílio ao fato de os entes federados, por lei própria, regulamentarem a dação em pagamento de bens móveis para extinção do crédito tributário.

¹ Tal classificação é proposta por RICARDO LOBO TORRES (2006, p. 346), nos seguintes termos: (a) formas de extinção disciplinadas pelo CTN: pagamento (arts. 157 a 169), compensação (art. 170), transação (art. 171), remissão (art. 172), desistência (art. 173) e prescrição (art. 174); (b) formas de extinção apenas referidas pelo CTN: a conversão de depósito em renda (art. 156, V); o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º (art. 156, VIII); a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na esfera administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória (art. 156, IX); a decisão judicial passiva em julgado (art. 156, X).

desde que observados os princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência insitos à atuação da Administração Pública (art. 37 da CR/88).

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

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

Todavia, quando do julgamento da ADI-MC nº 2.405/RS⁴, a Corte validou lei gúcha que previa a dação em pagamento de bens móveis e imóveis como forma extintiva do crédito tributário. Prescrevia a referida lei, contudo, que uma comissão formada por representantes do governo estadual e de entidades de classe deveria atestar previamente, por meio de resolução, o interesse público na aceitação do bem oferecido.

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

Apesar de discordarmos dessa assertiva, concordamos com a decisão, por outros fundamentos. A nosso sentir, se o CTN autoriza,

⁴ STF, Pleno, ADI-MC nº 2.405/RS, Relator Min. CARLOS BRITTO, DJ 17.02.2006, p. 54.

além do pagamento, a remissão como forma extintiva do crédito, alternativas intermediárias entre a quitação em dinheiro e o perdão podem ser admitidas como forma de extinção dos créditos tributários, especialmente se regidas pelo Código Civil.

Por outro lado, ao julgar o mérito da já referida ADI nº 1.917/DF⁵, o STF – considerando superada a questão da desnecessidade de previsão em lei complementar de novas formas de extinção do crédito tributário, por força do precedente da ADI-MC nº 2.405/RS – entendeu que, da forma como redigida, a lei sob análise feriria o princípio da licitação na aquisição de materiais pela Administração Pública – mas não fechou as portas para a declaração de constitucionalidade de futuras leis que não observassem tais preceitos, como de resto ocorreu na ADI-MC nº 2.405/RS.

Portanto, pode-se afirmar que:

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

4.2 Confusão

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

A título de exemplo, cite-se o caso em que o ente tributante tenha recebido herança jacente e seja igualmente credor do imposto *causa mortis*. Tal situação é passível de ocorrência, hoje, apenas no Distrito Federal, pois o atual Código Civil destina aos Municípios e ao DF a herança vacante após o decurso de um lustro da abertura da sucessão⁶. Todavia, à luz do CC/1916, e até o advento da Lei nº 8.049/

⁵ STF, Pleno, ADI nº 1.917/DF, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 23.08.2007.

⁶ Código Civil: "Art. 1.822. A declaração de vacância da herança não prejudicará os herdeiros que legalmente se habilitarem; mas, decorridos cinco anos da abertura da sucessão, os bens arrecadados passarão ao domínio do Município ou do Distrito Federal, se localizados nas respectivas circunscrições, incorporando-se ao domínio da União quando situados em território federal."

90 (que transferiu aos Municípios e ao DF as heranças vacantes, em previsão similar à do atual Código Civil), tal situação poderia ocorrer de forma mais correta, pois as heranças jacentes eram destinadas aos Estados, titulares do ITCMD.

Outrossim, há precedente expresso do STJ que acatou a confusão como modalidade de extinção de crédito tributário. Tratava-se de caso em que o Município de Belo Horizonte exigia IPTU incidente sobre a propriedade de bem imóvel que tivera sua posse esbulhada pelo próprio Município credor, por meio de "desapropriação indireta"⁷.

