

CONFERÊNCIA SOBRE OS 40 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL PROFERIDA NO IV SIMPÓSIO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO DA APET

Sacha Calmon Navarro Coêlho

1. O lançamento por homologação - Homologação expressa e tácita - Improriedades: termos iniciais e finais para a efetivação de lançamentos de ofício e para a homologação de pagamentos antecipados

O art. 150 cuida do lançamento por homologação - expresso altamente ambíguo, como veremos. Homologa-se quando não é possível lançar e lança-se quando não é possível homologar.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se à cópia de direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático.

O § 2º do art. 150 insiste na estranha separação entre o crédito e a obrigação. Não significa apenas que os pagamentos que venham a ser feitos espontaneamente pelos sujeitos passivos não afetam a relação jurídico-tributária decorrente de fato gerador ocorrido, embora, nos termos do § 3º, reduzam o montante tributável. Em havendo ainda saldos após ditos atos, serão então cobrados com a imposição de penalidades pela mora, sendo o caso. É tudo muito óbvio. São modos de garantir os dizeres do *caput*, que considera lançamento a homologação do pagamento.

Ora, lançamento é ato pleno de conteúdo. A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, t.ê., pagamento. Por isso, o § 1º diz que o pagamento “extingue” o crédito, mas sob a “condição resolutória” de ulterior “homologação do lançamento”. Que lançamento? O que a Fazenda homologa é o pagamento. Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o CTN. O pagamento fica em suspenso, não produz efeitos, salvo se ocorrer homologação expressa. Em havendo, a qualquer tempo dentro do quinquênio, o crédito fica definitivamente extinto. E se não houver homologação expressa? O § 4º prescreve que, se não houver lei federal, estadual ou municipal

prevendo prazo menor para a realização do ato homologatório expresso, a potestade para fazê-lo precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito. Neste caso, o decurso do prazo e a inação da Fazenda Pública terão os mesmos efeitos de uma homologação expressa, daí a expressão “homologação tácita” (“quem cala consente”). Tem-se, então, por definitivamente extinto o crédito tributário, ocorrido ou não o seu recolhimento total ou parcial pelo contribuinte, mediante um ou mais pagamentos espontâneos, contemporâneos ou não, salvo se provada *a priori* a ocorrência de intenção dolosa da parte do contribuinte visando fraudar a Fazenda ou simular pagamentos. Nesta hipótese, o prazo para operar lançamentos *ex officio* é de cinco anos contados; porém, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN. Mas, na situação de a Fazenda antecipar-se ao primeiro dia do exercício seguinte, expedindo atos preparatórios do lançamento, o *dies a quo* será o da notificação ao contribuinte desses atos, como assinalado no art. 173, parágrafo único, o qual está assim redigido:

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

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

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

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

Quid se não houver pagamento algum? Nesse caso, como não há o que homologar, o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação não faz sentido. Novamente somos remetidos ao art. 173, I, ou ao seu parágrafo único, dependendo da situação.

A solução alvitrada é razoável, porque no CTN - lei de normas gerais - os prazos decadenciais estão regrados tão-somente nos arts. 150, § 4º, e 173. Logo, não há saída. Direitos patrimoniais e potestades administrativas vinculadas não podem subsistir etemamente. É contra a índole do direito, que não socorre os que dormem.

A decadência e a prescrição em matéria tributária são matérias sob reserva de lei complementar (normas gerais), de observância obrigatória pelas ordens jurídicas parciais que convivem na Federação. Valem para todos os *tributos*.

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, com o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optata* de fraudar ou simular, o *dies a quo* desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio* poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal). Na prática, dá-se mais tempo à Fazenda para acordar e agir. O seu sono jurídico, perdurando, faz caducar o poder-dever de lançar o crédito. A obrigação desfaz-se.

1.1. O valor e o desvalor do chamado *lançamento por homologação* ou *autolancamento*

O CTN, ao dizer que a “antecipação do pagamento”, que é ato jurídico simples, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, § 1º), revela, mais uma vez, a ambigüidade que o marca a ferro: entre autoritarismo e relação jurídica de um lado, e entre o procedimentalismo e a teoria das obrigações do outro.

Várias são as impropriedades técnicas e jurídicas abrigadas no dispositivo em comento.

O CTN é um texto compromissório. Suas ambigüidades devem ser explicadas a partir desse fato. Talvez por fugir do óbvio, ilustres juristas pátrios lançam-se às alturas para harmonizar as suas

incongruências, ao invés de descalvá-las. Não é que sejamos iconoclastas; apenas realçamos o ambiente originário que fecundou a lei. Isto facilita a compreensão do tema:

A) A “antecipação do pagamento” significa que o pagamento é anterior ao lançamento. Nesse caso, desde logo, o lançamento não confere exigibilidade ao crédito, já que o pagamento dele prescinde.

Em todas as hipóteses em que o contribuinte paga sem prévio exame da autoridade administrativa, o pagamento nada extingue. O que se vê é o comodismo da Fazenda Pública a incumbir o contribuinte do processo de “liquidação” do tributo, obrigando-o, sob todos os riscos e penas, a calcular o montante do crédito, conforme prescreve a lei genérica, impessoal e obrigatória. Cabe ao contribuinte substituir a Administração na tarefa de aplicar *ex officio* a lei ao caso concreto. No direito privado, as obrigações pecuniárias extinguem-se com o pagamento. No direito público tributário, tal não ocorre, pela introdução de uma suposta *condição resolutória*. Ora, as condições aderem aos negócios jurídicos (bilaterais). Pagamento não é negócio jurídico, mas ato jurídico simples e necessitado. Ainda quando se quisesse aludir a uma condição legal, esta teria de traduzir evento futuro e incerto, justamente o contrário do que predica o CTN ao dogmatizar o lançamento como ato absolutamente necessário, previsível, certo, vinculado e obrigatório.

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

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

B) Tampouco se pode afirmar que a ulterior homologação do pagamento seja uma condição que pode se realizar ou não, por ser futura e incerta. O lançamento é ato obrigatório, não pode ser incerto. À impropriedade mais se acendra quando se confere à inação da Fazenda quanto a homologar o condão de - pelo silêncio - efetivá-lo (uma insolúvel contradição).

Foi tudo armado para satisfazer a tese de que, nesse caso, o silêncio é ato confirmatório do afazer do contribuinte (lançamento por omissão, com efeito confirmatório).

O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se toma eficaz cinco anos após sua realização (durante este tempo, a Fazenda Pública, gostosamente, tem o contribuinte à sua mercê). Passado este tempo, preclui o poder-dever da Fazenda de rever o pagamento feito pelo contribuinte, e, em consequência, decai o seu direito ao crédito remanescente, caso exista. Está a gosto da Fazenda que assim seja. O contribuinte corre o risco e o desconforto. Estranha obrigação em que o credor se alteia sobranceiro. Não vemos em que a teoria do lançamento sujeito à homologação garante o contribuinte. Pelo contrário, deixa-o em suspense.

Alguns autores defendem a chamada *homologação tácita* do lançamento ao argumento de uma suposta “função confirmatória” desta em relação ao ato de pagamento do contribuinte, liberando-o da obrigação e legitimando o seu afazer. Parece-nos completamente equivocada a tese: primeiro, porque a Administração tributária nunca homologa expressamente o ato do pagamento; depois, porque o contribuinte prescinde de tal legitimação, uma vez que pagou no dia certo, por força de lei. O que ocorre na espécie é o contrário: a legitimação do credor para exigir do devedor qualquer parcela do crédito porventura faltante se ainda não extinto pela consumação do prazo decadencial. O prazo para fiscalizar o contribuinte não poderia ficar aberto eternamente.

A tese da homologação tácita do pagamento (não-ato) com valor de lançamento (em tese, ato necessário, positivo, obrigatório e vinculado) serve tão-somente para justificar o dogma legal de que o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, mito criado pelo procedimentalismo e pelas teorias constitutivistas.

Razão assiste a Alberto Pinheiro Xavier¹, ao dizer:

Tenha-se desde logo a presente figura do lançamento por homologação, existente na esmagadora maioria dos tributos modernos; nestes não é necessária a prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, de tal modo que a relação tributária se constitui e extingue independentemente desse ato jurídico. Aqui é evidente que a eficácia constitutiva da obrigação resulta, por si só, do fato tributário.

