Enap Escola Nacional de Administração Pública

Gestão Tributária Municipal

Módulo 3 Crédito Tributário e Lançamento

Brasília - 2019

Conteúdo para impressão

Fundação Escola Nacional de Administração Pública

Presidente
Aline Soares

Diretor de Educação Continuada, Seleção, Formação e Certificação de Competências
Paulo Marques

Coordenadora-Geral de Educação a Distância
Natália Teles da Mota Teixeira

Conteudista
Leonardo Godoi Sia

Diagramação realizada no âmbito do acordo de Cooperação TécnicaFUB/CDT/Laboratório Latitude e Enap.

© Enap, 2019

Escola Nacional de Administração Pública
Diretoria de Educação Continuada, Seleção, Formação e Certificação de Competências
SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF
Telefone: (61) 2020 3096 - Fax: (61) 2020 3178

SUMÁRIO

1. Introdução 5

2. Constituição do Crédito Tributário 5

3. Lançamento Tributário 6
3.1 Função do Lançamento Tributário 7
3.2 Modalidades de Lançamento Tributário 10
3.3 Retenção de ISSQN pela Prefeitura 14

4. Intercorrências do Crédito Tributário 14

5. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário 15
5.1 Moratória 16
5.2 Depósito do montante integral 16
5.3 Recursos e Reclamações 16
5.4 Liminar em Mandado de Segurança e Liminar ou Tutela Antecipada 17
5.5 Parcelamento 17

6. Extinção do Crédito Tributário 19
6.1 Pagamento, Pagamento Antecipado e Homologação do Pagamento 20
6.2 Compensação 21
6.3 Transação 22
6.4 Remissão 23
6.5 Prescrição e Decadência 25
6.6 Conversão do Depósito em Renda 27
6.7 Consignação em Pagamento 27
6.8 Decisão Administrativa Irreformável 27
6.9 Decisão Judicial Passada em Julgado 28

7. Dação em Pagamento 28

8. Confusão 29

9. Exclusão do Crédito Tributário 29
9.1 Isenção 30
9.2 Anistia 31

10. Imunidade Tributária 33

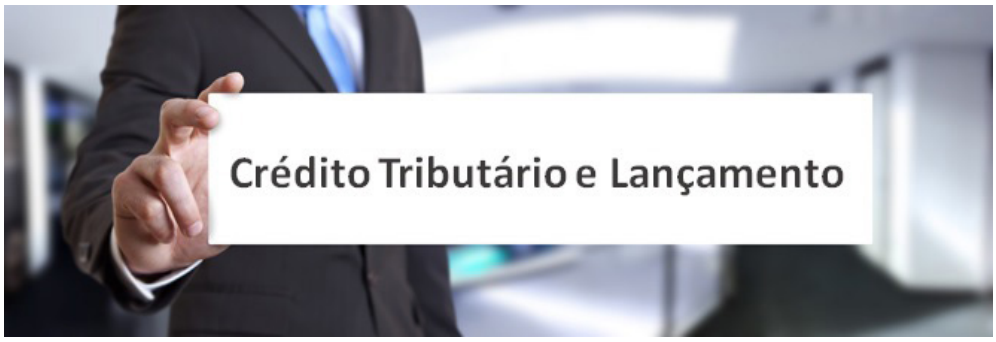
11. Conclusão 36

Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap

Módulo 3 Crédito Tributário e Lançamento

1. Introdução

A gestão tributária eficiente deve manter o foco nas obrigações tributárias até a finalização do processo de constituição definitiva do crédito tributário, porque existem situações que podem fazer com que o Fisco não receba o valor programado em função de recurso administrativo ou mandado de segurança.



Em regra, a obrigação só se tornará exigível após o lançamento tributário, que só pode ser alterado identificando suas principais consequências.

O gestor municipal deve acompanhar todos os procedimentos do ciclo de positivação do crédito tributário, que pode ocorrer até o momento da prescrição, da perda do prazo para o Fisco lançar o tributo (decadência) ou ainda as situações em que podem ocorrer equívocos por parte do Fisco.

Neste módulo, analisaremos o crédito tributário bem como as modalidades de lançamento aplicadas à gestão tributária municipal.

2. Constituição do Crédito Tributário

O Código Tributário Nacional (CTN), nos artigos 139 até o 146, trata da constituição do crédito tributário.

No Direito Civil, crédito e obrigação são a mesma coisa, ou seja, toda obrigação corresponde a um crédito. Pela ótica do credor, é um crédito, pela ótica do devedor, é uma obrigação.

No Direito Tributário, não é dessa forma, a obrigação caminha desde o fato gerador, enquanto o crédito nasce com o lançamento.

Antes do lançamento, há o surgimento do dever de pagar, mas a Fazenda ainda não tem o direito de exigir um valor, que só ocorrerá após o lançamento. Desse modo, trata-se de uma obrigação que não corresponde a um crédito.

IMPORTANTE

A obrigação dá origem ao crédito, ou seja, não existe crédito sem obrigação; pode até existir obrigação sem crédito, antes do lançamento e após a prescrição.

O crédito tributário é a obrigação tributária quando se torna líquido e certo em razão do lançamento, que é a exteriorização exigível da obrigação tributária.

O fato gerador faz nascer a obrigação tributária. O lançamento faz nascer o crédito tributário, de forma que a obrigação tributária passa a ser exigível.

Para saber mais, acesse e leia o texto complementar sobre Constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento.

3. Lançamento Tributário

O conceito de lançamento tributário tem natureza jurídica divergente. Ele pode nascer de um:

- **Procedimento administrativo**
  - ✓ Como procedimento administrativo, o professor Eurico Marcos Diniz de Santi (2001,
  - ✓ p. 148-149) destaca a definição de Alberto Xavier:
  - ✓ "é a sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte da autoridade do órgão administrativo".
  - ✓ E também destaca o pensamento de Celso Antônio Bandeira de Mello a respeito de procedimento administrativo:
  - ✓ "reporta-se a hipóteses em que os resultados pretendidos são alcançados por via de um conjunto de atos encadeados em sucessão itinerária até desembocarem no ato final".

- **Ato administrativo**
  - ✓ Com diferente posicionamento, foi apontado e resumido pelo professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 378-379) o pensamento que define o lançamento como ato administrativo nos termos das lições de Lúcia Valle de Figueiredo, que entende que tal instituto é
  - ✓ "a norma concreta, emanada pelo Estado, ou por quem no exercício da função administrativa, que tem por finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre este e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário".
  - ✓ Porém, para Celso Antônio Bandeira de Mello, ato administrativo reveste-se de características peculiares, que objetivam, simultaneamente, conferir garantia aos administrados de ausência de autonomia da vontade, de busca do interesse

público, de tipicidade e formalismo; e conferir prerrogativas à Administração: a imperatividade, a presunção de legitimidade e a exigibilidade.

O entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 390), tese à qual nos filiamos, é de que lançamento tributário é um:

> *ato administrativo, da categoria dos 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-tempo em que o crédito há de ser exigido.*

3.1 Função do Lançamento Tributário

A função do lançamento tributário apresenta natureza jurídica divergente. Quanto à natureza jurídica da função do lançamento tributário, existem três entendimentos apontados por Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 409-411):

a. Natureza declaratória do crédito tributário

Almílcar de Araújo Falcão (apud CARVALHO, 2005) defende a primeira corrente doutrinária. Esse autor tem o entendimento de função do lançamento tributário como natureza declaratória, não possuindo o lançamento a capacidade de criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim declarar o direito anterior consubstanciado na obrigação tributária.
Por sua vez, surge com a ocorrência do fato previamente descrito na lei, partindo do pressuposto de que primeiro ocorre o fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, para depois advir o ato de lançamento, declarando o crédito tributário e nele buscando informações à formalização do vínculo obrigacional.

b. Natureza constitutiva do lançamento tributário

Esta é a segunda corrente. Américo Lacombe (apud CARVALHO, 2005) prefere a natureza constitutiva do lançamento, mas constitutiva da obrigação, pois adota a posição dualista da obrigação. Posição preconizada no artigo 142 do CTN. Nada surge com o fato gerador, sequer a obrigação tributária.

