EXTINÇÃO E EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

LEGISLAÇÃO E PROPOSTA

EXTINCTION AND EXCLUSION OF TAX CREDIT LAW AND MOTION

Paulo César da Cunha e Souza

Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2001), graduação em Ciências Econômicas pela Universidade do Vale do Paraíba (1991), especialização em Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* em Direito pela Escola da Magistratura do Paraná (2002) e especialização em Direito Civil e Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2006). Tem experiência na área de Direito.

“Todo trabalho é digno de ser bem feito”.
Cora Coralina

Sumário: Introdução. 1. Legislação Original do CTN/1966. 1.1. Caracterização de Obrigação. 1.2. A Construção do CTN de 1966 à Luz da Constituição de 1946 dos Estados Unidos do Brasil. 2. Extinção e Exclusão à Luz do CTN/1966. 2.1. A Extinção do Crédito Tributário. 2.1.1. O Pagamento. 2.1.2. A Compensação. 2.1.3. A Transação. 2.1.4. A Remissão. 2.1.5. A Decadência e a Prescrição. 2.1.6. A Convenção do Depósito em Renda. 2.1.7. O Pagamento Antecipado e a Homologação desse Lançamento. 2.1.8. A Consignação em Pagamento nos Termos do Disposto do CTN em seu Art. 164, § 2º. 2.1.9. A Decisão Administrativa. 2.1.10. A Decisão Judicial. 2.1.11. A Dação em Pagamento. 2.1.12. A Apropriação de Valores. 2.2. A Exclusão do Crédito Tributário. 2.2.1. A Isenção. 2.2.2. A Anistia. 2.3. Proposta. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho é uma apresentação abreviada. Não tem a pretensão de esgotar o assunto, até pela limitação de páginas. Todavia, dada a relevância do tema e a oportunidade ímpar, é apropriado apresentá-lo.

Vários pressupostos serão, portanto, apresentados de forma sintética, devido à impossibilidade de aprofundamento neste ensaio. Mas longe de ser incompleto, dará o necessário impulso inicial para a compreensão e raciocínio à problemática exposta.

1. LEGISLAÇÃO ORIGINAL DO CTN/1966

1.1. Caracterização de Obrigação

O estudo e o emprego do Direito – assim como em qualquer ciência ou profissão – obrigam a sua divisão por ramos. Isso gera diversas caracterizações e estruturas próprias para cada um desses segmentos. Entre a população, essa compreensão é mais sólida e mais visível no tocante às provas e à ciência processual. Todavia, os profissionais atentos se asseveram de diversas outras distinções, ainda mais profundas.

A obrigação *lato sensu* em nosso Direito tem três fases bem distintas: surgimento, modificação e suspensão, e término.

Stricto sensu nos cabe aqui fixar atenção apenas sobre a obrigação *tributária* e como deixa de existir; nos moldes de como foi escrito no CTN em 1966¹ e como é na realidade. Para isso abordaremos rapidamente sobre o que ela é e porque ocorre.

No Direito pátrio, principalmente em ramos como do Direito Civil e Direito do Consumidor, a ideia de obrigação remete a restituição, retorno e indenização por dano ou apropriação indevida. Contudo, no Direito Tributário a obrigação existe sem que o devedor, o ocupante do polo passivo tenha praticado um ilícito civil ou causado um dano anterior ao credor.

Sinteticamente, isso ocorre porque a relação tributária é uma relação de subordinação constitucional, de efeito patrimonial, entre o sujeito passivo – devedor – e a pessoa jurídica de Direito Público Interno – credor –, devido à prática de ato tipificado em lei tributária como de ocorrência necessária à cobrança de tributo; o conhecido *fato gerador*².

¹ E a pequena alteração que sofreu da LC 104/2001, acrescentando o seu inciso XI.

² Termo mais conhecido entre empresários, contadores e auditores. No meio jurídico, a expressão técnica é *hipótese de incidência*. Na verdade, essa é a previsão legal da ocorrência fática do fato gerador.

Esse conceito é reforçado por palavras de Leandro Paulsen (2009, p. 108), que em sua excelente obra disse que “*A relação tributária é uma relação jurídica de cunho obrigacional, cujo objeto é prestar dinheiro*”.

O Direito Tributário é a aplicação do ordenamento tributário específico, após a análise sistemática do caso concreto, nos termos do CTN, artigo 118³. A legislação tributária e seu emprego correto demandam de seu operador⁴ o conhecimento prático de diversas ciências simultaneamente, como Direito – Econômico, Financeiro, Civil, Comercial e outros –, Contabilidade, Logística, Economia e, naturalmente, as atividades específicas do ramo em questão; *in casu*.