Não é por outra razão que as liminares suspendem a exigibilidade do crédito nos impostos sujeitos a lançamento por homologação, sem que este exista. A exigibilidade do crédito está na lei, não no ato jurídico do lançamento por homologação (totalmente desnecessário, visto que a Fazenda dispõe de cinco anos para verificar se o crédito foi integralmente pago e para expedir tantos lançamentos quantos sejam necessários).

Cumpra distinguir a situação retro-examinada daquelas em que o lançamento é condição de atendibilidade (dos tributos em que, por força de lei, o lançamento precede necessariamente ao pagamento). Aqui, a aplicação da lei genérica, impessoal e obrigatória é, necessariamente, realizada pelo credor, que a individualiza relativamente ao devedor, para poder exigir dele a prestação tributária (ITR, IPTU, ITCD, IPVA, contribuições de melhoria).

Como o ato jurídico do lançamento é destituído de auto-executoriedade, cumpre-lhe a função de formar o título abstrato do crédito da Fazenda Pública, condição de executoriedade.

Tem-se, então, que, nos lançamentos por declaração, diretos, e também nos de ofício, o autocontrole é absolutamente necessário (contencioso administrativo insuprimível). O devido processo legal precisa ter amplo curso com a participação do contribuinte, pois a formação do título extrajudicial é, em princípio, unilateral. Nos títulos executivos extrajudiciais (*nulla executio sine titulo*), de

1. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 558.

algum modo o devedor obrigou-se, assinou o cheque (ordem de pagamento à vista), a nota promissória, a letra de câmbio, o contrato. No caso da certidão de dívida ativa, é ela conformada pela Administração de maneira unilateral, daí a necessidade de se garantir ao contribuinte participação no processo de formação do título abstrato da dívida tributária. Ele pode até renunciar a esta participação. Não importa; a possibilidade é que conta. Sobre o assunto, teoriza Pinheiro Xavier:²

... Não se diga que o título executivo é a inscrição da dívida ativa e não o lançamento. [...] a inscrição da dívida nada mais é do que um ato de controle suplementar dos requisitos de legalidade extrínseca do lançamento, com a natureza de um visto, que não pode modificar, alterar ou substituir o ato principal a que se reporta. Em bom rigor se dirá que o título executivo é o lançamento, uma vez objeto de controle positivo pelo ato de inscrição da dívida.

... Sendo, como é, título executivo, o lançamento tem a função específica de criar, unilateralmente, em favor do próprio credor público o direito processual à execução. O lançamento traduz assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque “faz nascer a ação executiva, criando para o credor o direito de a promover, para os órgãos executivos o poder e o dever de exercer a sua atividade em ordem à consecução do fim da mesma ação, e para o devedor a sujeição ao exercício da atividade executiva”. [...]

... Como qualquer título executivo jurídico, o lançamento é condição necessária para o exercício do direito de ação executiva; e só não é condição suficiente porque carece ainda de um ato suplementar de controle (a inscrição de dívida ativa), que confirme, com efeitos declarativos, a exigência, a certeza e a exigibilidade do crédito.

... Isto posto, tirante a hipótese em que é condição de atendibilidade nos tributos em que precede necessariamente ao pagamento

2. *Idem*, p. 573.

e a hipótese em que é condição para a executividade do crédito, o lançamento é absolutamente dispensável para o recebimento do crédito tributário (tributos pagos sem prévio exame da Administração, crédito consignado em pagamento, conversão do depósito em renda, etc.).

A confusão feita pelo CTN a respeito do lançamento por aí se resolve.

2. Imputação de pagamento

Prática comum nas repartições fazendárias é a chamada “imputação de pagamento”, que consiste na realocação do pagamento do crédito tributário feito pelo contribuinte.

Esta técnica da “imputação” foi reconhecida como indevida pelo I^o Conselho de Contribuintes da União. Em acórdão de 24.1.2001, a sua 6^a Câmara, à unanimidade de votos, reconheceu inexistir autorização legal para esse procedimento. Trata-se do Acórdão n^o 106-11.703 (Recurso n^o 122.768) e está assim fundamentado:

A contribuinte efetuou o pagamento do tributo, destacando, no Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, o principal e os juros de mora, porém sem discriminar a multa de mora.

Clara era a intenção da contribuinte de pagar somente o principal e os juros, pois não concorda, conforme demonstrou em sua impugnação e recurso, com a multa de mora. Porém, a autoridade lançadora distribuiu o total pago nas parcelas que entendia devidas, procedendo assim à imputação do pagamento.

Ao lavrar a notificação de lançamento, cobrou a diferença relativa à multa de mora não recolhida pela contribuinte, como sendo imposto, e acrescentou a ele juros de mora e multa de ofício.

Tal procedimento não encontra amparo legal, pois a empresa em questão se insurge contra a multa de mora, inclusive toda a sua defesa se baseia nisso, e é esta multa que deve ser cobrada pela administração tributária

e não distribuir o pagamento em rubricas sobre as quais o contribuinte já considera quitadas e concorda com elas, recolhendo-as espontaneamente.

Resulta mais grave o procedimento fiscal quando se constata na descrição dos fatos e enquadramentos legais, em que se relata a falta de recolhimento de imposto de renda na fonte sobre o trabalho sem vínculo empregatício e nas folhas seguintes, onde são calculados a multa de ofício de 100% (reduzida a 75% pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte) e os juros de mora.

A fundamentação legal é toda voltada à falta de recolhimento do imposto, quando na verdade o que não foi recolhido foi somente a multa de mora, sendo que sobre esta, sob a denominação de imposto, a autoridade fiscal fez incidir multa de ofício, ou seja, foi imposta multa de ofício sobre a multa de mora.

Em resumo, pode-se afirmar que sobre a multa de mora não recolhida pelo contribuinte chamada de imposto pela autoridade lançadora foram aplicados os juros de mora e ainda a multa de ofício, resultando um procedimento sem qualquer amparo legal.

A Constituição Federal, no inciso II do art. 5º, assim determina: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Ainda no inciso I do art. 150 está previsto: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Esperamos que as razões apresentadas nesse precedente sejam consideradas pelas autoridades administrativas, que pretenderem promover as imputações.

Pelo art. 325 do Código Civil, o devedor de dois ou mais débitos tem o direito de indicar ao credor qual deles está a pagar. Pelo CTN, ocorre exatamente o inverso. É o credor que impõe ao devedor qual crédito está a receber. É reter o art. 163 do CTN.

Parece-nos, a esta altura, que a obrigação no direito civil e a obrigação no direito tributário são como que antípodas. O direito

civil, cevado em milênios, é extremamente coerente. A adoção da tese “obrigacional” pelo direito tributário brasileiro inverte o direito civil e privilegia um dos pólos da relação: o Estado (como se tudo não passasse de função administrativa em prol da Administração). Prova acabada do que se está a dizer é o estranho conúbio no leito pedregoso do CTN entre os institutos da *imputação do pagamento* e da *consignação em pagamento*, uma algaravia sem par que se resolve pela inconstitucionalidade da primeira. A Fazenda Pública não pode imputar os pagamentos diante dos princípios constitucionais do devido processo legal, da legalidade e da oficialidade dos atos administrativos. Tal excrecência foi posta no Código em nome do *Príncipe Medieval*, justo na disciplinação da obrigação, teoricamente um pacto entre iguais.

Enganam-se os que acham, como Luciano Amaro, estar em dessuetude o instituto. Testemunhamos caso ocorrido perante a Receita Federal. Certo contribuinte declarou o IR/92, mas não o pagou. Em 1993, declarou e pagou. A Receita transportou o pagamento para 1992 e cobrou *ex officio* o imposto correspondente àquele ano, com os acréscimos e penalidades devidos, fazendo apenas o abatimento do valor posto no DARF/93. Em seguida, lançou o imposto de 1993, este também com os consectários de praxe, sem sequer ouvir o contribuinte (o devido processo legal), o qual perdeu totalmente o controle da situação.

Certos autores admitem que a harmonização se daria da seguinte forma:

- a) o credor pode imputar *a priori*, antes do pagamento;
- b) não pode subordinar o pagamento de um ao pagamento de outro após declarada a vontade do contribuinte.

