

TÓPICO 7

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A definição jurídica de crédito tributário se encontra transcrita nos **artigos 140, 141 e 113, CTN**, que nos informa que: *crédito tributário é o vínculo jurídico, oriundo do lançamento tributário, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação jurídica), tornando o tributo exigível por sua liquidez e certeza.* (BRITTO MACHADO, 2009)

O crédito tributário é a constituição, ou a materialização do tributo, e, por tal razão, deve ser distinguido da **obrigação tributária**.

A **obrigação tributária** surge a partir da concretização do fato gerador, isto é, realizado o ato que implica um tributo, nasce a *obrigação tributária*. A obrigação tributária, pode-se afirmar, imprime a *dimensão não-material* do direito existente de constituir o *tributo*, isto é, a *obrigação* não é o *crédito em si*, mas sim o direito de se constituir o crédito em face do fato gerador. O **crédito tributário**, por sua vez, é a *materialização do tributo*, realizado através do lançamento, que dá valor ao tributo a ser cobrado (e às eventuais multas cabíveis), tornando o crédito *líquido* e *certo* (com valor determinado e passível de ser cobrado).

Exemplo: B é proprietário de uma loja de camisetas, situada na cidade X, do Estado Y. B, ao vender camisetas, realiza o fato gerador constante da Lei nº 00, do Estado Y, que cobra ICMS sobre a atividade.

Assim, ao vender uma camiseta, B realiza o *fato gerador*, nascendo a *obrigação tributária*. Ainda não existe tributo certo a ser cobrado pelo Estado Y, apenas o direito de constituir tal tributo. Logo, o Estado Y, por sua Secretaria da Fazenda, faz o lançamento da *obrigação*, do ato de venda de camiseta, para constituir o *crédito tributário*.

O ato de **lançamento** é essencial à constituição do crédito tributário. Pode-se afirmar que o **lançamento** *transforma* a obrigação em crédito tributário – em linhas gerais.

O **lançamento** é ato **exclusivo** e **vinculado** da Administração Pública, sendo procedimento *constitutivo* e *declaratório* do tributo. Existem três modalidades de **lançamento**:

(a) Lançamento de ofício: é feito por iniciativa da Administração, independente de colaboração do sujeito passivo;

(b) Lançamento por declaração: é realizado com base em declaração fornecida pelo próprio sujeito passivo ou terceiro interessado, que presta informações de fato (*fato gerador*) à atividade administrativa;

(c) Lançamento por Homologação: nesta modalidade, a atribuição de determinação do tributo é atribuída ao sujeito passivo, antecipadamente à ação do Estado – inclusive, à luz da legislação, com o pagamento antecipado do tributo a partir da determinação pelo sujeito passivo do valor devido. Cumpre ao Estado, nesta modalidade, a aferição dos valores declarados e/ou pagos pelo contribuinte e a **homologação** da declaração – constituindo o tributo, finalmente.

Suspensão do Crédito Tributário

A suspensão do crédito tributário recai sobre sua **exigibilidade**, isto é, a capacidade de *exigir* o tributo (valor) do contribuinte. O **art. 151, CTN**, dispõe sobre as características e hipóteses de suspensão do crédito tributário.

A **Suspensão** pode ser:

(I) Prévia: anterior à constituição do crédito – isto é, pode-se dar a *suspensão* durante o procedimento de lançamento, certos doutrinadores a chamam de *impedimento*, vez que ainda não haveria *exigibilidade* anterior à constituição do crédito;

(II) Posterior: a suspensão opera-se depois da constituição (lançamento) do crédito tributário;

A **Suspensão** se dá em 6 hipóteses: moratória, depósito do valor integral, reclamações e recursos, concessão de medida liminar em Mandado de Segurança, concessão de Tutela Antecipada em Ação Judicial e Parcelamento.

