

A suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário e os direitos fundamentais do contribuinte: uma análise com base na jurisprudência e na doutrina

Paulo Roberto de Souza Junior¹

La suspensión, revocación y cancelación del crédito fiscal y los derechos fundamentales de los contribuyentes: un análisis basado en la jurisprudencia y la doctrina

RESUMO

Trata-se do estudo do crédito tributário e das hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do mesmo sob o prisma dos direitos fundamentais do contribuinte. Este crédito é materializado através do lançamento tributário, o qual necessita da notificação prévia do sujeito passivo para a constituído, nascendo, por conseguinte, a obrigação deste em realizar o pagamento (obrigação de dar). O trabalho apresenta de modo sucinto, a relação entre os direitos fundamentais do contribuintes, estes de primeira geração/dimensão, respaldos pelos princípios constitucionais ligados ao direito tributário para a garantir efetividade do direito à prestação judicial e a segurança jurídica, ponto basilar dentro do contexto da dignidade da pessoa humana. A (re)análise do crédito tributário, tanto na via administrativa como na via judicial, mostrou-se importante como forma de possibilitar o respeito à tal princípio constitucional, garantidor de condições mínimas para vida em sociedade. No último capítulo, as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão foram apresentadas e debatidas a luz da doutrina e da jurisprudência, tal como elemento essencial à problematização. Concluímos com a apresentação do cenário tributário e a necessidade de uma (re)análise dos direitos fundamentais do contribuinte sempre que a postura do Estado desrespeita-los, constituindo o crédito tributário através de lançamentos a maior ou até mesmo inexistentes.

¹ Mestre em Direito. Especialista em Direito Administrativo, Constitucional, Tributário e Direito da Cidade. Autor. Docente da ECSA (Curso de Direito) da UNIGRANRIO. Coordenador de Curso Técnico e do docente da FAETEC/RJ e docente da SEE/RJ.

PALAVRA CHAVE: suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; Efeitos; Segurança jurídica e legalidade tributária.

RESUMEN

Es el estudio del crédito fiscal y la posibilidad de la suspensión, revocación y cancelación de los mismos desde la perspectiva de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Este crédito se materializa a través de la liquidación del impuesto, que requiere la notificación previa al contribuyente nace constituía, por lo tanto, la obligación de realizar el pago en este (obligación). En el documento se presenta de manera concisa, la relación entre los derechos fundamentales de los contribuyentes, éstos primera generación / tamaño, respalda los principios constitucionales involucrados en la ley tributaria para garantizar la efectividad del derecho a la justicia y la seguridad jurídica, el punto basilar dentro del contexto la dignidad de la persona humana. La (re) análisis del crédito fiscal, administrativa y en los tribunales, ha demostrado ser importante como una manera de permitir el cumplimiento de esta garantía constitucional principio de las condiciones mínimas para la vida en sociedad. En el último capítulo, las posibilidades de suspensión, la revocación y la exclusión se presentaron y debatieron en la luz de la doctrina y la jurisprudencia, como esencial para el elemento problemático. Se concluye con la presentación de la situación fiscal y la necesidad de (re) análisis de los derechos fundamentales de los contribuyentes donde la postura que no tiene en cuenta, lo que constituye el crédito fiscal a través de las versiones más grandes, o incluso inexistente.

PALABRA CLAVE: suspensión, revocación y cancelación del crédito fiscal; Efectos; La seguridad jurídica y la legislación fiscal.

1.Introdução

A República Federativa do Brasil encontra-se dentro do sistema econômico, intitulado como sistema capitalista, este foi desenvolvido por Adam Smith, durante o século XIX, tendo como base a crítica ao poder e a política promovida pelos reis absolutistas, fatores importantes que influenciaram a burguesia europeia, em ascensão no século XVIII.

O referido sistema tem como base a divisão da sociedade em duas classes essenciais: a dos proprietários dos meios de produção (riqueza: terra, máquinas, dinheiro) e a dos proletários (força de trabalho: mão de obra); promovendo, assim, uma

desigualdade na distribuição de renda e uma diferença acentuada nas referidas classes sociais mencionadas, nascendo à exclusão social.

Clama-se, assim, por investimentos e atitudes do governo para coibir tais diferenças, já que não se segue tal crescimento com políticas públicas sociais (saúde e educação) adequadas para tanto, e, por isso, os excluídos não possuem a garantia de uma vida digna, ou seja, a dignidade humana, eixo basilar dos direitos humanos fundamentais.

Estes direitos fundamentais na órbita do direito tributário são tidos como direitos fundamentais dos contribuintes. Estes após realizar a hipótese de incidência prevista em lei pratica o fato gerador que se constituirá numa obrigação tributária, a qual necessita do lançamento e a consequente notificação do mesmo para ver nascer o crédito tributário, o qual deverá ser quitado no prazo de lei. Entretanto o mesmo poderá ser alvo de extinção ou exclusão, fazendo, assim, necessário o seu estudo, bem como as decisões judiciais e a inserção de novas produções legislativas que os amparam, avaliando o novo repensar sobre o assunto e a necessidade de garantias aos direitos fundamentais do contribuinte. Para tanto, em primeiro lugar, será analisado a necessidade de tributação, o contribuinte, em seguida, o crédito tributário, para depois apreciarmos, a extinção e a exclusão do mesmo, tema central do presente estudo.

Esta regra-matriz de incidência tributária² é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-se a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.

2. Os direitos fundamentais e o contribuinte

² Há segundo, Sacha Calmon Navarro Coelho, dois exemplos para identificação da situação acima mencionada, o primeiro, hipótese de incidência prevendo em abstrato um fato jurígeno, fenomenologia da incidência: alguém ter obtido “de fato” renda líquida como descrito na hipótese (realização do “fato gerador”) e, a segunda, comando da norma prevendo em consequência uma relação jurídica, fenomenologia da incidência: incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional. Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são consequências que promanam ou decorrem da realização do fato jurígeno, com este não se confundindo (CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev., atual. Método: Rio de Janeiro, São Paulo: Gen., 2012, p. 360).

Os teóricos da justiça, como Jürgen HABERMAS e John RAWLS, *apud* Waber Agra³ envolvidos numa nova ordem jurídico-econômica internacional, e também da premência e possibilidade de organização de um sistema internacional de direitos humanos traçam os patamares para eliminação desta desigualdade social em sociedade, privilegiando a cidadania e a democracia. Para Habermas somente num Estado Democrático Social de Direito, há proteção concreta destes direitos através de realização de políticas públicas sociais necessárias. Salienta-se que, é função da Jurisdição Constitucional, promover amplos debates públicos para a proteção destes direitos ditos como fundamentais através de decisões que respeitem os pleitos da sociedade e que obriguem aos demais poderes, principalmente o Executivo, de forma vinculante o seu cumprimento⁴.

Estes direitos fundamentais são tidos como direitos subjetivos de proteção ao contribuinte, através de princípios, das regras e dos direitos à jurisdição, como forma de possibilitar o respeito à dignidade humana, traçadas como forma de garantia de condições mínimas de vida em sociedade.

Os princípios tem como base a fixação dos parâmetros teleológicos traçados pelos fundamentos do Ordenamento Jurídico; e, as regras comandos-sanção. Violar, os primeiros, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer (regras). A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. E a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra⁵.