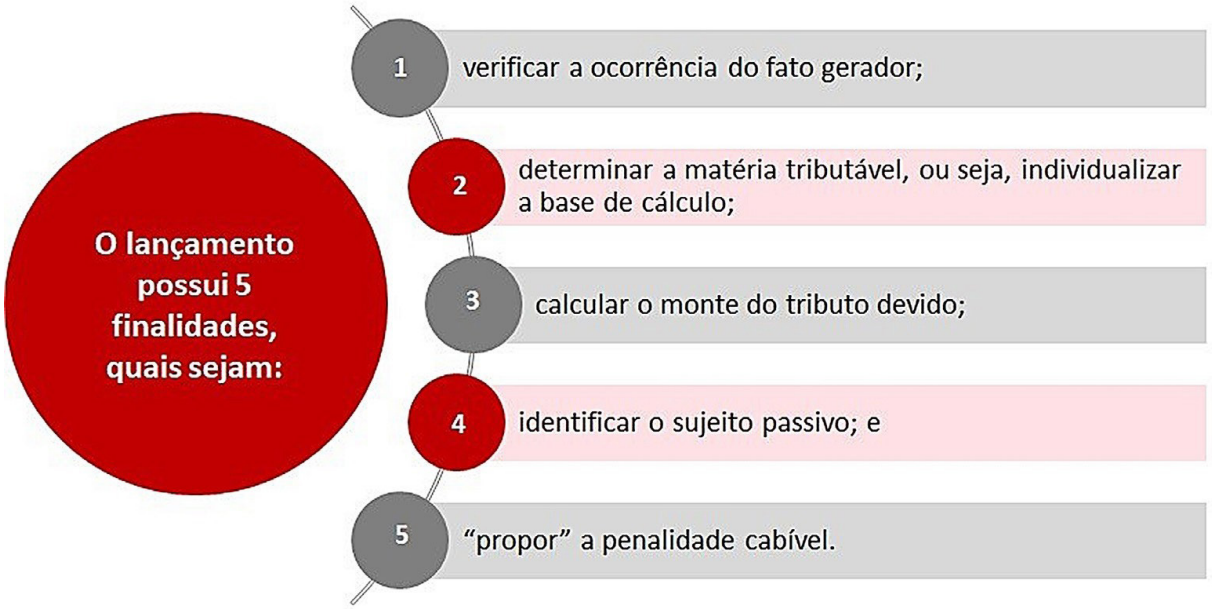
Para essa corrente, apenas o lançamento faz nascer a obrigação e o crédito tributário correspondente. Portanto, antes do lançamento, a Fazenda Pública tem apenas interesse, mas não tem direito algum.

c. Natureza hibrida: constitutiva do crédito e declaratória do lançamento

A terceira corrente entende que o lançamento tem natureza declaratória da obrigação e constitutiva do crédito. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, e o lançamento faz surgir o crédito tributário. A teoria mista separa obrigação e crédito, porque eles nascem em momentos distintos.

Já o professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 410) entende que o lançamento é um ato que constitui o crédito tributário, visto que o mero evento não faz surgir a obrigação tributária. Essa obrigação somente se constitui com o lançamento, no qual a autoridade competente

analisa o evento e o transforma em linguagem competente, fazendo surgir o crédito tributário. Logo, a obrigação nasce junto com o crédito tributário, no momento do lançamento.



Algumas considerações sobre a legislação que ampara o estudo desenvolvido e que evidenciam as cinco finalidades do lançamento.

a. Artigo 143 do CTN

Se feito em moeda estrangeira, o dia da cotação é o dia do fato gerador e não o dia dolançamento, salvo disposição de lei em contrário.

Art. 143 CTN. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

b. Artigo 144 do CTN

Esse dispositivo trata do momento em que será considerado como ocorrido o fato gerador e é regido pela lei vigente.

Art. 144 CTN. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito, maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Qual é a lei que devemos aplicar? A do dia do pagamento, do dia do lançamento ou a do dia do fato gerador?

A lei que devemos aplicar é a lei que estava vigente na data do fato gerador. Em relação aos aspectos procedimentais, devem ser aplicados de forma imediata, assim que superior hierárquico determina, pois podem ampliar as auditorias fiscais. Exemplos dos procedimentos são os critérios de fiscalização e apuração do fato gerador tributário.

A Lei Complementar nº 105/2001, que prevê a quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa, pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência? Pode, porque não altera a regra de incidência, mas sim os critérios de apuração, que são aplicados imediatamente.

Quando esses novos poderes da Administração se traduzem na criação de responsabilidade tributária de terceiros, ou seja, quando a lei cria uma nova responsabilidade tributária, é obvio que essa lei não pode retroagir à data do fato gerador, porque, embora a responsabilidade tributária seja um aumento de garantia para a Fazenda, para aquela pessoa que não era responsável, e agora é, está surgindo uma obrigação tributária que não existia.

IMPORTANTE

Em relação ao § 2º, art. 144, CTN, cito o IPTU:

O IPTU é lançado por período certo de tempo, e a lei fixa o dia primeiro de janeiro como sendo o da ocorrência do fato gerador. Assim, no IPTU, a lei, depois do dia primeiro de janeiro, não vai poder alterar critérios de apuração e fiscalização.

c. Artigo 145 do CTN

Esse dispositivo retrata o princípio da imutabilidade do lançamento. O STF entende que o crédito tributário está definitivamente constituído quando o sujeito passivo recebe a notificação do lançamento tributário.

A notificação formaliza o ato jurídico perfeito, impossibilitando a sua alteração, conforme o artigo 145 do CTN, combinado com art. 5º, XXXVI, CF/1988. Contudo, o CTN prevê exceções em casos nos quais é permitido realizar a alteração após a notificação. Exceções previstas no CTN:

- impugnação do sujeito passivo é o recurso voluntário;

- recurso de ofício é o recurso necessário; e
- iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do CTN, é o lançamento de ofício em razão de qualquer tipo de erro.

Essa imutabilidade protege o contribuinte, que tem a garantia de não ser perseguido pelo Fisco, e o funcionário, que terá a validade de seu trabalho respeitada.

Art. 145 CTN. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

d. Artigo 146 do CTN

A modificação dos critérios jurídicos é a modificação de interpretação. É diferente do erro, que é a aplicação da lei de forma equivocada. Erro de fato ou de direito enseja a alteração do lançamento, enquanto o advento de nova interpretação não poderá ofender o ato jurídico perfeito. Verifique as situações que podem embasar esses fundamentos:

- artigo 5º, XXXVI, CF/1988 – o ato jurídico deve ser respeitado pela lei;
- boa-fé objetiva do contribuinte que legitima a irrevisibilidade, ou seja, o novo entendimento do Fisco valerá para atos futuros e não poderá valer para atos jurídicos já aperfeiçoados; e
- proteção à confiança do contribuinte na Administração Tributária.

Art. 146 CTN. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

3.2 Modalidades de Lançamento Tributário

O CTN, do artigo 147 ao 150, prevê três modalidades de lançamento tributário:

a. Lançamento de ofício ou direto (art.149 CTN).

O sujeito passivo não participa do lançamento, em razão de que todas as providências preparatórias são feitas na administração pública. É o lançamento em que o Fisco vai realizar

toda a configuração do crédito tributário e que não conta com a participação do sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária, ou seja, cabe ao Fisco promover a formalização do crédito tributário sem qualquer participação do sujeito passivo. Ele é chamado de lançamento de excelência em razão do art. 142, parágrafo único do CTN.

Art. 149 CTN. O lançamento éefetuadoerevisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

Art. 142 CTN. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

IMPORTANTE

O lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, é um procedimento plenamente vinculado. Desta forma, a modalidade de lançamento que mais se aproxima do art. 142, CTN, é o lançamento de ofício, pois o Fisco atua sozinho.