Trataremos das hipóteses mais relevantes ao curso:

(a) Moratória: trata-se da prorrogação do prazo para pagamento do tributo (do crédito tributário), integralmente ou em parcelas, ocorrendo anteriormente ao vencimento do tributo. A concessão de moratória depende de lei, sempre, que deverá fixar: (i) prazo de duração da moratória; (ii) os tributos a que aplique; (iii) condições para a concessão do valor; (iv) número de prestações possíveis e seu vencimento;

Serão excluídos do benefício da moratória os contribuintes que comprovadamente agirem com dolo, fraude ou simulação para obtê-lo. A moratória não gera direito adquirido, isto é, pode ser revogada pela Autoridade Tributária que a concedeu quando evidenciada a ausência das condições e requisitos do benefício.

(b) Parcelamento: trata-se de prorrogação de prazo para pagamento, com base na estipulação de prestações (parcelas) que devem ser pagas pelo devedor. Ocorre posteriormente ao vencimento do tributo, incidindo, assim, sobre o valor a ser pago, juros e multa. No mais, respeita as demais condições presentes na moratória: pode ser revogado em casos de ausência de condições e de fraude/dolo/simulação, e deve ser estabelecido em lei prévia.

(c) Depósito do montante integral: trata-se de ato voluntário do contribuinte, que deposita o valor do tributo devido, normalmente em Ação Judicial, para suspender a *exigibilidade*, isto é, o contribuinte não concorda, ou não aceita, com o valor cobrado na constituição do tributo, e quer contestá-lo no Poder Judiciário; contudo, se deixar de pagar o tributo, incorrerá em multas e juros. Desta maneira, para evitar o pagamento de tais penalidades, o contribuinte deposita o montante do tributo, suspendendo sua exigibilidade do tributo – que fica impedido de (a) ser cobrado; (b) “vencer” e acarretar multa e juros.

Extinção do Crédito Tributário

A **extinção** do crédito tributário é sua finalização, seu desaparecimento, como o próprio termo indica, normalmente ocorrendo através do pagamento. As hipóteses de **extinção** podem ser listadas unicamente por lei. O **art. 156, CTN**, lista as hipóteses de **extinção** do crédito tributário:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

(i) Pagamento: o pagamento do valor do tributo é a forma mais comum de extinção do crédito. Trata-se do pagamento pelo sujeito passivo, ou terceiro em seu nome, ao sujeito ativo do valor do crédito, sendo que a Fazenda não se pode recusar a aceitar valores pagos de tributos atuais devido a valores vencidos no passado. O domicílio do sujeito passivo é que determina o local de pagamento.

Cada tributo há que estabelecer, em sua legislação, o prazo de vencimento/para pagamento de seus créditos, cumprindo também a tal legislação determinar a possibilidade de pagamento de parcelas (IR, por exemplo) ou a aplicação de descontos para pagamento antecipado (IPTU-SP). No silêncio da lei, o prazo será de 30 dias para o pagamento.

Se o contribuinte não adimplir o crédito tributário, após o vencimento, incidirão, automaticamente, juros de mora (atraso do pagamento).

Caso haja pagamento indevido, o contribuinte (sujeito passivo) tem direito de ver restituído o valor pago indevidamente. O **art. 165, CTN**, prevê três hipóteses que dão direito à restituição:

- (a) Crédito pago maior que o devido, ou indevido;
- (b) Crédito pago com base em alíquota incorreta, base de cálculo incorreta, identificação incorreta do sujeito passivo;
- (c) Se houver anulação, reforma, revogação ou rescisão da decisão que condenou o contribuinte ao pagamento;

Nas duas primeiras hipóteses, (a) e (b), o contribuinte paga espontaneamente o tributo, sem recorrer a ações judiciais e, posteriormente ao pagamento, identifica os erros/as impropriedades acima apontadas. Em tal situação, pode o contribuinte requisitar a *restituição* de valores indevidamente pagos, através de uma Ação de Repetição de Indébitos Tributários.

(ii) Compensação: A compensação é instituto que extingue o crédito tributário através de uma “troca”: trata-se da existência de *crédito* da Fazenda para o contribuinte (Estado deve ao particular) e *crédito tributário* do mesmo sujeito passivo à Fazenda (Contribuinte deve ao Estado). Assim, opera-se uma “troca” de créditos, abatimento de valores, de forma a extinguir o crédito tributário existente.