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

4.3 Impossibilidade do cumprimento da prestação

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

Ressalte-se que a simples ausência de bens no patrimônio do devedor vivo conduz à mera suspensão do curso da execução fiscal e ao arquivamento dos autos, sendo garantido seu prosseguimento na hipótese de serem encontrados bens penhoráveis, desde que inexistente a prescrição intercorrente⁸.

Outrossim, consonte alerta AUGUSTO FANTOZZI (1991, p. 428), o caso fortuito e a força maior não podem ser alegados pelo devedor a título de "impossibilidade do cumprimento da prestação"; já que, nas situações mais graves de calamidade, reconhecidas pelo ente público, este pode conceder remissão ou moratória.

⁷ STJ, Segunda Turma, AgRg nº 117.895/MG, Relator Min. ARI PARQUENLER, DJ 29.10.1996.

⁸ Art. 40 da Lei nº 6.830/80.

5 MODALIDADES DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVISTAS NO CTN

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

5.1 O pagamento (art. 156, I)

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

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

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

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

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

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

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

Inaugurando a seção do pagamento, o art. 157 dispõe que a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário (apesar da grafia incorreta "ilide", cujo significado é diverso do pretendido pelo legislador⁹).

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

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

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

⁹ Enquanto elidir significa suprimir, eliminar, pôr e sinônimo de rebater, confiar.

De todo modo, o art. 157, ao afirmar a independência entre tributo e multa, tem por escopo afastar a extensão ao direito tributário do entendimento aplicável às cláusulas penais de obrigações civis devidas em caráter compensatório no inadimplemento, que resolvem a obrigação.

Outro esforço notável do legislador complementar tributário em distanciar-se de conceitos do direito civil está nas disposições do art. 158. Seu inciso I informa que não se presumem integralmente quitados créditos tributários a partir do pagamento da parte em que se decompõem, confundindo o art. 322 do Código Civil, segundo o qual "quando o pagamento for em quotas periódicas, a quitação da última estabelece, até prova em contrário, a presunção de estarem solvidas as anteriores".

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

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

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

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

Sustentam alguns (MACHADO, 1993, p. 125) que essa regra supletiva seria inaplicável nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Todavia, entendemos que se a legislação prescrever prazo para a entrega da declaração do sujeito passivo (que consistirá no autolancamento do tributo, conforme Súmula 436/STJ¹⁰) mas não es-

¹⁰ Súmula 436/STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

tipular a data em que o valor declarado deverá ser quitado, o art. 160 poderá, sim, ser invocado para reger o vencimento da obrigação.

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

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

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

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

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

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

Serão compensatórios quando, convenionados entre as partes, remunerarem a utilização temporária e consentida do capital do credor. Lado outro, serão indenizatórios quando corresponderem à inde-

nização por dano causado pelo não pagamento de dívida no prazo. Como relata o citado autor, "juros moratórios não se infringem por lucro dos demandantes, mas por mora dos solventes". São, portanto, indenizatórios os juros de mora pagos ao ente público quando da quitação em atraso do crédito tributário.

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

Dentro desse quadro, é lapidar o exemplo do Estado de São Paulo, que até o final de 2009 adotava a SELIC mas, por força de lei estadual (nº 13.918/09), atribuiu ao Secretário de Fazenda a competência para fixar em até 0,13% ao dia (3,9% ao mês) os juros de mora devidos pelos contribuintes em atraso (sem referência à correção monetária, dado que os juros paulistas, tal como a SELIC, a substituíam).

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

Registre-se que o STF possui precedente (ADI nº 442/SP¹¹), contra o próprio Estado de São Paulo, no qual assentou que a fixação da correção monetária dos tributos é matéria de Direito Financeiro (art. 24, I da CR/88). Assim sendo, a competência legislativa é corrente entre a União e os Estados, porém com o poder daquela de editar normas gerais de observância obrigatória pelos entes federados (§§1º e 4º do art. 24 da CR/88¹²). Nessa seara, interpretou a Suprema Corte que o teto para a correção monetária de créditos fiscais esta-

¹¹ STF, Pleno, ADI nº 442/SP, Relator Min. EROS GRACI, DJe 28.05.2010.