O professor Igor Mauler Santiago discorre firmemente sobre o tema. Estes excertos foram tirados de simples exercícios críticos em sala de aula:

De um lado, impõe-se ao Fisco o dever (e não a simples faculdade) de imputar os valores que lhe entrega o sujeito passivo à satisfação do crédito definido segundo rígidos critérios legais. A leitura isolada do dispositivo

leva à conclusão de que, se o sujeito passivo tem mais de um débito para com o mesmo sujeito ativo, referentes ao mesmo ou a diferentes tributos, ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, não tem ele direito de escolher qual dos débitos quer pagar.³

Logo a seguir, concede-se ao sujeito passivo ação judicial para combater, dentre outras condutas, a submissão pelo Fisco do recebimento de determinado tributo ou penalidade pecuniária⁴ ao prévio pagamento de outro débito de igual natureza.

O conflito parece ter passado em branco para muitos. Hugo de Brito Machado, depois de afirmar a inexistência do direito de escolha do sujeito passivo, refere-se sem maiores comentários à regra do art. 164, I.⁵ Tampouco Paulo de Barros Carvalho parece tê-lo enxergado.

Curiosa é, contudo, a inconsciente preferência que ambos manifestam pela consignatória, saudada pelo professor paulista como obstáculo intransponível à possibilidade teórica da escravidão absoluta.⁶ Na imputação, por outro lado, a dessuetude parece ser a única característica digna de nota. Confira-se:

“Essa regra do Código, todavia, tem pouca ou nenhuma aplicação, eis que os pagamentos são geralmente feitos em estabelecimentos bancários, que não exercem qualquer controle quanto a estes aspectos. Isto, porém, já não causa problema algum, pois ao Fisco sempre restará o direito de cobrar débitos anteriores, ou as diferenças havidas no pagamento, como já explicamos”.

“Da maneira em que os pagamentos são feitos, nos dias atuais, é muito difícil conceber-se hipótese de exercício desse direito de imputação. Todavia, em face da mutabilidade inerente às práticas administrativas, nada impede que, modificada a sistemática de arrecadação tributária, o dispositivo do art. 163 venha a ter aplicação efetiva”.

3. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 133.

4. *Op. cit.*, p. 149.

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. pp. 303 e 318.

6. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, p. 133-4.

Não parece exato concluir que a intermediação dos bancos no recebimento de tributos impeça a operacionalização do instituto da imputação. Nos termos do Código, o fenômeno claramente sucede o pagamento, pouco importando onde se dê este último. Recebidos os valores pela Fazenda Pública considerada, em pagamento direto dos sujeitos passivos ou por meio de bancos e outros agentes, só então haverá espaço para a imputação. Por exigir minuciosa verificação da situação global do *solvens* perante o *accipiens*, com consulta a bancos de dados oficiais e outras providências parelhas, a imputação não seria coetânea ao recolhimento nem mesmo se este se fizesse diretamente aos cofres estatais.

Afasta-se, assim, a tese que confere precedência à consignação por suposta irrealização, no mundo fenomênico, do pressuposto fático da norma de imputação. Na verdade, este pressuposto realiza-se a todo momento, sempre que alguém paga o débito tributário diverso daquele definido pela aplicação dos critérios do art. 163 do CTN.

Em verdade, como se passa a demonstrar, o virtual abandono do instituto deve-se à total inconstitucionalidade de sua aplicação em matéria tributária.

De ressaltar, desde logo, a manifesta disparidade entre a imputação do pagamento prevista no Código Civil e o instituto homônimo de que ora se trata (arts. 991 a 994 da Lei Comum).⁷

A imputação do direito civil é faculdade do devedor, que assim mantém pleno controle de sua situação patrimonial, sabendo exatamente quais débitos pagou e quais outros haverá ainda de satisfazer. Ao credor, tendo pressa em receber algum pagamento antes dos demais, em razão do valor ou do estágio de fluência do prazo prescricional da ação de cobrança, basta mover a respectiva execução. Aliás, em se tratando de créditos vencidos (requisito para cabimento da imputação, tanto aqui quanto no direito tributário), pode executá-los todos imediata e simultaneamente.

É ônus do credor diligenciar no sentido do pronto recebimento de seus créditos exigíveis. É contra os seus interesses que corre o

7. Código Civil de 1916.

prazo de prescrição. E nem por isso lhe atribui o direito civil a facilidade da imputação.

Nas relações tributárias, com muito maior razão, não pode competir ao Fisco tamanho privilégio. Constitui garantia do cidadão-contribuinte o princípio da não-surpresa, de que certamente é faceta a proibição da imputação do pagamento pelo sujeito ativo.

A cobrança do crédito tributário não satisfeito espontaneamente pelo sujeito passivo é de ser feita em juízo, ainda que mediante procedimento especial. Preliminarmente ao ajuizamento da execução fiscal, ritos também particulares têm de ser respeitados. Um exemplo é a abertura de prazo ao sujeito passivo, logo após a lavratura do lançamento e do auto de infração, para pagamento ou impugnação dos créditos aí consignados. Bem explicando a razão de ser da formalidade, aduz Ronaldo Cunha Campos:

O conteúdo do ato, a que se denomina título executivo, sempre residirá na criação de uma razoável certeza que autorize o manejo da coação.

[...]

A presunção de certeza e liquidez, em matéria tributária, repousaria, assim, em sistemática onde a obrigatória oferta de oportunidade de impugnar a pretensão fiscal (CTN, art. 145,1) assume o papel de viga mestra.

Assim, não se admite que o Fisco, pelo artifício da imputação em pagamento, contorne todas as formalidades a que deve submeter-se na exigência de seus créditos, cobrando do sujeito passivo tributo que este não deseja pagar, não teve oportunidade de impugnar e por vezes desconhece inteiramente.

À guisa de exemplo, imagine-se a situação de contribuinte que, diante de reiteradas declarações incidentais de inconstitucionalidade por parte do STF (eficácia *inter partes*), decide suspender unilateralmente o recolhimento de determinado tributo, optando por defender apenas nos embargos a eventual execução fiscal em que venha a ser demandado pelo não-recolhimento desta mesma exação. Nesse caso, apesar de desacobertado de qualquer causa suspensiva da exigibilidade do crédito do tributo, encontra-se o

contribuinte em situação segura e confortável, sendo certa a sua vitória nos embargos que venha a opor. Continua, sobretudo, pagando regularmente seus demais tributos.

Admitida a legitimidade do procedimento atacado, poderia a Fazenda respectiva ver-se autorizada (dependendo do resultado da aplicação dos critérios do art. 163) a desconsiderar a quitação destes demais tributos, carreando os valores recolhidos pelo contribuinte para a satisfação de créditos que não lograria cobrar de outra maneira (posto que a pretensão do contribuinte seria certamente acolhida pelo Poder Judiciário, em sede de ação preventiva proposta em regime de urgência ou de embargos à execução fiscal), restaurando o primado do avelhantado princípio do *solve et repete* e exigindo do sujeito passivo juros e multas por tributos que recolheu no tempo certo (com a imputação, estes créditos ficariam a descoberto, com os consectários legais).

Uma interpretação sistemática do CTN reforça a conclusão pela total independência entre distintos créditos tributários, contrariando a tese de sua fungibilidade para efeito de imputação. Por exemplo, levam em consideração a vontade do sujeito passivo de satisfazer um determinado crédito:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

A prevalecer a tese da comunicabilidade dos débitos, poder-se-ia ter situação em que, pretendendo quitar os tributos relativos ao imóvel, o proprietário tivesse seu reconhecimento imputado ao pagamento de outros créditos vencidos em face da mesma pessoa política, ficando os primeiros em aberto. Apesar de ter exigido prova de quitação, poderia o sucessor ser convocado a novo recolhimento.

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I - quando parcial, das prestações em que se decompõe;

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

Sob o primado da plena comunicabilidade, não se poderia falar com exatidão no pagamento de um determinado crédito. Os valores recolhidos seriam sempre carreados para o crédito preferencial, segundo os critérios da lei. A regra seria absolutamente expletiva.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Nem ao mais renhido fiscalista ocorreu a idéia de contrapor à pretensão repetitória a existência de débitos do autor relativamente a outros tributos, para cuja satisfação seriam transportados os recolhimentos feitos a título da exação indevidamente paga.

A inserção do art. 163 no CTN deu-se nos desvãos do *mimetismo legal*, por imitações dos preceitos do direito civil, no interesse da Fazenda.