Foi a compreensão dessa sistemática interdisciplinar e a ausência de um Diploma específico, que condensasse princípios e parâmetros de tão relevante matéria – não falando apenas do ponto de vista legislativo e da legalidade, mas também do ponto de vista patrimonial para o setor público, particulares e empresas – que levou o governo da época a montar uma comissão de notáveis da sociedade para regularizar esta vulnerabilidade relevante em nossas instituições.

1.2. A Construção do CTN de 1966 à Luz da Constituição de 1946 dos Estados Unidos do Brasil

A Magna Carta de 1946 foi promulgada em 18/09/1946, por uma assembleia legislativa eleita junto com o novo Presidente da República⁵. Ela se caracterizou por defender nobres marcos do desenvolvimento social, como a consolidação das leis trabalhistas, a garantia do voto secreto, a liberdade das organizações de classe, de pensamento e de expressão, o direito de greve⁶, a formação do Senado Federal com a participação de três representantes por Estado⁷, a garantia de estudo público gratuito a todos, a vinculação de 10% das receitas estaduais para a educação, entre outros.

Porém, tratava-se de um diploma omissivo sobre a estrutura prática de tributos. As menções mais relevantes estão expressas entre seus artigos 15 a 21, 29

³ Artigo que prevê a detalhada análise da *regra matriz*.

⁴ Empresários, funcionários, contadores e auditores.

⁵ General Eurico Gaspar Dutra, ex-ministro da guerra de Getúlio Vargas.

⁶ Direitos que não existiam, naturalmente, na Ditadura Vargas.

⁷ Que também não existia na Ditadura Vargas.

a 32 e no inciso II do artigo 28. Não havia, portanto, sequer, um único capítulo, ou título, sobre essa matéria tão relevante e significativa para a manutenção de qualquer Estado.

O Brasil é uma sociedade cristã ocidental, majoritariamente falando, na formação da população e das instituições. Dentro dessa ótica, a principal fonte de nosso Direito é a lei. Ela materializa os hábitos e anseios da civilização em dado momento. A evolução desses costumes – terceira fonte de nosso Direito – faz com que o emprego da legislação seja amadurecido pela jurisprudência; esta, segunda fonte de nosso Direito. A quarta fonte de nosso Direito é a doutrina.

O CTN foi criado durante o governo do Presidente Castelo Branco. Tratava-se de um homem extremamente legalista. Durante seu mandato, ele demitiu seu próprio irmão – chefe da alfândega do Rio de Janeiro – porque este havia aceitado um carro de presente de seus funcionários, a título de “presente de aniversário”. Nesse diapasão, ele acabou por se inteirar das lacunas legislativas presentes no ordenamento jurídico da Constituição Federal de 1946, construída logo após 15 anos de Ditadura Vargas. Os fatos históricos vieram a comprovar que a Magna Carta de 1946 não possuía a necessária maturidade administrativa para permitir a eficiente governabilidade do país. Inclusive, no que dizia respeito à matéria tributária.

Assim, ao assumir o cargo em abril de 1964, o então presidente foi se dando conta de que a precariedade do ordenamento jurídico público era um entrave à legal e correta administração da nação. Por isso, menos de dois anos depois, foi reunido um grupo de notáveis em matéria econômica e financeira, para criar um seguro e sólido instrumento jurídico de cobrança tributária. A providência se assemelha a outras cautelas jurídicas anteriores, como a criação de Códigos Civil – como o francês de 1804 e o brasileiro de 1916 –, Trabalhista – CLT, de 1943 –, Código Penal do Brasil de 1940, entre outros. O CTN foi promulgado em 25/10/1966 e está em vigência até hoje.

A justificativa moral que cercava o novo governo era o de tornar sólido um ordenamento jurídico-tributário que tratasse de forma legal e justa a expropriação patrimonial do sujeito passivo em matéria tributária. E para se certificar disso, criou comandos, parâmetros e princípios que ainda são pilares inquestionáveis no Direito Tributário. Como o artigo 111 do CTN, por exemplo, que preconiza:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Destaque-se, ainda, os artigos 116 e 117, que se referem às condições de consideração de existência do fato gerador. Foram artigos construídos com muita felicidade e propriedade. Isso ocorreu, muito provavelmente, em função do elevado preparo da equipe em matéria civil. Por isso mesmo, ainda estão em vigor até hoje, sem alterações. *In verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LCP 104, de 10/01/2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

A equipe que redigiu o CTN foi liderada pelo economista Octavio Gouveia de Bulhões e por Carlos Medeiros Silva. O primeiro formou-se bacharel em ciências jurídicas e sociais e fez curso de especialização em economia na *American University* (Washington)⁸. O segundo bacharelou-se em Ciências Jurídicas e Sociais pela Faculdade Nacional de Direito (1929), tendo desempenhado as funções de Chefe de Gabinete do Secretário de Educação da Prefeitura do antigo Distrito Federal (1936-1937). Foi Promotor Público no antigo Distrito Federal (1939); Consultor Jurídico da Comissão de Defesa Econômica (1942-1943); Consultor

⁸Entre outros, foi também: Membro do Conselho Nacional de Economia, do Conselho Superior da Caixa Econômica Federal e do Primeiro Conselho de Contribuintes (1934); Chefe da Seção de Estudos Econômicos e Financeiros (1939-51); Membro da Delegação do Brasil à Conferência Monetária e Financeira de *Bretton Woods*, EUA (1944); Ministro interino da Fazenda, no governo Café Filho; Diretor da Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), (1954-55 e 1961-62).