¹² CR/88: "Art. 24, § 1º. No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais: § 4º. A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspenderá a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrária."

ais é aquele fixado pela União, podendo os entes federados menores, todavia, adotar patamares inferiores, se assim desejarem.

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

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

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

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

No Direito Privado, o devedor de dois ou mais débitos perante o mesmo credor tem o direito de indicar qual deles está a pagar. Trata-se, portanto, de faculdade direcionada a quem paga (art. 352 do Código Civil). É entendimento tradicional do STJ, todavia, que a regra de imputação legal trazida pelo Código Civil não se aplica ao pagamento do crédito tributário¹³.

De fato, no Direito Tributário, tem-se a antípoda dessa situação:

¹³ Súmula 464/STJ: "A regra de imputação de pagamento estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária."

o art. 163 do CTN estabelece que o Fisco tem o direito de imputar o pagamento do devedor de forma diversa daquela por este pretendida, caso haja mais de um débito em aberto. Sem adentrar na questão da constitucionalidade do dispositivo, há uma patente contradição com o instituto da consignação em pagamento, referido imediatamente a seguir no CTN.

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

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

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

Inobstante, fato é que a Receita Federal do Brasil tem se valido dessa prática, especialmente nos casos em que o contribuinte paga tributo não-declarado em atraso, todavia de forma espontânea, atraindo a aplicação da Súmula 360/STJ e do art. 138 do CTN, pelos quais se afasta a incidência de penalidades em tais hipóteses. Com acerto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem julgado indevida essa imputação¹⁴, ao argumento de que, diante da intenção explícita do

¹⁴ Neste sentido são as seguintes decisões: - Primeiro Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº 124254, Relator José Carlos Teixeira da Fonseca, sessão de 19.03.2003; - Terceiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº 120404, Relator Corinho Oliveira Machado, sessão de 05.07.2003

contribuinte de não pagar determinado crédito, a imputação de pagamento se traduz em supressão de defesa.

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

Ante a patente inconstitucionalidade do predicado, foi deferida liminar na ADI nº 4.357/DF para afastar essa compensação automática, que afronta tanto o princípio da separação dos Poderes quanto o da isonomia. A ação aguarda, atualmente, seu julgamento final pela Suprema Corte.

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

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

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

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

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

De todo modo, vale salientar que os arts. 170 e 170-A do CTN somente se aplicam à compensação do indébito tributário. Assim, nos casos de compensação de créditos escriturais de tributos não-cumulativos essas regras não são aplicáveis, consoante jurisprudência pacífica do STJ¹⁴. A compensação, nestes casos, não é modalidade extintiva do crédito tributário, mas mera forma de cálculo do *quantum debetur*.

5.3 Transação (arts. 156, III e 171)

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

No CTN, o art. 171 estipula que a transação importará em "verminação do litígio e consequente extinção do crédito tributário", o que leva à conclusão de que o dispositivo não obriga a transação preventiva entre Fisco e contribuinte, apesar desta ser desejável e inclusive defendida por MISABEL DERZI (2004, p. 2-3).

Apesar de vezes contrárias condenarem o instituto da transação, porquanto se confundiria com a própria remissão e, ainda, possibilitaria a um ato discriminatório o desfazimento de um ato vinculado à lei (GARDIM, 2006, p. 445-8), ONOFRE BATISTA JUNIOR (2007, p. 316) esclarece que a transação tributária é uma das formas de

¹⁴ STJ, Primeira Turma, RJsp nº 894.704/8C, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJe 28.05.2008.

manifestação do poder de polícia fiscal, que compreende não apenas a atividade arrecadatória, mas, também, o poder de "reduzir ou afastar a cobrança de tributos já instituídos".

