

TRISTE FIM DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELO ADIMPLEMENTO

Cássio Benvenuti de Castro*

Sumário: Pressupostos metodológicos de análise. 1. Extinção direta da obrigação tributária 1.1. Pagamento 1.1.1. Natureza jurídica e caracteres essenciais (objeto do pagamento) 1.1.2. Caracteres circunstanciais (tempo e lugar) 1.1.3. Imputação do pagamento 1.2. Pagamentos especiais 1.2.1. Pagamento antecipado e homologação do lançamento 1.2.2. Conversão do depósito em renda 1.2.3. Consignação em pagamento 2. Situações heterotípicas 2.1. Extinção indireta da obrigação tributária 2.1.1. Dação em pagamento 2.1.2. Transação 2.1.3. Compensação 2.1.3.1. Aproveitamento de créditos em precatórios judiciais 2.2. Repetição do indébito 2.2.1. Natureza jurídica e requisitos 2.2.2. Conseqüências legais 2.2.3. Tributos indiretos 2.2.4. Prazo caducificante 2.3. Extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento 3. Considerações finais. Referências

Resumo: As obrigações perfazem ciclo atomístico-natural: nascem, desenvolvem-se e fenecem. No direito tributário inexistente diferença existencial. Deveras, a mesma linguagem (publicista) que, porventura, reparte competências e define as vicissitudes dessas relações, também vincula a derradeira especificidade do circuito obrigacional. Nesse sentido, o art. 156 do CTN reúne tanto modalidades de extinção formal quanto da resolução material do crédito tributário: dentre as últimas, o instituto do adimplemento, representação proativa e realizadora do objeto pecuniário do certame arrecadatório. Do adimplemento – eleito como princípio reitor normativo da presente análise extintiva obrigacional –, (auto)reproduzem-se decorrências normativas do sistema jurídico tributante, conjecturadas desde observações intrínsecas e/ou exógenas ao Código, na proposta (des)consagradora de aliviar expectativas sociais.

Palavras-chave: tributário; crédito; extinção; adimplemento.

Summary: Methodological principles of analysis. 1. Direct extinction of tributary liability 1.1. 1.1.1 Payment. Legal nature and essential characteristics (object of the payment) 1.1.2. Circumstantial character (place and time) 1.1.3. Allocation of payment 1.2. Special Payments. 1.2.1. Prepayment and ratification of payment 1.2.2. Conversion of the deposit 1.2.3. Consignment in payment 2. Heterotypic situations 2.1. Indirect extinction of tributary liability 2.1.1. Payment in kind. 2.1.2. Transaction 2.1.3. Compensation 2.1.3.1. Use of judicial credits payments 2.2. Repetition of the payment 2.2.1. Nature and legal requirements. 2.2.2. Legal consequences 2.2.3. Indirect taxes 2.2.4. Decadency time 2.3. Punishment extinction of the crimes by the payment 3. Final considerations. References.

* Juiz de Direito no Rio Grande do Sul. Especialista em Direito. Mestrando em Direito na UFRGS. Autor dos livros “Temas de Ciências Penais: na perspectiva neoconstitucional” e “(Neo)Soberania e Tribunal Penal Internacional” (elaborado em junho/2011).

Abstract: The liabilities have a natural cycle: they born, grow and die, as anyone else. In the tributary law does not exist existential difference. That is, the same language (publicist) that we may divide responsibilities and defines the development of these relations, also commits the ultimate specificity of obligational circuit. In this sense, art. 156 of the CTN meets both conditions for the settlement of the formal and the material resolution of the tax credit: among this one, the institute of payment, proactive representation of the money object os tributary law. About payment – elected as the guiding principle of this normative analysis extinctive os obligation – (self) reproduce normative entailments of the tributary legal system, organized from inside/outside observations from the Tributary Code, in the proposal to alleviate social expectations.

Key words: tributary; credit; extinction; payment.

Pressupostos metodológicos de análise

As realidades da natureza perfazem ciclo atomístico previsível: nascem e se desenvolvem com vistas à extinção.¹ No direito obrigacional – seja público ou privado –, preserva-se tal finitude, com a especialidade *lingüística* da sistemática jurídica em regulamentar, tanto os termos da genealogia como os moldes das derradeiras formas extintivas dos institutos. No caso do direito tributário, a extinção da obrigação funcionaliza-se, à perspectiva dos mecanismos necessários/úteis à circulação sustentável de riquezas no tráfego social. Genericamente, o Código Tributário Nacional prevê as seguintes causas de extinção do ‘crédito tributário’, no art. 156: pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição e a decadência, conversão de depósito em renda, pagamento antecipado e a homologação do lançamento, consignação em pagamento, decisão administrativa irreformável, a decisão judicial passada em julgado, dação em pagamento em bens imóveis.

Observa-se que a capitulação legal promiscui, a despeito do rigor técnico,² modalidades resolutórias da obrigação tributária e, de outro lado, mera extinção formalista do conseqüente creditício. Perplexidade sobremaneira expressa no parágrafo único, do art. 156, ao subentender possibilidade de novo lançamento, mesmo com a pretérita extinção do ‘crédito’ tributário. Na verdade, o Código engendra-se na secular insistência de manter o axioma dicotômico obrigação-crédito tributário, como se fossem duas realidades absolutamente disjuntivas – normativismo repercutido à extinção da obrigação/crédito tributário, cuja atecnia grassa na indigitada regra.

¹ O ser humano é a única espécie com a noção do final. Peculiaridade que lhe desperta inúmeras angústias patológicas.

² Por exemplo, a decadência fulmina a obrigação pré-lançamento; em certas espécies, a remissão perdoa o devedor antes mesmo do ato administrativo tácito/homologatório; por sua vez, há decisões administrativas e judiciais que podem afastar do mundo jurídico tanto a obrigação como o próprio crédito tributário. Pense-se que tal “afastamento do mundo jurídico” pode ocorrer por questão anulatória ou nulificatória o que, sobremaneira, determina diferenciados lapsos temporais da angústia: a primeira, quiçá faz remanescer algum efeito do ato administrativo; esta última, em regra, excomunga-o do cenário jurídico, como se nunca tivesse existido.

Contudo, o título epigrafado recorta o objeto da conturbada regra do art. 156, depurando-se das causas extintivas meramente ‘formais’ – desbravadoras do ‘crédito’ –, para discutir somente o fenecimento ‘material’ da relação tributária. Deveras, o adimplemento subentende comportamento *proativo*³ do sujeito passivo, que exerce o ato-fato resolutório e liberatório da obrigação onerosa. Daí exsurge a delimitação do presente ensaio: apesar da necessária (porque positivada e deglutida, na práxis jurisprudencial) aceitação (dogmática) do diferimento lógico (e cronológico) da *obrigação* para com o *crédito* tributário, cujo módulo intermédio simboliza-se pelo lançamento – não raro, artificial (homologatório) –, verificam-se pontos de contato entre algumas espécies⁴ arroladas no art. 156, como extinção do crédito e que, por acepção semântica, guardam referibilidade ao adimplemento do conteúdo⁵ (material) da obrigação. Portanto, o Código Tributário pode abalzar a estruturação do presente estudo. No primeiro momento, analiso as formas diretas de adimplir, cujo regramento exaure-se no bojo do CTN; ato contínuo, examino as espécies indiretas do *adimplemento* que, para além da *lex legum* complementar, carecem de regulamentação ulterior das respectivas entidades tributantes. Esta última digressão imbrica-se às situações resolutivas heterotípicas (ou heteronormativas) da *obrigação* tributária, que podem significar verdadeiras ‘crises’ extintivas, ora sinalizadas tanto pelo indébito⁶ como pelos efeitos conexos do adimplemento.

³ Adimplir, cumprir, realizar a obrigação tributária de cunho pecuniário, evidentemente, em regra subentende atitude do interessado. Diferente dos casos em que fenece o vínculo por inexigibilidade decorrente da caducidade ou remissão, por exemplo, onde há ‘liberação’ do devedor sem ‘satisfação’ da dívida. Ressalto que, no direito obrigacional, quando existe o dever de ‘omissão’, o adimplemento perfaz-se pela inércia do devedor – ou seja, quando falo em comportamento ‘pro-ativo’, leia-se no sentido de cumprir o combinado que, em termos pecuniários, simboliza a entrega do valor da dívida.

⁴ Afastadas eventuais situações teratológicas, de regra, entendo inexistir classificações certas ou erradas, mas algumas mais úteis que outras. Por exemplo, ao invés da sistematização ora proposta, poder-se-ia optar pelo caráter ‘processual’ das espécies do art. 156, como observado por Conrado, ao inferir que apenas o pagamento configura fenômeno transprocessual, sendo todas as demais hipóteses passíveis de homologação institucional, seja pela decisão judicial ou na esfera administrativa. Ver Processualidade e extinção da obrigação tributária. In CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 50.

⁵ Nos termos da teoria geral das obrigações, é temerário comentar de ‘conteúdo’ no capítulo do ‘adimplemento’. Ora, adimplemento está mais para a consequência, ao invés da causa e conteúdo da relação obrigacional, uma vez que ela realiza duplo fim da sequência jurídica – satisfaz e libera. Na perspectiva dos negócios e trâmites obrigacionais, segundo Pontes de Miranda, o adimplemento é efeito, decorrência, nota de encerramento, marginalizado à noção do conteúdo do negócio que sufragou a etiologia da dívida. Entretanto, a breve análise do conteúdo é apenas para diferenciar o artificialismo normativista da sistemática tributária. Afinal, temos obrigações principais e acessórias, independentes e autônomas entre si. Para aprofundar, MIRANDA, Francisco Cavaltante Pontes de. *Tratado de direito privado*, tomo XXIV. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971, p. 71 e seguintes.

⁶ Incauto leitor poderia criticar que o indébito tributário está regulamentado no CTN e, portanto, não seria caso de “heteronormatividade”. Contudo, a repetição opera-se pela “ausência” de causa-norma jurídica, ao invés de atinar à simples literalidade do Código. Situação a confirmar a classificação proposta.

Dúplice consideração metodológica é necessária. Em primeiro lugar, saliente o caráter exemplificativo⁷ do rol previsto no art. 156, do CTN, cujas espécies não estariam adstritas à lei complementar, apenas às leis ordinárias das entidades tributantes (art. 97, VI, do CTN). Com efeito, vide o art. 146, III, 'b', da CRFB: “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Ou seja, pela interpretação literal e a contrário senso, as duas últimas ideias (prescrição e decadência) grifadas e posteriores à derradeira vírgula, *restringem* as formas de extinção do crédito coarctadas à lei complementar. A pontuação é peremptória. Não fosse restritivo o elenco de causas adstritas à complementaridade legal, a Constituição escreveria ‘extinção do crédito’, ao invés de se referir à ‘prescrição’ e à ‘decadência’ – interpretação atualmente reconhecida pelo STF⁸ e homologada pela doutrina de Luciano Amaro:⁹ “O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o *perdão* da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo”. Finalmente, asseguro que tratarei da extinção da obrigação tributária *principal* pelo adimplemento, ora satisfativo do conteúdo pecuniário da relação jurídica. O cumprimento (ao invés de adimplemento) das obrigações acessórias perfaz-se pela prestação de “fazer ou não fazer”, aspectos objetivamente estranhos ao foco deste ensaio.¹⁰

⁷ Na verdade, o argumento de “exemplificatividade” é implicitamente sofisticado em nossa dogmática positivista-dogmática. Observe-se o Novo Código Civil que, superveniente ao CC/16, estipulou novo direito real de superfície (arts. 1369). Ora, os direitos reais não são taxativos? Certamente, mas nada impede da nova legislação eleger um inédito direito real. Apesar das críticas, somos positivistas! Logo, dizer que o art. 156, do CTN, é exemplificativo (ou taxativo) não resolve o problema. A grande questão seria diagnosticar a espécie de norma regulamentadora que especificar as causas de extinção da obrigação tributária. E consoante o art. 146, da Constituição, a lei ordinária da respectiva entidade tributante pode condicionar a extinção das obrigações.

⁸ Inicialmente, o STF entendia que a extinção do crédito tributário estaria vinculado à lei complementar, in verbis: “Deferida medida cautelar em ação direta ajuizada pelo Governador do Distrito Federal para sus-pender a eficácia da Lei 1.624/97, do Distrito Federal, que prevê o pagamento de débitos tributários das microempresas, das empresas de pequeno porte e das médias empresas, mediante dação em pagamento de materiais destinados a atender a programas de Governo do Distrito Federal. O Tribunal considerou juridicamente relevante a alegação de inconstitucionalidade sustentada pelo autor da ação por aparente ofensa à reserva de lei complementar para a definição das formas de extinção do crédito tributário (CF, art. 146, III, b) e à exigência de processo de licitação para a contratação de obras, serviços e compras pela administração pública (CF, art. 37, XXI)”. ADInMC 1.917-DF, rel. Min. Marco Aurélio, 18.12.98.