Enap

b. Lançamento por declaração ou misto (art. 147, CTN).

O sujeito passivo presta declarações sobre os fatos pertinentes à imposição tributária, cabendo ao sujeito ativo, valendo-se das informações do contribuinte, verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, realizar o cálculo do montante devido, formalizar o crédito tributário e notificar o sujeito passivo para pagamento.

Neste lançamento não há preponderância de diligências. O sujeito passivo age junto com o Fisco. O sujeito passivo declara matéria de fato, e o Fisco declara matéria de direito. Portanto, o lançamento por declaração é o lançamento misto. Neste lançamento, há uma equivalência de ônus, não há preponderância de diligências e, por isto, ele é chamado de "lançamento misto".

Art. 147 CTN. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

A simples retificação da declaração não informa lançamento já efetuado, pois o lançamento encerra o procedimento administrativo, e a fazenda pública fica impedida de alterar o lançamento, em razão do princípio da imutabilidade do lançamento.

c. Lançamento por homologação (art. 150, CTN).

O sujeito passivo tem de verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizado.

SAIBA MAIS

Etimologicamente, a palavra "homologação" resulta de duas palavras gregas, homo e logos, que significam, respectivamente, "mesmo(a)" e "palavra". Homologar é dizer a mesma palavra, fenômeno que, no mundo jurídico, ocorre sempre que a autoridade competente para a prática de determinado ato confirma o ato praticado, porque, mesmo não tendo competência, pratica-o materialmente, seja por livre vontade, seja por expressa determinação legal, como no lançamento por homologação.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 436-437) afirma que a natureza do ato homologatório difere do ato lançamento tributário, pois um certifica a quitação, enquanto o outro certifica a dívida. Vale ressaltar que a homologação se classifica em: **expressa e tácita**.

- Homologação expressa - é uma atividade realizada pelo Fisco, a fim de verificar os procedimentos de apuração e recolhimento efetuados pelo sujeito passivo e, caso estejam corretos, reconhecer sua regularidade, decretando-se a extinção do crédito tributário.

- Homologação tácita - ocorre devido à inércia do Fisco durante o lapso temporal de cinco anos da ocorrência do fato gerador, de forma a validar o procedimento adotado pelo sujeito passivo.

O lançamento por homologação é também chamado "autolançamento", pois é o contribuinte que adota todas as medidas necessárias à formalização do crédito tributário, não sendo necessário o Fisco participar das diligências, ou seja, o sujeito passivo promove todos os cálculos para a realização do crédito tributário.

Nesse tipo de lançamento, o sujeito passivo antecipa o pagamento do crédito tributário. No lançamento por homologação, haverá uma antecipação do crédito tributário. O pagamento realizado deverá ser aceito pelo Fisco. Ex.: ISSQN.

Quanto ao objeto da homologação, há divergência na doutrina. O professor Leandro Paulsen (2009, p. 1037) comenta sobre o entendimento de alguns autores sobre o assunto:

Para Gabriel Lacerda Troianelli, o que deve ser homologada é a atividade de apuração realizada pelo contribuinte, e não o pagamento efetuado por ele, pois a simples falta do pagamento não afasta a regra do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, desde que o sujeito passivo tenha apurado o tributo que considera devido.

Por outro lado, Luciano Amaro (2006, p. 364) entende que o objeto a ser homologado é o pagamento antecipado, já que é um ato administrativo composto, pois exige a homologação, possuindo efeito resolutivo em razão de extinguir o crédito tributário somente com a homologação do Fisco.

Sentendimento do professor Paulo de Barros Carvalho (1997, p. 73), referindo-se ao art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º. Ele assevera com inteira propriedade que não se trata de homologação do lançamento, justamente porque, nessa modalidade, o lançamento vai aparecer apenas com o ato homologatório e que, inexistindo pagamento antecipado, não se poderá falar em homologação.

SAIBA MAIS

Vale ressaltar que Paulo de Barros Carvalho (2005) entende que, se adotarmos o conceito de lançamento tributário como ato jurídico administrativo, a classificação entendida pelo CTN perde por completo o sentido, pois essas modalidades revelam singularidades procedimentais, e o procedimento não é a essência do lançamento.

É possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, assim entendido como o conjunto de atos jurídicos e materiais unificados para expressar a finalidade desse documento.

Afirma ainda o referido jurista que, mesmo nas conjunturas em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário, o lançamento será o derradeiro ato da série, com peculiaridades intrínsecas que o individualizam, razão pela qual as três modalidades a que se refere o CTN são modalidades de procedimentos e não de lançamento. Portanto, caberia existir apenas uma modalidade: o lançamento de ofício.

3.3 Retenção de ISSQN pela Prefeitura

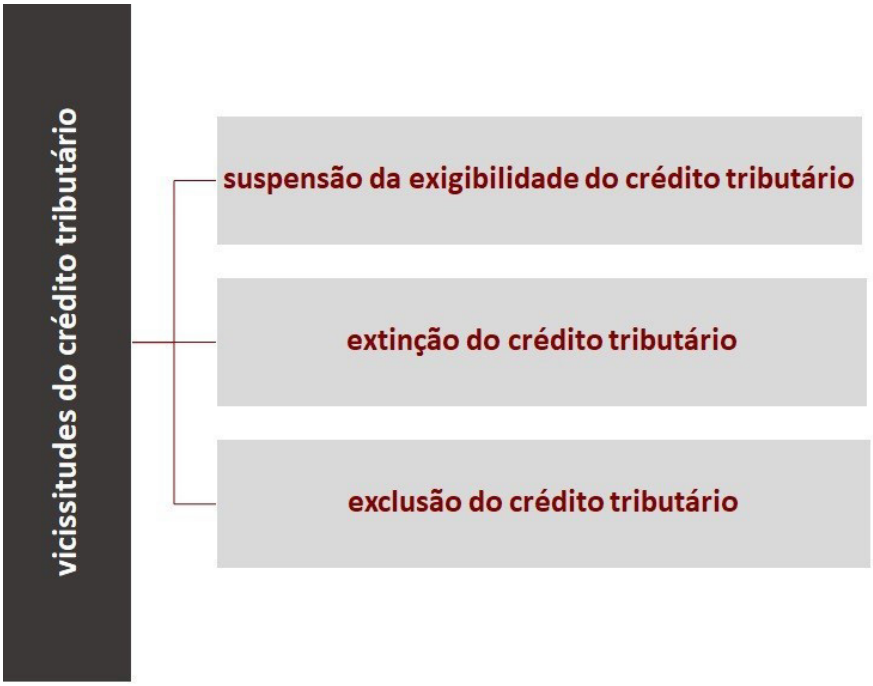
Quando o local da incidência do ISSQN for defini- do, a pessoa jurídica tomadora de serviços passa a ser responsável tributário pelo recolhimento do referido tributo, ou seja, se a Prefeitura contrata pessoa jurídica (PJ) para prestar determinado ser- viço, deve a Prefeitura realizar a retenção tributá- ria, mas não pode nos casos de serviços tomados cujo tributo pertença a outro Município pelo sim- ples fato desses serviços terem sido prestados pelo contratado do Munícipio. Vale ressaltar o art. 85 da Lei n° 4.320/1964 que estabelece:

Art. 85 CTN. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Com isso, alertamos que esses processos de pagamento precisam ser revisados por fiscal tributário, e não pelo setor de contabilidade da Prefeitura, em função do caráter exclusivo do lançamento tributário ser de legitimidade desta autoridade tributária municipal.