Dentro deste rol de princípios podemos relacionar o princípio da legalidade tributária, que é um princípio, com características de regra, pois não possui relativização. Para efetivação desta garantia temos que analisar a lei, em seu sentido restrito, e que se considere nela implícita a exigência de tipicidade, como instrumento da segurança

³ AGRA, Walber. **Habermas e a Teoria da Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. IN: *Direitos Fundamentais & Justiça*, nº 03, Abr/jun, 2008, pp. 65-81, p. 67.

⁴ BRITO, Hugo Machado. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2209, p. 71.

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 574

jurídica⁶, o qual delimita a criação de tributos, definindo os de caráter fiscal, como também os de extrafiscal. Tendo como contornos, o princípio da seletividade, que fundamenta-se na maior tributação dos bens tidos como não essenciais, em relação aos bens essenciais, os quais poderão ser até isentos de cobrança.

Arelado a tais princípios temos o princípio da irretroatividade da lei tributária⁷, o qual define o fato gerador de determinado tributo será regido pela lei vigente na data em que acontece, conforme determina o art. 150 do CTN⁸ (Código Tributário Nacional), como forma de garantia do indivíduo (contribuinte) contra o Estado-legislador e o da anterioridade tributária, pois determina que o tributo somente seja cobrado quando, a lei que o criou ou majorou entrar em vigor no exercício anterior.

Por fim, acrescentamos neste rol, o princípio da isonomia ou igualdade tributária, que é considerado como um dos mecanismos mais fortes para a garantia da Justiça Fiscal, pois expressa dentro dos ditames tributários o princípio da capacidade tributária (que é objetiva e se traduz pela possibilidade econômica de pagamento do tributo e pela garantia da propriedade – vedação ao confisco – e pela igualdade⁹).

Todos os princípios aqui relatados dependem para sua realização da efetividade do direito à jurisdição e são tidos como instrumentos que são operacionalizados em favor do contribuinte¹⁰.

Para uma tributação justa, John Rawls *apud* Eduardo de Abreu Moraes¹¹ salienta que, a tributação não poderá impedir ou não dificultar exageradamente as liberdades individuais ou o gozo de certos direitos, além de fazer com que as diferenças econômicas e sociais entre contribuintes sejam benéficas à sociedade como um todo, ou melhor, tragam ganhos para os que se encontram em pior situação.

⁶ Habemas e Alexy *apud* MACHADO, Hugo de Brito, *op cit.* (nº 08), p. 45/47. Aduz ainda que, o fato gerador deve ser alcançado pela lei em vigor antes do seu início, pois somente assim estará garantida a segurança jurídica (p. 70).

⁷ Este deve ser apreciado como garantia constitucional ao sujeito passivo da relação jurídica obrigacional-tributária (STF, Pleno, ADIn 712-2, rel. Min. Celso de Mello, DJ de 19.02.1993, Ementário nº 1.692-2).

⁸ Aplicam-se a fatos geradores futuros e aos pendentes (aquele que se iniciou, mas suas circunstâncias materiais não se completaram ou que a não se completou a situação jurídica base do mesmo), este temos, como exemplo, o Imposto de Renda que só completa seu ciclo no último dia do ano.

⁹ São tidos como direitos fundamentais de primeira geração/dimensão.

¹⁰ STF, ADIMC 712/DF, DJ de 19.02.93, p. 2032.

¹¹ MORAES, Eduardo de Abreu. **A tributação indireta sob a ótica da Teoria da justiça de John Rawls**. IN: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d99fa3a9dd5df426>, pp. 193-213, acesso em julho de 2014.

3. O crédito tributário: importância

No Brasil busca-se na tributação das pessoas naturais e jurídicas uma forma de produção de recursos financeiros para atuação em políticas públicas sociais. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizassem toda a atividade econômica.

Este poder de tributar é irrenunciável e indelegável, porém não absoluto, pois a própria Constituição define o modo de exercício do mesmo, através de comandos que garantem a harmonia e o equilíbrio na relação jurídico-tributária (poder-dever).

Sua finalidade consiste na regulamentação das relações de natureza tributária entre o sujeito ativo (titular da capacidade) e passivo (contribuinte e responsável tributário).

Cada tributo possui sua própria hipótese de incidência prevista em lei e que atrelado ao fato gerador nasce à relação jurídica obrigacional-tributária. Para a concretividade desta relação jurídica, há necessidade do lançamento¹² e a notificação do sujeito passivo formando, assim, o crédito tributário¹³, o qual deverá ser quitado no prazo de lei, já que possui característica de título executivo extrajudicial, sob pena de se constituir dívida ativa, passível de execução fiscal.

O CTN relaciona três modalidades de lançamento, quais sejam: a) direto, ou de ofício, onde o Fisco age com as informações que dispõe, sem nenhuma intervenção do sujeito passivo; b) declaração ou misto, onde o Fisco age com base nas informações detalhadas pelo contribuinte ou responsável; c) por homologação, onde o sujeito passivo realiza todas os procedimentos e o Fisco, após avalia e homologa tal situação.

12 Para Hugo de Brito Machado (*op cit*, p. 174) é um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível; e, para outros, um ato administrativo, como Sacha Calmon Navarro Coelho (*op cit*, p. 704).

13 Para Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 771), a palavra crédito vem do latim *creditum*, *credere*, que significa confiança, segurança de alguma coisa. Crédito com possibilidade de contrair empréstimos, na proporção da confiança que alguém inspira, e ainda, segurança que a pessoa oferece por sua capacidade econômica e honestidade no cumprimento de suas obrigações são as primeiras conotações básicas, presentes nas expressões, crédito público e crédito orçamentário; já, para Hugo de Brito Machado (*op cit*, p. 173), o crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular; o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Não havendo tal lançamento estaremos diante da decadência, após o prazo de cinco anos; todavia, havendo a mesma, entretanto, caso não haja sua cobrança, no mesmo prazo, estaremos diante da prescrição, como alude o art. 173 e seus incisos, do CTN.

O crédito tributário decorre da obrigação tributaria e tem a mesma natureza desta, segundo ditames do CTN. Este nasce do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte/responsável) e se materializa com o lançamento tributário praticado privativamente pela respectiva autoridade administrativa.

Paulo de Barros Carvalho define o lançamento tributário como um ato jurídico administrativo, da categoria simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido¹⁴.

Amílcar de Araújo Falcão¹⁵ e Geraldo de Ataliba¹⁶ salientam que o lançamento é ato declaratório e, como tal, não cria a obrigação tributária. Já, Alfredo Augusto Becker¹⁷ e Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁸ adotam a concepção de procedimento.

Pedimos vênias aos ilustres mestres inicialmente citados, para filiar-nos a corrente dos últimos mestres aqui referidos, adotando, assim, o conceito de lançamento ser um procedimento unilateral e não contencioso, que a Fazenda Pública desenvolve no intuito de obter, ao final, o seu título executivo extrajudicial.

O presente diploma legal supramencionado, relaciona diversos privilégios¹⁹ e garantias²⁰ ao Poder Público, não aplicáveis a outros créditos. Tal fato, entretanto, não gera discriminação, devido ao princípio da supremacia do interesse público.