Entretanto, na ADI 2.405-RS, rel. Min. Ilmar Galvão, 6.11.2002, houve modificação da jurisprudência da Corte, agora permitindo aos entes público, pela via de leis ordinárias, o estabelecimento de modalidades extintivas do crédito tributário.

⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 390.

¹⁰ Distinções bem apontadas em VANONI, Ezio. *Opere Giuriche*, vol. II. Milano: Giuffrè, 1962, p. 288.

1 Extinção direta da obrigação tributária

Algumas espécies extintivas da obrigação tributária principal são regulamentadas, essencialmente,¹¹ pelo Código Tributário Nacional. Em vista desse exaurimento normativo, que independe do preenchimento (*meta*) *infracomplementar* pela respectiva entidade tributante, segmentei as hipóteses da resolução *direta* da obrigação, pela modalidade adimplemento.

Poderia seguir orientação do velho Pontes,¹² relacionando dois sentidos para o termo adimplemento: entendimento largo, a representar qualquer liberação ou satisfação da dívida; e o sentido estreito, quando o pagamento se refere à prestação direta, pelo devedor, do objeto devido. Entretanto, quando comentei alhures sobre a invalidação do ato administrativo viciado, disse que a doutrina, em geral, preocupa-se com a ontologia do objeto da valoração (ato inválido), furtando-se ao peremptório fator de classificação sistemática em direito público – a valoração do objeto, pelo viés da norma definidora da sanção/vício, inerente ao caráter dogmático do juspositivismo da administração pública. E prossegui, ao constatar que, no direito público, os institutos merecem percuciência à vista das normas, consagradas pela heteronomia¹³ peculiar à Administração: “O vício do ato administrativo, a despeito de ínsito ou atinente ao suporte fático, define-se pelo grau de reprovação em função do Direito/juridicidade maculado. Logo, o defeito não vale por si só, em razão de seus efeitos ou genética pressuposta, mas é corolário da hierarquia da norma contra a qual se confrontou a conduta administrativa viciada. Decisivamente, o cotejo do ato administrativo contra a norma maculada é que determina a respectiva ‘sanção’ invalidante em diferentes níveis. Vale dizer, a contrariedade ao Direito de acordo com o grau hierárquico

¹¹ Obviamente, o art. 96, do CTN, abre ensanchas à regulamentação circunstancial de algumas questões. Agora, nos termos essenciais, como alinharei abaixo, o Código Tributário exauriu a espécie pagamento, bem como as demais elencadas neste item “adimplemento direto”.

¹² MIRANDA, Francisco Cavaltante Pontes de. *Tratado de direito privado*, tomo XXIV. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsói, 1971, p. 73.

¹³ Heteronomia é conceito divulgado por Kelsen, inspirado na doutrina kantiana dos binários segmentadores do circuito jurídico: direito e moral, direito público e privado, direito material e formal, razão prática e teórica, etc. Kelsen define a heteronomia como uma manifestação de ‘comando’ aos súditos, emanada pela vontade unilateral do Estado. Enquanto no direito privado, continua Kelsen, “os sujeitos que não de ser vinculados participam na criação da norma vinculante – nisto reside precisamente a essência da produção contratual do Direito –, o sujeito que vai ser obrigado não tem, relativamente ao comando administrativo de Direito público, qualquer espécie de participação na criação da norma vinculante”. Trata-se de concepção clássica, a separar normas ‘autônomas’ das ‘heterônomas’. Na verdade, quando se examina o conceito de democracia participativa e sua vertente material, bem como ao verificar o reconhecimento que a ‘autonomia’, quando muito, apenas flerta com os ‘espaços de jogo’ deixados pelo próprio sistema normativo, observa-se o ultraje da doutrina do mestre. A diferença que existe entre as normas de direito privado e as normas de direito público é a ‘densidade normativa’, menos presente nas primeiras. Justamente por isso, abre-se alternativas à ‘autonomia da vontade’ dos sujeitos. Ver KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 311.

da normação violada define a espécie de ato maculado: se inexistente, nulo ou anulável.”¹⁴

Evidente que a reflexão transcrita não refuta a tese de Pontes. Tampouco representa uma *contraditio in terminis* à minha própria sistematização, uma vez adotada a natureza jurídica do pagamento como ato-fato jurídico. Afinal, ato-fato existe, ou não existe, sem passar pelo plano da validade jurídica! Tão somente, a indigitada citação de pretérita reflexão, salienta uma categorização normativ(ist)a do direito público, que veicula-se pela noção dos ‘tipos’ (tipicidades), paradigma da segurança jurídica justificadora da ingerência do Estado sobre o patrimônio jurídico dos cidadãos. Logo, a classificação da extinção da obrigação tributária, nas modalidades ‘direta’ e ‘indireta’, repercute-se ao panorama normativo – não ao conteúdo¹⁵ das hipóteses do suporte fático –, preordenando-se pela categoria/hierarquia das normas confrontadas. Bem ao encontro do nosso sistema publicista de (ante)ver¹⁶ o direito.

1.1 Pagamento

O pagamento constitui a mais esperada, natural e direta modalidade da extinção da obrigação tributária. Sobremaneira, recolhe a dupla¹⁷ concepção epistêmica do “final”, em termos obrigacionais: tanto determina o ponto *ad quem* da relação jurídica (terminativa-topológica), como vai ao encontro teleológico do direito subjetivo do credor. Por ocasião dessa importância precípua, o CTN detalhou os caracteres do pagamento, consoante os arts. 157 a 163 e 165 a 169, cuja análise possibilita sistematização dos elementos essenciais e/ou acidentais desse adimplemento no sentido estrito.

Ictu oculi, saliento que o regramento pormenorizado do pagamento, via Código Tributário Nacional, atendeu à seguinte angústia legislativa: afastar possível aplicação de preceitos do direito civil à espécie, atinentes à autonomia privada.¹⁸ Leia-se, refutou-se o *perigo* da normativamente consecutória da boa-fé

¹⁴ CASTRO, Cássio Benvenuti de. Decadência da potestade invalidante do ato administrativo. In *Revista da Ajuris*, 116, p. 67.

¹⁵ Apesar da tautologia, vou insistir no cuidado com a palavra ‘conteúdo’: o pagamento não incide em ‘conteúdo’ do negócio, mas determina momento ad quem daquele fenômeno jurídico pressuposto. Pagamento é ato-fato jurídico. À atividade humana, mesmo despida de vontade de solver, incide a regra da resolução mais a liberação da relação obrigacional.

¹⁶ Dogmática jurídica é o conjunto de discursos prévios de fundamentação. Portanto, ‘antevisão’ estrita da lei de direito público.

¹⁷ A duplicidade é teológica e terminativa: pela linha de observação do credor (teleológica), visualiza-se o pagamento; de outro lado (terminativo-topológico), o devedor efetua o pagamento para verificar extinta a obrigação que lhe onera. Segundo Pontes de Miranda, adimplemento realiza o binômio do ‘satisfaz’ e ‘libera’. *Op. cit.*, p. 72.

¹⁸ Consigno que autonomia privada assume foros normativos, extrínsecos ao ato praticado. Diferente da autonomia da vontade, cuja incidência faculta relativização dos espaços de atuação das partes no bojo do negócio jurídico.

objetiva incidir em questões publicísticas, consoante explicitarei no decorrer deste capítulo.

A partir da natureza jurídica do pagamento – enquanto ato-fato jurídico –, o percuciente leitor poderá questionar sobre a validade científica da sistematização abaixo, que dividiu os caracteres em *essenciais* e *circunstanciais*. Com efeito, ao paladar do direito civil, seriam “acidentais” ao negócio jurídico, a condição, o termo e o encargo (arts. 121 a 137, do CC). Agora, essas “circunstâncias” apõem-se a negócios jurídicos, não aos atos-fatos jurídicos! Todavia, no direito público, a esquematização proposta transcende tal esclerose visual privatística, à medida que raciocina os institutos sob a linha de visada das normas (como salientei acima), quando cotejadas ao ato-fato jurídico – tratando-se da regulamentação *direta*¹⁹/*exauriente* pelo CTN, tem-se os caracteres “essenciais”; em contrapartida, quando se faculta o exaurimento da matéria por atos diversos, conforme art. 96, do CTN, deduzo os caracteres “circunstanciais”. Singela metodologia normativa ora desenvolvida, sistemicamente adaptável ao positivismo tributário.

1.1.1 Natureza jurídica e caracteres essenciais (objeto do pagamento)

A doutrina tergiversa acerca da natureza jurídica do pagamento. É corrente sustentar-se o adimplemento (sentito estrito) enquanto negócio, ou ato jurídico. Entretanto, faça-se compreensão lógica: o negócio, ou o ato jurídico, são fenômenos anteriores ao pagamento; este último, evento humano que não pertence ao *conteúdo* dos negócios (ou atos), apenas define o encerramento dos seus pressupostos – meras causas jurídicas que o pagamento virá a extinguir. Visualizado um contrato, um ato ilícito, ou a promessa de doação, por exemplo, tem-se que eles inicialmente delimitam situações protegidas pelo direito. Apenas, no momento derradeiro é que serão *resolvidos* e *liberados* pelo pagamento.

Este – o adimplemento –, em si mesmo, não ostenta requisitos de negócio, ou de ato jurídico, configurando mero evento *ad quem*, tópico, a encerrar o prefacial contexto fenomenológico-jurídico. O negócio jurídico (ou ato) está no *conteúdo* da obrigação, cujo *efeito* é diferido ao momento extintivo da relação, determinado pelo pagamento. Mecanismo que, incansavelmente, é descrito por Pontes de Miranda: “O que é essencial é que a realização seja conforme a obrigação e há realizações, conforme a obrigação, que só exigem o ato-fato, como o serviço, a obra e as omissões. O louco, que limpou, durante ou depois da loucura, a casa, de cuja limpeza fora encarregado, ao tempo em que era capaz de obrigar-se, adimpliu”. Eventual *aceitação*, por parte do credor,

¹⁹ Consoante referi em nota de rodapé anterior, o qualificativo “direto” não infirma o título do capítulo “1” epigrafoado. Uma situação é o CTN regulamentar o pagamento, sem diferimento normativo aos entes tributantes; outro fenômeno é terceirizar o regramento a atos infra(meta)legais, segundo o art. 96, do CTN.

significa um *plus*, à medida que a singela incidência da regra liberatória ao evento humano satisfativo (pagamento), torna-se suficiente para dissolução da relação obrigacional.

Em síntese, o pagamento é ato-fato jurídico, no qual a “norma jurídica abstrai desse ato qualquer elemento volitivo como relevante. O ato humano é da substância do fato jurídico, mas, não importa para a norma se houve, ou não, vontade em praticá-lo. Ressalta-se, na verdade, a consequência do ato, ou seja, o fato resultante, sem se dar maior significância à vontade de praticá-lo”.²⁰ Impossível confundir o negócio, ou o ato jurídico, que dá *causa* fenomenológica à situação protegida pelo direito, ao evento humano de encerramento – no conteúdo do qual não se perquire ‘espaços de jogo’, apenas *intenção* (não vontade) de adimplir. A natureza de ato-fato jurídico do pagamento justifica-se, ainda mais, pela nota heterônoma das relações em direito tributário. Ou seja, a teoria adotada imbrica-se à lógica *tipificadora* do direito público.

Pertinente aos caracteres essenciais do pagamento, impende recapitular que o direito tributário refuta normatividade oriunda da autonomia privada dos sujeitos da relação obrigacional. Portanto, apesar de alguma identidade teórica – como nos misteres da natureza jurídica –, nos termos específicos do CTN, o pagamento não se comunica aos ditames do direito civil, comercial ou consumerista.

Embalde, o Código dispõe que a imposição de penalidade não elide o pagamento do crédito tributário (art. 157), consequência haurida das respectivas independências interobjetivas da obrigação principal para com a obrigação acessória. Ora, o objeto da obrigação principal é dívida de valor; de outro lado, o objeto da obrigação instrumental são prestações de fazer ou não fazer, aptas a guarnecerem, funcionalmente (teleologicamente), a obrigação principal. Diversas vezes, inclusive, as obrigações acessórias são mais amplas que de conteúdo pecuniário, consoante observa Heinrich Wilhem Kruse: “Los distintos deberes de colaboración del sujeto pasivo permanecen invariables con independencia de la extinción de la relación obligacional impositiva. Por ejemplo, el sujeto pasivo aún después del pago, ha de proporcionar informaciones, ha de presentar las anotaciones, libros y papeles de negocios para su examen y comprobación”.²¹ Entretanto, inexistente relação de continuidade lógica ou de prejudicialidade entre elas, porque o sistema engendrou-lhes contornos axio-deontológico²² – a

²⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 106.