4. Intercorrências do Crédito Tributário

As intercorrências do crédito tributário são chamadas por Rui Barbosa Nogueira (1995, p. 292), em seu livro Curso de Direito Tributário, de “vicissitudes do crédito tributário”, que são peculiaridades ou singularidades do crédito tributário. São três as vicissitudes do crédito tributário:



5. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão no art. 151 do CTN. Art. 151 CTN. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I. moratória;

II. o depósito do seu montante integral;

III. as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV. a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

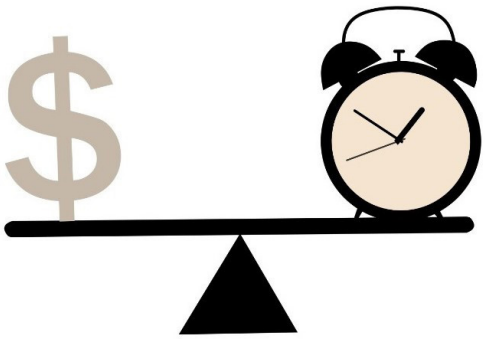
V. a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI. o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Enap

5.1 Moratória



É a modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário na qual a lei outorga ao sujeito passivo a postergação da data do ven- cimento do crédito tributário.

Quando a moratória for aplicada, será indis- pensável que sujeito passivo cumpra as obri- gações relacionadas à aceitação deste ins- tituto. Mas, se não for cumprida, ocorrerá a cobrança do tributo.

5.2 Depósito do montante integral

O contribuinte temo direito subjetivo de depositar o montante integral do crédito tributário, com o objetivo de suspender a sua exigibilidade. Esse depósito pode ser judicial ou administrativo, embora as possibilidades de fazer o depósito na esfera administrativa sejam restritas. O mais comum é o depósito no processo judicial, que pode ser feito nos autos de qualquer ação.

O juiz não pode negar o depósito, e a Fazenda Pública, também não. A não ser que haja abuso do direito de depositar, porque o depósito é para ser discutido, ou seja, não é para ser realizado de qualquer maneira, mas sim quando se quer discutir a legalidade do crédito tributário. Como disposto na Súmula 112 do STJ, esse depósito deve ser integral e em dinheiro.

Se o depósito é um direito do contribuinte, é possível que este levante esse depósito na hora em que quiser?

O depósito não pode ser levantado a qualquer hora; só pode ser levantado pelo contribuinte ou convertido em renda da Fazenda Púbica após o trânsito em julgado. Antes do trânsito em julgado, não há como se mexer no depósito.

Há casos em que juízes permitem o levantamento antes do trânsito em julgado, mas são os que na prática não podem ser realizados pelos magistrados, sob o fundamento da segurança jurídica e da violação da Lei nº 9.703/1998, e também no art. 32, §2º, da Lei n° 6.830/1980.

Se o contribuinte promover depósito em dinheiro, mas insuficiente, teremos duas situações:

- a Fazenda pode cobrar o crédito tributário, pois não houve a suspensão da sua exigibilidade. Contudo, prevalece no STJ o entendimento de que o juiz não deve indeferir de plano pronto — negar imediatamente — a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Deve intimar o contribuinte a complementar o valor faltante, em função do princípio do acesso à justiça, na forma do art. 5º, XXXV, CF/1988; e

- a presunção de boa-fé do contribuinte e a de que o juiz deve zelar pela efetividade do processo legal.

5.3 Recursos e Reclamações

Recuros e reclamações são todos os meios hábeis para impugnar as exigências no processo administrativo fiscal. A Fazenda Pública tem a prerrogativa de elaborar a certidão de dívida ativa.

Para fazer esse título executivo, a Fazenda necessita assegurar um procedimento que possa garantir o contraditório e a ampla defesa, e todos os atos realizados pelo sujeito passivo da obrigação tributária vão acarretar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma da lei reguladora de cada processo administrativo fiscal.

O efeito suspensivo deve constar na lei do processo tributário administrativo fiscal, ou seja, é a lei do processo administrativo que tem de discriminar se o recurso tem ou não efeito suspensivo.
Assim, não é o recurso administrativo que suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas sim o recurso administrativo com efeito suspensivo concedido por lei específica.

Portanto, se há recurso administrativo, a Fazenda Pública tem interesse em promover a constituição do crédito tributário, realizando a cobrança. Ainda que o valor esteja sendo objeto de discussão, a Fazenda pode promover uma cobrança parcial, ou seja, o contribuinte pode entender que não há discussão quanto a determinada parte do débito. E é nesse ponto que a Fazenda Pública pode executar a outra parte do débito, isto é, a parte que o contribuinte concorda.

5.4 Liminar em Mandado de Segurança e Liminar ou Tutela Antecipada

Os incisos IV e V do art. 151 do CTN preconizam as hipóteses de liminar em mandado de segurança e liminar em tutela antecipada em qualquer outro procedimento.

Um dos requisitos para a concessão da medida liminar em mandado de segurança é o *Fumus* boni iuris, que é a plausibilidade da alegação contida na inicial. Há uma fumaça de bom direito quando o magistrado verifica, sem entrar no mérito da questão, que há possibilidade de serem verdadeiras as alegações na peça processual.

O outro requisito é o *Periculum in mora*, que é o risco de lesão irreparável ou de difícil reparação ao direito do impetrante, enquanto aguarda o julgamento do mérito.

A função da medida liminar é assecuratória, ela é cautelar, não é satisfativa, não satisfaz o desejo do processo definitivamente. No Direito Tributário, é fácil perceber isso, porque a liminar não extingue o crédito, ela suspende o crédito. Contudo, a tutela antecipada não é assecuratória, é satisfativa, ou seja, o magistrado vai conceder aquilo que o impetrante está requerendo no mérito, antecipando os efeitos da sentença.

Se a tutela for revogada, o crédito vai estar extinto?

Não. Não há necessidade de a Fazenda Pública lançar de novo, e sim ingressar com a execução. Ainda é vedada qualquer ordem que impeça a autoridade fiscal de promover o lançamento tributário, pois o perigo da demora não pode impactar as ações do Fisco. No Direito Tributário, a tutela antecipada tem efeito idêntico ao de uma liminar, a suspensão do crédito tributário.

5.5 Parcelamento

A natureza jurídica do parcelamento no direito privado é uma nova forma de extinção da relação obrigacional, ou seja, é uma forma diferida de pagamento.

No Direito Tributário, o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e deveria aparecer como uma das causas de extinção do crédito tributário, preconizado no art.

156 do CTN. Entretanto, ele aparece no art. 151 do CTN, pois se o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária deixar de pagar, o Fisco promoverá a cobrança, mas enquanto o contribuinte estiver pagando, o Fisco não poderá exigir o crédito tributário.

O STJ nunca encarou o parcelamento como forma de pagamento, mas sim como moratória, pois o CTN faz essa implicação no art. 155, §2º, enquanto que a Lei Complementar nº 104/2001 misturou parcelamento e moratória. Luciano Amaro (2006, p. 381), corrobora com o pensamento exposto, no sentido de que:

> *apesar de o Código não referir, em sua redação original, o parcelamento como causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, esse efeito era inegável, não apenas porque isso decorre da própria natureza do parcelamento (mediante o qual é assinado ao devedor prazo para que este satisfaça em parcelas a obrigação que, por alguma razão, alega não poder pagar à vista), mas também porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória.*

Destacamos o artigo 155-A do CTN, que preconiza algumas disposições do parcelamento que a Fazenda Pública e o sujeito passivo necessitam saber.

> *Art. 155-A, CTN. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.*
>
> *§ 1º - Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.*
>
> *§ 2º - Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.*
>
> *§ 3º - Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.*
>
> *§ 4º - A inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.*

Para saber mais, leia o texto complementar sobre aspectos atuais da legislação federal — exclusão da multa em denúncia espontânea, parcelamento e as alterações da Lei Complementar nº 104/2001 ao artigo 155 do CTN.

O Capítulo III, do CTN, tem como título a suspensão do crédito tributário, mas o artigo 151 do CTN preconiza suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O art. 151 do CTN trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou da suspensão do crédito tributário?