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

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

5.4 Remissão (arts. 156, IV e 172)

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

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

São, portanto, características essenciais da remissão:

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

Vale aqui registrar que, sendo o perdão relativo apenas à multa e/ou aos juros, não se terá remissão, mas sim anistia, que o CTN classifica, juntamente com a isenção, como forma de "exclusão" do crédito tributário. A remissão pressupõe o perdão da obrigação princi-

pal e, via de consequência, dos seus consectários (juros e multa) pelo princípio da acessoriedade (JARDIM, 2006, p. 449).

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

Dentre as hipóteses autorizadas da remissão, registramos a importância da relativa aos créditos de baixo valor, cujo custo da execução fiscal seja superior ao próprio montante a ser recuperado¹⁶.

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

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

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

Distinguem-se, contudo, na medida em que a decadência fulmina o direito material (de lançar o tributo) em razão de seu não exercício ao fim do prazo legal; já a prescrição da ação supõe a preexistência do crédito formalizado pelo lançamento, definitivamente constituído (*pretius*, não mais passível de discussão administrativa) e não adimplido voluntariamente. Na linha deste entendimento já se expressou o STF¹⁷, convalidando esta sistemática.

¹⁶ A alternativa à remissão, nesses casos, tem sido o protesto de CDAs de baixo valor, que compete o contribuinte a regularizar sua situação fiscal sem, todavia, gerar os custos de uma demanda judicial.

¹⁷ STF, Pleno, RE nº 94.462/SP, rel. Min. Moreira Alves, DJ em 06.10.1987.

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, o e. STJ já decidiu, em julgamento de recurso representativo da controvérsia¹⁸, que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exigção ou quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento, mesmo sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

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

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

Com efeito, nos termos expressos pela lei, a situação de pagamento parcial e de ausência de pagamento — que pode ocorrer porque o contribuinte nada declarou, inobstante este ter corretamente emitido notas fiscais no período, escriturando os livros de apuração do tributo devido, etc, permitindo a atividade homologatória do Fisco — são verdadeiramente idênticas para determinar-se o termo a quo da decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Este foi, inclusive, o entendimento vigente no Conselho de Contribuintes da União¹⁹ até a uniformização promovida pelo STJ.

¹⁸ STJ, 1ª Seção, REsp. 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, Dle 18/09/2009.

¹⁹ Pela sua clareza, confira-se a ementa do julgado: “CONTRIBUÍDOES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS EMERITA. Pessoa de apuração: 01/06/1999 a 31/03/2005 DRECA-DÊNCA, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO, ART. 150, §. 4º DO CTN. I – Em se tratando de tributo sujeito à homologação, a decadência rege-se pela regra do art. 150 § 4º do CTN, independentemente de ter havido ou não recolhimento por parte do contribuinte, salvo na hipótese de haver dolo, fraude ou simulação. II – Se torna inidônea a aplicação da regra contida no § 4º do art. 150, quando constatado que o lançamento refere-se a diferença entre o valor devido e o recolhido pelo contribuinte, e ainda não constatado nenhuma das situações previstas in fine do citado dispositivo legal. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.” (CABR. 2a Seção, 2a Turma da 4a Câmara, Acórdão nº 2402-01.103, DIOU 27/06/2011 – grifos nossos)

a retroação do momento de interrupção da prescrição à data de propositura de ação de execução, uma vez prolatado o despacho que ordena a citação.

Ora, tal aplicação da norma processual vai de encontro ao que dispõe a Constituição da República acerca da reserva de lei complementar em matéria de prescrição tributária (art. 146, III, b). O raciocínio é singelo: sendo o CPC lei ordinária editada pela União, não deveria sobrepor-se à disposição trazida pelo CTN em matéria de prescrição do crédito tributário.