²¹ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario*, parte general. Trad. Perfecto Yebra Marful-Ortega e Miguel Izquierdo Macías-Picavea. 3ª ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

²² A “acessoriedade” da obrigação instrumental do direito tributário é peculiar. Ela não segue a sorte da obrigação principal. Portanto, inexistente logicidade nessa diagramação, apenas coarctação deontológica – ou seja, a obrigação acessória fomenta o “dever” de pagar tributo, permeando-o de cuidados e garantias fundados nas prestações de fazer ou não fazer atribuídas ao sujeito passivo.

obrigação instrumental presta-se ao controle da atividade econômica do sujeito passivo, racionalizando, conferindo segurança, assegurando a possibilidade arrecadatória do Fazenda.

A relação (vertical) observada entre Fisco-sujeito passivo sufraga a necessidade de tipos normativos específicos, de maneira a conferirem previsibilidade (segurança) às demandas estatais. Tanto as obrigações principais quanto as acessórias devem se funcionalizar a partir de normas autônomas, cada qual reservando identidade própria. Contingencialmente, elas diferenciam-se em termos da densidade²³ normativa das respectivas disposições.

Com efeito, as obrigações sistematizadas pelo Código são consequências imediatas de diferentes suportes fáticos.²⁴ Mesmo no (eventual) caso de conversão da obrigação instrumental em multa pecuniária (art. 113, § 3º), positivou-se cristalina independência da obrigação acessória para com a principal. Segundo Paulo de Barros Carvalho,²⁵ a exigência da multa pressupõe motivo diverso, que não o estrito fato gerador do tributo. Ou seja, a sanção liquidada em dinheiro advém de acontecimento definido normativamente como ilícito, contrário à prestação instrumental. Logo, diferentemente do direito civil, no qual se facultaria alternativa ao credor – exigir a dívida ou cláusula penal compensatória (art. 410, CC) –, em direito público, inexistente promiscuidade funcional dos objetos: ambas as obrigações (principal e acessória) mantêm autonomia e inviabilidade de elisão recíproca (art. 157, CTN).

Outrossim, o Código inviabiliza a importação açodada de institutos civilistas²⁶ que, com espreque na boa-fé objetiva (vetor *suprressio*) e na autonomia das partes, retirariam a independência dos deveres obrigacionais fundados no direito tributário. Consoante previsão do art. 158, o pagamento parcial não extingue o crédito tributário. Tampouco o pagamento total de um crédito, acarreta a extinção presuntiva do mesmo ou de outro tributo, por inexistir adimplemento em ricochete no direito público.

De fato, o pagamento (no direito civil e tributário) segue a regra pragmática dos três ‘i’: identidade, integridade e indivisibilidade – o *solvens* deve prestar o devido, todo o devido e por inteiro. Obviamente, as variações da autonomia privada mitigam tal pontuação, no direito civil. A dação em pagamento, oferta de parcelamento ou desconto, e outros benefícios, constituem diuturnos artifícios do tráfego social. No direito tributário, qualquer alteração da ‘pontualidade’ do

²³ Singela leitura do art. 113, §2º e art. 97, III, do CTN, evidencia a diversidade da densidade normativa que referi: existe escalonamento “de grau”, sem jamais olvidar da necessidade de previsão – nota essencial do Estado Constitucional.

²⁴ Com respeito à parcela doutrinária que defende ausência do suporte fático às obrigações tributárias, implicitamente, consigno entendimento diverso.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 531.

²⁶ Vide art. 322, do CC.

pagamento depende-se de autorização legislativa. Em virtude da heteronomia intrínseca ao sistema publicista, a regra dos três ‘i’ solidifica-se, abrindo ensanchas somente nas hipóteses previstas legislativamente – trata-se da noção de tipicidade, inerente às disciplinas da administração.

Retomando, o pagamento remete à noção de ‘pontualidade’ que, analiticamente, perfaz-se na leitura da regra dos três ‘i’. Por questão financeiro-administrativa, tratando-se do sujeito ativo tributário, cujo crédito é indisponível, essa ‘pontualidade’ grassa densidade normativa. Logo, dedutível que a concessão do parcelamento, dação em pagamento (*aliud pro alio*), desconto (transação), ou demais benefícios, dependem de lei específica da entidade tributante competente. A delimitação do objeto material do pagamento é decorrente da ‘pontualidade’. Ora, o Código refuta o adimplemento *in natura* (bens ou serviços diversos do dinheiro), não obstante a aparência do art. 3º. Isso nada mais significa que a identidade do adimplemento. Contudo, o CTN prevê ordem de prejudicialidade dos instrumentos que veiculam valores no tráfego social, privilegiando a moeda corrente e o cheque, apesar da submissão deste à compensação (*datio pro solvendo*). O art. 162 elenca os sucedâneos dessas modalidades, através do pagamento via estampilha, vale postal ou papel selado. Entretanto, cediço que a maioria dos tributos é adimplida em caixas eletrônicos, mediante expedientes bancários de informática – símbolos virtuais do dinheiro vivo.

Se, de um lado, o objeto *material* do pagamento é infungível – como *supra* discriminado (art. 162) –, de outro, o objeto *jurídico* (dinheiro) fungibiliza-se e remunera-se, através das perdas e danos e dos lucros cessantes, por imediatizar dívida de valor. Afinal, a teleologia do adimplemento visiona a geração de riqueza ao Fisco!

No caso das dívidas de dinheiro (matéria-prima das obrigações tributária principais), as perdas e danos e os lucros cessantes são ressarcidos pelas técnicas jurídicas dos juros e da correção monetária. Verificada a (de)mora no adimplemento de obrigação tributária, independente de culpa/dolo, o art. 161, § 1º, do CTN, estipula incidência automática de juros de 1% ao mês e mais a correção monetária – esta última para preservar o *status quo*. O próprio Código ressalva às entidades tributantes competentes, supletoriamente, a possibilidade da fixação de juros diversos, por intermédio de lei expressa (art. 97, I e V, do CTN).

Em âmbito federal, o art. 13, da Lei 9.065/95 c/c art. 84, I, da Lei 8.981/95, tornou aplicável a taxa SELIC às obrigações tributárias vencidas. Esse indexador reúne juros e correção monetária na mesma cifra percentual diuturnamente divulgada, razão pela qual inviável a cumulação da SELIC com qualquer outro índice. Alguns Estados-membros²⁷ da federação, por lei expressa, adotam a SELIC

²⁷ Outros tantos Estados-membros dispõem de lei específica para determinar a indexação. Por exemplo, o Rio Grande do Sul, cujo art. 69, da Lei 6.537/73, fixa juros moratórios de 1% ao mês ou fração.

para remuneração de seus créditos; no silêncio do Fisco, vigora a regra geral do art. 161, § 1º, do CTN. Havendo expressa previsão legal, a jurisprudência²⁸ admite a capitalização dos juros moratórios, ao elucubrar leitura em contrário senso do art. 167, § único, do CTN.

Finalmente, o Código (art. 161, § 2º) prevê a não incidência dos juros moratórios, quando formulada consulta administrativa pelo sujeito passivo. Na verdade, com a amplificação da boa-fé objetiva em questões tributárias, mormente à vista do art. 100, § único, do CTN, poder-se-ia questionar, inclusive, a oneração via correção monetária, a depender da verossimilhança do questionamento aviado ao Fisco.

1.1.2 Caracteres circunstanciais (tempo e lugar)

O Código Tributário Nacional é *lex legum* em direito tributário. Além de cumprir determinação constitucional com o estabelecimento das normas gerais (art. 146, da CRFB), define hipóteses de abertura do sistema normativo, diferindo aos atos infralegais (art. 96, do CTN) a possibilidade da regulamentação de algumas questões de maior plasticidade. Daí exsurge a sistematização da terminologia ‘caracteres circunstanciais’: tratam-se dos aspectos acidentais/acessórios do pagamento, nos quais o Código faculta especificação via ‘legislação tributária’. Portanto, não quero dizer, como na ‘condição, termo e encargo’ do negócio jurídico, que a acessoriedade é fruto da autonomia da vontade. Consoante expliquei, as classificações do direito público coarctam-se às normas – paradigmas de um sistema cujo princípio reitor normativo é a ‘tipicidade’. Assim, à vista das normas flexíveis que os regulam (atos legislativos), os presentes caracteres de ‘tempo’ e de ‘lugar’ são reputados circunstanciais.

A regra do art. 327 do Código Civil estipula que o lugar do pagamento será o domicílio do devedor, facultado a convenção em contrário pelos interessados. Mais, no caso de inadimplência, o credor deverá exigir (pretensão de tutela) do devedor a solução da dívida, face o caráter *questível* do pagamento. No direito tributário, a incansável heteronomia supõe automaticidade. *Ex lege*, desde a origem, o sistema onera deveres ao sujeito passivo, dentre os quais, a portabilidade solutória.

O art. 159 do CTN determina que o pagamento deverá ser efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo (art. 127),

²⁸ Por exemplo: “A capitalização e a aplicação dos juros de mora acima do limite constitucional de 12% ao ano, não viola o princípio da legalidade. A incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal. O princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido a tributos, inaplicando-se à multa moratória.” (TRF4, AC 2005.72.13.002855-5, Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 08/06/2011)

independentemente de cobrança – dívida portátil. Supletoriamente, o Código possibilita à legislação tributária excepcionar o local do pagamento, determinando o recolhimento em repartição diversa daquela de domicílio do devedor. Na prática, a exceção tornou-se a regra, em vista da corriqueira intermediação do sistema bancário nas relações extintivas de direito público, de molde a facilitar a arrecadação (art. 7º, § 3º, do CTN). Em poder de qualquer GRU, DARF, entre outros, documentos frequentemente com identificação eletrônica, independente do local onde se encontrar o devedor, ele (ou alguém por ele) pode satisfazer a obrigação.

Da mesma sorte, a exceção tornou-se regra quanto ao tempo do pagamento (vencimento). A legislação tributária de cada entidade, diuturnamente define o prazo do vencimento dos respectivos créditos. Inclusive, concede descontos pela eventual antecipação dos adimplementos (vide as corriqueiras hipóteses do IPTU e do IPVA). Na ausência de atos específicas das entidades tributantes competentes, o termo *ad quem* da obrigação ocorre no prazo de trinta dias da notificação do lançamento, ou da lavratura do auto de infração (art. 160, do CTN), de maneira automática (*ex re*).

Deveras, o termo *ad quem* para adimplir significa o termo *a quo* da mora – configuram dois lados opostos de um mesmo átimo extremo, o vencimento. Por decorrência, o advento do vencimento desencadeia oneração da obrigação tributária, ao fixar, automaticamente, o momento da incidência dos juros e das multas. Em vista disso, Sacha Calmon²⁹ critica o art. 160, que deveria remeter à lei ordinária – não à legislação tributária – o estabelecimento do vencimento do crédito tributário, sob pena do *quantum* total da obrigação se homiziar, via extroversa, ao alvedrio de atos administrativos infralegais.

A faculdade aberta aos atos infralegais, pelo art. 160, é inaplicável aos lançamentos por homologação. Nessas hipóteses, a lei prevê, de antemão, o prazo antecipado do pagamento. Ao invés do vencimento antecipado, na prática existe o pagamento antecipado à própria constituição do crédito – artificialismo dogmatizado pelo sistema do Código.

1.1.3. Imputação do pagamento

Na hipótese da existência simultânea de vários débitos latentes, do mesmo sujeito passivo para com único sujeito ativo da obrigação, o CTN estabelece regras de imputação do pagamento (art. 163). Trata-se de instituto de atribuição do adimplemento, instituindo escala de prejudicialidade dos saldos a serem resolvidos em porção direta à melhor providência arrecadatória do Fisco. O

²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 823. Apesar da crítica, a jurisprudência é tranquila quanto à possibilidade da fixação do prazo de vencimento (tempo) da obrigação via atos legislativos infralegais.

Código determina quatro critérios: (a) em primeiro, o inciso I positiva paradigma de cunho pessoal; (b) o inciso II estabelece ordem de vinculatividade, ou não, dos tributos aos quais se refere; (c) a seguir, o inciso III coteja os prazos de prescrição/caducificação e, por último, (d) o inciso IV fixa prelação em virtude do *quantum* das obrigações pendentes.

A imputação de pagamento do direito tributário é determinada pela autoridade administrativa. Situação diversa daquela do direito civil (art. 352, do CC), na qual atribui-se ao devedor o privilégio de eleger a ordem de imputação do pagamento. Entretanto, na prática, direito civil e tributário aproximam-se, à vista da maciça intermediação dos mecanismos bancários nos trâmites contemporâneos. Tornou-se cada vez mais rara a utilização da gradação atributiva predisposta³⁰ pelas regras de imputação do pagamento. Atualmente, a grande parcela dos tributos (bem como das dívidas civis e consumeiristas) é adimplida através de guias eletrônicas, muitas das quais são retiradas pela internet, com acessibilidade a códigos de barras, numéricos, senhas, e outras representações, que resultam na exclusão contingencial da imputação.