¹⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *op cit*, p. 464.

¹⁵ FALCAO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2ª ed. Revista dos Tribunais, p. 115.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. Revista dos Tribunais, 1969, p. 277.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 325.

¹⁸ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Da lei tributaria no tempo**. São Paulo: Ed. Obelisco, 1998, p. 321.

¹⁹ É uma permissão que a lei concede a determinado crédito de ser pago com preferência sobre os demais.

²⁰ É a forma de garantir o direito, ou seja, de dar eficácia ao cumprimento de uma obrigação. Somente prevalecem sobre o crédito tributário os bens e rendas que a lei

Com o advento da Lei Complementar 118/2005, as multas fiscais, moratórias ou punitivas, poderão ser incluídas no crédito habilitado em falência ou concordata.

O sujeito passivo poderá realizar uma caução voluntária, como finco de inibir juros e correção monetária, além de permitir a expedição da certidão positiva com efeitos negativos. Esta caução, no entanto, segundo entendimento da 1ª Seção do STJ, deverá ser realizada antes de ser ajuizada a execução²¹.

4. Suspensão, Extinção e Exclusão do Crédito tributário.

4.1. Suspensão do Crédito tributário

O mestre Aliomar Baleeiro salienta que o advento de uma das causas enumeradas no art. 151 do CTN, e enquanto durar acarretará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e traz as seguintes consequências: bloqueia o ajuizamento da execução fiscal; suspende a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal se ela já tiver tido início (efeito suspensivo), ou impede a iniciação da contagem (efeito impeditivo); não importa em dispensa do cumprimento de obrigação acessória ou principal, como preceitua o parágrafo único do mesmo artigo²².

Esta pode ser previa ou posterior. Será previa, quando ocorrer antes do surgimento da exigibilidade do crédito tributário; e, posterior, quando o crédito tributário já foi constituído e por isso sendo exigível.

Kiyoshi Harada reportando-se a uma decisão do STJ, em fase de publicação, REsp nº 139.1086/ES, Rel. Min. Benedito Gonçalves, salienta que a decisão reza que a compensação não é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário constante no rol do art. 151 do CTN (causa de extinção do crédito tributário) e antes da publicação da Lei Complementar nº 104/2001, a qual introduziu o inciso V do artigo 151, do CTN, que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela concessão de tutela antecipada, conclui-se por essa razão, pela não suspensão do prazo prescricional, acórdão unânime, o qual seguiu em sua totalidade a decisão do TRF2²³. O referido mestre discorda do entendimento da v. decisão, pois o mesmo considerou que a inclusão da tutela antecipada nesse inciso legal pela Lei Complementar nº 104/2001 veio alargar as hipóteses de suspensão, pelo que, somente a partir de então poderia conferir a

declare absolutamente impenhoráveis, entretanto, há exceções, como o pagamento de tributos sobre imóveis, estes podem ser penhorados para tal quitação,

21 Idem, p. 1255

22 Ibidem, p 1246

23 STJ, REsp nº 1391086/ES, Rel. Min. Benedito Gonçalves.

inexigibilidade do crédito tributário alcançado pela tutela antecipada. Aqui faltaram noções de hermenêutica. Já verificamos que mediante metodologia de interpretação extensiva, ou seja, da integração da legislação, aplicável é o inciso V em referência, independentemente da redação acrescida pela LC n 104/2001. A situação de fato é clara e é igual, tanto para a hipótese de liminar em mandado de segurança, como no caso de tutela antecipada em ação ordinária de anulação do lançamento. Para situação fática igual aplica-se o mesmo preceito legal²⁴.

Vamos analisar as causas de suspensão a seguir.

4.1.1 Moratória

A moratória é um acordo entre as partes – fisco e contribuinte/responsável não sendo considerada novação da obrigação e não podendo ser realizada de forma preventiva (art. 171 do CTN), pois, em regra, somente é aplicável para créditos já devidamente constituídos, ou cujo lançamento e notificação ao sujeito passivo já tenham ocorrido. Em decorrência destes fatos estaremos diante da prescrição e não da decadência tributária. Seu prazo se opera em cinco anos, ressalvados os casos previstos em lei.

Para Kiyoshi Harada²⁵ o presente instituto não é outra coisa senão a dilatação do prazo de pagamento de tributo com base na lei. Podendo ser de uma única vez ou parceladamente.

Esta pode ser concedida em caráter individual ou em caráter geral. Na primeira, deve ser definida o número de parcelas e o vencimento (ato da administração), o prazo e condições (previstas em lei), além das garantias dadas pelos beneficiários (previstas em lei e ato discricionário na escolha das mesmas). Nesta condição, o prazo prescricional da ação executiva começa a fluir a partir do despacho autorizativo da mesma; já, na segunda, serve, por exemplo, para minimizar efeitos de calamidade pública em certa região, não podendo ser estendida a outro local na região, não alvo do evento narrado ou em caráter individual.

A concessão em caráter geral se apresenta em duas formas: quando realizada pela própria esfera instituidora do tributo, chamada de moratória autônoma (CTN, art. 152, I, “a”) e quando a União a realiza nos tributos de competência das entidades regionais e

²⁴ HARADA, Kiyoshi. **Tutela antecipada e suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. In: *www.tributario.net*, acesso em 30 de maio de 2014.

²⁵ _____ . **Direito Financeiro e Tributário**. 21ªed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 534.

locais, desde que incluídos na nesta os tributos de sua competência e às obrigações de direito privado, intitulada como moratória heterônoma²⁶ (CTN, art. 152, I, “b”).

Aliomar Baleeiro²⁷ reza que o que distingue a moratória geral da individual é o fato de a segunda depender do despacho concessivo da autoridade administrativa, que examinará – caso a caso – o preenchimento das condições e dos requisitos estabelecidos em lei e a primeira não.

Ricardo Alexandre²⁸ apresenta outra diferença, no que tange ao direito adquirido e o oferecimento de garantias pelo beneficiário, para ele, na moratória em caráter geral gera direito adquirido e há dispensa do oferecimento de garantias pelo beneficiário e na individual não gera direito adquirido e poderá depender do oferecimento de garantias pelo beneficiário.

Não tendo seus efeitos concedidos quando há dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (ensejando correção monetária, juros e multa) ou quando o beneficiário não satisfaça ou deixou de satisfazer as condições para obtenção do benefício, onde sua revogação será de ofício (CTN, art. 155). Descumprida a mesma, terá início ou será devolvido o prazo para que a Fazenda Pública possa lançar o tributo ou ajuizar a ação executiva.

Mauro Luís Rocha Lopes salienta que, quando o contribuinte manifesta desistência, renunciando ao direito em que se funda ação, a extinção do processo é operada com o julgamento do mérito, equivalendo à improcedência de sua oposição ao crédito tributário, pelo que a conversão em renda se impõe²⁹. Contudo, caso haja a

26 É aquela concedida por um ente político em relação a um tributo que não é de sua competência tributária. A doutrina divide-se em dois posicionamentos: o primeiro, o adota o entendimento de que a alínea ‘b’ é inconstitucional, pois colide com as regras de competência tributária (e da competência para legislar sobre direito tributário) previstas na Constituição. Cabe a cada ente político legislar sobre os seus respectivos tributos, e não há nenhum dispositivo constitucional que autorize, nesse caso, que a União legisle sobre tributos estaduais e/ou municipais; e, o segundo, sustenta que a moratória heterônoma é cabível apenas em hipóteses absolutamente excepcionais, como, por exemplo, de guerra externa que desestabilize todo o sistema econômico-financeiro nacional. Nesse caso, caberia a União, a fim de evitar o colapso das instituições, conceder uma “*moratória nacional*” que suplantaria os interesses estaduais, municipais e individuais. Autores que sustentam essa posição: Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Misabel Derzi (<http://ericoteixeira.com.br/blog/?p=557>, acesso em 19/05/2014).