Jurídico do DASP (1944) e Chefe de Gabinete do Ministro da Justiça (1946), além de ter exercido o cargo de Consultor-Geral da República (1951-1954) e o de Procurador-Geral da República (1957-1960)⁹. Era o Ministro da Justiça à época da promulgação do CTN.

Embora homens de grandes méritos, não tinham a necessária experiência prática sobre auditoria tributária. Em decorrência disso, por exemplo, acabaram por permitir a inserção de princípios de ordem penal em matéria tributária. Foi a forma que encontraram para cobrir suas próprias lacunas de compreensão nesse ramo do Direito. Um exemplo disso é aplicação do princípio *Reformatio in Mellius* do ramo penal, inserido no CTN em seu artigo 106, inciso II, alínea “c”. Este fere claramente o princípio da isonomia, ao beneficiar o sujeito passivo inadimplente, em detrimento daquele contribuinte que cumpre em dia suas obrigações tributárias¹⁰.

A primeira parte do CTN teve seu texto inicial revogado. Tratava-se de uma tentativa de construção de um diploma exato para cada tributo à época. Isso não pôde se sustentar por motivos diversos. E esses comandos acabaram sendo revogados e substituídos em menos de dois anos¹¹.

⁹Foi também membro da Comissão Elaboradora da Lei de Executivos Fiscais (1938); Comissão de Defesa Territorial Antiaérea (1939-1942); Comissão Elaboradora da Lei de Desapropriações (1941); Comissão Elaboradora do Código Rural (1941-1942); Comissão do Fundo de Indenização (1942); Comissão de Reparções de Guerra (1946); Comissão Elaboradora da Lei de Inquilinato (1946); Comissão Elaboradora da Lei Orgânica do Ministério Público Federal (1950); Comissão Nacional de Política Agrária (1951-1952); Comissão de Levantamento e Avaliações das Empresas Incorporadas ao Patrimônio Nacional (1954); Comissão de Reforma Administrativa (1954, 1960, 1963 e 1964); Comissão Elaboradora dos Projetos de Regulamentos Gerais da Polícia Militar e do Corpo de Bombeiros do Distrito Federal (1956); Comissão de Reforma Constitucional (1956) e Comissão Elaboradora dos Anteprojetos da Organização Administrativa e Judiciária de Brasília (1959). Presidiu a Comissão Revisora do Código de Minas (1947) e representou a União Federal nos Atos Constitutivos da Petrobras (1953).

Foi delegado do Brasil às Conferências Internacionais de Ciências Administrativas, realizadas em Berna (1947), Florença (1950), Istambul (1953), Haia (1954), Madri (1956), Opatija (1957), Wiesbaden (1959), San Remo (1960), Lisboa (1961), Viena (1962), Varsóvia (1964) e Paris (1965). Representou o Brasil junto ao I Congresso Internacional de Magistrados (Roma, 1958) e como Embaixador Extraordinário na posse do Presidente Frondizi, da Argentina, em 1958. Nomeado Ministro do Supremo Tribunal Federal, por decreto de 16/11/1965, do Presidente Castelo Branco, preenchendo cargo criado pelo artigo 6º do Ato Institucional 2, de 27/10/1965, que deu nova redação ao artigo 98 da Constituição, aumentando o número de Ministros para 16. Tomou posse a 25 do referido mês. Foi aposentado a pedido, por decreto de 18/07/1966, tendo sido nomeado Ministro da Justiça, pelo Presidente Castelo Branco, cargo que desempenhou de 19/07/1966 a 15/03/1967. Foi o principal autor do projeto que resultou na Constituição de 1967.

¹⁰Esse aspecto será objeto de outro artigo.

¹¹ Principalmente por Atos Complementares, como os ns. 31/66 e 34/67 e pelo Dec.-lei 406, de 1968.