1.2 Pagamentos especiais

O Código Tributário Nacional, diretamente, elenca hipóteses peculiares do adimplemento. Pela subordinação da extinção da obrigação a determinados requisitos legais específicos, esses casos merecem consideração particularizada.

1.2.1 Pagamento antecipado e homologação do lançamento

Diversos tributos ostentam sistemática de adimplemento subordinada a ato *complexo*, porque intersubjetivo: de um lado, o sujeito passivo efetua o recolhimento dos valores, nos moldes objetivos e espaço-temporalmente delineados; em seguida, a entidade tributante fiscaliza essa atividade satisfativa, dispondo do prazo de cinco anos para retificar, ou não, os limites do adimplemento efetuado (art. 150, § 4º, do CTN). No caso do sujeito ativo permanecer inerte, no lustro legal, reputa-se tacitamente aprovado o pagamento auferido.

Com efeito, verifica-se um ato-fato de pagamento, como em qualquer outra espécie genérica. A peculiaridade é que a própria lei, de antemão, dispensa o acerto vinculado e formal instrumentalizado pelo lançamento, possibilitando ao sujeito passivo a autonomia de calcular o respectivo débito e efetuar o adimplemento. Para o mister retificador, o sistema estabelece prazo preempatório. Na verdade, o 'lançamento por homologação' ou 'pagamento antecipado e homologação do lançamento' configuram símbolos linguísticos imputados à realidade do *pagamento sem anterior lançamento*. O Fisco

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 533.

transfere a responsabilidade de apurar o montante do crédito ao sujeito passivo, face à tremenda carga burocrática de crescentes demandas administrativas. Se homologação existe – porque, quase sempre, *homologa-se* tacitamente, pela inércia –, ela é transparente, e apenas chancela um pagamento sem a interferência do sujeito ativo. Na prática, o fenômeno ratifica o pagamento enquanto extintiva não do crédito – até então inexistente, porque ausente um lançamento –, mas da própria obrigação.³¹

Versa o art. 150, § 1º, do CTN: “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob *condição* resolutória da ulterior homologação do lançamento”. Em primeiro lugar, seria falacioso imaginar ‘condição’ quando, na verdade, a homologação (expressa ou tácita), por obrigação *ex lege*, cuida de um ‘termo’ – futuro e certo. Além dessa impropriedade técnica, insta lembrar ser incompatível a um ato-fato jurídico – pagamento – a aposição de ‘termo’ ou de ‘condição’, categorias eficaciais típicas do negócio jurídico.³² Arrepiando a teoria do direito, meramente à vista da sintaxe normativa (atécnica), o Código formula axiomas disjuntivos do sistema jurídico global. Críticas à parte, significativa parcela da esquematização tributária brasileira organiza-se no artificialismo dogmático da *homologação do pagamento*.

1.2.2 Conversão do depósito em renda

Na pendência de celeuma administrativa ou judicial entre Fisco e sujeito passivo, não raro, este último efetua o depósito integral do tributo discutido para a finalidade de suspensão do crédito tributário (art. 151, II, do CTN). Ao cabo do procedimento, havendo decisão favorável ao devedor, devolve-se-lhe o numerário caucionado; em contrário, se a decisão beneficiar a Fazenda, o depósito inicialmente efetuado é convertido em renda, com a decorrente extinção total (ou parcial) da obrigação tributária.³³

Impende asseverar que o depósito pode, ou não, instrumentalizar-se para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Quando interposto recurso administrativo, pelo simples fato do recurso, já existe a suspensão da exigibilidade (art. 151, III, do CTN). Logo, nesses casos, o depósito é um *plus* à suspensão do crédito, de antemão operacionalizada pelo recurso administrativo – ele é efetuado somente para a finalidade de evitar atualização monetária da

³¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 316.

³² Sacha Calmon formula semelhante crítica, *op. cit.*, p. 828. Entretanto, não distingue a ‘condição’ do ‘termo’ e, contrariamente ao presente entendimento, cuida do pagamento como ato jurídico estrito senso, não ato-fato jurídico.

³³ Obviamente, as duas situações podem acontecer – devolução e conversão do depósito em renda –, no caso da parcial procedência da pretensão. Pela natural fracionabilidade das dívidas de valor, parte do dinheiro soluciona a dívida e outro tanto é revertido ao depositante, o sujeito passivo. Imperiosa é a demarcação que a conversão do depósito em renda efetua-se *secundum eventum litis*.

dívida. De similar racionalidade, quando se contesta a relação tributária na esfera do poder Judiciário, o depósito pode, ou não, apenas elidir a correção como também suspender a exigibilidade do crédito, a depender da suspensão deferida (ou não) via tutela antecipatória (art. 151, V, do CTN).

Em ambas as contendas (judicial e administrativa), o valor pecuniário depositado sujeitar-se-á à conversibilidade em renda,³⁴ a depender da sorte no litígio. Acontece que as recentes Leis Federais 9.703/98,³⁵ 10.819/03 e 11.429/06, determinam o imediato repasse dos depósitos à conta do Tesouro, desburocratizando a disponibilização do dinheiro à Fazenda. Ou seja, referidas normas impõem uma espécie de conversão *automática* dos depósitos em renda, sem que o dinheiro permaneça em ‘limbos’ administrativo/judicial. Apenas nos casos de repetição (devolução) ao sujeito passivo, quando ele se sagra vencedor no certame (*secundum eventum litis*), observa-se privilégio restitutivo.

As indigitadas leis conferem efetividade aos processos, ao regrarem peculiar ‘*solve et repete*’ – primeiro converte-se em renda o depósito e, a depender do resultado, restitui-se o valor, ou se deixa como está (convertido). Em termos de processo civil, elas visam a um instrumentalismo substancial – ou melhor, formalismo-valorativo –, dispensando eventual pedido reconventional da Fazenda, ou discussão específica em ações de impugnação autônomas, como nos embargos à execução. A própria Lei 6.830/80, no seu art. 32, § 2º, estabelece diretriz para imediata conversão do depósito em renda. Deveras, segundo Sacha Calmon,³⁶ a conversão do depósito em renda é reles ‘forma de pagar’, apenas diferida no tempo por ocasião do depósito e da chancela no decorrer de algum expediente administrativo ou judicial. Daí, inclusive assegura maiores garantias que o pagamento simples.

Essa realidade instrumentalista é reconhecida pelo STJ, ao converter em renda os depósitos efetuados no bojo de ações judiciais extintas, inclusive, sem julgamento do mérito, *in verbis*: “Almeja-se definir se seria possível o levantamento do depósito efetuado para os fins do art. 151, II, do CTN, no caso em que o processo é extinto sem o julgamento de mérito. O Min. Relator destacou que essa questão já foi enfrentada em diversas ocasiões neste Superior Tribunal, para o qual o depósito judicial efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado pelo depositante após sentença final transitada em julgado em seu favor, nos termos do consignado no art. 32 da Lei n. 6.830/1980. O cumprimento da obrigação tributária só pode ser excluído por força de lei ou suspenso de acordo com o que

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 553.

³⁵ À conta da Caixa Econômica, o numerário permanece em situação provisória, que se consolida com o trânsito em julgado.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária – nascimento e morte – a transação como forma de extinção do crédito tributário. In: *Cadernos de direito tributário*, n. 62, 1993, p. 71.

determina o art. 151 do CTN. Fora desse contexto, o contribuinte está obrigado a recolher o tributo. No caso de o devedor pretender discutir a obrigação tributária em juízo, permite a lei que se faça o depósito integral da quantia devida para que seja suspensa a exigibilidade. Se a ação intentada, por qualquer motivo, resultar sem êxito, deve o depósito ser convertido em renda da Fazenda Pública. Essa é a interpretação que deve prevalecer. O depósito é simples garantia impeditiva do fisco para agilizar a cobrança judicial da dívida em face da instauração de litígio sobre a legalidade de sua exigência. Extinto o processo sem exame do mérito contra o contribuinte, tem-se uma decisão desfavorável. O passo seguinte, após o trânsito em julgado, é o recolhimento do tributo. Com esse entendimento, a Seção, ao prosseguir o julgamento, por maioria, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento.” (EREsp 215.589-RJ, Rel. Min. José Delgado, julgado em 12/9/2007).

1.2.3 Consignação em pagamento

O pagamento é ato-fato jurídico. Portanto, reunidos os pressupostos legais que permitam a extinção da dívida, nasce ao devedor o direito de realizar o débito. Também pudera, o adimplemento soluciona e libera o solvens da obrigação, sufragando causa de evitação da perenidade das relações, por questões óbvias de segurança jurídica e da própria garantia da dignidade do sujeito passivo. Pode-se inferir que, ao pagamento, além do aspecto negativo debitório, reserva-se intrínseco direito de liberação, razão pela qual Pontes de Miranda³⁷ denomina a imputação de *facilitação do adimplemento*.

Consignar em pagamento significa efetivar ‘oferta real’ da prestação, que no direito tributário operacionaliza-se mediante o depósito judicial do tributo devido. O art. 164, do CTN, estabelece três hipóteses que se reputa indevido o não recebimento do débito pelo Fisco, motivos *exemplificativos* suficientes a fomentar a ação consignatória. Vale referir: (a) a subordinação do pagamento a outro crédito ou a diversa obrigação, distinta da que se propõe a pagamento, violando o caráter heterônomo da obrigação; (b) vinculação do adimplemento a cumprimento de exigência administrativa sem fundamento, o que denomino “coerção indireta imprópria, ou extroversa”; (c) e a bitributação.

Em termos processuais, saliento que a demanda³⁸ de consignação segue o rito previsto no Código de Processo Civil (arts. 890 a 900) e desenvolve-se em

³⁷ *Op. cit.*, p. 192.

³⁸ Certamente que a demanda consignatória pode se cumular a outros objetos, como a declaração de inexistência total ou parcial da relação tributária. Nesse caso, mister adequação procedimental, observada a ampla defesa e o contraditório sem olvidar, contudo, do princípio da efetividade lançado por aspectos da ação especial. Ver MAYA, Rômulo. A ação de consignação em matéria tributária. In *A abstração do lançamento e a execução fiscal*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001, p. 51-60.

dois módulos: primeiro, com o depósito do valor reputado devido pelo sujeito passivo, situação a ensejar a suspensão do crédito tributário (art. 151, II, do CPC) – o depósito chega é condição da ação consignatória; a seguir, com a procedência do pedido consignatório, extingue-se a obrigação pela conversão do depósito em renda (ou melhor, fulmina-se o ‘crédito’ tributário, na terminologia do CTN).³⁹ Em última análise, o julgamento procedente da consignatória reflete a causa extintiva acima comentada – conversão do depósito em renda. Rejeitada a pretensão consignatória, o montante pode ser cobrado nos mesmos autos com juros de mora, correção monetária e as penalidades eventualmente cabíveis (art. 164, § 2º, do CTN) – face o caráter dúplice da tutela declaratória do valor do débito (faltante, ou quitado).

O Código define o caractere anímico da consignação. Quando o sujeito passivo efetua depósito em ação judicial qualquer, para a finalidade da discussão da relação obrigacional, inexistente intenção de adimplir.⁴⁰ De outro lado, a

³⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 857.

⁴⁰ A consignatória é meio de pagamento. Por isso que o STJ reputa inadequada, por ausente interesse processual de agir, o manejo da ação de consignação para a finalidade de angariar parcelamento do débito tributário, consoante se verifica de trechos do Resp 976570/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ09/10/07:

“No que se refere ao cabimento de ação de consignação ao caso em comento, confira-se:

– O depósito em consignação é modo de extinção da obrigação, com força de pagamento, e a correspondente ação consignatória tem por finalidade ver atendido o direito – material – do devedor de liberar-se da obrigação e de obter quitação. Trata-se de ação eminentemente declaratória: declara-se que o depósito oferecido liberou o autor da respectiva obrigação.

– Sendo a intenção do devedor, no caso concreto, não a de pagar o tributo, no montante que entende devido, mas sim a de obter moratória, por meio de parcelamento em 240 meses, é inviável a utilização da via consignatória, que não se presta à obtenção de provimento constitutivo, modificador de um dos elementos conformadores da obrigação (prazo).