3. O sigilo fiscal tendo como destinatários da norma a Fazenda Pública e os seus agentes

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I - requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I - representações fiscais para fins penais;

II - inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III - parcelamento ou moratória.

O artigo é corolário da proteção da privacidade. O Fisco, com tantos poderes, invade a vida e os negócios dos contribuintes e responsáveis, tornando-se dono de preciosos segredos, que bem podem ser “vendidos”, a peso de ouro, a terceiros, em prejuízo dos que foram investigados. Em um mundo dominado pela concorrência e pela informação, os agentes da Fazenda Pública podem se transformar em verdadeiros “espíões”, já não mais a serviço do Estado, mas de poderosas organizações empresariais. Podem, por extensão, “oferecer” à concorrência informes preciosos. O art. 198 é prudente e justo, impedindo, de sobredobro, a divulgação das informações, para

qualquer fim, obtidas em razão do ofício de fiscalizar. Os agentes da Fazenda Pública, sejam fiscais ou procuradores, que exerçam o ofício em razão de concurso ou cargo de recrutamento amplo não podem, v.g., divulgar pela imprensa escrita, falada, televisiva ou eletrônica a situação econômica do contribuinte ou do responsável. Tampouco é possível divulgar os seus débitos para com o Fisco. A proibição é total e absoluta. O seu desrespeito atrai a responsabilidade civil objetiva do Estado e, conseqüentemente, o dever de indenizar, aí incluído o dano moral, sem prejuízo do direito de regresso contra o funcionário desidioso, o qual, além do processo administrativo, fica sujeito à lei penal. O § 3º, portanto, caracteriza-se como “constricção política”, abominada pelo STF. Quem quiser informar-se que se informe. A Administração é que não pode divulgar as informações usando a mídia.

O direito de certidão há de ser interpretado de modo a não colidir com outras garantias constitucionais. O acesso à intimidade dos negócios de terceiros, cujo conhecimento o Poder Público obteve por razão de ofício, não é irrestrito, pena de violar-se, com o patrocínio do Estado, a garantia de intimidade e privacidade. (TRF-4ª Região, REO 89.04.08179/RS, DJ 19.8.1992)

Ninguém tem o direito de servir-se da Fazenda Pública, dela exigindo certidões detrimntosas a terceiros. O próprio interessado é que tem o direito de pleitear as certidões relativas à sua vida, relacionadas aos tributos de que seja sujeito passivo. O que não pode a Fazenda é negar à Justiça as informações por ela requeridas.

O Poder Judiciário é dominante, mas mesmo o juiz é obrigado a motivar as suas requisições.

Ao dispor sobre o sigilo fiscal, o art. 198 abriu exceção, ao permitir o fornecimento de dados relativos aos contribuintes, em atendimento à requisição judicial. (TRF-1ª Região, Ag. 93.01.28534-7/BA, DJ 18.3.1994)

3.1. A imprestabilidade da prova emprestada

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Os acordos internacionais, cada vez mais, têm por objeto a troca de informações para evitar a evasão fiscal internacional.

Rememore-se o ditado no art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

As pessoas jurídicas de direito público podem e até devem articular-se para otimizar a fiscalização tributária e aprimorar a arrecadação, combatendo as fraudes e a sonegação. O que a jurisprudência não admite é a “prova emprestada”, ou seja, servir-se uma Fazenda do que levantou outra para autuar os contribuintes.

Imaginemos que a Receita Federal, após o devido processo administrativo, autue dado contribuinte, exigindo-lhe imposto de

renda por “omissão de receitas”. Não pode a Receita Estadual, automaticamente, exigir o ICMS correspondente às receitas omitidas. Terá de instaurar o devido processo administrativo, observado o direito de defesa, para haver o imposto que lhe for devido. A informação da Receita Federal tem o valor de informação e nada mais.

Auto de infração baseado em prova emprestada de lançamento efetuado pelo Fisco estadual. Não é válido, por contrariar textos legais expressos (CTN, art. 142, parágrafo único e art. 149). (TFR, AMS 106690/RS, DJ 27.11.1986)

3.2. A fiscalização *manu militari* - Motivação e cuidados - Excesso de exação - Proibição do excesso - Responsabilidade civil do Estado

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Aqui, todo cuidado é pouco. O artigo dá azo, abre ensanchas, a que a autoridade administrativa, pretextando que o contribuinte oferece resistência ou desobediência (condutas tipificadas penalmente), requisite, sem fazer a necessária prova, o auxílio da força pública para perpetrar arbitrariedades. Por isso mesmo, Aliomar Baleeiro⁸ disse que o emprego da força fora da legalidade pode constituir crime de excesso de exação ou de violência arbitrária. Em nossa clínica advocatícia, presenciamos - muitas vezes - arrombamentos de cofres, apossamento de fichários e arquivos e, o mais pasmante, a reclusão forçada de advogados em seu próprio escritório, proibidos até de usar os aparelhos telefônicos, em razão de denúncias e sob o argumento de apreensão de documentos de

8. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 623.

outra forma não alcançáveis. Os agentes da Fazenda, evidentemente, foram devidamente responsabilizados, afora a responsabilização civil do Estado por danos materiais e morais.

A crônica jurídica é desfavorável aos exageros da Administração tributária. No exercício da fiscalização, são comuns arbitrariedades e “sanções políticas” ou oblíquas:

- apreensão de mercadorias e veículos transportadores;
- interdição de estabelecimentos;
- regimes especiais que exigem impostos antecipadamente;
- autorização de quantidade mínima ou negativa de autorização para a impressão de notas fiscais;
- restrição ao exercício de atividades lícitas;
- intervenção na direção de empresas penhoradas;
- publicação espalhafatosa de fatos imputados aos contribuintes como delituosos, sem pronunciamento final do Poder Judiciário;
- “batidas” fiscais, com o uso da força pública, por simples suspeição;
- negativa de certidões e outros documentos fiscais;
- proibição de transacionar com órgãos públicos;
- negativa de créditos legítimos por erros formais *et cetera*.

A Fazenda Pública está desmedidamente privilegiada no Código Tributário Nacional e fora dele, no Código de Processo Civil e na Lei de Execuções Fiscais. São privilégios materiais, entre outros, os que Celso Cordeiro Machado⁹ e nós anotamos, em que pese a Fazenda Pública dispor de numerosos privilégios processuais, seja no âmbito do processo administrativo ou da simples ação administrativa, seja no âmbito do processo judicial ou abrangentes de ambas as esferas.

Podem ser citados vários exemplos de privilégios na esfera administrativa:

9. *Tratado de direito tributário*, v. IV: garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 157-9.

- os Estados-membros estabelecem prazos fatais para a apresentação da impugnação, dos recursos e para o cumprimento de despachos interlocutórios, sob pena de revelia, intempestividade ou preempção, mas o descumprimento dos prazos estabelecidos para providências por parte de funcionários ou repartições fiscais não acarreta a nulidade do processo;

- a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito pelo contribuinte quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo (CTN, art. 127, § 2º);

- os critérios para a aferição da dificuldade ou impossibilidade da arrecadação são os estipulados unilateral e potestativamente pela administração fazendária;

- a despeito da natureza declaratória do ato do lançamento e, em consequência, da aplicação a este da lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização e ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas (CTN, art. 144, § 1º).