Se falarmos que há a suspensão do crédito tributário, estaremos realizando a suspensão do lançamento, então, não estamos constituindo o crédito tributário, mas sim suspendendo-o. Suspender o crédito tributário é suspender a sua formação por meio do lançamento. Então, em um primeiro momento, o fenômeno se dá pela suspensão do crédito tributário, entendendo como suspensão a suspensão do lançamento.

Esse primeiro pensamento nos dá a ideia de que há impedimento de ocorrer o lançamento. Contudo, há outra visão no sentido de que, quando o art. 151 preconiza que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, este foi formalizado, constituído ou realizado.

Dessa forma, quando falamos que houve lançamento regular, é porque a Fazenda não poderá promover a cobrança do crédito tributário, ou seja, quando a Fazenda Pública envia uma notificação ao contribuinte, suspender a exigibilidade é impedir a cobrança da dívida, é impedir a cobrança judicial do crédito tributário.

Esse assunto é muito importante. Se falarmos em suspensão do crédito tributário, estaremos envolvendo a **decadência**. E, se entendermos que há suspensão da exigibilidade do crédito tributário, estamos envolvendo a **prescrição**.

O posicionamento que prevalece é o de que o art. 151 do CTN preconiza hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a Fazenda formaliza o crédito tributário, promove o lançamento de forma regular, mas não pode promover a cobrança forçada, isto é, não pode exigir o crédito pelo procedimento de cobrança.

Por exemplo, que deve fazer a Fazenda Pública quando certo contribuinte ingressa com pedido de suspensão da exigibilidade do crédito, em uma ação anulatória de lançamento fiscal?

Como as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são causas de suspensão da prescrição, a Fazenda não precisa se preocupar em afastar a prescrição, pois o crédito tributário não foi constituído. Então, a Fazenda deve afastar a decadência, pois os prazos decadenciais não são passíveis de interrupção nem de suspensão, ou seja, ela deve promover o lançamento.

6. Extinção do Crédito Tributário

Para que a gestão tributária municipal se mantenha eficiente, os municípios devem analisar constantemente as obrigações tributárias até a finalização de processo de constituição definitiva do crédito tributário.

Durante o ciclo de positivação desse processo tributário, existem ocasiões que podem fazer com que o Fisco não receba ovalor que anteriormente já havia programado, conforme regras prescritas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em regra, verificamos que a obrigação só se tornará exigível após o lançamento tributário e que esse lançamento pode ser alterado identificando suas principais consequências.

Desta forma, observar o momento da extinção do crédito tributário é muito importante, como, por exemplo, a prescrição ou, até mesmo a perda do prazo para o Fisco lançar o tributo, decadência.

As causas da extinção do crédito tributário estão previstas no art. 156 do CTN e são examinadas detalhadamente nos subitens seguintes.

6. 1 Pagamento, Pagamento Antecipado e Homologação do Pagamento

O pagamento é a forma mais comum de extinção do crédito tributário. É a prestação que o devedor ou um terceiro por ele, ao credor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo.

O art. 157 do CTN é mais um dispositivo que confirma a tese segundo a qual multa não é tributo, ou seja, pagamento da multa não tem a ver com o pagamento do crédito tributário.

Se houver pagamento parcial do tributo, isto importa em presunção de pagamento do restante?

A resposta requer a análise do art. 158 do CTN:

O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I. quando parcial, das prestações em que se decomponha;

II. quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

O proprietário de um apartamento deixou de pagar a prestação condominial e o IPTU, débitos relativos aos meses de outubro e novembro de 2012, e depois regularizou os posteriores. Foi surpreendido com ação de cobrança e execução fiscal em relação aos débitos mencionados. O proprietário do apartamento pode alegar em seu favor pagamento presumido?

Em relação ao crédito tributário não pode alegar, em razão do artigo 158, I, CTN. Contudo, em relação às cotas condominiais, depende da forma como os recibos foram confeccionados, pois a presunção do art.332, do Código Civil de 2002,CC/2002, é relativa.

Outra observação muito importante está contida no artigo 160 do CTN.

Art. 160 CTN. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça

Não podemos confundir **tempo do pagamento** com **elemento temporal** da obrigação tributária. O tempo do pagamento está previsto na legislação tributária, da qual se destaca o artigo 160 do CTN.

Um decreto do chefe do Poder Executivo pode antecipar a data do vencimento do tributo sem que se respeite o princípio da anterioridade tributária. Então, não existindo previsão expressa, o tempo será de 30 dias a contar da notificação. O elemento temporal refere-se ao momento em que conseguimos identificar o fato gerador do tributo com precisão para que se determinem as regras jurídicas vigentes e aplicáveis.

No que tange ao **pagamento antecipado**, entendemos que o mesmo extingue a obrigação tributária no momento de sua homologação, na forma do art. 150, parágrafo 1º c/c o art. 156, VII, do CTN, pois "a natureza do ato homologatório cientifica a quitação" (CARVALHO, 2005, p. 476).

Para pensar: uma Lei municipal estabeleceu data de vencimento da obrigação tributária. Poderá o prefeito aplicar o artigo 160 do CTN para antecipar o dia do vencimento?

Temos que aplicar o art. 160 do CTN e entender que a expressão "legislação" admite a fungibilidade, a substituição de uma coisa por outra, dos atos normativos, na forma do artigo 96 do CTN.

O tempo de pagamento não é estrutura de tributo, ou seja, se a lei consignou tempo de pagamento, foi porque ela estava cumprindo o papel de legislação tributária, e não de lei formal, no sentido específico de garantia do contribuinte. Tempo de pagamento é matéria infralegal. Nessa hipótese, a lei é formal e é um ato administrativo no seu sentido material, e nada impede que ato infralegal preveja outra data.

Sobre o local do pagamento devemos analisar o art. 159 do CTN.

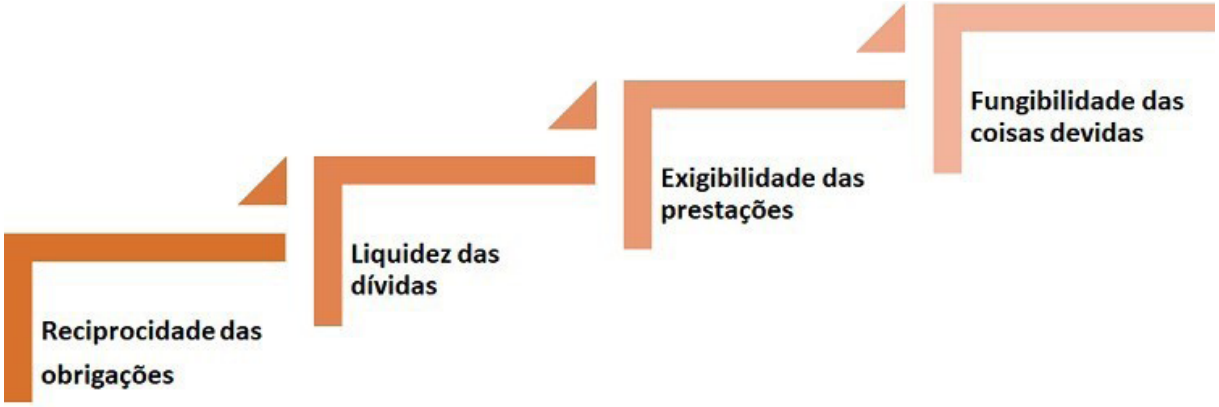
Art. 159 CTN. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

Não podemos confundir local do pagamento com elemento espacial da obrigação tributária. O elemento espacial da obrigação tributária é o local em que se completa o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o local do pagamento é onde se resolve a obrigação tributária.

6.2 Compensação

Essa causa de extinção do crédito tributário encontra-se regulada no art. 170 do CTN e está preconizada conceitualmente no art. 368 do Código Civil de 2002 (CC/2002), que afirma "se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem".