27 BALEEIRO Aliomar, *op cit*, p. 1259

28 ALEXANDRE, Ricardo, **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Método; São Paulo: Gen, 2012, p. 387.

29 REsp nº 49284, Rel. Min. Luiz Fux.

extinção do processo sem julgamento do mérito e esta for, em decorrência de atitudes do sujeito ativo (fazenda pública), não caberá à conversão só acontecendo se não for culpa da administração pública³⁰.

A moratória, segundo o mestre Aliomar Baleeiro³¹, quanto aos motivos inspiradores, aparenta-se com a remissão, regulada no art. 172, CTN, mas, nesta, o crédito fica extinto, dispensado, ao passo que, na moratória, ele é diferido para época mais favorável ou cômoda para os sujeitos passivos em dificuldade.

4.1.2 Depósito do montante integral do crédito tributário

É direito (subjetivo) do sujeito passivo proceder ao depósito do montante integral do lançamento realizado (incluindo aí o auto de infração) quando se pretende a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou quando há o dever de efetuar o pagamento antecipado do tributo, nos casos em que este é legalmente exigido³². Não há necessidade de propositura de ação cautelar para tanto.

Caso venha ser exigido, tal procedimento será inconstitucional, pois tanto o princípio do devido processo legal e como o da ampla defesa estarão sendo violados, além de impossibilitar a revisão do lançamento (autocontrole do ato administrativo realizado pelo Poder Executivo).

O STF editou Súmulas Vinculantes a de nºs 21 e 28 sobre o assunto³³.

Realizado o depósito integral fica proibido o Fisco (administração fazendária) de exigir o crédito tributário. Este deve ser o valor devido e não o que o sujeito passivo entende como devido. Incluídos neste as multas e os juros caso tenha ocorrido o lançamento, e se inexistente o mesmo, ficam excluídos os mesmos.

O valor deve ser integral e em dinheiro³⁴. Inclusive na modalidade de lançamento por homologação, realizada judicialmente, a exigibilidade do crédito estará suspensa até

30 STJ, 1ª Seção, EREsp nº 479725/BA, Rel. Min. José Delgado, DJ 26/09/2005.

31 BALEEIRO, Aliomar, *op cit*, p. 1256

32 STJ, REsp 196.235/RJ.

33 Súmula Vinculante 21: É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Súmula Vinculante 28: inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário

34 STJ, Súmula nº 112.

que a fazenda pública se manifeste³⁵, realizando o lançamento *ex officio* do valor devido superior ao valor depositado³⁶. Não podendo ser substituído o depósito do valor pela fiança³⁷.

Este poderá ser realizado administrativa (voluntário, exemplo, visa inibir a ação executiva), como também judicialmente (antecede as ações judiciais ou incidentalmente).

Sendo realizado, na via administrativa, serviria, tão somente, como estratégica para afastar a fluência das multas e demais penalidades moratórias enquanto se discute o crédito, o que muitas vezes se arrasta por longo período³⁸, já que a simples propositura de recurso administrativo inibe a cobrança do crédito tributário; por outro lado, sendo proposto na esfera judicial, terá efeito suspensivo, impossibilitando a execução fiscal e ao final da mesma o depósito será devolvido ao sujeito passivo, em caso de decisão favorável ao mesmo ou convertido em renda, quando favorável ao sujeito ativo. .

Consignamos que há uma diferença entre este tipo de depósito e a ação de consignação em pagamento (alvo de estudo no decorrer deste artigo); o primeiro deverá ser realizado no valor exato que o fisco está exigindo (há suspensão do crédito tributário); já, a segunda, será realizada no valor que o contribuinte entende como correto e, por isso, está impedido de quitá-lo, sendo necessária a propositura da ação destinada para tal fim, com finalidade de garantir o direito de pagar o que entende devido (há extinção do crédito tributário).

4.1.3 Concessão de medidas liminares e antecipação de tutela

A Lei Complementar 104, de 10.01.2001, alterou o inciso V do artigo 151 do CTN, possibilitado a concessão liminar³⁹ e a antecipação de tutela⁴⁰ como forma de suspensão do crédito tributário. Devendo seguir as seguintes limitações, dentro da órbita tributária: não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários e nem quando for alvo de entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, sendo, por conseguinte, descabidos nos casos de tributos aduaneiros, mesmo tento isenção, imunidades.

35 STJ, REsp nº 27350, Min. Humberto Gomes de Barros

36 STJ, REsp nº 504822, Rel. Min. Eliana Calmon

37 STJ, REsp nº 304.843/PR, Rel. Min. José Delgado.

38 CARNEIRO, Claudio, *op cit*, p. 659

39 Liminar é a representação da medida de urgência, de natureza provisória cujo lapso temporal pode ser para prevenir que ocorra algo durante o processo irreparável, presentes os pressupostos *fomus boni iuris* e *periculum in mora*.

40 A tutela de urgência satisfativa é condida após exame das provas e alegações e tem o condão de fazer definitividade na coisa julgada material.

Os efeitos suspensivos, segundo Aliomar Baleeiro⁴¹, somente são desencadeados se o juiz, cautelarmente, nos termos do art. 7º, III, da Lei nº 12.016/2009, diante da lesividade do ato ou sua iminência, conceder a medida liminar, a qual afasta de plano o ato abusivo da autoridade para evitar a irreparabilidade do dano com a demora da sentença.

Proposto mandado de segurança com pedido de antecipação de tutela e tendo o mesmo sido denegado, implica a conversão de depósito em renda, após transitado em julgado, bem como a imposição de juros, correção monetária e penalidades (princípios de economia processual e da praticabilidade da tributação)⁴², não sendo outro o entendimento do STJ⁴³.

4.1.4 Reclamações e os recursos administrativos

Até a apreciação final dos recursos fica suspensa a cobrança do crédito tributário formalizado pelo seu lançamento. Não havendo o lançamento haverá a decadência do direito do crédito (o prazo de preclusão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter ocorrido), mesmo nos casos que tenha tido o pagamento a menor (art. 150, § 4º, CTN) e não ocorreu o lançamento de ofício.

Caso não haja impugnação, após o prazo legal, fica a administração fazendária autorizada à propositura da ação cabível. Entretanto, havendo a mesma, e se for contrária ao sujeito passivo, este poderá propor o recurso administrativo; sendo a favor do sujeito passivo, o agente público deverá recorrer de ofício, de sua decisão sem definitividade do crédito tributo, entretanto, se decisão for contrária, mas menor que o valor determinado em lei para que se possa processar o recurso de ofício será concedida a definitividade com a notificação ao sujeito passivo.