Não há muita regulação sobre a matéria, que tem sido vastamente debatida na Jurisprudência e na Doutrina.

(iii) Decadência: A decadência se caracteriza pela perda de um direito, por seu não-exercício: trata-se do não exercício do direito de o Estado constituir o tributo (definitivamente, através do *lançamento*) – no prazo de 5 anos, perdendo então a possibilidade de fazê-lo. Entendamos: havido o *fato gerador*, e sua constatação, nasce a obrigação tributária – a partir deste ponto, o Estado deve, através do lançamento, constituir o crédito tributário. A decadência é a *passagem de 5 anos* desde o nascimento da obrigação tributária, sem que a Fazenda Pública tenha constituído definitivamente o crédito tributário.

(iv) Prescrição: A prescrição é a perda da possibilidade de se *perseguir a proteção a um direito*, isto quer dizer que a “ação” que protege o direito não mais pode ser exercida. Desta maneira, a prescrição é relevante no estudo do crédito tributário, pois, decorrido o prazo prescricional (5 anos), o Estado não mais pode perseguir o contribuinte para pagar o crédito existente.

Assim, o Estado, normalmente, processa o contribuinte através de **Execuções Fiscais**, ações que buscam o pagamento de *créditos tributários*. A **prescrição** recai sobre a possibilidade de se ajuizar tal ação: passados 5 anos após a

constituição do tributo (lançamento), sem ação do Estado, este não mais poderá processar o sujeito passivo para que pague o *crédito tributário*.

Vale destacar que o crédito tributário permanece válido, sendo apenas impossível sua cobrança.

(v) Decisão Judicial: As decisões judiciais que invalidem o tributo, da qual não mais couber recursos, extinguem o crédito tributário.

(vi) Dação em Pagamento de bens imóveis: A hipótese de dação em pagamento de bens imóveis, incluída no art. 156, CTN, em 2001, não significa que o Estado aceitará imóveis dados em pagamento *automaticamente*. Na realidade, trata-se de forma de o contribuinte garantir o valor do tributo a partir do valor de um imóvel. O contribuinte não pode dar em pagamento diretamente por duas razões essenciais: (a) o tributo é prestação **pecuniária**; e (b) tratar-se-ia de forma de aquisição de bens imóveis que burlaria o procedimento licitatório.

De tal forma, a dação em pagamento de bens imóveis está listada como uma nova maneira de adimplir o tributo a partir de seu valor, e não da **propriedade do imóvel**.

Exclusão do Crédito Tributário

A exclusão do crédito se opera pela desconstituição do tributo, isto é, tem-se o *fato gerador*, que gera a *obrigação tributária*, posteriormente conformada no crédito tributário; a exclusão opera sobre a desconstituição do crédito – diferentemente da extinção, que finaliza um crédito existente, a exclusão opera desconstituindo um crédito que não deveria ser constituído.

Há duas hipóteses de exclusão tributária: (i) isenção; e (ii) anistia;

(i) Isenção: A isenção é categoria de exclusão do crédito tributário. Exclui-se a necessidade de pagamento do fato tributário impositivo por determinação do legislador. Serão sempre adstritas ao texto legal – Princípio da Legalidade Tributária. Trata-se de regras estruturais, não comportamentais, uma vez que o comportamento é tipificado tributariamente, contudo, não haverá constituição de obrigação tributária em razão da exclusão do crédito tributário. A isenção não impede o ente tributante de exercer sua competência, apenas cerceia o exercício da Administração Fiscal, restando assim, existente o tributo, sem que haja sua concretização pela obrigação do pagamento – restando o sujeito passivo isento durante a vigência da imunidade. A isenção retira a obrigação principal de pagamento dos tributos – mas não exclui as obrigações acessórias tributárias, como emitir nota fiscal ou manter livros de escrituração contábil.

(ii) Anistia: A Anistia trata da desconstituição do crédito (atua previamente a ele) decorrente de penalidade pecuniária tributária.