A segunda parte do CTN, contudo, ainda existe em nosso ordenamento jurídico. Trata-se de uma parte principiológica, importante, rica e fundamental nesse ramo do Direito pátrio, ainda na atualidade. Isso, apesar da existência de erros crônicos e acentuados – ainda que pontuais –, existentes *ab initio*. Bem como das alterações sociais, tecnológicas e legislativas que nossa nação e as demais sofreram entre as promulgações do CTN em outubro de 1966 e da CF em outubro de 1988, assim como nesses 24 anos seguintes.

Para que essas considerações fiquem bem claras, é imprescindível que retornemos ao passado. Quando vamos avaliar eventos pretéritos, o pesquisador deve se situar naquele espaço de tempo e sua contingência de forma isenta. Tanto em 1946, quanto em 1966, quando ainda não havia eletricidade no interior do país e ela faltava amiúde nos grandes centros¹². Cada cidade tinha – ou deveria ter – uma *coletoria* da Secretaria de Fazenda que calculava rapidamente quanto iria arrecadar, para ver se os recursos seriam suficientes para manter os serviços públicos e pagar os funcionários públicos da localidade. Nos anos cinquenta, para que um auditor da Receita Federal fiscalizasse no interior do Paraná, ele pegava seu carro americano e rodava por estradas de terra e de lama por um mês. Só o trecho de Curitiba a Foz do Iguaçu poderia consumir sete ou oito dias, dependendo dos trechos secos, alagados ou enlameados da “rodovia”. O auditor então retornava a Curitiba, única localidade no Estado com agência do Banco do Brasil, com caixas de papelão cheias de dinheiro, para serem depositadas. Destarte, este Código Tributário Nacional foi moldado na então capital da República¹³, em prédios como o Palácio do Catete¹⁴ e dos grandes edifícios e ministérios do centro do Rio de Janeiro, com máquinas de escrever, papel carbono, secretárias e canetas tinteiro; pesadas mobílias de madeira em cores escuras, com ventiladores no teto ou sobre os armários.

Mas passados tantos anos, pelo conjunto de obras existentes do ramo doutrinário, percebe-se que a estrutura – básica e especializada – do Direito Tributário não é compreendida pelos operadores do Direito. Principalmente as alterações e manifestações – doutrinárias e jurídicas - ocorridas nos últimos vinte

¹² Toda família tinha lampiões estratégicos pela casa para acender na frequente e provável falta de luz.

¹³ Rio de Janeiro, até 1974, quando foram transferidos todos os ministérios e embaixadas para Brasília.

¹⁴ Sede do Poder Executivo Federal, desde a república velha.

anos (BALEEIRO), demonstrando clara falta de coerência e de análise; estrutural e sistemática. Assim sendo, os equívocos iniciais do CTN e a superação de certos preceitos das últimas quatro décadas não foram ainda corrigidos e adaptados pelos atuais operadores do Direito; inclusive legisladores, doutrinadores e membros do Poder Judiciário.

2. EXTINÇÃO E EXCLUSÃO À LUZ DO CTN/1966

A necessidade prática, o volume de trabalho, a cobrança de apresentar mais e melhores resultados em um curto espaço de tempo – em uma palavra, competitividade – nos obrigam a cumprir cada vez mais tarefas com uma maior automação de atos. E com isso, é incomum nos determos com frequência em certos pressupostos, paradigmas ou estruturas para fazermos a “pergunta mágica”: “Por quê?”.

Essas vulnerabilidades ficam ainda mais dissimuladas quando as doutrinas colocadas à disposição, inclusive por personalidades tidas como notórias, procuram justificar o que na prática não se observa. Ou passam pelos comandos sem discordar deles. Ou ainda permanecem silentes, sequer comentando o tópico. Isso vai ficar bem demonstrado logo a seguir.

O crédito tributário é um demonstrativo de valores¹⁵, que surge, nasce por meio de um lançamento¹⁶; por declaração ou de ofício.

Talvez por um erro de gestão de equipe, talvez por falta do domínio aprofundado necessário da ciência que a quem queriam tanto contribuir, os autores do CTN criaram **dois** artigos com o objetivo de elencar as hipóteses do fim da obrigação tributária; a **extinção** e a **exclusão**. O estudioso atento da ciência, despretensioso e amante da técnica, usa então a interrogativa epistemológica: “Por quê?”.

Assim, sem nos alongarmos, vamos a ao cerne desse *writ*, extinção e exclusão do crédito tributário. Nunca li em qualquer doutrina porque existe essa divisão, essa caracterização, no CTN. Nem como ela foi construída. A pergunta “Por quê?” só pôde ser respondida depois de uma detida análise dos integrantes de cada

¹⁵ Inclui os valores do tributo, da multa; e dos juros e da correção monetária dos dois primeiros.

¹⁶ É o registro da dívida, com a caracterização de todos os pressupostos necessários a sua direta execução fiscal.

artigo. Ainda que mal arroladas as espécies de cada artigo, a verdade é muito simples.