4.1.5 Parcelamento

O parcelamento dependerá de lei específica da entidade tributante, autorizando-o; sendo deferido, impede a cobrança do crédito parcelado, enquanto o sujeito passivo estiver cumprindo-o⁴⁴. As regras são as mesmas da moratória.

Este foi incluído como causa de suspensão do crédito tributário pelo art. 155-A no CTN, através da Lei Complementar nº 104, de 10.01.200 e, uma vez concedido não

41 BALEEIRO, Aliomar, *op cit*, p. 1250.

42 COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op cit*, p. 699.

43 STJ, EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 839.962 - MG (2010/0142442-0). Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima).

44 STJ, REsp nº 498143, Rel. Min. João Otavio de Noronha

cancela penhora de bens já realizada, sendo possível, somente antes da propositura da ação, segundo a Lei nº 11.941/2009, que estabelece condições de parcelamento, nos arts. 10 e 11, declarada constitucional pelo STJ⁴⁵, não ofende o princípio da isonomia tributária, pois distingue entre situações diversas: o devedor cujos bens não foram penhorados, e o devedor já executado, com penhora efetivada, a resistência do pagamento, mesmo que no primeiro momento, justifica a penhora⁴⁶.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁴⁷ salienta que o paragrafo primeiro do referido artigo 155-A do CTN, visa resolver os litígios quanto à incidência ou não das multas em parcelamento tidos espontâneos, determinou que não há exclusão, exceto se lei dispuser de forma contrária (anistia), seguindo os rumos jurisprudenciais sobre a matéria; o paragrafo segundo determinou que ao parcelamento, de forma subsidiária, devem ser aplicadas as normas referentes à moratória.

A Lei Complementar nº 118/2005, inclui no referido artigo, os §§ 3º e 4º, onde é mencionada recuperação judicial de créditos tributários.

Há uma diferença entre a moratória e o parcelamento. Na primeira, deve ser excluída a aplicação das multas e até mesmo dos juros; não segundo, isso não ocorre, em regra, não exclui a incidência de juros e multas (art. 155-A, §1º, CTN). Parcela-se todo o crédito (com juros e multa vencidos, se for o caso) e no valor das prestações são acrescidos os juros legais (juros relativos ao período do parcelamento).

4.2- Extinção do Crédito Tributário

A obrigação tributaria é extinta juntamente com o crédito decorrente da mesma, entretanto, Mauro Luís Rocha Lopes⁴⁸ apresenta outras formas de extinção do crédito tributário, representativas de modalidades indiretas, algumas satisfatórias dos interesses econômicos do Fisco (consignação, compensação, dação), outras, não satisfatórias (decadência, prescrição, remissão, decisão administrativa irreformável, sentença

⁴⁵ STJ, REsp nº 1.266.318, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho

⁴⁶ STJ, REsp nº 1.266.318, voto-vista, do Min. Sidnei Beneti, seguido pelos demais ministros.

⁴⁷ Sacha Calmon Navarro Coelho, *op cit*, p. 695.

⁴⁸ LOPES, Mauro Luís Rocha, **Direito Tributário**. 3ª ed. Niterói: Impetus, 2012, p. 258.

transitada em julgado). Estas em sua maioria, relacionadas no art. 156 do CTN, o qual não faz menção a confusão⁴⁹ e nem a novação⁵⁰.

Segundo, André Mendes Moreira e Alexandre de Castro Baroni⁵¹, as mesmas se dividem em: causas de extinção do crédito tributário não previstas no CTN; e causas extintivas do crédito tributário previstas no CTN.

Relaciona-se que, o STF, através da ADIn- MC nº 2405 (Rel. Min. Carlos Britto) DJ 17-02-2006, revendo posicionamento anterior (ADIn-MC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003), autorizou as entidades tributantes a estabelecerem regras específicas de quitação de seus créditos tributários, mesmo não constantes no art. 156 do CTN.

PLC (proposta de Lei Complementar) nº 469/2009 traz consigo a inclusão da arbitragem como forma de solução dos conflitos entre os sujeitos de uma relação tributária, onde o laudo terá efeito vinculante, como aduz Kiyoshi Harada⁵².

4.2.1- Pagamento

O pagamento corresponde à entrega ao sujeito ativo de determinado valor expresso em moeda corrente correspondente ao crédito tributário. Havendo penalidade

49 A *confusão* consiste na reunião, na mesma pessoa, das qualidades de credor e devedor (CC, art. 1.049). Assim, a confusão ocorre quando uma mesma pessoa é ao mesmo tempo sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação, pelo que o credor não pode agir contra si mesmo, como devedor, extinguindo-se, portanto, a obrigação. A confusão pode eventualmente ocorrer, quando, por exemplo, a União desapropria ações de uma sociedade anônima que é devedora do IRPJ, tornando-se, credora e devedora da obrigação tributária, que ficará extinta. Ocorre também confusão na seara tributária quando o Município desapropria um bem imóvel, cujo IPTU apresenta débito. (JUNCO, José Alexandre. Extinção da obrigação e do crédito tributário e suas implicações conceituais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9284>. Acesso em maio 2014).

50 A novação é a constituição de uma nova dívida tributária pela substituição da anterior ou pela substituição do credor por outro novo. Não estando prevista na órbita tributária, pois a transmissão da responsabilidade do pagamento do tributo decorrente da obrigação tributária, não se dá através de uma novação da dívida e, sim, por responsabilidade tributária, a qual se dará por substituição ou por transferência.

51 MOREIRA, André Mendes e BARONI, Alexandre de Castro. Extinção do crédito tributário: uma análise crítica. <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=859bf1416b8b876>, acessado em 24.05.2014.

52 HARADA, Kiyoshi. Alterações no Código Tributário Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3999, 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/29438>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

pecuniária (multa) esta é somada ao valor do tributo, bem como a mora, em decorrência da demora do pagamento, a qual é automática a partir do vencimento dívida, independente do motivo demonstrado ao Fisco pelo sujeito passivo. Podendo ser utilizada a taxa Selic, não só pela União (obrigatória), mas também pelos Estados e Municípios⁵³.

O CTN, no artigo 162 e seus incisos, relacionam as formas de pagamento do crédito tributário.

Caso haja o pagamento indevido o contribuinte tem direito à restituição, por via administrativa ou judicial (ação de repetição do indébito tributário), no prazo de cinco anos, a contar, como reza o art. 156, I do CTN, da data da extinção do suposto crédito tributário, ocorrendo o indébito tributário.

Na via administrativa, o prazo de cinco anos para pedir a devolução, é contado do seguinte modo: a) a partir do momento em que se deu o pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do evento efetivamente ocorrido; b) também a contar da data do recolhimento, quando houver 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; c) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado ou rescindindo a decisão condenatória⁵⁴. Entretanto, não restituído nesta via, o sujeito passivo terá dois anos para ingressar com ação anulatória do ato denegatório proferido pela Administração.

Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo⁵⁵.

No caso de lançamentos por homologação de tributo indevido, a Lei Complementar nº 118/2005 (art. 3), afastou a tese do cinco mais cinco (dez anos) a contar da data do fato gerador, acatada pela STJ⁵⁶, determinando que o termo inicial do prazo será a data do pagamento do suposto pagamento, segundo Mauro Luís Rocha Lopes, o Estado-legislador tentou dar a referida norma o efeito explicativo para incidência do inciso I art. 106, CTN, que determina a aplicação retroativa da lei meramente

⁵³ STJ, REsp nº 879844, Rel. Min. Luiz Fux.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *op cit*, p. 537.