5.5.5 Causas de suspensão da prescrição

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

Nesse sentido, o STJ tem afastado das ações tributárias a regra que determina a suspensão da prescrição por 180 dias após a inscrição em dívida ativa (art. 2º, §3º da Lei nº 6.830/80²⁴). Da mesma forma, o dispositivo que suspende a contagem da prescrição caso o devedor ou bens penhoráveis não sejam encontrados (*copiat* do art. 40) não se aplica às execuções tributárias, conforme igualmente já decidido pelo STJ²⁵.

Lado outro, se a execução fiscal-tributária estiver parada há cinco anos, sem movimentação, deflagra-se a prescrição intercorrente, podendo ser decretada de ofício pelo magistrado nos termos dos parágrafos do art. 40 da Lei nº 6.830/80, após a oitiva da Fazenda Pública

²⁴ Confira-se: "A regra do art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, que determina a suspensão do prazo prescricional pela inscrição do débito em dívida ativa resta afastada pelo art. 174 do Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior." (STJ, Segunda Turma, AgRg no AgRg no REsp nº 975.073/RS, Relator Min. HUMBERTO MARTINS, DJ 07.12.2007, p. 356).

²⁵ É ver: "Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174 do CTN, nele não incluídos os do art. 40 da Lei nº 6.830/80. Há de ser sempre lembrado de que o art. 174 do CTN tem natureza de Lei Complementar." (STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag nº 764.859/PR, Relator Min. JOSÉ DELGADO, DJ 05.10.2006, p. 254).

(salvo nos créditos de baixo valor, assim definidos pelo Ministério da Fazenda, nos quais o magistrado pode agir sem a anuência prévia do Fisco). Saliente-se apenas que, enquanto a legislação exige que o processo executivo fiscal fique parado por 5 anos após o despacho que ordena o seu arquivamento, no caso de execuções tributárias a sua paralisação injustificada por 5 anos já deflagra a contagem do prazo prescricional intercorrente, dada a inaplicabilidade à hipótese do *copiat* do art. 40 da Lei nº 6.830/80.

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

Há, todavia, previsão expressa de suspensão do prazo prescricional entre a data de concessão da moratória em caráter individual e sua revogação, nos casos de dolo/simulação do beneficiário (art. 155, parágrafo único²⁶). Outrossim, com base no mesmo dispositivo, não há suspensão da prescrição no caso de moratória individualmente concedida quando inexistente dolo/simulação por parte do beneficiário.

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

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

²⁶ CTN, Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apre que o beneficiário não satisfizer ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, ocorrendo-se o crédito necessário de juros de mora: I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em benefício daquele; II – sem imposição de penalidade, nos demais casos. Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito."

constituído.

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

5.5.6 Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal

O STF já sentenciou que, inobstante o fato de que o processo administrativo deve ter duração razoável, a imputação da prescrição demanda edição de veículo legal específico pela via da lei complementar, sem a qual não há que se falar em prescrição intercorrente²⁷. O CARF também já sumulou entendimento explícito pela inocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal²⁸.

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

²⁷ Em virtude da clareza da decisão, transcreve-se a ementa do julgador: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO. ART. 16. ATU DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. A determinação do arquivamento do processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equitativo à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. (...) Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constitutivo), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. (...) O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aplicação para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, B, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente." (STF, Pleno, ADI nº 124/SC, Relator Min. JOAQUIM BARBOZA, Dde 16/04/2009)

²⁸ Súmula nº 10 do CARF: "Não se aplica a prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal".

Afinal, quando se suprime do processo administrativo sua duração razoável, viola-se direito fundamental resguardado de forma expressa no art. 5º, LXXVIII da Lei Maior (nesta incluído pela EC nº 45/04²⁹). Sendo assim, possui o direito à duração razoável do processo administrativo eficácia imediata e vinculante para todos, sendo típica espécie de prestação positiva a ser exigida do Estado, no âmbito do devido processo legal.