O legislador à época – 1966 – considerou que o lançamento, o registro da obrigação – tributária –, poderia terminar de duas formas; mediante a extinção e a exclusão do crédito tributário; respectivamente, *com* a satisfação do credor¹⁷ – *extinção* do crédito tributário – e *sem* essa satisfação – a *exclusão* do mesmo.

E por isso a equipe redigiu ambos os artigos 156 e 175 da forma abaixo:

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO I

Modalidades de Extinção

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. (Incluído pela LCP 104, de 10/01/2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

(...)

CAPÍTULO V

Exclusão de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

- I - a isenção;
- II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.¹⁸

Mas desde o início, essas duas boas ideias foram mal redigidas. E, de forma surpreendente, isso nunca foi compreendido. Até porque, se não houvesse diferença para o próprio legislador, ele não iria fazer dois artigos para o que ele próprio –

¹⁷ Sujeito ativo da relação tributária; União, Estados, Municípios e DF.

¹⁸ Disponível em <www.planalto.gov.br>.

legislador da época – considerava o término do lançamento. Ele teria feito um só artigo, reunindo os dois grupos dessas espécies tão díspares. Isso nunca foi questionado, apesar de estar visível, expresso e à disposição de todos. Vamos ver então o que podemos fazer para melhorar isso.

2.1. A Extinção do Crédito Tributário

Esse artigo foi construído para elencar as hipóteses de fim do lançamento através da satisfação do credor. Logo o primeiro inciso deixa isso bem claro. E está em harmonia com a descrição de tributo pelo CTN em seu artigo 3º, redigido em 1966; que em seu texto diz “(...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (...)”.

Portanto, como em qualquer outro ramo do Direito, para haver satisfação há necessidade de valorização de crédito e débito em certa data, em moeda nacional. O que nada mais é do que o conceito de liquidez da dívida.

Vamos pegar uma doutrina que aborde esse tema. Percebam o comentário proferido na bela obra organizada por Vladimir Passos de Freitas, onde o grande autor Zuudi Sakakihara (*apud* FREITAS, 2007, p. 1.087) discorre sem opinar o conteúdo do artigo 156 do CTN, ao se expressar de forma concisa que:

A maneira normal e natural de extinguir o crédito tributário é o adimplemento da obrigação tributária pelo pagamento, ou pelos modos pelos quais este se traduz, como a conversão do depósito em renda e a consignação em pagamento. Além dessas formas, o CTN prevê neste artigo outras maneiras de extinguir o crédito tributário, sem que haja o adimplemento da obrigação e, às vezes, nem mesmo a satisfação do interesse do credor, como no caso da compensação, transação, remissão, prescrição, decadência e decisões administrativas e judiciais. A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou o inciso XI, que admite a dação em pagamento em bens imóveis como meio de extinguir o crédito tributário na forma e condições estabelecidas em lei.

Infelizmente, essa postura de não comparar, ou de sequer compreender a existência de ambos os artigos é regra nas fontes do Direito Pátrio. Mas naturalmente, podemos melhorar essa condição. Portanto, vamos discorrer cada uma das espécies elencadas no CTN no artigo 156; e após, no artigo 175.

2.1.1. O Pagamento

Esse é o primeiro item assinalado. Essa ideia fortemente reforça a convicção desse autor. Este é o meio que diretamente termina o crédito tributário dando total satisfação ao credor – tributário –; o sujeito ativo. Na obra de De Plácido e Silva (1998, 877p.) que disponho, ele apresenta dezenas de obrigações às folhas 567 e 568. Mas fica silente sobre obrigação tributária. Como se ela não existisse. Assim, para poder aproveitar algo, vamos apenas trazer a citação que “As obrigações se extinguem pelo *pagamento*, (...)”.

Em outras obras, nada de mais relevante é apresentado sobre esse tópico.

2.1.2. A Compensação

Compensação, de uma forma ampla, é a existência de reciprocidade das partes como credores e devedores entre si. Assim, seria a situação em que os sujeitos ativo e passivo da relação tributária verificariam os valores devedores de cada parte, de forma a aproveitá-los na extinção de valores lançados em matéria tributária.

Sacha Calmon (2004, p. 840-841) nos traz o conteúdo do Código Civil em seus artigos 368 e 369:

CAPÍTULO VII Da Compensação

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Dessa visão geral, prossegue de forma muito feliz o doutrinador Luiz Cláudio Portinho Dias¹⁹:

A autorização legal é pressuposto que diferencia a compensação tributária da de natureza civil. Decorre logicamente do princípio da estrita reserva legal que preside as relações administrativa e tributária em nosso sistema (arts. 97 do CTN, 5º, inc. II, e 150, inc. I, da Constituição de 1988). Dessa forma, mesmo quando a lei deixa a cargo da autoridade administrativa o estabelecimento de condições e a exigência de garantias para que o contribuinte possa utilizar a compensação, esta atividade é estritamente vinculada, não sobrando ao agente público qualquer campo de

¹⁹Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1344/compensacao-do-credito-tributario>>.

discricionarietà.