⁵⁵ STF, Súmula 546.

⁵⁶ STJ, 1ª Seção, EREsp nº 435835, Rel. Min. José Delgado

interpretativa. Entretanto, esta norma gerou debates e o STF⁵⁷ declarou a inconstitucionalidade do seu art. 4º, no que se refere à utilização do mencionado art. do CTN, considerando válido o novo prazo tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias (09.06.2005)⁵⁸.

O indébito tributário é destinado à pessoa que se encontra no polo passivo da relação jurídica tributária ou quando há transferência do respectivo encargo financeiro, desde que prove ter assumido o referido financeiro, nos casos de tributos indiretos. Deverão ser corrigidos monetariamente desde a ocorrência do recolhimento⁵⁹, inclusive incidindo, segundo o CTN (art. 167, *caput*) os juros e penalidades pecuniárias, com termo inicial de contagem, o trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar (art. 167, § único), sendo excluídas as referentes a infrações de caráter formal não prejudicada pela causa da restituição.

Ocorrido à extinção do crédito tributário tem a mesma o efeito da extinção da punibilidade do agente, dentro da esfera penal, no tocante a crimes contra a ordem tributária.

Segundo o STF⁶⁰, o simples parcelamento não é causa suficiente para extinção da punibilidade por crimes decorrentes de ofensa à Lei nº 8.137/90 e, o pagamento de uma parcela do crédito tributário não presume o pagamento das demais. Por outro lado, o pagamento integral não importa em pagamento de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos e a certidão negativa de quitação de débitos, prevista no art. 205 do CTN, faz presunção relativa, já que pode haver cobrança de créditos residuais.

Outro problema é quando o sujeito passivo tem diversos débitos com o mesmo credor e o valor a ser pago é insuficiente para saldar todas as dívidas para que aconteça a mesma, haverá imputação de pagamento⁶¹. A regra da mesma é, em primeiro, os que a pessoa seja o contribuinte e depois quando esta for responsável; em segundo, os tributos vinculados em decorrência de repor os gastos com as obras públicas e depois os impostos; em terceiro, os que estão a prescrever; e por último, a dívida for maior, em relação ao de menor valor.

4.2.2- Compensação

⁵⁷ STF, RE nº 566621, Rel. Min. Ellen Gracie)

⁵⁸ LOPES, Mauro Luís Rocha, *op cit*, p. 275.

⁵⁹ STF, RE nº 81522, Rel. Min. Antônio Neder.

⁶⁰ STF, RHC nº 8.9152, Rel. Min. Ricardo Lewandowski

⁶¹ Esta é tida como uma forma que o sujeito passivo possui para quitar um ou mais tributos não pagos em época própria do mesmo sujeito ativo

É realizada quando duas pessoas ao mesmo tempo forem credor e devedor de determinada obrigação, no caso uma obrigação tributária, extinguindo-as, até onde se compensem.

Na esfera tributária, deve ser prevista lei da entidade tributante e haver o um encontro de entre créditos líquidos e certos (vencidos ou vincendos) entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (CTN, art. 170). Não podendo ser concedida através de liminar, conforme o art. 4º da LC 104/2001, a qual acompanhou a Súmula nº 212 do STJ. Sendo proibida a dilação probatória (Lei nº 12.016/2009) e a propositura de mandado de segurança para convalida-la⁶².

A Lei nº 10.637/2002 atribui ao sujeito passivo à possibilidade de propor compensação. Além de acrescentar parágrafos ao art. 74 da Lei nº 9.430/1996, definindo que, para a extinção há necessidade da homologação do procedimento pelo Fisco, no prazo de cinco anos a contar da data da entrega da declaração; sendo esta recusada, será permitida a manifestação de inconformidade e recurso administrativo, até a decisão final, fica suspensa sua exigibilidade⁶³; e, sendo rejeitada em definitivo, a declaração servirá como confissão dos créditos tributários, devendo, assim, o contribuinte realizar o pagamento no prazo de lei (30 dias), sob pena de inscrição em dívida ativa e cobrança.

O STJ analisando as diversas alterações da lei sobre compensação⁶⁴ fechou posicionamento que deverá a mesma correr nos moldes da lei em vigor no tempo do ajuizamento da ação, possibilitando, a sua compensação pelas normas posteriores na via administrativa. A Lei nº 10.637 estabeleceu que o crédito tributário reconhecido pela via judicial só pode ser usado após a finalização do processo (trânsito em julgado).

Em outro julgado o STJ avaliando a compensação feita pelo contribuinte por meio de tutela antecipada, antes da entrada em vigor da LC 104/2001, entendeu que a tramitação de ação judicial não interrompe o prazo de cinco anos que a Receita Federal tem para cobrar débito fiscal gerado por compensação indevida⁶⁵.

4.2.3- Transação

A transação é um acordo entre os sujeitos da obrigação tributária, onde haverá concessões de ambas as partes. Este dependerá de lei, esta, por sua vez, indicará a

⁶² STJ, Súmula nº 460.

⁶³ STJ, EREsp nº 850332, Rel. Min. Eliana Calmon

⁶⁴ STJ, REsp. nº 1.137.738, Rel. Min. Luiz Fux

⁶⁵ MENGARDO, Bárbara. **Receita perde disputa sobre compensação indevida**. São Paulo: *Valor Econômico*, Notícias, 14 de maio de 2014.

autoridade competente para realizar o acordo e o tipo de compensação a ser realizada (exemplo, parcelamento, remissão de dívida, entre outras). Há, segundo os ditames do CTN (art. 171), necessidade de um litígio para ser concedida.

4.2.4- Remissão

A remissão é o perdão de certa dívida dada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo de uma obrigação tributária. Tendo como características: a existência de uma dívida a ser extinta, quer todo quer em parte; a voluntariedade e a graciousidade do ato extintivo; e, a ausência de ônus para o beneficiário.

Esta poderá ser de caráter individual (específico) ou geral, como acontece na moratória. A primeira deverá estar prevista em lei e dependerá de despacho da autoridade competente, onde o beneficiário deverá demonstrar o preenchimento dos requisitos ou satisfaça as condições para obtenção do favor; a segunda deverá decorrer diretamente de lei e independe de requerimento do interessado. Sendo a decorrente de impossibilidade de cobrança, devido o valor da mesma, a mais comum, pois se proposta não cobrirá as despesas processuais.

4.2.5- Decadência e Prescrição

Alexandre José Junco relaciona as seguintes diferenças entres estes institutos, a prescrição não corre contra certas pessoas, a decadência corre contra todos; o prazo prescricional pode ser suspenso ou interrompido, a decadência não pode ser suspensa ou interrompida, seus prazos são fatais e peremptórios⁶⁶.

A decadência é a perda do direito de constituir do crédito tributário, em decorrência da não realização do lançamento, no prazo de cinco anos da realização do fato gerador pelo sujeito passivo⁶⁷. O CTN (art. 173, I) estabeleceu como termo a quo do quinquênio decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo o lançamento anulado por vício formal, haverá a reabertura do referido prazo (CTN, art. 173, II). A propositura de ação judicial não inibe a Fazenda de proceder ao lançamento tributário para prevenir a decadência do direito de lançar⁶⁸.