Os exemplos de privilégios processuais, na esfera judiciária, são mais numerosos; a forma de execução, na ação de consignação em pagamento (CTN, art. 164, § 2º), garante a satisfação automática do crédito, pois, julgada procedente a consignação, a importância consignada é convertida em renda:

- pelo art. 585, § 1º, do CPC, a propositura da ação anulatória fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover a cobrança do crédito, e, pelo art. 38 da Lei nº 6.830, a propositura da ação anulatória está condicionada ao depósito integral do crédito ou à garantia de fiança bancária. A Súmula nº 247 do TFR afastou a necessidade de garantia de instância para a ação anulatória;

- está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença que julgar improcedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública ou que for proferida contra a União, o Estado e o Município (CPC, art. 475,1 e II);

- nesses casos, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação voluntária da parte vencida; não o fazendo, poderá o presidente do tribunal avocá-los (CPC, art. 475, § 1º);

- a execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado, e segundo o parágrafo único do art. 578, na execução fiscal a Fazenda Pública poderá escolher o foro de qualquer um dos devedores, quando houver mais de um, ou o foro de qualquer dos domicílios do réu; a ação poderá ainda ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens quando a dívida deles se originar;

- computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública (CPC, art. 188);

- segundo o disposto no art. 203 do CTN, a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no art. 202, que trata das indicações obrigatórias do termo de inscrição de dívida ativa, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (CTN, art. 203);

- em caso de sucumbência da Fazenda Pública, esta não se submete ao pagamento de honorários mínimos correspondentes a 10% do valor da condenação, que é a regra geral aplicável às partes vencidas; nos casos em que for vencida a Fazenda Pública, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, que levará em conta o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço (CPC, art. 20, § 4º e a, b e c do § 3º);

- cabe às partes prover as despesas dos atos que realizam ou requerem no processo, antecipando-lhes o pagamento desde o início até a sentença final e, ainda, na execução, até a plena satisfação

do direito declarado pela sentença (CPC, art. 19), mas as despesas dos atos processuais efetuados a requerimento do Ministério Público ou da Fazenda Pública serão pagas a final pelo vencido;

- suspensão da prescrição, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo esse prazo, a partir da simples inscrição do crédito em dívida ativa (Lei n° 6.830/80, art. 2° § 3°);

- responsabilidade solidária do síndico, do comissário, do liquidante, do inventariante e do administrador nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, pelo valor dos bens administrados que, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em pagamento (Lei n° 6.830/80, art. 4°, § 1°);

- extensão das normas da responsabilidade, previstas na legislação civil e comercial, à dívida ativa da Fazenda Pública (Lei n° 6.830/80, art. 4°, § 2°);

- produção de provas pela Fazenda Pública, independentemente de requerimento na petição inicial (Lei n° 6.830/80, art. 6°, §3°);

- o despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para a citação, a penhora, o arresto, o registro da penhora e do arresto, independentemente do pagamento de custas e outras despesas, e a avaliação dos bens penhorados ou arrestados (Lei n° 6.830/80, art. 7°, I a V);

- possibilidade de citação pelo correio, com aviso de recepção (Lei n° 6.830/80, art. 8°, I), e de penhora *on line*;

- interrupção da prescrição, com o simples despacho do juiz que ordenar a citação (Lei n° 6.830/80, art. 8°, § 2°). Agora com respaldo no CTN, art. 174, parágrafo único, I (redação dada pela Lei Complementar n° 118/05);

- interrupção da prescrição, com o simples despacho do juiz que ordenar a citação (Lei n° 6.830/80, art. 8°, § 2°);

- possibilidade de a penhora recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção (Lei n° 6.830/80, art. 11, § I°);

- em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz à Fazenda a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art. 11 da Lei n° 6.830/80 (Lei n° 6.830/80, art. 15, II);
- na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente (Lei n° 6.830/80, art. 25);
- se, antes da decisão da primeira instância, a inscrição de dívida ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta sem qualquer ônus para as partes (Lei n° 6.830/80, art. 26);
- nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concorrência da Fazenda Pública (Lei n° 6.830/80, art. 31);
- a Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos; a prática dos atos jurídicos de seu interesse independe de preparo ou de prévio depósito (Lei n° 6.830/80, art. 39);
- mesmo após o arquivamento dos autos, em decorrência do implemento do prazo de um ano sem a localização do devedor e o encontro de bens penhoráveis, o processo poderá ser desarquivado, em qualquer tempo, para prosseguimento da execução (Lei n° 6.830/80, art. 40, §§ 2° e 3°).

Ao nosso sentir, esforçados no trabalho pioneiro de Celso Cordeiro, desigualdades tais não se justificam ante a Constituição de 1988, padroeira do *tratamento isonômico*.

Humberto Theodoro Jr.¹⁰, titular de direito processual civil da Faculdade de Direito da UFMG, a seu turno, em indignada lição, obtempera:

Assim, apenas para exemplificar, é odiosa a discriminação que a Lei n° 6.830 faz no tocante à intimação dos advogados das partes, exigindo que a intimação do representante da Fazenda seja sempre pessoal, enquanto o executado continuará normalmente a ser intimado pela imprensa. 0

10. *A nova Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: LEUD, 1982. p. 3-6.

mesmo se dá com a substituição de bens penhorados, que ao executado só é permitida em casos restritos e à Fazenda é franqueada em termos amplíssimos, sem qualquer motivação ou critério. Injustificável é, outrossim, a permissão, contra toda tradição de nosso direito, de interromper-se a prescrição do crédito fazendário com o simples despacho da petição inicial, sem seguir-se a citação, podendo, ainda, tomar-se perpétua a suspensão do fluxo prescricional, caso não sejam localizados bens a penhorar ou até mesmo o devedor para a citação. Igual censura é de merecer a possibilidade, expressamente prevista, de cancelar a Fazenda a inscrição ilegal de dívida ativa, mesmo depois de ajuizada a execução, sem ônus para as partes, e outros absurdos privilégios semelhantes.

3.3. Dívida ativa - Certidões positivas e negativas - Os tormentos do cidadão - O valor e o desvalor jurídico do ato de inscrição em dívida ativa - Prescrição da ação de execução fiscal

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Formalizado o crédito, discutido ou não na esfera administrativa, este se torna definitivo. Em seguida, o sujeito passivo é intimado a pagar por decisão ou lei (*dies interpellat pro homine*). Transposto o *dies ad quem* sem adimplemento, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa e passa a constituir dívida ativa tributária capaz de ensejar a ação de execução fiscal, pois a certidão de dívida ativa é título executivo extrajudicial, a teor do CPC.

O parágrafo único do artigo - já que *tempus fugit* - assegura que os juros, que fluem de acordo com o tempo, podem ser acrescidos à hora da propositura da ação, sem constar do título e sem afetar a sua “liquidez”. Veja-se aí mais um privilégio da Fazenda Pública:

Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico. (Súmula 44 do TFR)

As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária. (Súmula 45 do TFR)

Na expressão “crédito tributário” estão o tributo, os juros, a correção monetária e o valor das multas, igualmente corrigíveis. Noutras palavras, o tributo e seus consectários.

A certidão de dívida ativa é título abstrato. Assegura ao crédito tributário grau eficaz máximo. Enseja a imediata constrição dos bens do devedor (contribuinte ou responsável) em prol da Fazenda Pública, gozando da presunção *juris tantum* de certeza, liquidez e exigibilidade. A certeza é do direito do credor (*accipiens*). A liquidez é do *quantum* devido. A exigibilidade é condição para o exercício do direito de ação de execução. Só que a prescrição da ação não se conta da inscrição, mas do momento em que o crédito se tomou definitivo, pois esta qualidade é que permite a sua inscrição, um *posterius*. A exigibilidade é requisito comum a todos os títulos judiciais e extrajudiciais; liga-se à ação de execução (execução processual de um direito material). Inútil querer postergar o *dies a quo* da prescrição do direito de ação ao argumento de que a Fazenda, ao inscrever o seu crédito, exerce “controle de legalidade”.

Este é problema seu, exclusivo, para garantir-se. Crédito discutido na esfera administrativa e tomado definitivo pode até ser nenhum, porque, por exemplo, a lei em que se baseou foi, *a posteriori*, declarada inconstitucional. Aqui se tem autocontrole do ato administrativo, sem reflexo na prescrição da ação. Prevalece o art. 174 do CTN, cuja leitura se recomenda.

O ato de inscrição em dívida ativa não tem qualquer influência na contagem do prazo prescricional, pois a sua finalidade é criar para o Fisco um título de crédito, com efeito de prova pré-constituída, em virtude da

presunção de certeza e liquidez. (TRF-1ª Região, Ac. 91.01.09082-8/DF, rei. Fernando Gonçalves, DJ 08.6.1992, p. 16.223)

A prescrição da ação para cobrança do crédito tributário opera-se em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva, consoante o art. 174 do CTN, que é lei complementar. (STJ, RESP 12.443/RN, rei. Peçanha Martins, DJ 07.3.1994, p. 1.155)

Constituído o crédito tributário através do auto de infração, o prazo prescricional da ação de cobrança fica suspenso até a notificação da decisão final, relativa aos recursos interpostos, proferidos na instância administrativa. (STJ, RESP 11.411/DF, rei. Pádua Ribeiro, DJ 02.8.1993, p. 14.228)

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

O artigo põe requisitos procedimentais, cuja desobediência implica a nulidade formal do título executivo da Fazenda Pública - *ubi commodo, ibi incommodo*.