– Ocorre, porém, que esta Corte pacificou entendimento segundo o qual “o deferimento do parcelamento do crédito fiscal subordina-se ao cumprimento das condições legalmente previstas. Dessarte, afigura-se inadequada a via da ação de consignação em pagamento, cujo escopo é a desoneração do devedor, mediante o depósito do valor correspondente ao crédito, e não via oblíqua à obtenção de favor fiscal em burla à legislação de regência”.

– A ação consignatória, que é de natureza meramente declaratória, tem por escopo tão-somente liberar o devedor de sua obrigação, com a quitação de seu débito, por meio de depósito judicial, quando o credor injustificadamente se recusa a fazê-lo. Na seara fiscal é servil ao devedor para exercer o direito de pagar o que deve, em observância às disposições legais pertinentes.

– O deferimento do parcelamento do crédito fiscal subordina-se ao cumprimento das condições legalmente previstas. Dessarte, afigura-se inadequada a via da ação de consignação em pagamento, cujo escopo é a desoneração do devedor, mediante o depósito do valor correspondente ao crédito, e não via oblíqua à obtenção de favor fiscal em burla à legislação de regência.

– A ação de consignação em pagamento, prevista no art. 164 do CTN, de índole nitidamente declaratória, tem por escopo a extinção da obrigação com o pagamento devido, visando a liberação do devedor, quando satisfeita a dívida em sua integralidade.

– Hipótese dos autos em que se busca a utilização da ação consignatória para obter parcelamento de débito tributário, desvirtuando, assim, o instrumento processual em tela.”

intenção do consignante, desde o primeiro momento, manifesta-se no sentido da solução da dívida (art. 164, § 1º, do CTN). Todavia, refere Luciano Amaro⁴¹ que, mesmo na pendência da ação de consignação, há suspensão da exigibilidade da obrigação, à medida da disponibilização do valor, em latência, para salvaguarda da relação jurídica (art. 163, § 2º, do CTN). Isso é, pragmaticamente, fenece a distinção engendrada animicamente.

Em termos do procedimento,⁴² pode-se questionar a possibilidade do depósito extrajudicial, veiculado através do sistema bancário, à conta do suposto credor (art. 890, § 1º, do CPC). Luiz Felipe Difini sustenta incompatibilidade desse mecanismo em direito tributário, pelo fato do CTN ser lei especial na matéria e referir-se, univocamente, à consignação *judicial* (art. 164, *caput*). Também refere a impropriedade da comunicação da entidade tributante via carta AR. Argumentos veementes, porém, não definitivos, haja vista que o procedimento molda-se à feição dos sujeitos e nada obsta que, formulado depósito bancário, cite-se o Fisco pela modalidade pessoal. Quando convém, a Administração é a primeira a utilizar-se do sistema bancário. Portanto, não é de todo estranho o manejo de alguns mecanismos do procedimento especial do CPC. Entretanto, à vista crescente facilitação operativa instrumentalizada pelos Tribunais em favor dos depósitos judiciais, a discussão perde muito do sentido. Mesmo no rito clássico, a consignatória ainda guarda procedimento expedito.

2 Situações heterotípicas

O Código Tributário Nacional não exaspera a regulamentação de todos fenômenos jurídicos por ele previsto. Justamente pos enquadrar-se como espécie de *lex legum*, determinadas situações diferem-se à normatização legal diversa dessa lei-base, razão pela qual sistematizo tais institutos como heterotípicos. A heterotipicidade transcende os “tipos” do CTN, em virtude dos respectivos suportes fáticos repercutirem-se a partir de regras transcodificadas.

Quanto ao adimplemento, divido as situações heterotípicas em três forças: (a) a extinção indireta da obrigação tributária; (b) a repetição do indébito e (c) a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários.

⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 395.

⁴² No presente estudo, foquei a problemática nos aspectos materiais da consignação, no sentido de modalidade extintiva do crédito tributário. Obviamente, em termos processuais, outras tantas angústias merecem aprofundamento, como os efeitos em que recebida a apelação. Ver MACHADO, Hugo de Brito. Efeito suspensivo da apelação na ação de consignação em pagamento de tributo. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 176, 2010, p. 89-92.

2.1 Extinção indireta da obrigação tributária

No que pertine ao adimplemento – solução e liberação da dívida –, a extinção direta da obrigação tributária perfaz-se pelo pagamento e seus desdobramentos acima ilustrados. Ao comentar a extinção indireta, a densidade normativa reclama regulamentação legal diversa do CTN. Também pudera, a extinção das obrigações não é matéria “taxativa” do Código e, ademais, as próprias entidades públicas podem/devem regulamentar as modalidades satisfativas dos respectivos créditos – mecanismo de eficiência e racionalidade orçamentário-administrativa. Por agora, estudo a dação em pagamento, a transação e a compensação, vazados genericamente no CTN.

2.1.1 Dação em pagamento

A Lei Complementar 104/01 acrescentou a modalidade dação em pagamento de bens imóveis ao art. 156, XI, do CTN. Consoante defendido retro, a matéria poderia ser objeto da própria legislação ordinária da entidade tributante. De qualquer sorte, expressamente, o Código repercutiu aplicabilidade do instituto à “forma e condições estabelecidas em lei”. Logo, não se trata de regra auto-aplicável, carecendo de lei ordinária do respectivo sujeito ativo⁴³ para regulamentar os casos e, principalmente, a modalidade de avaliação dos bens admitidos pelo Fisco *aliud pro alio*. A questão essencial, refere Hugo de Brito,⁴⁴ diz respeito ao preço do bem imóvel a ser recebido em pagamento, uma vez que a Fazenda, enquanto Administração Pública, não se deve olvidar das normas licitatórias pertinentes – afinal, a dação equivaleria a uma compra e venda (art. 356, do CC).

À míngua do art. 24, da LEF, que permite adjudicação de bens penhorados, não raro, a prática do foro somatiza empecos burocráticos. Deveras, em país continental, as diversas instruções normativas, ordens de serviços e tantas outras disposições *endeusadas* refutam esperada autonomia dos advogados públicos (AGU, PFN e Procuradoria Autárquica Federal, no plano nacional) para instrumentalizar a adjudicação, apoucando a previsão legal.

2.1.2. Transação

No Código Civil de 1916, a transação (arts. 1025 a 1036) configurava modalidade especial de extinção da obrigação sem o pagamento propriamente

⁴³ Ao adstringir a possibilidade de dação somente em relação aos bens imóveis, arrepiando competência legislativa do ente tributante o fazer via lei ordinária, o inciso XI, do art. 156, fomenta desconfiança acerca da própria constitucionalidade. Ver ICHIHARA, Yoshiaki. Extinção do crédito tributário – dação em pagamento. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 41, 2001, p. 190-197.

⁴⁴ *Curso de direito tributário*. 31^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 241.

dito, constante o título “II – Dos efeitos das obrigações”. A quase centenária topologia civilista homiziava o conteúdo da transação, transmutando a natureza jurídica fulcral do instituto – que na realidade é negócio jurídico –, a mero ato, ou a ato-fato jurídico. Diversamente, o Novo Código Civil, de 2002, retificou a impropriedade e reposicionou a transação, que agora figura como espécie de negócio jurídico contratual (arts. 840 a 850). Perspectiva de antemão vislumbrada pelo CTN, cujo art. 171 faculta, nos termos e condições estabelecidas pela lei, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrarem pacto para terminação de litígio.

O sistema tributário não prevê a transação preventiva que, *ictu oculi*, evitaria a obrigação em seu nascedouro. Unicamente, positivou-se a transação terminativa, observado o seguinte pressuposto: existência de litígio entre Fisco e sujeito passivo – seja a celeuma de cunho judicial, ou administrativo. E os critérios cotejados pelo administrador, ao franquear a transação, explicitam-se no art. 172, I a IV, do CTN.

Exemplos corriqueiros de transações verifica-se quando a Fazenda confere desconto para o sujeito passivo que antecipa o pagamento de alguns tributos, como as famosas parcelas únicas do IPTU e do IPVA: a fração devida do tributo efetivamente recolhida extingue-se pelo pagamento, enquanto o montante descontado, em suposto benefício ao sujeito passivo que antecipa o adimplemento, será extinto pela transação.⁴⁵ Pragmatismo que aproxima a transação – sopesada a natureza negocial – do pagamento propriamente dito, em fenômeno acenado por Paulo de Barros Carvalho: “curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações”.⁴⁶ Penso não chegar a “comprometer” a transação no sentido de negócio jurídico extintivo da obrigação tributária – é abissal a eficácia jurídica do negócio transacional. Agora, pragmaticamente, faculta-se espaço a similar crítica.

2.1.3 Compensação

Quando determinado sujeito é credor e devedor, ao mesmo tempo, de outra pessoa, imaginável o encontro de contas para sinalagmática extinção das relações obrigacionais dali advindas. Necessária a observância de certos requisitos, como a exigibilidade (vencimento) e liquidez das dívidas, bem

⁴⁵ Exemplos referidos por Eduardo Sabbag. *Manual de Direito Tributário*. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 855.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 540.

como a fungibilidade delas entre si (arts. 368 e 369, do CC). O CTN ampliou a possibilidade compensatória prevista inicialmente no direito civil, ao preconizar a extinção de dívidas vincendas, com respectivo ajuste proporcional do valor em compensação, ao índice deflacionário de 1% ao mês (art. 170, § 1º, do CTN). Ou seja, o pressuposto da “exigibilidade” da dívida, em direito tributário, mitigou-se dogmaticamente.

O sistema tributário relega à lei especial a normatização da compensação. Cabe à lei, automaticamente deferir o encontro de contas ou autorizar, mediante ato administrativo vinculado, que a Administração efetue a extinção das dívidas. A possibilidade do automatismo legal ensejou o advento da MP75/2002 que, prontamente à promulgação do então Novo Código Civil *realeano* (início dos anos 2000), revogou o art. 374 daquele NCC – este dispositivo dispunha expressamente da compensação em direito tributário, não a vinculando a limitações de qualquer ordem.

Diuturnamente, a Fazenda refuta a pretensão compensatória, alegando que os créditos fiscais seriam “créditos de todos”, impassíveis da extinção *virtual*. Opaca fundamentação porque, se os créditos são de “todo”, os débitos também o são de “todos”, tanto por isonomia como pela solidariedade social. Hugo de Brito⁴⁷ elenca percuciente relação axio-deontológica a sufragar prerrogativas compensacionais, dentre os quais: o primado da cidadania, da justiça, da isonomia, a proteção da propriedade e a salvaguarda da própria moralidade pública. Requisitos que vinculam todas as facetas de atuação estatal – seja administrativa ou legislativa.

Ademais, quando a lei atribuir à Administração o exame, “em cada caso”, da compensação, obviamente tem-se uma competência vinculada. As condições e garantias quicá exigidas do sujeito passivo hão de vir, de antemão, expressas nas regras legais pertinentes. Se faculdade existe para o encontro de contas, tal discricção é apenas do sujeito passivo, como observado no verbo “poderá”, do art. 66,⁴⁸ da Lei 8.383/91. Ademais, nesses tempos “líquidos” nos quais os trâmites sociais acham-se cada vez mais dinamizados (relativizados), natural o crescente remetimento do acerto das contas ao próprio particular, sujeitando-o à

⁴⁷ *Curso de direito tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 222.

⁴⁸ “Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. § 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. § 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. § 3º. A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. § 4º. As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”

ulterior homologação institucional. Disposições como as previstas em tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (vide art. 74,⁴⁹ da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 10.637/02) mitigam a burocracia e agilizam o encontro dos valores fungíveis entre si.

Impende referir que as duas leis reguladoras da compensação no plano federal – as leis 8.383/91 e 9.430/96 – não são incompatíveis, mas se coordenam. A primeira regula hipótese compensatória independente de autorização do Fisco, na qual o sujeito passivo pode desencadear a compensação de tributos da mesma espécie. Pela última norma, mais recente, possibilita-se a compensação de quaisquer créditos (mesmo os não tributários), dependendo de requerimento e aprovação da Receita – nos termos vinculados, conferiu-se complexidade interinstitucional à compensação: lei + ato administrativo.

A LC 104/01 inseriu o art. 170A, no bojo do CTN, impondo limitação à compensação deferida em liminar ou em antecipação de tutela jurisdicional. Somente após o trânsito em julgado possibilita-se o encontro das contas. Soçobrada eventual discussão acerca da constitucionalidade dessa restrição, certo é que a tutela jurisdicional provisória pode suspender a exigibilidade do crédito, resguardando o direito do sujeito passivo para, ao cabo do processo, lograr a compensação, passível do deferimento em demandas declaratórias e, inclusive, via mandado de segurança⁵⁰ (Súmula 213, do STJ). Observada tal fungibilidade instrumentalista, em última análise efetivadora do art. 571, parágrafo 2º, do CPC, merece reflexão a tendência ortodoxa de vedação da compensação nos embargos à execução fiscal, face a interpretação literal do art. 16, parágrafo 3º, da LEF.