⁶⁶ JUNCO, José Alexandre. Extinção da obrigação e do crédito tributário e suas implicações conceituais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9284. Acesso em maio de 2014.

⁶⁷ STF, Súmula Vinculante nº 08

⁶⁸ STJ, EREsp nº 575991, Rel. Min. Denise Arruda.

No caso de tributos lançados por homologação, a simples entrega da declaração pelo sujeito passivo reconhecendo a dívida tributária, a luz da Súmula nº 436 do STJ, constitui o crédito tributário, dispensando qualquer outra formalidade por parte do Fisco. Assimila-se a declaração, o depósito voluntário realizado pelo sujeito passivo para alcançar a suspensão da cobrança do crédito tributário⁶⁹.

A prescrição, segundo o que alude o art. 174 do CTN, é a perda do direito de cobrança (propositura da ação) pela inércia do Fisco no prazo de cinco anos, após o lançamento tributário. Esta deverá ser de ofício, como determina o CPC, no art. 219, §5º.

4.2.6 – Pagamento antecipado e a homologação do lançamento. Conversão do depósito em renda.

Os depósitos realizados nas ações 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 não necessitam de formalização por parte do sujeito passivo⁷⁰. Entretanto, o simples depósito não é causa de extinção do crédito tributário, pois necessita-se de sua homologação por parte do Fisco, já que a simples antecipação caracteriza-se como depósito-caução.

Por meio de decisão prolatada em sede de embargos de divergência no final de 2010⁷¹, o STJ passou a equiparar os depósitos judiciais feitos no bojo de ações que discutem preventivamente a exigência do crédito tributário ao autolancamento⁷².

4.2.7- Consignação em pagamento

O CTN apresenta três hipóteses para a autorização da consignação em pagamento, quais sejam: a recusa do recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento da obrigação acessória, como juros e correção monetária; subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamentação legal (negativa do recebimento do crédito tributário

69 STJ, EREsp nº 686479, Rel. Min. Denise Arruda.

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

71 STJ, Primeira Seção, REsp nº 671.773/RJ, Relator Min. TEORI ZAVASCKI, DJe 03.11.2010.

72 MOREIRA, André Mendes e BARONI, Alexandre de Castro. **Extinção do crédito tributário: uma análise crítica.** <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=859bf1416b8b876>, acessado em julho de 2014, pp. 199-225.

pela Administração Fazendária); e, a de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador (bitributação). Podendo ser utilizada para que o sujeito passivo satisfaça seu direito de pagar o que devido, na forma correta, quando o Fisco esta lhe cobrando prestação maior que a devida.

Há uma diferença entre este tipo de ação e o depósito integral do crédito tributário (causa de suspensão do crédito tributário), pois a primeira será realizada no valor que o contribuinte entende ser o correto⁷³; já, o segundo, deverá ser realizado no valor exato que o fisco está exigindo, e, por isso, é considerada como causa de extinção do crédito tributário.

4.2.8- Decisão administrativa irreformável e decisão judicial passada em julgado

Havendo litígio, tanto na via administrativa (que não possa haver mais ação anulatória) como na via judicial, a decisão final (favorável ao contribuinte), extingue o crédito tributário.

Ressalta-se que, o Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004 e a sua respectiva Portaria PGFN n° 820/2004 sustentam a possibilidade de, em determinadas hipóteses, a União Federal recorrer ao Poder Judiciário para anular decisões administrativas definitivas prolatadas pelo CARF⁷⁴.

4.2.9- Dação em pagamento em bens imóveis

A dação em pagamento de bens imóveis foi introduzida no art. 156 do CTN pela LC 104/01 em que o contribuinte ou responsável pode oferecer bens imóveis espontaneamente ao Fisco para liquidar seus créditos tributários, somente podendo ocorrer dentro dos ditames da lei. Segundo o STJ esta norma é preceito normativo de eficácia limitada, subordinada à intermediação de norma regulamentadora⁷⁵.

Por outro lado, discute-se a constitucionalidade ou não da dação em pagamento de bens móveis como forma de extinção do crédito tributário. Sendo permitida desde que não fira o princípio da licitação na aquisição de materiais pela Administração Pública.

Relata-se os julgamentos tanto da ADI-MC n° 2.405/RS (STF, Pleno, ADI-MC n° 2.405/RS, Relator Min. CARLOS BRITTO, DJ 17.02.2006, p. 54), onde a lei gaúcha foi declara valida, no tange a dação em pagamento de bens móveis e imóveis como forma

73 STJ, REsp 667.302/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

74 MOREIRA, André Mendes e BARONI, Alexandre de Castro, *op cit*.

75 STJ, 1ª T, REsp 884272/RJ. Rel Min. Teori Albino Zavascki

extintiva do crédito tributário, como STF, ADIn 1.917-5 DF, Min Rel. Ricardo Lewandowski⁷⁶, onde esta última declarou como inconstitucional a dação em pagamento de bens móveis, como forma de extinção do crédito tributário, por afrontar o art. 37, XXI da atual Carta Magna XXI, que determina a exigência de licitação para as compras efetuadas pela Administração Pública. Resta salientar que, não é o caso de dispensa de licitação, pois a mesma não está contemplada no rol da dispensa prevista na Lei 8.666/93.

4.3- Exclusão do crédito tributário

Excluir o crédito tributário significa proibir a sua constituição, ou seja, o fisco está impedido de realizar o lançamento tributário decorrente de uma obrigação tributária. São duas as modalidades: isenção e anistia.

Há diversas formas de exoneração tributária, quais sejam: exógenas e endógenas, segundo Aliomar Baleeiro⁷⁷.

Podemos relacionar as diferenças entre remissão, anistia e isenção evitando-se, assim, a insegurança jurídica por parte do contribuinte.

A diferença entre isenção e anistia, segundo Ricardo Alexandre é que a isenção exclui crédito tributário relativo a tributo, enquanto a anistia exclui crédito tributário relativo à penalidade pecuniária. Entretanto, em relação à obrigação acessória, esta não é

⁷⁶ STF, ADIn 1.917-5 DF, Min Rel. Ricardo Lewandowski, Neste julgamento, foi superada a questão da desnecessidade de previsão em lei complementar de novas formas de extinção do crédito tributário, por força do precedente da ADI-MC n° 2.405/RS entendeu que, da forma como redigida, a lei sob análise feriria o princípio da licitação na aquisição de materiais pela Administração Pública (MOREIRA, André Mendes Moreira e BARONI. **Extinção do crédito tributário: uma análise crítica.** In: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=859bf1416b8b8761>, acesso em 21.05.2014, p. 199-225).