Quatro requisitos são considerados como necessários à compensação:



Para o professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 463-464)

> *tal instituto também é aplicado no Direito Tributário e está elencado no art. 156, II c/c art. 170, ambos do CTN, acolhendo-o como forma de extinção do crédito tributário, mas desde que haja lei que autorize, acarretando assim, o nascimento subjetivo à compensação tributária.*

Uma vez instituída essa lei municipal, tanto o crédito quanto o débito do Fisco têm a necessidade de liquidez e certeza. Quanto a essa lei, editada em momento posterior ao do nascimento do direito subjetivo à compensação, entendemos que pode restringir o exercício do direito à compensação estipulando tetos.

Essa lei difere da compensação do Direito Civil, pois a compensação tributária só pode ser criada por lei autorizativa do ente tributante, enquanto que no Direito Civil a compensação opera-se automaticamente.

Outra diferença diz respeito à possibilidade de no Direito Tributário se operar a compensação de créditos, tanto vencidos quanto vincendos. Com relação a estes últimos, a regra encontra-se no art. 170, parágrafo único, do CTN. No Direito Civil, a compensação limita-se tão somente a créditos vencidos.

Cabe destacar a compensação de precatórios, de acordo com o disposto no art. 78, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Para saber mais sobre esta modalidade de compensação, leia o texto complementar “Compensação de precatórios”.

6.3 Transação

Transação é o instituto mediante o qual, por concessões mútuas, credor e devedor põem fim ao litígio — judicial ou administrativo —, extinguindo a relação jurídica. Está preconizada no art. 156, III, c/c o art. 171, ambos do CTN. Sendo admissível, portanto, em matéria tributária.

A lei autorizadora da transação indica a autoridade competente para efetivá-la, em cada caso, conforme artigo 171, parágrafo único, do CTN. O artigo 4º, § 2º do Projeto de Lei nº 5.082/2009 afirma que as transações previamente aprovadas pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional — CGTC — podem ser formalizadas por procuradores da Fazenda Nacional, expressamente designados pelo procurador-geral da Fazenda Nacional.

O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe que seja necessária a previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é a essência da transação.

Os sujeitos do vínculo, Fisco e contribuinte/responsável, concordam em abrir mão de parcela de seus direitos, chegando a um denominador comum. Teoricamente, interessante para as duas partes, isso propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato.

É curioso verificar que, quando ocorre a figura transacional, a extinção da obrigação não se dá propriamente por força das concessões recíprocas, mas sim por força do pagamento.

O processo de transação somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo, ao contrário do que sucede no Direito Civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio. Nos quadrantes do Direito Tributário, só se admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam.

Divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo "litígio".

Querem alguns que se trate de conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas.

Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que oentendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema.

O diploma legal permissivo da transação trará, certamente, o esclarecimento desejado, indicando a autoridade ou as autoridades credenciadas a celebrá-la.

6.4 Remissão

A remissão está preconizada no art. 156, IV c/c 172, CTN, e 150, § 6º, CF/1988. Trata-se de perdão total da dívida do sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária, e suas causas estão indicadas no art. 172 do CTN.

Art. 172, CTN. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

Não podemos confundir remissão com remição.

Remissão é o perdão total dos tributos, conforme mencionamos anteriormente.

Remição refere-se ao resgate, à quitação. Está preconizada nos artigos 826 e 876, ambos do Código de Processo Civil (CPC).

Os artigos 826 e 876 do CPC, que se referem à modalidade remição, facultam ao executado, em qualquer momento antes da adjudicação ou alienação dos bens, remir a execução que lhe recai, pagando ou consignando o valor atualizado da dívida, acrescidos de juros legais, mais as custas processuais e os honorários do advogado. A remição também pode ser entendida como sub-rogação do bem penhorado pelo seu equivalente em dinheiro, fazendo-se o resgate do bem apreendido judicialmente por terceiro que possua laço de consanguinidade com o devedor ou seu cônjuge.

Art. 826, CPC. Antes de adjudicados ou alienados os bens, o executado pode, a todo tempo, remir a execução, pagando ou consignando a importância atualizada da dívida, acrescida de juros, custas e honorários advocatícios.

Art. 876, CPC. É lícito ao exequente, oferecendo preço não inferior ao da avaliação, requerer que lhe sejam adjudicados os bens penhorados.

§ 1º Requerida a adjudicação, o executado será intimado do pedido:

I - pelo Diário da Justiça, na pessoa de seu advogado constituído nos autos;

II - por carta com aviso de recebimento, quando representado pela Defensoria Pública ou quando não tiver procurador constituído nos autos;

III - por meio eletrônico, quando, sendo o caso do § 1º do art. 246, não tiver procurador constituído nos autos.

§ 2º Considera-se realizada a intimação quando o executado houver mudado de endereço sem prévia comunicação ao juízo, observado o disposto no art. 274, parágrafo único.

§ 3º Se o executado, citado por edital, não tiver procurador constituído nos autos, é dispensável a intimação prevista no § 1º.

§ 4º Se o valor do crédito for:

I - inferior ao dos bens, o requerente da adjudicação depositará de imediato a diferença, que ficará à disposição do executado;

II - superior ao dos bens, a execução prosseguirá pelo saldo remanescente.

§ 5º Idêntico direito pode ser exercido por aqueles indicados no art. 889, incisos II a VIII, pelos credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, pelo cônjuge, pelo companheiro, pelos descendentes ou pelos ascendentes do executado.

§ 6º Se houver mais de um pretendente, proceder-se-á a licitação entre eles, tendo preferência, em caso de igualdade de oferta, o cônjuge, o companheiro, o descendente ou o ascendente, nessa ordem.

§ 7º No caso de penhora de quota social ou de ação de sociedade anônima fechada realizada em favor de exequente alheio à sociedade, esta será intimada, ficando responsável por informar aos sócios a ocorrência da penhora, assegurando-se a estes a preferência.

Vale ressaltar ainda que aremissão diferencia-se da anistia. Esta alcança somente as penalidades da isenção, que ocorre antes do fato gerador e abrange apenas as multas, ao juros e a correção monetária.

6.5 Prescrição e Decadência

Esse tema é extremamente importante para fins de gestão tributária, no sentido da arrecadação dos tributos.

- Decadência tributária - consiste na perda do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo, isto é, na perda de constituir o seu crédito por meio do lançamento.

- Prescrição tributária - é a perda do direito de a Fazenda cobrar judicialmente o seu crédito.

Esse é o entendimento que prevalece acerca dessas modalidades, pois o art. 156, V, do CTN cita tanto a decadência como a prescrição como causas extintivas do crédito tributário. Contudo, decadência é uma verdadeira causa de extinção do direito de constituir o crédito tributário, impedindo o lançamento do tributo, demonstrando uma característica, a técnica.

Em relação à prescrição, há doutrinadores que entendem que esta teria o condão de fulminar o próprio crédito tributário e não somente o direito de ação de cobrá-lo. Trata-se de um entendimento minoritário, defendido por Hugo de Britto Machado (2004) e pautado na literalidade do art. 156, V, do Código Tributário Nacional, no qual a decadência e a prescrição estão colocadas como causas de extinção do crédito tributário.

Como saber se o sujeito passivo está diante de um prazo prescricional ou de um prazo decadencial em matéria tributária?

A decadência é o lapso temporal que se dá entre a realização do ato gerador e a formalização do crédito tributário, o lançamento. A prescrição é o lapso temporal vislumbrado após a formalização do crédito tributário. Se a Fazenda não promover a cobrança no prazo de cinco anos imediatamente posterior à notificação, será caso de prescrição.

- Decadência

O instituto da decadência está preconizado nos arts. 173 e 174 do CTN.

Enap

Art. 173, CTN. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005);

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV- por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

- Prescrição

A prescrição tributária encontra-se regulada no art. 174 do CTN.

Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV- por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Para saber mais, acesse e leia o texto complementar sobre a decadência e prescrição.

6.6 Conversão do Depósito em Renda

É a transformação do depósito do montante integral anteriormente efetuado em propriedade da Fazenda Pública, quando o contribuinte tiver perdido a discussão administrativa ou judicial, conforme o art. 156, VI, CTN.