Assim, as condições para a compensação de créditos tributários, com caráter geral, ficam a cargo da lei. De outro lado, "em cada caso", quando se tratar de situação específica, que foge à regra geral traçada pela lei, poderá a autoridade responsável estipular as condições e garantias peculiares, dentro dos estritos limites legais. Porém, mesmo nas hipóteses de compensação excepcional, o direito de um há de ser o direito de todos quantos naquelas circunstâncias se encontrarem, de acordo com a regra imperativa de isonomia tributária contida no art. 150, II, da Constituição da República. Não pode, pois, em hipótese alguma, o agente público decidir discricionariamente.

Bastante atento e metucioso este autor acrescenta os cuidados fundamentais na avaliação desses créditos:

III. RECIPROCIDADE, LIQUIDEZ E CERTEZA DAS OBRIGAÇÕES

O art. 170 do CTN cuida da compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Não há, portanto, necessidade de o crédito do contribuinte ser desta ou daquela espécie, bastando apenas a liquidez e a certeza para conferir o direito à compensação.

Em sua redação original, o legislador de 1966 enfatiza essa possibilidade, mediante a criação do artigo 170 do CTN, que diz:

SEÇÃO IV

Demais Modalidades de Extinção

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Mas, como o Direito Tributário é o mais exato ramo do Direito, onde fazer e deixar de fazer só pode ocorrer em virtude de lei igual a todos (os semelhantes)²⁰, ele recebeu o importante artigo 170-A que comanda a impossibilidade de se compensar por meio de ativos objetos de lide. *In verbis*:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela LCP 104, de 10/01/2001)

²⁰ Inteligência da CF, artigo 5º, *caput*, e seu inciso II e do CTN em seu artigo 111.

A vida prática nos tem provado que a compensação, depois do pagamento e do parcelamento – modo de pagamento que só o extingue após a quitação da última parcela – é uma forma muito utilizada por inadimplentes tributários, ou por aqueles que, realizando planejamento tributário profissional, oferecem títulos a dar como créditos a abater em dívidas vincendas. E por isso, essa espécie realmente pertence ao artigo 156.

2.1.3. A Transação

Do latim *transactio* (SILVA, p. 827), transação tem o sentido de pacto, de ajuste, “(...) em virtude do qual as pessoas *realizam um contrato, ou promovem uma negociação*”.

Assim, transação é o gênero onde os tributos podem ser pagos – extintos – por todos os meios que não sejam moeda. Mas este ativo, direito, tem de ser valorado em moeda nacional.

Na prática, a transação só pode ocorrer após manifestação das procuradorias – PGU, PDF, PEs e Procuradorias dos Municípios – e das respectivas “fazendas”; SRF, SEFAs e SEFIs.

Portanto, não seria errado dizer que duas outras instituições mencionadas no artigo 156 são espécies da transação; a compensação e a dação em pagamento.

2.1.4. A Remissão

Remissão é o perdão da dívida. Ela é excluída sem que haja satisfação do credor.

Em se tratando de Direito administrativo, de matéria de Direito Público, esta dispensa de valor não pode ocorrer sobre valores significativos, sob pena de agressão direta ao princípio constitucional da isonomia. Isso porque, se perdoássemos os inadimplentes tributários, isso atingiria os demais contribuintes que pagaram seus tributos na forma e no prazo, ou realizaram significativas operações financeiras e patrimoniais para pagar seus tributos e seus acréscimos.

A remissão em matéria tributária só pode ocorrer ao abrigo do Princípio da Insignificância, ou Princípio da Bagatela. Ou seja, quando o montante do tributo seja muito irrisório, ou sua cobrança vá demandar meios que muito superem a pequena monta desse valor (Princípio da Eficiência).

Remissão diz respeito apenas a um integrante do crédito tributário; o próprio tributo. Seus acréscimos – juros e correção monetária –, multa e os acréscimos destas, dentro de uma conceituação puramente acadêmica, não se remetem à remissão.

Portanto, como não há satisfação do credor, o correto seria que este instituto não poderia estar aqui, mas no artigo 175 do CTN.

2.1.5. A Decadência e A Prescrição

Em poucas palavras, são perdas do direito de ação por inércia da parte.

Em matéria tributária, a primeira se remete ao prazo da Fazenda Pública em lançar o tributo que entende devido ao sujeito ativo; CTN, artigo 173. É o prazo do executivo – auditores fiscais – para fiscalizar, diligenciar, periciar situações de fato e jurídicas (CTN, art. 116), constituindo o *quantum* e realizar o lançamento. Não o fazendo, sequer nasce a obrigação tributária. Portanto, não extingue nem exclui o que não existe; o que sequer foi lançado.