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

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

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

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

Todavia, os depósitos realizados no bojo de ações declaratórias ou mandados de segurança preventivos, relativos a tributos sujeitos a lançamento por homologação, são realizados sem qualquer ato de lançamento prévio pela autoridade administrativa. E são inclusive indevidos da formalização de declarações fiscais pelo sujeito passivo

²⁹ CF/88 "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...) LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são asseguradas a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

que, conforme Súmula 436/STJ⁹, são aptas a formalizar o crédito tributário, na linha do entendimento preconizado por TACIO LACERDA GAMA (2009, pp. 259-61), reconhecendo a existência de uma "competência tributária privada" no agir do contribuinte.

O conceito de autolancamento, todavia, passou recentemente a admitir uma nova variante. Por meio de decisão prolatada em sede de embargos de divergência no final de 2010¹¹ e, até o momento, seguida pelos julgados posteriores, o STJ entrou a equiparar os depósitos judiciais feitos no bojo de ações que discutem preventivamente a exigência do crédito tributário ao autolancamento.

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

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

Atualmente, basta que se preencha uma guia de depósito judicial e o efetue para que o lançamento por homologação se considere realizado, independentemente do cumprimento dos deveres instrumentais que historicamente substituíam, até então, a atividade do Fisco de indicar a base de cálculo, a alíquota aplicável e o *quantum* a pagar.

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

Com esforço na sistematização dos tributos mencionados no art. 150 do CTN, nos quais o contribuinte antecipa o pagamento e aguarda

a posterior homologação do Fisco, o inciso VII do artigo 156 elenca como causa extintiva do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento. Vale dizer, ao teor da disposição legal não é o pagamento em si que extingue o crédito, mas a soma deste com a sua homologação, que ocorre de forma tácita após um lustro contado do fato gerador ou, caso o contribuinte tenha agido com dolo, fraude, simulação ou não tenha pago nada a título de tributo, do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

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

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

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

5.8 Decisão administrativa irreformável (art. 156, IX)

O artigo 156, IX, do CTN prevê a extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva

⁹ Súmula 436/STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco".

¹¹ STJ, Primeira Seção, REsp n° 671.773/RJ, Relator Min. TEORI ZAVASCKI, Dia 03.11.2010.

na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

Duas observações se apropositam quanto a este dispositivo.

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

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

Não obstante, o Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004 e a sua respectiva Portaria PGFN nº 820/2004 sustentam a possibilidade de, em determinadas hipóteses, a União Federal recorrer ao Poder Judiciário para anular decisões administrativas definitivas prolatadas pelo CARF.

Até o momento, todavia, não se tem notícia de sucesso desse tipo de tentativa, tendo inclusive sido vetado, pelo STJ, o manejo pela Fazenda Nacional de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda contra decisões do CARF que tenham favorecido o contribuinte. Fundado no DL nº 200/67, o recurso somente seria cabível, consoante a orientação do STJ, para o "reparo de nulidades" pela autoridade ministerial, sendo-lhe defeso adentrar no mérito da decisão tomada pelo órgão julgador administrativo²².

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

Sobre a coisa julgada extintiva do crédito tributário, dois comentários são necessários, para além das já tradicionais constatações de

que tanto Fisco como contribuintes podem ajuizar ação rescisória, salvo nos casos de violação a literal dispositivo de lei que, a época do trânsito em julgado, fosse de interpretação controvertida nos Tribunais, embora posteriormente tenha se fixado em favor da pretensão do autor (Súmulas 134/TFR e 343/STF).

A primeira observação que se faz, com esforço em HELENO TORRES (2011, pp. 351-2), refere-se à impropriedade do texto da Súmula 239/STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Como esclarece o Professor da USP, tal orientação tinha cabimento nos tempos da vigência do princípio de "anulidade", pelo qual, a cada ano, a autorização de cobrança dos tributos deveria ser "renovada" pela lei orçamentária, como foi até a Constituição de 1967. Dessarte, à luz da CR/88, a aplicação da Súmula 239 está hoje limitada às ações anulatórias de débito fiscal e mandados de segurança repressivos, não se prestando a restringir os efeitos da coisa julgada em ações de natureza declaratória, que visam a acertar em definitivo a relação jurídico-tributária litigiosa entre Fisco e contribuinte.