2.1.3.1 Aproveitamento de créditos em precatórios judiciais

Delimitado o suporte jurídico da compensação, remanesce a discussão sobre a possibilidade de o sujeito passivo aproveitar créditos de precatórios judiciais para realizar o encontro das contas. Quanto à hipótese dos saldos de precatórios a serem pagos em parcelamento de até dez anos, consoante o art. 78,

⁴⁹ “Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. § 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. § 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

⁵⁰ A teoria quinária das ações (utilizo-me da classificação das ações, consoante a tese pontinana-ovidiana, apesar de optar não pela diferença entre ações, mas acerca das formas de tutela jurisdicional) rechaçou conceito monolítico das tutelas jurisdicionais. Mesmo em mandado de segurança, existe rescaldo declaratório a ensejar compensação.

caput, do ADCT, acrescido pela EC30/2000, a situação está pacificada na letra da Constituição.⁵¹ Tratam-se daqueles precatórios não alimentares e pendentes de pagamento até a data da promulgação da Emenda, ou decorrentes de ações judiciais ajuizadas até 31-12-1999, exceto os de pequeno valor, cuja previsão do art. 78, parágrafo 2º, do ADCT, dispõe: ‘As prestações anuais a que se refere o *caput* deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora’.

A celeuma remanesce nos demais casos. Para sufragar a impossibilidade da utilização do precatório judicial para extinção do crédito tributário via compensação, existem duas ordens de fundamentos: *ictu oculi*, argúi-se a falta de lei específica da entidade pública tributante, a permitir tal modalidade resolutória da obrigação e, também, chega-se a sustentar a quebra da ordem cronológica dos pagamentos na modalidade dos precatórios.

Com efeito, o pagamento dos débitos pela ordem de apresentação dos precatórios é medida privilegiada no benefício da Fazenda, embora não absoluta, como sói acontecer a todas as prerrogativas constitucionais. Em determinadas hipóteses, a própria Constituição mitiga a suposta inflexão cronológica, quebrando a ordem genérica da apresentação, utilizando-se dos critérios do montante devido (daí exsurgiu a requisição de pequeno valor) ou da natureza dos débitos (precatórios de natureza alimentar, vide art. 100, *caput*, da CRFB). A peculiaridade de o sujeito ativo tributário estar em débito para com o mesmo sujeito passivo da relação tributária, ainda atrasando os prazos de adimplemento estipulados na CRFB, não evidencia nova hipótese de flexibilização da cronologia precatorial? Além disso, consoante Kiyoshi Harada,⁵² a leitura do sistema Constitucional poderia olvidar do art. 78, parágrafo segundo, do ADCT, adstringindo visão de holofote ao art. 100, *caput*, da CRFB? Certamente, pela natureza economicista, eficientista e solidarista da compensação, segundo perspectiva axio-deontológica de Hugo de Brito Machado,⁵³ nada justificaria tratamento sobremaneira diferenciado ao Fisco, em absoluto detrimento dos cidadãos – ora credores de precatórios vencidos.

Grassa o entendimento da aplicabilidade imediata e potestativa do indigitado art. 78, do ADCT que, inclusive, dispõe de privilégio hierárquico sobrepujante ao elenco infraconstitucional do CTN. Assim, os precatórios

⁵¹ Vale ressaltar que a possibilidade aventada utiliza-se dos precatórios ‘vencidos’, ou seja, cujo prazo constitucional para pagamento fora excedido pela mora da respectiva Fazenda. Ver CARVALHO, Luís Ricardo Fernandes de. O precatório e sua compensação tributária. In *Revista dos Tribunais*, 834, 2005, p. 143-154, *passim*.

⁵² O autor denomina ‘dação em pagamento’, a oferta do crédito em precatório ao sujeito ativo tributário, defendendo tal possibilidade extintiva. Ver HARADA, Kiyoshi. Precatório judicial – compensação com crédito tributário quebra a ordem cronológica? In *Repertório de jurisprudência IOB*, n. 15/2009, p. 520-521.

⁵³ *Curso de direito tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 222.

judiciais – créditos contra a Fazenda – constituem representação de pecúnia passíveis de serem cedidos (art. 286, do CC), oferecidos à penhora (art. 11, I, não VIII, da LEF), ou garantidos em depósito (art. 151, II, do CTN) para suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Mais: o precatório oferecido em juízo presta-se a angariar Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, do art. 206, do CTN, à medida que título simbólico da pecúnia controlada pela própria entidade mantenedora do sistema financeira – a macroinstituição do Estado.⁵⁴ Incoerente, por violação da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da previsibilidade inerente ao Estado Constitucional, que este mesmo Estado refute validade ao mecanismo por ele institucionalizado.

A temática assume relevos de dramaticidade àqueles que insistem em negaciar a faceta compensatória do precatório judicial (inclusive os não vencidos), quando observada a literalidade do novo parágrafo 9º, do art. 100, da CRFB, na redação da EC62/09. O dispositivo é autoexplicativo – afasta norma regulamentadora, explicitando-se por autoaplicável, e determina a compensação em benefício da Fazenda Pública – ao regrar: “No momento da expedição dos precatórios, *independentemente de regulamentação*, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial”.

Particularmente, para defender essa compensabilidade, sustentaria fundamentos atinentes à ‘espiral hermenêutica’, na perspectiva do norte interpretativo inaugurado pelo art. 78, do ADCT, bem como aspectos da natureza jurídica não apenas da compensação, mas do próprio pagamento – ato-fato jurídico por excelência. Entretanto, retrocitado parágrafo nono do art. 100, da CRFB, arrefeceram-me o pretense ônus argumentativo. Ora, notória a força do *ne venire contra factum proprium*,⁵⁵ que infirma qualquer tentativa de comportamento paradoxal à atitude anterior do sujeito ativo. Portanto, se a compensação favorece o Estado, óbvio também favorecer ao cidadão. A compensação é *ex lege*, tutelada em pretensão declaratória, daí sua racionalidade sinalagmática, de caráter dúplice. Isso transcende o jurídico, atine aos foros da “lógica”.

À vista da recente Lei 12.431/11, pode-se alvitrar requintes de pacificação da possibilidade de compensar débitos tributários pela utilização de precatórios

⁵⁴ SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; CONTIPELLI, Ernani. Pagamento de tributos com precatórios judiciais em mora da fazenda pública (parecer). In *Revista Forense*, n. 397, 2008, p. 379-386, passim.

⁵⁵ Vale referir: o cenário natural da boa-fé objetiva perfez-se no direito público, ao invés da retórica pretensamente açambarcante dos civilistas que, submersos ao holofote napoleônico-francês (onde o ‘todo processo codificado’ seria objeto do direito privado), incorreram no lapso de transmutar o público como submisso do privado, legando-nos dificuldades operativas inerciais, como inflexão de diversos organismos do direito tributário, por exemplo.

judiciais. No Brasil, as mutações jurídicas seguem evoluções oriundas de pressões institucionais: primeiro, a doutrina defendeu a compensação, com a utilização dos precatórios vencidos; no segundo momento, com as naturais e peculiares vacilações, a jurisprudência acolheu tal corrente, que fora parcialmente positivada na CRFB, art. 100, § 9º. Digo “parcialmente”, porque a Emenda Constitucional somente lembrou dos precatórios *vencidos*. Agora, a matéria granjeou normatividade (material e procedimental) específica, com o advento da Lei 12.431/11 – fez-se o gosto de alguns resistentes, que insistem em duvidar da força normativa da Constituição e apegam-se à letra estrita das normas infraconstitucionais. Não existe mais desculpa!

Assim como a indigitada EC, essa lei não se adstringe aos precatórios *vencidos*, nos quais a compensação reportava-se à mora da Fazenda Pública. Para ela, todos os precatórios expedidos pela União (e autarquias) devem observar a possibilidade da compensação, inclusive havendo um contraditório preparatório para requisição do precatório (art. 30, § 3º), racionalizando-se o expediente como um todo. Observadas as limitações materiais (art. 30, § 2º), como a não utilização dos débitos tributários com exigibilidade suspensa (salvo a suspensão via parcelamento), instrumentaliza-se uma espécie de amortização do *quantum* a ser efetivamente requisitado por precatório em benefício do sujeito passivo. Em uma palavra, isso nada mais representa e especialização/detalhamento do princípio da “eficiência” administrativa – está prevista no art. 37 da CRFB, mas sempre duvidam da Constituição.

De plano, certamente os mais ortodoxos alegarão que a lei é federal e, portanto, inaplicável aos débitos tributários dos Estados e dos Municípios. Essas entidades se homizia(ria)m na (conveniente) ausência de legislação própria e deslocam o “azar” da inércia ao calejado contribuinte. Todavia, necessário refletir que a Lei 12.431/11⁵⁶ estipula regras materiais e de processo civil.

⁵⁶ Pela novidade da Lei, vale transcrever os artigos que precipuamente cuidam da temática: “Art. 30. A compensação de débitos perante a Fazenda Pública Federal com créditos provenientes de precatórios, na forma prevista nos §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição Federal, observará o disposto nesta Lei. § 1º Para efeitos da compensação de que trata o caput, serão considerados os débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa da União, incluídos os débitos parcelados. § 2º O disposto no § 1º não se aplica a débitos cuja exigibilidade esteja suspensa, ressalvado o parcelamento, ou cuja execução esteja suspensa em virtude do recebimento de embargos do devedor com efeito suspensivo, ou em virtude de outra espécie de contestação judicial que confira efeito suspensivo à execução. § 3º A Fazenda Pública Federal, antes da requisição do precatório ao Tribunal, será intimada para responder, no prazo de 30 (trinta) dias, sobre eventual existência de débitos do autor da ação, cujos valores poderão ser abatidos a título de compensação. § 4º A intimação de que trata o § 3º será dirigida ao órgão responsável pela representação judicial da pessoa jurídica devedora do precatório na ação de execução e será feita por mandado, que conterá os dados do beneficiário do precatório, em especial o nome e a respectiva inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). § 5º A informação prestada pela Fazenda Pública Federal deverá conter os dados necessários para identificação dos débitos a serem compensados e para atualização dos valores pela contadoria judicial. § 6º Somente

Fixou-se verdadeiro incidente de pré-adimplemento do precatório, observado o contraditório, a possibilidade de impugnação e a decisão judicial sujeita a agravo de instrumento (art. 34).

Referidos institutos – regrados pela Lei 12.431/11 – constituem espaço do processo civil! Atine à tutela jurisdicional efetiva, tempestiva e adequada dos direitos. Logo, cuida-se de matéria da competência privativa da União (art. 22, I, da CRFB). Não se trata de mero “procedimento”, então sujeito à competência concorrente dos entes públicos (art. 24, XI, da CRFB). Daí resulta o seguinte: a natureza da Lei 12.431/11 é *nacional*, ao invés de meramente federal. Ela tocou o princípio da eficiência, a questão da tutela jurisdicional e a racionalização dos expedientes adimplitórios em aspecto global – tanto pela parte do Fisco (devedor do precatório) quanto do sujeito passivo tributário (pretendente da compensação).

A compensação é via de mão dupla definida pela lei. No caso, consignou-se vinculatividade, dever-poder ao Fisco. Inclusive, o encontro de contas é reconhecido por intermédio da tutela declaratória (por isso, também deferida no mandado de segurança)! Em vista disso, inadmiti-la (ou lhe criar empecos) é medida ultrajada, no cotejo de uma estrutura pretensamente “gestora” de Administração fazendária “eficientista”.⁵⁷

poderão ser objeto da compensação de que trata este artigo os créditos e os débitos oriundos da mesma pessoa jurídica devedora do precatório. Art. 31. Recebida a informação de que trata o § 3º do art. 30 desta Lei, o juiz intimará o beneficiário do precatório para se manifestar em 15 (quinze) dias. § 1º A impugnação do beneficiário deverá vir acompanhada de documentos que comprovem de plano suas alegações e poderá versar exclusivamente sobre: I – erro aritmético do valor do débito a ser compensado; II – suspensão da exigibilidade do débito, ressalvado o parcelamento; III – suspensão da execução, em virtude do recebimento de embargos do devedor com efeito suspensivo ou em virtude de outra espécie de contestação judicial que confira efeito suspensivo à execução; ou IV – extinção do débito. § 2º Outras exceções somente poderão ser arguidas pelo beneficiário em ação autônoma. Art. 32. Apresentada a impugnação pelo beneficiário do precatório, o juiz intimará, pessoalmente, mediante entrega dos autos com vista, o órgão responsável pela representação judicial da pessoa jurídica devedora do precatório na ação de execução, para manifestação em 30 (trinta) dias. Art. 33. O juiz proferirá decisão em 10 (dez) dias, restringindo-se a identificar eventuais débitos que não poderão ser compensados, o montante que deverá ser submetido ao abatimento e o valor líquido do precatório. Parágrafo único. O cálculo do juízo deverá considerar as deduções tributárias que serão retidas pela instituição financeira. Art. 34. Da decisão mencionada no art. 33 desta Lei, caberá agravo de instrumento. (...) Art. 35. Antes do trânsito em julgado da decisão mencionada no art. 34 desta Lei, somente será admissível a requisição ao Tribunal de precatório relativo à parte incontroversa da compensação. Art. 36. A compensação operar-se-á no momento em que a decisão judicial que a determinou transitar em julgado, ficando sob condição resolutória de ulterior disponibilização financeira do precatório.”