Já a prescrição é o prazo para a procuradoria de o sujeito ativo *cobrar, executar*, o lançamento. Isso só ocorre depois que a Fazenda Pública já remeteu o lançamento ao setor de dívida ativa do respectivo credor público. Vencido o prazo prescricional, o lançamento existe, mas não poderia mais ser objeto de ação de execução.

Portanto, a decadência não pode extinguir ou excluir o que sequer foi lançado.

Quanto à prescrição, ela também não extingue o lançamento. Entre outras razões, porque não houve satisfação do credor. E também não exclui, porque o lançamento continua a existir. Apenas, não pode mais ser ajuizada ação de execução fiscal.

Apenas para ilustrar, há também situações de que o judiciário analisa o tempo levado para a citação da parte; como na transcrição a seguir:

Tributário Nacional. Descabimento de condenação em ônus sucumbenciais se o réu sequer foi citado. Provimento parcial do recurso. (...) Ao contrário da sustentação do apelante, tenho para mim que a prescrição em matéria tributária pode ser declarada de ofício, conforme decidido na sentença recorrida. Conforme entendimento perfilhado pelo Superior Tribunal de Justiça (...), a norma do art. 40 da Lei 6.830/80 merece interpretação harmônica com o princípio geral da prescrição tributária inscrito no art. 174

do Código Tributário Nacional, que é lei complementar e, no particular, recepcionada pela nova ordem constitucional. (...) No caso em pauta a execução foi proposta em outubro de 1984, tendo transcorrido mais de um decênio sem que o devedor fosse citado, circunstância que torna inequívoca a consumação da prescrição, a ser declarada de ofício, em homenagem ao princípio da estabilidade das relações jurídicas. (TJ/RJ, AC. 3575/95, 7ª Câmara Cível, Unânime, Rel. Des. Amaury Arruda de Souza, j. em 16/04/1996).²¹

Portanto, não cabe a inclusão desses dois institutos em nenhum dos mencionados artigos; nem no artigo 156, nem no artigo 175. Eles são limitadores temporais do direito de ação de dois segmentos de servidores do sujeito ativo.

Se o leitor quiser, poderá ser considerada a hipótese de exclusão do lançamento por ocorrência do prazo prescricional, mediante Decreto ou Lei do sujeito ativo.

2.1.6. A Conversão do Depósito em Renda

Cabe aqui fazermos a distinção sobre qual depósito estamos falando. É preciso antes de tudo questionar se se trata da conversão de depósito em um contraditório em que se encerrou a discussão sobre a materialidade do lançamento em favor do sujeito passivo, na parte em que este teve seus argumentos acolhidos. Se for esse o caso, o correto depósito será apropriado ao *quantum* remanescente do lançamento inicial e este será extinto.

De forma diversa, se o sujeito passivo realizar um depósito administrativo ou judicial, cujo *quantum* seja considerado equivocado, ou não alcançar o montante integral do crédito tributário lançado contra ele – tributo e multa – e seus acréscimos, o lançamento de ofício não estará extinto. Isso porque a apropriação se dá no valor nominal do depósito, não alcançando os valores lançados pelo sujeito ativo e seus acréscimos supervenientes.

Naturalmente, isso só pode ocorrer quando a discussão material do lançamento estiver encerrada. Como ensina a Súmula 18 do TRF da 4ª Região²²:

TRF 4ª R. - SÚMULA 18 - O depósito judicial destinado a suspender a exigibilidade do crédito tributário somente poderá ser levantado, ou

²¹ SILVA, Wilney Magno de Azevedo. O Reconhecimento Judicial da Prescrição Tributária na Execução Fiscal. Disponível em:

<<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/14118-14119-1-PB.htm>>.

²²Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/sumulasnumericastrf4%C2%AAe5%C2%AA.htm>>.

convertido em renda, após o trânsito em julgado da sentença. DJ (Seção II) de 02/12/1993, p. 52.558.

Portanto, esta possibilidade só se torna possível se for observada a ocorrência do primeiro parágrafo desse tópico, podendo nessas condições integrar uma espécie do artigo 156.

2.1.7. O Pagamento Antecipado e a Homologação desse Lançamento

O pagamento antecipado, ainda utilizado pelo poder público em algumas operações estratégicas²³, é uma forma de pagamento. A sua fiscalização fica sujeita ao prazo do artigo 173, como qualquer outro lançamento. Estando corretos os valores, não havendo fato superveniente ao pagamento que inviabilize a ratificação do sujeito ativo²⁴, a homologação é automática.