Quando analisamos o depósito do montante integral, vimos que ele é uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo em vista que o depósito do montante integral é feito para discutir se o contribuinte pode ganhar ou perder a discussão administrativa ou judicial.

No caso de o contribuinte ganhar a discussão, o crédito será extinto pela decisão administrativa ou judicial. Entretanto, se ele perder a discussão, o crédito será extinto pela conversão do depósito em renda.

Em vista disso, o valor que era de propriedade do depositante e estava custodiado junto ao juízo, a partir do trânsito da decisão administrativa ou judicial, passa a ser propriedade da Fazenda Pública. No momento em que se encerra a discussão, o depósito que serviu para garantir passa a ser renda da Fazenda Pública, e se extingue o crédito tributário.

6.7 Consignação em Pagamento

O artigo 164 do CTN lista três hipóteses de consignação em pagamento, mas discute-se se esse rol é taxativo.

Art. 164 CTN. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I. de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II. de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III. de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

A doutrina majoritária entende que não seria taxativo, apesar de a consignação em pagamento não ser tão utilizada no Direito Tributário. Pode haver hipóteses não listadas expressamente no artigo 164 e que configurem hipótese de consignação em pagamento.

6.8 Decisão Administrativa Irreformável

É aquela em que não cabe mais recurso por parte da Fazenda Pública. Alguns doutrinadores dizem que, de acordo com o artigo 164 do CTN, a Fazenda Pública não pode ingressar em juízo para discutir o crédito tributário, em razão da coisa julgada administrativamente.

Entendemos que esse não é o melhor pensamento, pois o art. 156, IX, do CTN, positiva o princípio da boa-fé objetiva, caracterizada no *subprincípio do nemo potest venire* contra

factum proprium (“ninguém pode contravir o próprio fato”), isto é, dizer uma coisa, combinar uma coisa e, sem razão justa, comportar-se de modo diferente.

É uma garantia do contribuinte, que leva para o particular a ideia de segurança jurídica, prevista no art. 5º, XXXVI, CF/1988.

Assim, a Fazenda Pública não pode ingressar em juízo no intuito de cobrar o crédito tributário em desconformidade com as suas decisões administrativas, em razão do *nemo potest venire contra factum proprium.*

A decisão administrativa indiscutível de recurso é ato jurídico perfeito, não podendo ser objeto de modificação posterior.

Contudo, há uma hipótese em que, embora tenha havido decisão administrativa insuscetível de recurso, a Fazenda Pública pode ingressar em juízo para discutir o crédito tributário. É a hipótese de ilegalidade.

6.9 Decisão Judicial Passada em Julgado

Decisão judicial passada em julgado é o último pronunciamento emitido pelo judiciário. Tendo a coisa julgada, em regra, efeito absoluto e conforme art. 5º, XXXVI, CF/1988, a lei não poderá alterá-la.

Exceção a essa questão, parte da doutrina e o STF estão chamando de relativização da coisa julgada em matéria tributária, que se dará em duas oportunidades:

- ação rescisória, art. 928, Novo Código de Processo Civil (NCPC/2015).
- ação direta de inconstitucionalidade, Adin, Lei 9.898/1999.

7. Dação em Pagamento

Para essa hipótese, é preciso que haja lei específica (estadual ou municipal) que permita ao contribuinte extinguir o seu crédito tributário por meio da entrega de imóvel. Essa lei deve estabelecer a forma como a dação vai ocorrer, qual tipo de imóvel será aceito e qual será a forma da avaliação, dentre os elementos indispensáveis para os estabelecimentos desse contrato.

8. Confusão

Há outra causa de extinção do crédito tributário que não está prevista no artigo 156 do CTN, que é a confusão. O instituto da confusão, típico do Direito Civil, está previsto nos artigos 381 ao 384 do Código Civil.
Esse instituto consiste no fato de uma pessoa ostentar ao mesmo tempo as qualidades de credora e devedora do mesmo crédito.

Para a doutrina e jurisprudência dominantes, na desapropriação, assim como no usucapião, a aquisição do bem é feita de forma originária, e somente haverá a sucessão quando o modo de aquisição for derivado. Por isso, quando houver a aquisição pela desapropriação, não há que se falar em confusão para com os débitos havidos anteriormente ao ato expropriatório.

Na prática, a Fazenda Pública abate os débitos de IPTU do valor a ser indenizado ao proprietário expropriado, caracterizando uma compensação.

Vale ressaltar que, tecnicamente, essa prática é irregular. A compensação requer lei autorizadora e ainda viola a regra constitucional da indenização justa e prévia, feita em dinheiro, quando há a desapropriação.

O meio adequado para o Fisco cobrar seus débitos é o do Executivo Fiscal. Esse processo é chamado "cobrança indireta" e é aceito pela jurisprudência. Haverá confusão no caso de débitos posteriores.

Exemplo

Um exemplo prático é a herança jacente, que é uma forma de aquisição derivada. Nesse caso, sendo declarada a vacância da herança, esta será transferida para o Município.

Um exemplo prático é a herança jacente, que é uma forma de aquisição derivada. Nesse caso, sendo declarada a vacância da herança, esta será transferida para o Município.

9. Exclusão do Crédito Tributário

Excluir o crédito tributário é negar início ao processo obrigacional tributário, ou seja, é revogar a hipótese de incidência, é excluir a possibilidade de nascer a obrigação tributária.

As hipóteses de exclusão do crédito tributário estão contidas no artigo 175 do CTN.

Enap

Art. 175, CTN. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção; II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

As duas hipóteses de exclusão do crédito tributário - isenção e anistia, são examinadas a seguir:

9.1 Isenção

Esse instituto jurídico está preconizado no art. 175, I, CTN, e é de conceito controvertido. Para Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 592), posição à qual nos filiamos, as normas jurídicas são divididas em:

- normas de comportamento - que se dirigem diretamente à conduta das pessoas; e
- normas de estrutura - que prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção, e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se aí a ab-rogação.

Em presença dessa questão, a isenção tributária estaria inserida em normas de estrutura. Assim, a isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os de forma parcial.

O ilustre jurista afirma ainda que não pode haver supressão total do critério, pois estaríamos destruindo a regra matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema, mas o que o instituto em questão faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Portanto, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça.

Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 484-485) destaca algumas divergências sobre as teses defendidas por importantes juristas sobre isenção tributária. Para saber mais, acesse e leia o texto sobre Divergência de teses.

Quanto ao prazo, as isenções apresentam duas formas de classificação:

- Prazo certo ou transitória - tem seu termo final de existência prefixado na lei que a cria. Existe ainda a isenção condicional ou bilateral ou onerosa que para fruir há exigência de uma contraprestação do beneficiário e a incondicional ou unilateral ou gratuita que não depende, para ser desfrutada, do cumprimento de qualquer requisito especial por parte do beneficiário que não tem que suportar nenhum ônus em troca de vantagem fiscal.
- Prazo indeterminado ou permanente - a isenção por prazo certo ou transitória tem seu termo final de existência prefixado na lei que a cria, enquanto a isenção por prazo indeterminado ou permanente não tem.

Existe ainda outra forma de classificação para o instituto da isenção:

- Isenção condicional ou bilateral ou onerosa - para ser desfrutada, exige uma contraprestação do beneficiário.

- Isenção incondicional ou unilateral ou gratuita - para ser desfrutada, não depende do cumprimento de qualquer requisito especial por parte do beneficiário, que não tem que suportar nenhum ônus em troca de vantagem fiscal.

Aprofundando o questionamento objeto do caso concreto, temos o art. 178 do CTN, que preconiza que "a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104" do mesmo *Codex*, ou seja, o referido dispositivo visa preservar aquelas que foram concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, ressalvando-as dessa prerrogativa de liberdade legiferante de que os parlamentos são portadores, dentro dos limites constitucionais.

Destacamos que as isenções tributárias concedidas por prazo certo e sob condição onerosa não podem ser revogadas a qualquer tempo, em razão de ofensa à segurança das relações jurídicas.