⁵⁷ Os temas da “gestão” e da “eficiência” não de serem enfrentadas no plano concreto, não apenas no rescaldo semântico. A Lei dos Juizados Especiais Federais (10.259/00) e a Lei dos Juizados Especiais da Fazenda Pública (12.153/09) trouxeram inovações ao sistema jurídico. Entretanto, não imprimiram autonomia suficiente às respectivas Procuradorias Públicas para desenvolverem a tarefa transacional alvitrada.

2.2 Repetição do indébito

O título “pagamento indevido” epigrafado pelo CTN (arts. 165 a 169) merece a crítica de Luciano Amaro,⁵⁸ uma vez que não somente o pagamento pode receber a nota de “indevido”, como quaisquer outras modalidades de extinção da obrigação tributária. Por exemplo, quando constatada a ocorrência de compensação, conversão do depósito, ou inclusive se a decisão administrativa determinou anterior adimplemento, uma vez constatada impropriedade dos requisitos definidores, tanto do conteúdo da obrigação quanto da formalização do crédito tributário, verifica-se caso passível da restituição.

Com efeito, independentemente da (ausência de) causa jurídica do anterior adimplemento, à medida que identificada irregularidade na obrigação (ou no crédito) tributária, impende a devolução do recolhido. Logo, a terminologia “repetição do indébito” seria mais adequada apesar de, por questão dogmática, utilizar-me das indigitadas expressões como sinônimas.

2.2.1 Natureza jurídica e requisitos

A repetição do indébito constitui espécie do gênero ‘enriquecimento sem causa’. Sufragada em juízo de equidade, assegura-se ao *solvens* a possibilidade de restituir-se da quantia inicialmente desembolsada, ripristinando-se as partes – devedor e credor – ao *status quo ante* da relação obrigacional. Uma vez constatada a inexistência (sentido largo) da causa jurídica do adimplemento, garante-se ao devedor a possibilidade de repetição – cuja natureza jurídica consiste em direito formativo puro.

Caracterizando esses direitos potestativos, Chiovenda sintetiza: “A lei concede a alguém o poder de influir com sua manifestação de vontade, sobre a condição jurídica de outro, sem o concurso da vontade deste: (a) ou fazendo cessar um direito ou um estado jurídico existente; (b) ou produzindo um novo direito, ou estado ou efeito jurídico”.⁵⁹ São poderes exercitados mediante unívoca manifestação de vontade do interessado que, por decorrência, submete o interlocutor à solução jurídica preordenada pelo sistema normativo.

Chiovenda arremata: “São poderes puramente ideais, criados e concebidos pela lei; e, pois que se apresentam como um bem, não há os excluir de entre os direitos, como realmente não os exclui o senso comum e o uso jurídico. É mera petição de princípio afirmar que não se pode imaginar um direito a que não corresponda uma obrigação. Tampouco se pode recusar a autonomia de tais poderes: o poder de fazer cessar um direito nada tem que ver com qualquer outro

⁵⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 420.

⁵⁹ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. I, 2ª Ed. Campinas: Bookseller, 2000, p. 30-31.

direito, e o poder de constituir um direito não se confunde com um direito ainda inexistente (nem sequer no estado de direito latente, vaga expressão despojada de significação jurídica)”.⁶⁰

Deveras, o adimplemento efetuado sem causa jurídica fenece por consumação. O sistema jurídico não o garante. Pelo contrário, assegura o retorno dessa situação contrária ao direito ao devido plano da juridicidade. Portanto, a repetição constitui poder do *solvens* e, conseqüentemente, direito potestativo submetido a prazo decadencial.⁶¹

Em resumo, adimplemento do indébito consiste na satisfação de (suposta) dívida a ‘descoberto’. Natural que a repetição fundamente-se em dois requisitos: (a) o adimplemento e (b) a ausência de causa jurídica a sufragar a existência precedente da obrigação que se supôs extinguir – leia-se, inexistência de causa jurídica.

No geral, os institutos do direito tributário dispensam a verificação do conteúdo *subjetivo* das manifestações dos sujeitos obrigacionais. Também aqui no indébito, ao invés do direito civil, torna-se despendiosa o exame da *vontade* do *solvens* que, na espécie, referir-se-ia à análise do “erro”.⁶² Com efeito, o pagamento de dívida inexistente não importa em ‘confissão de dívida’.⁶³ Mesmo que importasse, o CTN explicita a solução restitutória “independentemente de prévio protesto”, ainda no caso do pagamento espontâneo (art. 165). Fenomenologia deflagrada pelo caráter heterônomo que disciplina tal relação obrigacional de direito público.

Exemplificativamente, o art. 165 elenca três hipóteses passíveis da restituição: (a) cobrança ou pagamento de tributo indevido; (b) equívoco na identificação do sujeito passivo; (c) desfragmentação da decisão anterior que determinou o adimplemento. Todas modalidades reportam-se a ausência de causa jurídica sufragadora da suposta obrigação (ou crédito tributário). Apenas se diferenciam em termos de critérios eleitos.⁶⁴ Nos casos, dívida não existiu, mas houve singelo arremedo de débito. O inciso I, do art. 165, pertine à falta de causa material; o segundo, adstringe-se à ausência de causa pessoal; e o

⁶⁰ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. I, 2ª Ed. Campinas: Bookseller, 2000, p. 31-32.

⁶¹ Saliente a existência de respeitável corrente defensora da natureza prescricional do lapso à postulação da repetição do indébito. Por todos, Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 218

⁶² A doutrina doméstica converge ao dispensar o ‘erro’ dentre os requisitos da repetição do indébito. Contra, assumindo posição praticamente isolada, ver DANILEVICZ, Ígor. Extinção do crédito tributário. In BERNI, Maurício Batista (org.). *Direito tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 99.

⁶³ Mesmo que o pagamento fosse considerado ‘confissão de dívida’, face o vetor da legalidade, seria cabível a restituição na ausência de causa jurídica. Ver ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005, p. 281.

⁶⁴ Situação análoga à comentada quando da imputação do pagamento: para além das hipóteses legais, o fator preponderante deve se deslocar aos critérios eleitos.

último, açambarca o (des)critério do CTN, que disjunta conceitos de obrigação e crédito, podendo a decisão reformada reportar-se tanto a um como a outra hipótese acima diagnosticada. A decisão prevista no inciso III atine ao conteúdo da obrigação ou à formalização do crédito, ensejando, em ambos os casos, a devolução do adimplemento anterior – as duas (faltas de) causas infirmam a juridicidade da dívida e não transcendem o que se regrou nas alíneas anteriores. Há nítida redundância no dispositivo codificado.

2.2.2 Consectários legais

Estipula o art. 167 do CTN: “A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.” Luciano Amaro⁶⁵ ressalva: não se pretendeu definir que a mera devolução do tributo daria ensejo à repetição dos juros e das penalidades; estes últimos serão devolvidos porque, intrinsecamente, seus recolhimentos foram indevidos, com a ressalva das infrações formais que sejam autônomas à motivação da restituição.

Portanto, existem duas situações distintas: primeiro, os juros e as penalidades indevidas – tais como os tributos indevidos – devem ser restituídos; segundo, por ocasião de todas essas espécies passíveis de restituição – tanto os tributos quanto as multas originariamente adimplidas sem causa jurídica –, incidem os consectários legais: correção e juros. Aqui, o ponto do presente versículo. Sobre o montante a ser devolvido (seja atinente a tributos e/ou a multas), incide a correção monetária desde o desembolso, como prevista na Súmula 42, do ex-TFR e verbete 162,⁶⁶ do STJ.

Além da correção monetária, as perdas e danos oneram o valor em restituição. Tratando-se de dívidas de valor, esse ressarcimento é indenizado pelos juros moratórios a partir do trânsito em julgado da decisão que os determinar (art. 167, parágrafo único, do CTN). Entende-se que os juros não são capitalizáveis. Em certa época, refere Difini,⁶⁷ sustentou-se o acúmulo dos juros desde a citação, consoante previsão do art. 219, do CPC. Todavia, pelo critério especialidade do CTN, prevaleceu a disposição da lei complementar, pacificada na Súmula 188,⁶⁸ do STJ.

⁶⁵ *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 427.

⁶⁶ Súmula 42, do ex-TFR: “Nos casos de devolução do depósito efetuado em garantia de instância e de repetição de indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada”. Súmula 162, do STJ: “Na repetição do indébito tributário, a correção incide a partir do pagamento indevido”.

⁶⁷ *Manual de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 294.

⁶⁸ Súmula 188, do STJ: “Os juros moratórios, na repetição de indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.

2.2.3 Tributos indiretos

O CTN não definiu a diferença entre os tributos diretos e os indiretos. Imaginando eventual repercussão econômica das exações, passível defender-se que todos encargos tributários ricocheteiam ao consumidor final. Óbvio, a cadeia econômica do capitalismo perfaz-se em ciranda, onerando todas as extremidades do tráfego social. Hugo de Brito critica: “Admitir que o contribuinte sempre transfere o ônus do tributo ao consumidor de bens ou serviços é uma ideia tão equivocada quanto difundida. Na verdade, o contribuinte tenta transferir não apenas o tributo, mas todos os ônus que pesam sobre sua atividade. Mas nem sempre consegue. Ou nem sempre consegue inteiramente. Tudo depende das circunstâncias de cada caso e de cada momento. Seja como for, o certo é que não se pode confundir a relação jurídica de direito tributário, existente entre o contribuinte e o Fisco, com a relação jurídica de Direito Privado, existente entre o comprador e o vendedor dos bens e serviços”.⁶⁹

Portanto, somente nas espécies tributárias em que a própria legislação determina a transferência do encargo a terceiro, em vista da estrita natureza jurídico-normativa da relação, pode-se cogitar da aplicabilidade do art. 166 do CTN. Nesse dispositivo, onde se lê que “*por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*”, deve-se apor o predicativo “jurídico”⁷⁰ ao substantivo “natureza” – resultaria, de *lege ferenda*, o seguinte: *por sua natureza jurídica*. Do contrário, a questão financeira subordinaria o modelo justributário, quedando-se a própria eficácia jurídica da indigitada regra.

Na verdade, a linearidade econômica do tributo (se direta ou indireta) é despicienda uma vez observados os requisitos da repetição do indébito. Evidente que, financeiramente, tudo seria tributo direto ou, quiçá, tudo seria tributo indireto – a depender da linha de visada. Em termos jurídico-normativos, quando ausente a causa jurídica do recolhimento, essa questão torna-se secundária, porque o direito à restituição não se extrai do título do encargo, mas

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 217.

⁷⁰ À míngua de respeitáveis posições dissonantes, em diversas ações que demandam a repetição de tributos repassados ao consumidor nas faturas de telefonia, a jurisprudência do TJRS reflete tal digressão: “Tratando-se de mera transferência econômica do custo do serviço, a carga tributária relativa a PIS/COFINS pode ser repassada aos consumidores, que são os contribuintes de fato e devem arcar com tais custos, permanecendo inalterada a relação jurídico-tributária entre a concessionária e a União. Inteligência do art. 9º, § 3º, da Lei nº 8.987/95. Uniformização de Jurisprudência nº 70018180281, da 1ª Turma Cível desta Corte. Repercussão Geral. Precedentes do STJ e TJRS. Apelação a que se nega seguimento.” (Apelação Cível Nº 70042858977, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 20/05/2011)

da nota indebitória dele advinda, recolhidos os requisitos supra identificados. Panorama a sufragar a substituição jurisprudencial do verbete 71 pelo 546,⁷¹ ambos do STF.

Daí sobreleva a perspectiva contemporânea do art. 166, do CTN: definir a quem restituir – mera questão de legitimidade persecutória. Quanto ao objeto da restituição – o indébito – é matéria pacificada, quando constatado o preenchimento dos requisitos específicos, a despeito da repercussão econômica do tributo.

2.2.4 Prazo caducificante

Estudaram-se a natureza jurídica e os requisitos da repetição do indébito. Agora, analiso o conturbado prazo decadencial de cinco anos, regulado pelo art. 168 do CTN. Preliminarmente, pela desnecessidade do exaurimento da esfera administrativa (art. 5º, XXXV, da CRFB), saliento o esvaziamento prático do art. 169 do CTN, depurando o objeto das presentes linhas.