Mas a jurisprudência é condescendente. Veja-se, *inter plures*, a seguinte amostra:

Execução fiscal. Responsabilidade do sócio, artigos 135 e 136 do CTN.

Não exclui a sua responsabilidade o fato do seu nome não constar na certidão da dívida ativa. (STJ, RESP nº 33.731/MG, rei. Milton Luiz Pereira, DJ 06.3.1995, p. 4.318)

Entendemos com cautela a espécie. A tese só pode prevalecer se a Fazenda deparar com a insolvência da sociedade no próprio processo de execução. A propositura da ação contra o sócio, de saída, exige o seu nome na CDA, obviamente, sob pena de negar vigência ao artigo que se segue ao 202.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Aqui exige-se a retificação da CDA e a devolução, por óbvio, do prazo para os embargos. “Omissão ou erro relativos a quaisquer requisitos da certidão de inscrição da dívida ativa podem ser sanados antes da sentença” (TRF, REO 57.455/SP, DJ 18.9.1980).

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

O preceito inverte o ônus da prova. É que a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Cabe ao devedor a prova inequívoca da sua iliquidez, incerteza ou inexigibilidade. Alegações genéricas, flátuas vozes não têm o condão de ilidir a presunção de certeza e liquidez que milita em favor da dívida inscrita (CDA).

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações

necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A negativa de certidão, em certas circunstâncias, reveste a coima de “constrição política ou oblíqua”, repelida pelo STF.

Garantida a dívida, seja por penhora, se executada, seja se suspensa a exigibilidade por determinação judicial, depósito ou recurso administrativo, não pode o servidor do órgão competente furtar-se à sua obrigação de expedir certidão negativa. (TRF-2ª Região, REO 91.02.16468-0/RJ, DJ 26.10.1993, p. 45.256)

A recusa ou omissão ensejam mandado de segurança de pronto. Por oportuno, o depósito do montante integral do crédito tributário propicia, igualmente, a obtenção de certidões, as quais devem ser concedidas em dez dias, abrangendo os períodos a que se referem, nos termos em que solicitadas, não cabendo à Fazenda Pública as tergiversações em que é useira e vezeira.

A autoridade administrativa pode ressaltar a existência de créditos em curso de cobrança executiva, em que tenha sido efetivada a penhora ou cuja exigibilidade esteja suspensa. Mas dita certidão tem os mesmos efeitos da negativa. O que se não admite é a ressalva de “créditos ainda não apurados”. Ora, se a própria Fazenda não atina com a sua existência, o problema não pode ser transferido para a certidão. De resto, é de lúcida apreensão, não se podem ressaltar probabilidades, dívidas presuntivas, no afã de privilegiar a Fazenda Pública, já suficientemente protegida.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

A toada dos tribunais é constante e uniforme. Basta ver as espécies que são dadas transcritas, cobrindo a reportagem judicial todos os casos previstos, propiciadores de certidões positivas. Repita-se, isso acontece com os mesmos efeitos das negativas, para gáudio do princípio do devido processo legal, em benefício dos justicáveis, oprimidos pela força desmedida das Fazendas Públicas em todos os níveis federativos.

Efetuada o depósito do montante integral do crédito tributário, estando, pois, suspensa a sua exigibilidade (CTN, art. 151, D), é direito do contribuinte obter certidão com efeito de negativa (CTN, art. 206). (TRF-1ª Região, Ag. 93.01.20310-3/MG, rei. Juiz Daniel Paes Ribeiro, 3ª Turma, 20.6.1994, *Boletim de Jurisprudência* n. 109, p. 91, *DJ* 15.8.94, p. 43.632) A regularidade no pagamento de débito confessado e parcelado toma-o inexigível por inteiro. Estando suspensa a exigibilidade de crédito, não se pode negar certidão negativa ao devedor adimplente. (TRF-1ª Região, REO 89.01.17355-7/MG, rei. Juíza Eliana Calmon, 4ª Turma, 19.3.1990, *DJ* 09.4.1990, p. 6.514)

Efetuada penhora regular no processo de execução fiscal, o contribuinte faz jus à obtenção de certidão positiva com os efeitos de negativa, segundo estipula o art. 206 do Código Tributário Nacional. (TRF-4ª Região, REO 89.04.19433/RS, rei. Juiz Silvio Dobrowolski, 3ª Turma, 20.11.1990, *DJ* 23.1.1990, p. 679)

Suspensa a exigibilidade do crédito, como efetivamente está com a sentença concessiva da segurança, o art. 206 do Código Tributário Nacional é expresso no sentido da determinação da expedição de certidão negativa na forma ali preconizada. Mas tal providência deve ser requerida diretamente ao juiz *a quo* prolator da sentença exequenda, e não à Turma, no Tribunal. (TRF-4ª Região, AgMS 90.04.16018/PR, rei. Juiz Dória Furquim, 2ª Turma, 04.6.1991, *DJ* 07.8.1991, p. 18.081)

Estando suspensa a exigibilidade do crédito previdenciário, pela moratória individual, e não havendo outra dívida, impõe-se a expedição da Certidão Negativa de Débito. (TRF-4ª Região, REO 93.04.04655/RS, rei. Juiz Fábio B. da Rosa, 3ª Turma, 09.11.1993, *DJ* 19.1.1994, p. 1.183)

O depósito do montante integral do crédito tributário em ação anulatória suspende sua exigibilidade, impondo-se que a autoridade fiscal forneça a pretendida certidão. (TRF-3ª Região, REO 89.03.00790-4/SP, rei. Juiz Homar Cais, 4ª Turma, 06.4.1994, DJ 02.8.1994, p. 40.858)

Sendo possível ao juiz suspender a exigibilidade do crédito tributário através da concessão de uma medida cautelar, é admissível, como decorrência, o direito a uma certidão positiva do débito, que, de acordo com o CTN, tem o mesmo valor da certidão negativa. (TRF-5ª Região, Ac. 93.05.2584/PE, rei. Juiz Hugo Machado, 1ª Turma, 17.6.1993, DJ 16.9.1994, p. 51.714)

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

Trata-se de dispositivo elisivo. Se está em jogo a caducidade de algum direito, sendo fatal o *dies ad quem*, é dispensável a obtenção da certidão fiscal. Contudo, depois, os beneficiados respondem pela dispensa, ficando responsáveis pelo tributo porventura devido, juros e penalidades, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

O dispositivo é um tanto ambíguo. Cuida de uma emergência. Por suposto, quem deve argüi-lo não é o Fisco, mas a pessoa a quem falta a certidão. Cabe ao interessado alegar a iminência da decadência de um direito seu em via de finar-se. A outra parte deve aceder. E se não o fizer? Ao nosso sentir, é caso de ação com antecipação de tutela. A lei é clara, o direito, verossímil. A prova há de ser do fato e nada mais. Mas, se assim for, o que tem a Fazenda a ver com tal circunstância, cuja dramaticidade não negamos? Certamente deve ela reconhecer a iminência da caducidade e fornecer, por escrito, a dispensa em lugar da certidão ou conceder a positiva com efeito de negativa, com fundamento no art. 207 do CTN. Negando-a, cabe o

writ of mandarnus, no dizer do *Common Law* (lá, como cá, mandado de segurança com pedido de liminar).

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

A matéria não diz respeito ao direito tributário; é direito administrativo puro. Que se cuidem os funcionários desidiosos. Que atentem para os rigores da lei.

4. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias - As contribuições especiais - A importância da base de cálculo

A matéria dos princípios gerais e da repartição de competências, bem como do fundamental papel da base de cálculo, não fica restrita a taxas e impostos. Ao contrário, avança para enfrentar as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (impostos restituíveis).