Exemplo

O exemplo que caracteriza a situação anterior é quando o Município concede isenção tributária de IPTU pelo período de 5 (cinco) anos para que certa sociedade empresarial se instale em seu parque industrial, com o intuito de desenvolver a economia do Município no que se refere a sua empregabilidade e até mesmo a circulação de dinheiro dentro da própria região.

De forma contrária, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 499) entende que, havendo a justa indenização advinda dos prejuízos do inadimplemento contratual, também as concedidas por prazo certo, e mediante condições, podem ser revogadas total ou parcialmente. Para saber mais sobre aspectos da imunidade tributária e a diferença entre a imunidade tributária e a isenção, leia LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias.** 1ª ed. Dialética, 1999, p. 80-94.

9.2 Anistia

Existem duas correntes sobre do que é anistia.

- A primeira é de que a anistia é o perdão legal da infração ainda não convertida em crédito tributário.

- A segunda é que a anistia é, simplesmente, o perdão legal da infração ou dos acréscimos e penalidades dela decorrentes.

Para ilustrar o que foi afirmado, segue um exemplo:

Enap

Exemplo

Um determinado sujeito passivo não apresenta nota fiscal no momento da fiscalização, em novembro de 2012. Um outro contribuinte, também, não apresenta nota fiscal, em novembro de 2012. O Fisco verificou que o segundo contribuinte não apresentou nota fiscal e lavrou um auto de infração em dezembro. Em janeiro de 2013, surge uma lei determinando que ficam perdoadas as não apresentações de notas fiscais no ano de 2012.

Análise da situação ilustrada

Essa lei deu anistia para o primeiro sujeito passivo, porque ele cometeu uma infração que ainda não foi convertida em crédito tributário, e a lei, ao perdoar o crédito tributário, veda ao Fisco a possibilidade de lançar essa multa pela não apresentação de nota fiscal, já que a lei concedeu anistia.

Contudo, para o segundo contribuinte, de acordo com a primeira corrente a lei deu anistia, porque esta é o perdão da infração ou perdão dos acréscimos e das penalidades dela decorrentes, e, no caso, há uma penalidade, uma multa por não ter apresentado nota fiscal. Assim, para a primeira corrente, a lei teria dado uma remissão, uma vez que já existe o crédito tributário constituído.

Observe as regras gerais da anistia estabelecidas no CTN.

Art. 180, CTN. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181, CTN. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral; II - limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182, CTN. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

10. Imunidade Tributária

A doutrina, na análise da imunidade tributária, diverge quanto à distinção de sua natureza jurídica e de seu conceito. Todos os posicionamentos buscam delimitar o instituto com o propósito de bem representar o fenômeno das imunidades. Há posicionamentos diversos, que entendem a imunidade tributária como:

- hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada;
- exclusão ou supressão do poder tributário;
- limitação constitucional às competências tributárias e limitação constitucional ao poder de tributar; e
- normas de estrutura estabelecidas na Constituição.

Vejamos cada um desses entendimentos:

a. Hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada

O professor José Souto Maior Borges apud Chiesa (2002, p. 122-123) entende que imunidade tributária é a hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada:

regraimunizanteconfigura,destasorte,hipótesedenão-incidênciaconstitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não incidência: I) a não incidência genérica ou pura e simples, e II) a não incidência juridicamente qualificada ou especial; não incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa. A não incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, de norma sobre a sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador). A não incidência por imunidade constitucional decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributário.

b. Exclusão ou supressão do poder tributário

Há doutrinadores que defendem a ideia de que as imunidades constituem hipóteses de exclusão ou supressão de parte do denominado poder tributário entregue às pessoas políticas. Na posição do professor José Eduardo Soares de Melo (2005, p.146),

a imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal.

Para o professor Ruy Barbosa Nogueira *apud* Liotti (2013, p.11), imunidade é "uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional".

O professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 174 e 175) aponta o equívoco que se verifica nessa concepção. Inicialmente, refere-se à etimologia das palavras "supressão" e "exclusão".

> **Suprimir vem de supprimere, tem o sentido de "extinguir; fazer desaparecer; eliminar; anular; cortar; deitar fora".**
>
> **Excluir vem do verbo latino excludere, que tem o significado de "pôr de parte; expulsar; excetuar; afastar; tirar da lista".**

Observa ainda o professor, que a exclusão pressupõe a expulsão de algo que já esteve incluído; suprimir, por sua vez, traz à mente o ato de anular, de eliminar, de cancelar. Daí decorre que primeiramente deve estar incluído, ou seja, deve haver a competência ou poder tributário para, em um momento posterior, ser ela excluída ou suprimida. Continuando, segundo o professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 175):

> *De fato, só um apelo direto ao método diacrônico, inerente à investigação histórica, porém incompatível no plano da Ciência do Direito, poderia ter o condão de suster raciocínio desse quilate. Carrega dentro de si a suposição de dois instantes cronologicamente distintos: um, em que fossem definidas as faixas de competência tributárias entregues às entidades políticas; outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daqueles canais.*

E Clélio Chiesa (2002, pp. 122-131) entende da mesma forma:

> *Defender que a imunidade é a supressão ou exclusão do "poder tributário" pressupõe admitir cronologia entre as normas que outorgam competência aos entes tributantes e às normas imunizantes. É como se primeiro ocorresse a incidência das normas imunizantes e, ato contínuo, ocorresse a supressão ou exclusão de parte dessa competência.*

Todavia, não há sucessão cronológica entre as normas jurídicas quanto à incidência delas nos fatos que ocorrem no mundo fenomênico. Assim, tanto as normas que disciplinam a competência quanto aquelas que abrangem as hipóteses de imunidades propagam seus efeitos no mesmo instante, dimensionando o campo tributável.

Observamos, então, que essa concepção também não representa de modo adequado o fenômeno das imunidades, porque supõe a ocorrência de cronologia entre as normas instituidoras de competência e a regra imunizante.

c. Limitação constitucional às competências tributárias e limitação constitucional ao poder de tributar

Há quem defenda a tese de que as imunidades são uma limitação constitucional à competência tributária. Já outros entendem que se trata de uma limitação ao poder de tributar. Ambas as teses são acolhidas por renomados juristas.

O professor Hugo de Brito Machado apud Liotti (2013, p. 12) entende que a imunidade é o obstáculo decorrente de regra da CF/1988 à incidência de regra jurídica de tributação: o que é imune não pode ser tributado.

A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É uma limitação da competência tributária.

d. Normas de estrutura estabelecidas na Constituição

O professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 185), a cuja posição nos filiamos, entende que a imunidade tributária é classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da CF/1988.

Essas normas estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. Essas pessoas políticas cuidam de normas de estrutura, também denominadas normas de produção do texto, de formação, ou de transformação de outras normas, posto que estabelecem o modo de criar ou alterar regras jurídicas válidas no sistema jurídico, dirigindo-se ao legislador e não à conduta.

Os preceitos imunizantes estariam incluídos no subdomínio das sobre normas, meta proposições prescritivas, que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência dos entes tributantes, delineando os limites de sua atividade legiferante.

O professor Roque Antônio Carrazza (2009, p. 728), analisando a posição defendida pelo professor Paulo de Barros Carvalho, afirma que o posicionamento do mestre assevera que imunidade tributária trata-se de normas de estruturas, pois não se dirigem à região material da conduta, mas à forma de se criar normas, motivo pelo qual dispõe acerca do comportamento que possa introduzir normas no direito positivo.

É importante esclarecer que, para o professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 182), as imunidades tributárias se aplicam aos impostos e não às outras espécies tributárias:

> *a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Supremo. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.*

Enap

11. Conclusão

Neste módulo, estudamos a forma como ocorre a constituição do crédito tributário, o lançamento tributário, bem como as espécies tributárias relacionadas aos tributos municipais. Não se esqueça de fazer algumas questões avaliativas.