O inciso II do art. 168 não ostenta maiores digressões. O lustro é contado desde a data que tornar definitiva a decisão administrativa, ou da data do trânsito em julgado do provimento judicial que tenha determinado o pagamento indevido. Na prática, formulam-se pedidos em cúmulo sucessivo eventual: reconhecimento do indébito e a decorrente determinação (condenação) para que a Fazenda restitua os valores sem causa jurídica.

Nas hipóteses do art. 168, I, do CTN, existem duas ordens de questões: em relação aos tributos sujeitos a lançamento de ofício ou por declaração, o prazo de cinco anos conta-se do adimplemento, sem maiores digressões; entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, surgem diversos problemas. Nestes casos, a extinção do crédito tributário não se perfaz pelo pagamento, mas em virtude da *homologação do pagamento*, consoante acima examinei. Daí, o ensejo a prementes debates.

Três forças interpretativas foram defendidas quanto à definição do *termo a quo* do prazo decadencial, na repetição nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Em primeiro lugar, por uma incidência pura e simples do prazo de cinco anos a partir do pagamento, que não mereceu majoritário respaldo na jurisprudência. A seguir, observando o princípio da *actio nata*, quando havia declaração de inconstitucionalidade de norma pelo Supremo Tribunal Federal, o STJ subordinou o início da contagem do prazo de cinco anos à data da publicação do acórdão (em ADIN) ou à data de publicação da Resolução do Senado (em

⁷¹ Dizia a Súmula 71: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Entendimento superado pela Súmula 546, também do STF: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo”.

controle concentrado) – entendimento mantido até o ano de 2004, oportunidade na qual, pelos Embargos de Divergência 435.835/SC, o Superior Tribunal de Justiça adotou a tese dos “cinco mais cinco”.

Até meados de 2005, a jurisprudência majoritária consolidava-se no seguinte sentido, consoante trecho do mencionado ED: “Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, *id est*, a corrente dos cinco mais cinco.”

A Lei Complementar 118/05 adveio para sepultar essa corrente, enxugar o prazo decadencial da repetição nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, equiparando-os às hipóteses do indébito nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por declaração ou de ofício – situações díspares, segundo o próprio Código. Diz o art. 3º dessa lei: “Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.” Do caráter pretensamente interpretativo da regra, questionou-se: ela poderia mesmo retroagir?

Após inicial tergiversação, nos Embargos de Divergência no Resp 644.736/PE, o STJ reconheceu que a LC118/05 somente seria aplicada aos pagamentos posteriores à vigência da norma (09/06/05), conferindo interpretação conforme à Constituição ao supedâneo normativo, posição defendida pela doutrina majoritária. De fato, o art. 3º da Lei Complementar procurou, sem alterar a sistemática da homologação do pagamento, modificar o *dies a quo* do prazo caducificante da potestade de repetição do indébito, no escólio de Henry Lummertz.⁷²

A constitucionalidade da LC118/05 está pendente de apreciação no STF, que definirá a sorte do prazo restitutivo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

⁷² LUMMERTZ, Henry Gonçalves. A aplicação do art. 3º da LC 118/2005 e a irretroatividade das leis. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 80, mai-jun/2008, p. 97.

2.3 Extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento

O direito tributário penal estuda as infrações formais (administrativas) da legislação material de direito tributário. De outro lado, o direito penal tributário é ramo do direito penal, que analisa os delitos contra a sanidade tributária do Estado. Por ora, impende acenar brevemente sobre os efeitos do adimplemento nos crimes do direito penal tributário, para finalidade de acertar a inicial sistematização heterotípica.

Na classe dos delitos econômicos, localizam-se os crimes contra a ordem tributária, cuja divisão é quadripartite. Tratam-se dos crimes: (a) funcionais ou próprios, que são praticados por servidores públicos (arts. 316 § 1º e 318, ambos do CP, e art. 3º, da Lei 8.137/90); (b) tributário aduaneiro, qual seja o descaminho (art. 334,⁷³ do CP); (c) apropriação indébita tributária (art. 168A, do CP, para as contribuições sociais e art. 2º, II, da Lei 8.137/90, para os tributos em geral); (d) finalmente, os crimes de sonegação fiscal relativa aos tributos internos (art. 337A, do CP, para as contribuições sociais e art. 1 e 2º, da Lei 8.137/90).⁷⁴

Os delitos praticados por funcionários públicos e os violadores da ordem tributária aduaneira não comportam extinção da punibilidade pelo adimplemento. De outro lado, o art. 9º, da Lei 10.684/03, é clarividente quanto aos demais: “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A⁷⁵ e 337A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

Isso arremata a teleologia liberatória de efeitos abrangentes, no sentido diagramado por Pontes de Miranda no pórtico do presente.

⁷³ O contrabando não configura violação do bem jurídico ‘ordem tributária’. Com efeito, o contrabandista internaliza produtos proibidos – v. g. cigarros vedados à importação –, o que viola os bens jurídicos ‘saúde, moralidade, ordem, segurança e indústria estatais’.

⁷⁴ BALTAZAR JR., José Paulo. *Crimes federais*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, 415.

⁷⁵ Na verdade, referida lei não permite o parcelamento dos débitos não adimplidos, mas descontados dos empregados, pelo empresário, a configurar o delito do art. 168A, do CP. Daí o dispositivo recair em contradição *in terminis* quanto a tal crime. Ademais, subsiste a suspensão da punibilidade mesmo para os crimes de apropriação, caso tenha havido o depósito do montante integral ou diversa causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, do CTN). Ver ESTURILIO, Regiane Binbara. O depósito integral do montante exigido e a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. In *Revista de Estudos Tributários*, 2008, n. 63, p. 95.

3 Considerações finais

A extinção da obrigação tributária pelo adimplemento assume dupla funcionalidade: em termos resolutivos, cumpre missão *topológica*, pautando modalidade do fenecimento da obrigação como preconizado pela linguagem jurídica; sob a perspectiva liberatória, norteia deontologia de todo o sistema jurídico, fomentando uma *teleologia* satisfativa do conteúdo material da obrigação – afinal, o Estado precisa arrecadar. Evidente que o princípio da legalidade ilustra ambas as facetas do adimplemento. Todavia, existe variação da densidade normativa de algumas disposições. A Constituição delimita as competências tributárias, o Código estabelece diretrizes gerais, e as respectivas entidades públicas definem, finalmente, as especificações jurídicas dos mecanismos de extinção das obrigações tributárias pelo adimplemento.

No Direito Tributário, parece que tal estrutural (re)vitalizou uma concepção positivista de operação jurídica. E causas não apenas sistêmicas – da própria autorreflexividade do ordenamento que, no direito público, ostenta sensível obediência à ‘tipicidade’ – como situações culturais, também sufragam a estrita leitura textual do direito.

O direito é fato social. Inclusive, são duas realidades interativo-concêntricas, cuja fenomenologia atua espiralmente: enquanto a comunidade elege suas diretrizes precípua, gravando na tradição essas disposições, o direito devolve força cogente/atributiva às relações subjacentes, num dever contraposto que influencia e promove modificações no plano social. Ora, se no direito o pensamento do grupo, hábitos, símbolos e comportamentos fazem-se sentir, clarividente a conexão espaço-temporal da pluridiversidade cultural ao respectivo sistema processual. Natural avultar-se dinâmica pressuposta da abertura dialética dos membros do grupo em relação ao todo bem como face à convergência dos demais fatores de influências institucionalizados – Executivo, Legislativo e Judiciário.

Uma visão funcional-estruturalista do direito ostenta pretensão amadurecimento, justamente, pela consolidação da crítica⁷⁶ evolutiva dos aspectos histórico-culturais que remontam a epistemologia jusfilosófica. A problematização dos sobressaltos teóricos à desenfreada procura de uma estabilidade (provisória e/ou utópica) harmonizadora das antinomias inerentes ao ser humano tem sido o palco das contemporâneas reformas normativas,

⁷⁶ Ver OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. *Do formalismo no processo civil: proposta de um formalismo-valorativo*. São Paulo: Saraiva, 2010. O autor alinhava evolução das estruturas processuais, remontando a exacerbação do formalismo (privilegiador da autoratividade do grupo sobre o indivíduo), comentando também as escalas individualistas – no qual a salvaguarda dos interesses particularizados pelo ideal justiça preponderavam; propondo, finalmente, uma releitura axio-deontológica do processo, circunstanciada por vetores normativos internos e exógenos.

com a atual assunção do caráter funcionalizado do *locus* jurídico à vista da efetividade dos resultados eleitos: a promoção da justiça e da dignidade humana com a pacificação social. Em suma, os textos legais e mesmo a jurisprudência não podem destoar do substrato social.

O direito há de traduzir, evidentemente, o modo de ser, de viver e de sentir do respectivo meio social. A cultura recolhe o conjunto de vivências metafísicas e materiais que singularizam as sociedades em uma determinada época. Reflete o grau de civilidade dos povos. E o direito tributário, também, como braço de contundente intervenção ao patrimônio dos cidadãos, presta-se de índice parcelar dessa evolução social – fator estimulante do reencontro finalístico desta ciência.

No cenário do Estado Constitucional, a noção vertical do Fisco para com os súditos está ultrajada. Hoje, dispõe-se da visão dialética dos direitos fundamentais a suportarem dever de efetividade e segurança jurídica com motes em relação do Fisco para com o cidadão. Com efeito, a interpretação da problematicidade do direito haure-se em legitimações heterotípicas de forças não apenas normativas, quiçá sociais, emprestando inclusão definitiva à boa-fé objetiva e à segurança jurídica nas relações entre Fisco-sujeito passivo.

Agora, qual sociedade estaria o direito influenciando e/ou sendo por ela influenciado? Certamente, uma comunidade temperada pelo medo, pela intolerância e pelo consumismo de massa. Daí resulta: como pretender uma tributação ‘social’, se a grande malha de forças comunais aponta na mesma triste direção (!) – o subjugo do homem pelo objeto de dominação – a gana pela *justiça* do capital, o nosso triste final.

4 Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

BALTAZAR JR., José Paulo. *Crimes federais*. 3^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

CARVALHO, Luís Ricardo Fernandes de. O precatório e sua compensação tributária. In *Revista dos Tribunais*, n. 834, 2005, p. 143-154.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Cássio Benvenuti de. Decadência da potestade invalidante do ato administrativo. In *Revista da Ajuris*, n. 116, 2009, p. 55-93; e *Revista Zênite de direito administrativo e LRF*, n. 105, 2010, p. 849-874.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. I, 2^a ed. Campinas: Bookseller, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária – nascimento e morte – a transação como forma de extinção do crédito tributário. In *Cadernos de direito tributário*, n. 62, 1993, p. 69-75.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONRADO, Paulo Cesar. Processualidade e extinção da obrigação tributária. In CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 43-50.

CRETTON, Ricardo Aziz. A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes recentes no Brasil. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 10, 1996, p. 34-43.

DANILEVICZ, Ígor. Extinção do crédito tributário. In BERNI, Maurício Batista (org.). *Direito tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 95-102.

ESTURILIO, Regiane Binhara. O depósito integral do montante exigido e a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. In *Revista de Estudos Tributários*, n. 63, 2008, p. 87-96.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. Precatório judicial – compensação com crédito tributário quebra a ordem cronológica? In *Repertório de jurisprudência IOB*, n. 15, 2009, p. 520-521.

ICHIHARA, Yoshiaki. Extinção do crédito tributário – dação em pagamento. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 41, 2001, p. 190-197.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributário*, parte general. Trad. Perfecto Yebra Marful-Ortega e Miguel Izquierdo Macías-Picavea. 3ª ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

LUMMERTZ, Henry Gonçalves. A aplicação do art. 3º da LC 118/2005 e a irretroatividade das leis. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 80, mai-jun/2008, p. 94-110.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Efeitos do parcelamento e do pagamento do tributo no crime contra a ordem tributária: hipótese de aplicação da lei penal por analogia. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 121, 2005, p. 80-88.

_____. Efeito suspensivo da apelação na ação de consignação em pagamento de tributo. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 176, 2010, p. 89-92.

MAYA, Rômulo. A ação de consignação em matéria tributária. In *A abstração do lançamento e a execução fiscal*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2001, p. 51-60.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

MIRANDA, Francisco Cavaltante Pontes de. *Tratado de direito privado*, tomo XXIV. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; CONTIPELLI, Ernani. Pagamento de tributos com precatórios judiciais em mora da fazenda pública (parecer). In *Revista Forense*, n. 397, 2008, p. 379-386.

VANONI, Ezio. *Opere Giuriche*, vol. II. Milano: Giuffrè, 1962.