A base de cálculo de um tributo é como o seu sexo, na aparência externa, segundo jocoso comentário de um ilustre professor, cujo nome não vem a pêlo descalvar. A menção é de um didatismo chocante. Vimos já a importância da base de cálculo nas taxas. Ela será terçada no campo das contribuições, porque, tanto quanto as taxas, elas são tributos vinculados a atuações estatais. A base de cálculo deve refletir e confirmar o fato gerador. Caso por caso, temos de pôr a nu a figura tributária sob exame jurídico clínico, para podermos fixar a sua real identidade. Olvidados da importância da base de cálculo, os adeptos do “fmalismo” ou da “teoria da validação fmalística”, acacia até o osso, botaram de pé avelhantada tese, esquecida no museu fiscal, tanto que o CTN temente a todo tipo de fantasmas já resolvera exorcizá-la. É ver:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O que ali está dito justificava-se porque antes do CTN houve doutrina finalística, predicando que *o destino do produto da arrecadação do tributo* era relevante para lhe determinar a natureza jurídica específica (espécie tributária). Os formalistas agora voltaram à carga com a tese pseudo-científica de *inovação trazida pela Constituição de 1988*. Ela teria instituído entre nós a “validação finalística” de certos impostos com o *nomen juris* de contribuição. Surgem a teoria quatripartite e a quinquenpartida do tributo, ao invés da boa e testada tricotomia que reduzia as “contribuições” e os “empréstimos compulsórios” a impostos finalísticos e restituíveis, quando seus fatos jurídicos e respectivas bases de cálculo eram típicos de impostos. São os reinventores da roda. Em defesa do art. 4º do CTN, que estaria “esmaecido” pelo “finalismo”, calha trazer à colação duas magníficas colocações de Misabel Derzi, não apenas tributarista, mas erudita filósofa:

Entretanto, segundo Nicola Abbagnano, o finalismo foi erradicado da ciência moderna e a causa final passaria a ser completamente desprezada na explicação do mundo natural. “E Bacon excluía explicitamente da investigação experimental a consideração do fim [...]. Dizia: A investigação das causas finais é estéril: assim como uma virgem, consagrada a Deus, nada gera’. Por sua vez, Galilei [...] e Descartes [...] eliminaram da ciência a consideração da causa final, e Spinoza contrapôs a necessidade com que as coisas provêm da natureza divina ao finalismo, que considerou um preconceito, contrário à ordem do mundo e à perfeição de Deus [...]” (Cf. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 460). E conclui: “O finalismo, hoje considerado inútil em todos os campos de explicação científica, permanece como característica das correntes metafísicas, que consideram modesta demais para a filosofia a tarefa de criticar os valores para corrigi-los ou conservá-los, propondo-se a tarefa de demonstrar

que os valores são garantidos pela própria estrutura do mundo onde o homem vive e que eles constituem o fim dessa estrutura. O finalismo perdeu completamente o caráter científico que possuía originariamente na Grécia antiga e permanece apenas como uma das tantas esperanças ou ilusões às quais o homem recorre na falta de procedimentos eficazes ou em substituição deles. [...]"

De fato, Descartes, ao fundar a ciência moderna, afastou a busca da causa final de suas investigações. Assim dispôs no 28º princípio filosófico: "Que não é necessário examinar para qual fim Deus fez cada coisa, mas somente por qual meio Ele quis que ela fosse produzida". E assim o explica: "Nós não nos deteremos também para examinar os fins com que Deus se propôs a criar o mundo, e nós afastaremos inteiramente de nossa filosofia a pesquisa das causa finais" [...]

Por tais motivos, repelindo o causalismo, especialmente o final, com que se definiam as espécies tributárias, o art. 4º do Código Tributário Nacional foi decisivo e aperfeiçoou inegavelmente a teoria do direito tributário nacional, a saber: [...]

No mesmo sentido, o CTN repeliu os conceitos tradicionais que se transformavam a finalidade em causa e essência da coisa, vale dizer, os impostos seriam aqueles tributos que se destinavam ao custeio das despesas gerais. Ao contrário, prendeu-se o art. 16 à hipótese de incidência, para acolher a visão da dogmática."

A autora relega a finalidade para a filosofia e a sociologia tributárias e a ciência das finanças públicas, e tem razão. Juridicamente, o imposto é o tributo cujo fato gerador independe de atuação estatal relativamente à pessoa do pagante.

Comentando o art. 4º do CTN, já tivemos oportunidade de nos manifestar da seguinte forma:

Feita a ressalva de que *destinação do produto arrecadado* não é mera questão de ciência das finanças, mas de justiça redistributiva, de direito

11. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições para o custeio da Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, no prelo.

financeiro e orçamentário, em verdade, fato gerador ou hipótese, base de cálculo e destinação legal do produto arrecadado são coisas distintas.

Para distinguir imposto, taxa e contribuição de melhoria, é necessário que o intérprete se prenda apenas à hipótese de incidência e à base de cálculo. Ainda que o legislador tributário tenha vinculado o produto da arrecadação de certo imposto (sobre a renda ou sobre o patrimônio imobiliário) a órgão, fundo ou despesa, nem por isso estará descaracterizado o imposto. Para criar taxa ou contribuição de melhoria, o legislador tributário teria de produzir norma, cuja hipótese de incidência descrevesse uma atuação estatal relativa ao obrigado (serviço público, exercício do poder de polícia ou obra pública). A base de cálculo deveria medir o custo dessa atuação. Somente assim, estaríamos diante de um tributo vinculado (taxa ou contribuição de melhoria). O tributo continuará sendo imposto se a hipótese continuar sendo de tributo não vinculado a uma atuação estatal e o legislador apenas afetar o produto arrecadado ao custeio de certa despesa ou serviço público, embora inconstitucional a vinculação, por infringência expressa ao art. 167, IV.

Assim, a destinação legal do produto arrecadado é imprestável à distribuição entre impostos, taxa e contribuição de melhoria. A peculiaridade está em que é proibida a afetação prévia dos recursos advindos de impostos. Mas se, apesar da proibição, certo imposto tiver sua arrecadação vinculada previamente a certa despesa, a inconstitucionalidade não terá o condão de alterar a espécie de tributo (imposto) para outra. Essa assertiva é correta, especialmente para delimitar a competência de Estados e Municípios, que não têm a faculdade de criar contribuições especiais ou empréstimos compulsórios. Essa a razão pela qual o art. 4º do CTN continua tendo explicação.¹²

A teoria da validação finalista é uma troça infeliz, um equívoco pequeno, mas de efeitos desastrosos sem nenhum proveito para a ciência do direito tributário ou para a segurança dos contribuintes.

12. *Idem.*

Ato contínuo para essa corrente, o que se procura demonstrar é que, quando a finalidade constitucional e o destino da arrecadação passam a integrar o regime jurídico de um tributo, as classificações dicotômicas e tricotômicas cedem espaço a outras, e o art. 4º, II, do CTN, ao afirmar que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação”, esmorece.

Assim escreve José Marcos Domingues de Oliveira: “É preciso, pois, construir doutrina legitimadora das contribuições exatamente através de sua vinculação ao ente paraestatal encarregado de uma determinada missão constitucional [...]. Para tanto, é necessário rever a interpretação do art. 4º do CTN, a qual tradicionalmente empalidece a matéria”.

Na verdade, as construções jurídicas não devem ser abandonadas, mas compreendidas no universo em que se inserem, para que não sirvam de armadilha a justificações que por si mesmas não se justificam. Sem descurar dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, para quem “a atitude mental jurídica é precisamente um reflexo condicionado à incidência da regra jurídica”, a definição da autonomia das contribuições, importante nos juízos classificatórios, e com isso seu condicionamento orçamentário, como se verá a seguir, tem também respaldo jurídico, sem prejuízo teórico à manutenção de proposições até aqui lançadas.

Assim, sem abandonar a noção de que o regime jurídico do tributo se exterioriza na sua hipótese de incidência, é de ver também que as contribuições representam categoria autônoma de tributos precisamente por seu traço finalístico próprio, ou seja, conforme Paulo Roberto Lyrio Pimenta, “são exações instituídas para alcançar determinados fins qualificados constitucionalmente”.

De fato, se o próprio art. 149, *caput*, da CF, qualifica-as como instrumento de atuação da União, é porque se dirigem a uma finalidade. Para Marco Aurélio Greco, “não tem sentido conceber algo como um instrumento em si mesmo, destacado do contexto em que se insere, distanciado de uma função a que sirva ou de uma finalidade, ou objetivo, que vise”.

Por isso, cada uma das contribuições genericamente arroladas no art. 149, *caput*, da CF atua como instrumento de viabilização prática da relação meio-fim, isto é, as contribuições sociais constituem meios a serem

aplicados no financiamento da Ordem Social como um todo, as profissionais, meios a serem aplicados no interesse das categorias, e as interventivas, meios a serem aplicados para intervir na ordem econômica.