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

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

A nosso sentir, uma declaração de inconstitucionalidade com efeitos *erga omnes* no âmbito do STF opera uma mutação no ordenamento jurídico. Sendo certo que a coisa julgada somente vale se prevalecerem as condições jurídicas vigentes ao tempo de sua

²² Pela sua clareza, conformente a ementa do julgador: "ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERARQUICO. CONTROLE MINISTERIAL. ERRO DE HERMENÊUTICA. (...) II – O controle do Ministério da Fazenda (arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acordos dos contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei." (STJ, Primeira Seção, MS nº 8.810/DF, Relator Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ 06.10.2003, p. 197). Assumem-se, o caso guarda julgamento no STF (RE nº 535.071/DF).

prolação, a declaração de invalidade de uma lei tributária poderia, sim, fazer cessar a produção dos efeitos da coisa julgada – desde que, reiterada, tomada em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

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

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

Já tendo sido objeto de comentários no tópico relativo à taxatividade da lista do art. 156 do CTN, registre-se aqui apenas que a dação em pagamento não conflita com o conceito de “prestação pecuniária”, insito ao tributo. Afinal, como predica o art. 31^o do Código, tal prestação será “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, sendo perfeitamente factível que, para atender ao interesse público, a legislação, observando os princípios da moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência estipule a alternativa da dação em pagamento para extinguir, em situações específicas, o crédito tributário.

6 CONCLUSÕES

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

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

emancipação liberatória do vínculo obrigacional.

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

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

REFERÊNCIAS

- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12^a ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, no prelo.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista. *Transações Administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BERLIRI, António. *Princípios de Derecho Tributario*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1971.
- BERNARDES, Flavio Couto. *Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos*. Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, São Paulo, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Em favor de uma transação justa e eficiente*. Resposta à consulta formulada pela TEL-EMIG (Telecomunicações de Minas Gerais S/A), Belo Horizonte, 2004.

- FANTOZZI, Augusto. *Direito tributário*. Torino: UTET, 1991.
- FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. Depalma: Buenos Aires, 1970.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Torinese, 1956.
- HENSEL, Albert. *Direito Tributário*, tradução de Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva: São Paulo, 2006.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, vol. II: *Teoria Geral das Obrigações*. Forense: Rio de Janeiro, 2005.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*, tomo 24. Campinas: Bookseller, 1999.
- RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Traduzido por Gabriel de Moncada. Alimento Amado Editor, Coimbra, 1979.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodologia da Segurança Jurídica Aplicada ao Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada. Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Aurénice da Mota Teixeira*
Lorena Lopes Freire Mendes**

RESUMO: A Lei Complementar 104/2001 introduziu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional que permite à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. O objetivo deste estudo é identificar de que maneira, em termos teóricos, este dispositivo reflete na prática do planejamento tributário. Pretende-se também analisar a sua constitucionalidade e sua inovação no sistema jurídico brasileiro. Para tanto, foi utilizado o método indutivo, com o qual foi possível constatar a partir da pesquisa bibliográfica que o dispositivo é inaplicável enquanto a lei ordinária não o regulamentar. Observou-se que o planejamento tributário é uma conduta lícita que deve ser resguardada. E assim concluiu-se que o contribuinte tem o direito de escolher o caminho menos oneroso sem estar sujeito à desconsideração em nome da certeza e da segurança do Direito.

PALAVRAS-CHAVE: Elisão fiscal; Lei complementar 104/2001; Planejamento tributário.

* Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina UFSC. Doutoranda pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Professora da Universidade Estadual de Montes Claros - Uimontes. aurenicem@guiaf.com

** Bacharel em Ciências Contábeis. Acadêmica do 10º período de Direito da Universidade Estadual de Montes Claros. E-mail: lorenalopes@uimontes.com