⁷⁷ As exógenas que não alteram a estrutura interna da norma tributária, quer a hipótese, quer a consequência, nem negam a tributabilidade da hipótese; pressupõem o prévio nascimento da obrigação tributária, extinguindo-a como na remissão, na compensação, na prescrição e na decadência; ou pressupõem mesmo o cumprimento do dever tributário, anulando-lhe os efeitos, como na devolução do tributo pago; e, as endógena, que atuam na estrutura da norma tributária como na isenção, na alíquota zero, na base de cálculo presumida. Complementa salientando que entre as exonerações exógenas às normas que estabelece o dever tributário estão: remissão, compensação, transação, decadência e prescrição, devolução do tributo legalmente pago e dação em pagamento e, a exoneração exógena à norma sancionatória, a anistia; enquanto, as exonerações endógenas podem ser totais (isenções, inclusive alíquota zero) e as parciais (reduções de base de cálculo ou alíquota e deduções diversas, autorizadas em lei – chamadas impropriamente – isenções parciais), (BALEIRO, Aliomar, *op cit*, p. 1341/1343).

dispensada, ou seja, se exclusão da multa por atraso na entrega tardia da declaração, por exemplo, do Imposto de Renda, não implica a dispensa da própria declaração⁷⁸.

Já, a diferença entre a remissão e a anistia, segundo Paulo de Barros Carvalho e que, remetendo, o Estado dispensa o pagamento do crédito relativo ao tributo e, pela anistia, dá-se o perdão correspondente ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária. A remissão se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional tributaria, enquanto a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da infração⁷⁹.

Sacha Calmon Navarro Coêlho salienta que a isenção impede o nascimento da própria obrigação tributária; por outro lado, a remissão extingue a obrigação já existente⁸⁰.

Passaremos apreciar a isenção e a anistia, em separado, como causas de exclusão do crédito tributário.

4.3.1 Isenção

É um benefício dado ao sujeito passivo, previsto em lei⁸¹, desde que atinja as condições necessárias para obtê-lo. Esta não é causa de não incidência tributária, já que estará sendo realizada a obrigação tributária, porém, será excluído o lançamento e a constituição de crédito. Sendo revogada, a sua cobrança será exigida no mesmo exercício financeiro⁸². Constituindo-se uma exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação, conforme entendimento do STF⁸³.

Esta exclusão tributária poderá ser revogada a qualquer momento, exceto a concedida por prazo determinado e por certas condições onerosas⁸⁴. Aquela que não estiver condicionada a determinadas obrigações ou encargos para o beneficiário poderá

⁷⁸ ALEXANDRE, Ricardo, *op cit*, p. 470.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *op cit*, p. 542.

⁸⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *op cit*, p. 742.

⁸¹ Não podendo ser realizada através de Resolução editada pelo Poder Legislativo (STJ, EREsp nº 723575, Rel. Min. Teori Zavascki).

⁸² STF, Súmula nº 615.

⁸³ STF, ADIn, nº 286, Rel. Min. Maurício Corrêa.

⁸⁴ STF, Súmula nº 544.

ser suprimida a qualquer tempo⁸⁵. Relaciona-se que, há isenções heterônomas e impróprias como alude a doutrina⁸⁶.

Poderá possuir caráter geral ou específico. A primeira decorre diretamente da lei, independentemente de requerimento ou de despacho administrativo. Já, a segunda também decorre de lei, mas é efetivada através de despacho da autoridade administrativa, em requerimento através do qual o interessado faça prova do preenchimento das condições estabelecidas em lei (CTN, art. 179)⁸⁷.

4.3.2 Anistia

A anistia é o “perdão” do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. Esta ao extinguir a punibilidade do infrator impede a constituição do respectivo crédito tributário. Devendo apenas abranger as penalidades previstas na legislação em vigor, por conseguinte, não atinge situações futuras.

5- CONCLUSÃO:

Os princípios, as regras e o direito à jurisdição garantem os direitos fundamentais do contribuinte, permitindo, assim uma rediscussão do crédito tributário, quer na via administrativa, quer na via judicial, sendo-lhe garantido a ampla defesa e o contraditório, evitando-se, assim, a insegurança jurídica por parte do mesmo quando o fisco ferir os princípios da legalidade, capacidade tributária ou da isonomia tributária.

O crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária, segundo alude o CTN, o qual se materializa através do seu lançamento. Este poderá ser suspenso, extinto ou excluído.

Há uma diferença fundamental entre as causas de exclusão e de extinção do referido crédito, estas pressupõem a realização prévia do referido lançamento, aquelas o

85 STJ, REsp nº 893145, Rel. Min. Eliana Calmon.

86 Mauro Luis da Rocha (*op cit*, p. 322) salienta que a isenção heterônoma é expressão utilizada para designar a isenção concedida por lei de entidade não detentora de competência para tributar. Trata-se de isenção veda ao contribuinte (art. 151, III), embora ele próprio aluda a duas exceções (art. 155, § 2º, XII, e art. 156, § 3º, II), uma das quais relativa ao ICMS, não mais operante; e, isenção imprópria é a designação de mera não incidência declarada pelo legislador impropriamente como isenção. É o que ocorre na legislação do imposto de renda, quando afirma que o recebimento de verba indenizatória de dano material é isento de tributação.

87 Idem, p. 322

impedem, não podendo ser constituído. A segunda, pode ser avaliada em dois aspectos, o primeiro, como forma de efetivação da segurança jurídica aos participantes da relação jurídica tributária e a indisponibilidade de créditos públicos por parte do fisco, que necessita de uma autorização legal para sua não instituição e cobrança, já que seu lançamento é uma atividade obrigatória e vinculativa.

Algumas alterações previstas ao CTN visam dar a este dispositivo legal a modernidade, como o PLC nº 469/2009, que traz consigo a inclusão da arbitragem para solução de conflito ou litígio, tendo o laudo arbitral terá efeito vinculante.

BIBLIOGRAFIA:

AGRA, Walber. **Habermas e a Teoria da Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. IN: *Direitos Fundamentais & Justiça*, nº 03, Abr/jun, 2008, pp. 65-81.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Método; São Paulo: Gen, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. Revista dos Tribunais, 1969

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRITO, Hugo Machado. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2209.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev., atual. Método: Rio de Janeiro, São Paulo: Gen, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 21ªed. São Paulo: Atlas, 2012.

LOPES, Mauro Luis Rocha, **Direito Tributário**. 3ª ed. Niterói: Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed., rev., e atual. São Paulo: Malheiros Ed., 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MENGARDO, Bárbara. **Receita perde disputa sobre compensação indevida.** São Paulo: *Valor Econômico*, Notícias, 14 de maio de 2014.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Da lei tributaria no tempo.** São Paulo: Ed. Obelisco, 1998

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

HARADA, Kiyoshi. **Tutela antecipada e suspensão da exigibilidade do crédito tributário.** In: *www.tributario.net*, acesso em 30 de maio de 2014.

_____. Alterações no Código Tributário Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3999, 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/29438>>. Acesso em: 21 jul. 2014

JUNCO, José Alexandre. Extinção da obrigação e do crédito tributário e suas implicações conceituais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9284>. Acesso em maio 2014.

MORAES, Eduardo de Abreu. **A tributação indireta sob a ótica da Teoria da justiça de John Rawls.** *IN:* <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d99fa3a9dd5df426>, pp. 193-213, Acesso em julho 2014.

MOREIRA, André Mendes e BARONI, Alexandre de Castro . **Extinção do crédito tributário: uma análise crítica.** <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=859bf1416b8b876>, acessado em acesso em maio 2014, pp. 199-225.