Assim, além de o conteúdo finalístico constituir traço jurídico definidor das contribuições, *em conjunto com suas hipóteses de incidência* (destacamos), a vinculação da receita da arrecadação, de acordo com os fins colimados, é corolário lógico de sua existência. A norma contida no art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101, de 04.5.2000, a propósito, ao prescrever que “os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”, só reforça o sentido da vinculação. À luz de tal construção, a necessária vinculação orçamentária, como condicionante de validade da própria cobrança da contribuição, é o que se examina a seguir. [...] Isso porque, se os recursos arrecadados com a contribuição, uma vez entrada no mundo jurídico, ao comporem (sic) a peça orçamentária daquele ente, forem aplicados ou executados em desacordo com as finalidades constitucionalmente previstas, esse desvio seria caso de invalidade da própria cobrança. [...]

Ocorre que, não se esgotando o regime tributário das contribuições com seu pagamento, justamente porque desempenham uma finalidade constitucionalmente prevista, *a questão orçamentária aparece não apenas como uma necessidade jurídica, mas também como uma condicionante de sua própria validade*, (destacamos).

Segundo Werther Botelho Spagnol, para quem “os ingressos são a medida dos gastos”, “sendo as contribuições instituídas em virtude de um determinado gasto, ou seja, de uma determinada finalidade, podemos afirmar que um eventual desvio de finalidade ou a tredestinação do produto da arrecadação implica alteração das condições para o exercício da competência impositiva”.

Tomando por base precedente jurisprudencial, que afastou a incidência de adicional de um ponto percentual do ICMS no Estado de São Paulo, afetando determinada finalidade, José Marcos Domingues de Oliveira faz uma leitura em sentido contrário no tocante às contribuições, concluindo pela necessidade de sua afetação: “Se o desvio de finalidade pode

ensejar a nulidade do imposto (porque a afetação deste é constitucionalmente proibida), deve-se entender, pela mesma razão, que o desvio de finalidade das contribuições, cuja afetação é determinada na Constituição, toma-os ilegítimos desde a sua instituição”.

De todo modo, exsurge desses posicionamentos aquilo que Hely Lopes Meireles professava: “O desvio de finalidade ou de poder é, assim, a violação ideológica da lei, ou, por outras palavras, a violação moral da lei”.¹³

Relembre-se aqui que a decisão do TJ/SP subiu ao espaço com a EC nº 42/03. Hoje temos imposto afetado por determinação constitucional. E agora?

Bem examinado o texto, verifica-se que o autor, sem menosprezar a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal, vê nas contribuições uma nova espécie pela *finalidade*. Ora, finalidade todos os tributos possuem, tanto que imposto, salvo as exceções, não pode ser afetado, seu fim é genérico, e as contribuições devem sê-lo, seus fins são específicos. Há regra constitucional proibindo a afetação do produto da arrecadação de impostos e há regra constitucional proibindo a tredestinação ou a a-destinação das contribuições. Onde está a *novità*? O desespero vem quando o autor depara com o descumprimento da destinação, seja por causa da DRU, que toma as contribuições um tributo hermafrodita, imposto quando a regra constitucional da desafetação retira-lhe “a finalidade específica”, remanescendo como contribuição a parcela sobrança da arrecadação afetada aos fins dos arts. 149 e 195 da CF, seja porque - tirante a DRU - o gestor não dá ao produto os fins queridos pela Constituição. Nesse ponto, o autor passa para o direito orçamentário e para o capítulo da despesa pública, em busca de soluções, esgrimindo a tese do “desvio de finalidade”. O erro está em dizer que a relação jurídico-tributária não se extingue com o pagamento. Então se extingue quando? No momento em que o gestor dá-lhe o destino previsto? Dá-se que o devedor ao pagar fica

13. *Idem*.

quitado, desobrigado. Onde está escrito no direito positivo a tese adotada pelo autor? E o ICMS sobre supérfluos destinados ao fundo de combate à pobreza, também somente se extingue se provada a sua correta destinação?

A verdade é como a luz do Sol, de nada adiantando usar pe-neiras. Será preciso reconhecer que os tributos finalísticos, no que diz respeito ao direito tributário, esgotam-se, como todos os tributos, com o pagamento e demais formas de extinção da obrigação tributária previstas no CTN. Que o Legislativo, a quem cabe fiscalizar o Executivo, no próximo orçamento possa limitar o gasto ao “desempenho” havido no exercício anterior é coisa certa e factível, mas alheia ao direito tributário. Que o gestor possa ser responsabilizado pelo descumprimento da Constituição (desvio de finalidade) é outra questão ligada à despesa pública e à execução orçamentária, e jamais será “causa de pedir” numa eventual ação de repetição de indébito. Aliás, quem se aventurou nesses descaminhos colheu a extinção da ação, sem julgamento de mérito, por falta de condição acionária e de pressuposto processual. De conseguinte, os “finalísticos” enrendam-se em suas próprias contradições. Se a “finalidade” está na regra de competência, como pode estar na regra de dever, ou seja na norma que obriga o pagamento? A obrigação tributária, ao contrário do que o renomado autor sob comento pensa, extingue-se, sim, com o pagamento, como é da sua própria natureza. Aliás, no concernente aos impostos, se o Executivo lhes der, *a posteriori*, destino afetado, cabe ação repetitória? Evidentemente, não. O que sempre cabe é a *responsabilização do gestor*. O direito é uno, mas não tem o condão de esticar a extinção da obrigação tributária para as áreas do orçamento e da despesa pública. As inconstitucionalidades de impostos que não podem ser afetados, de impostos que só podem ser afetados e de contribuições que não possuem fatos geradores consistentes em atuação estatais, ou seja, não guardam o nexo de referibilidade, somente podem ser argüidas com esforço nas normas de competência.

É óbvio que as contribuições enunciadas nos art. 149 e 195 da CF, dispositivos genéricos, somente serão verdadeiras contribuições se nelas estiverem presentes três requisitos intratáveis:

a) o fato jurígeno que der causa à obrigação tributária necessariamente deverá ser uma *atuação estatal* voltada a determinado grupo de pessoas, perfeitamente identificáveis;

b) a base de cálculo necessariamente deverá ser uma *dimensão* do fato jurígeno, do fato-evento, da hipótese de incidência da norma. Deve levar em conta a atuação do Estado e não as *características do contribuinte*;

c) os contribuintes devem ser necessariamente os beneficiários da *atividade estatal* (nexo de referibilidade).

Se assim não for, estaremos diante de impostos residuais, somente possíveis pela via augusta de emendas à Constituição e, antes, pela via restrita da “recepção” pela Lei Maior, se já existiam antes (exemplo: salário-educação e contribuição do sistema “S”).

Os pressupostos teóricos indispensáveis das contribuições são esses:

a) a relação entre o Estado e o contribuinte é sinalagmática, ou não há contribuição, mas imposto;

b) O sinalagma, porém, não é pessoal e direto, mas indireto e grupai (maior grau de difusão que nas taxas);

c) É preciso comprovar, antes, a necessidade da intervenção estatal em prol de certos fins, ocasionadores de maiores despesas por parte do Estado ou instrumentalidades suas;

d) Estas maiores despesas necessariamente devem ser suportadas pelos beneficiários da atuação estatal, vedada a repercussão ou translação jurídica da exação;

e) O fato jurígeno das contribuições necessariamente é uma atuação estatal;

f) Por isso, a base de cálculo da exação deve medir o “custo” da atuação estatal, daí a necessidade de a receita dela ser prevista e revista, a cada orçamento (controle do Executivo pelo Legislativo);

g) Quando reportar-se a fatos como “faturamento”, “receita”, “valor da remessa”, “folha de pagamento”, etc., já não há contribuição, mas imposto, ainda que finalístico;

h) Não importa que o importe tributário seja v.g. um dia de salário, 20 dinheiros, 380 reais por ano, desde que o que se paga

seja justificado pelo Estado ou instrumentalidade sua, ano a ano (constante adaptação entre o custo da intervenção e o montante total das pagas). Exigir dinheiro para custear a atuação estatal é natural nas contribuições, mas exige demonstração da necessidade de financiamento, ano a ano, exercício a exercício;

i) No seguro social, porém, deve prevalecer o cálculo atuarial, para prover os benefícios em futuridade, que são a essência da relação bilateral imbricada na obrigação tributário-previdenciária, resposta do Estado Democrático de Direito à infortunistica.