O leitor pode achar estranho eu mencionar o artigo 173, quando o CTN se reporta ao § 4º do artigo 150. A resposta é que este parágrafo já “nasceu morto”. Em primeiro lugar, porque a sua primeira oração já comanda “Se a lei não fixar prazo à homologação”. Fixou; no próprio CTN em seu artigo 173. Em segundo lugar porque o prazo de fiscalização não avança por dia, mas por *exercício*. Ou competência, se preferirem. Isso porque os tributos não se recolhem por exercício diário, em sua maioria. E mesmo sendo, são escriturados por exercício. Existem também vencimentos; muitas vezes após o período a ser apurado. Como temos também outros conceitos a serem levados em conta na fiscalização e na apuração, como não cumulatividade, imposto por dentro e por fora, entre outros.

Mas essa explicação entre o contido no artigo 173 e a redação do § 4º do artigo 150 será assunto de outro artigo.

Oportuno ainda mencionar que, após uma olhada rápida na internet, é recorrente e insistente o conteúdo doutrinário e jurisprudencial de que recolhimento antecipado e substituição tributária seria a mesma coisa. Na verdade, são dois institutos completamente diferentes, que só se confundem aos olhos da população inadvertida. Mas esse também será assunto de outro artigo.

²³ De comércio exterior ou que ocorra – no todo ou em parte – fora das fronteiras dos demais sujeitos ativos. Ou que seja ainda de elevado valor, de difícil fiscalização, ou cujos montantes sejam muito elevados.

²⁴ Fraude, simulação, declaração falsa, registro falso, operação calçada ou qualquer outra irregularidade que traga danos comprovados aos cofres públicos.

Todavia, oportuno trazer aqui que, nos termos da LC 118/2005, a contagem de prazo para fins decadenciais e de restituição ocorrerá no momento do pagamento. *In verbis*:

Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos
LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005
Altera e acrescenta dispositivos à Lei n- 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei.
(...)
Art. 3º. Para efeito de interpretação do inc. I do art. 168 da Lei 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.²⁵

Portanto, em se tratando de pagamento antecipado, é correto considerá-lo no artigo 156 como meio de extinção do crédito tributário.

2.1.8. A Consignação em Pagamento nos Termos do Disposto do CTN em seu Art. 164, § 2º

A análise sistemática desses comandos é clara. Sendo procedente a consignação, o pagamento feito é revertido aos cofres públicos, extinguindo o lançamento. Lembra, contudo, de forma apropriada, Thiago Campos Pereira²⁶, que a consignação tributária só é admissível nas hipóteses do CTN em seu artigo 164. São elas a recusa de recebimento do pagamento do tributo ou sua vinculação a outra obrigação legal não prevista *in casu*, ou sem fundamento legal e quando mais de uma pessoa jurídica de direito público exigir tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Nessas condições, é meio de extinção do crédito tributário, a permanecer na redação do artigo 156 do CTN.

²⁵Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm>.

²⁶PEREIRA, Thiago Campos. **A consignação em pagamento em matéria tributária**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/33826>>.

2.1.9. A Decisão Administrativa Irreformável

Em se tratando de decisão administrativa irreformável em prol do sujeito passivo, estamos falando do término do lançamento sem satisfação do sujeito ativo. Portanto, compreensível que ela fosse se situar nas hipóteses de *exclusão* do lançamento, no artigo 175 do CTN, onde não há a satisfação do credor.

Se, todavia, essa decisão administrativa irreformável mantiver um lançamento no todo ou em parte, que não seja o caso de remissão, duas possibilidades irão advir; ou ocorrerá o pagamento por parte do sujeito passivo, ou haverá a inscrição em dívida ativa para execução fiscal, por parte da procuradoria do sujeito ativo.

De qualquer forma, em se considerando a satisfação do credor, não há como essa espécie permanecer no artigo 156 do CTN. Assim, a decisão administrativa irreformável em prol do sujeito passivo deve integrar o artigo 175.

2.1.10. A Decisão Judicial passada em Julgado

Trata-se de rigoroso raciocínio do tópico anterior. Apenas considerando-se que a decisão da controvérsia do lançamento – seja no mérito, seja no *quantum* – ocorreu por via judicial. E pelas mesmas razões, nas mesmas circunstâncias, deve integrar o CTN em seu artigo 175.

2.1.11. A Dação em Pagamento em Bens Imóveis

Este instituto advindo da LC 104/2001 prevê a entrega de coisa imóvel²⁷ como possibilidade de extinção da dívida tributária. Leandro Paulsen assinala que leis do sujeito ativo *deverão definir a forma e as condições em que tal se dará*²⁸, preocupando-se a seguir com os critérios de avaliação para fins de apropriação de valores.

Na verdade, os governos já se cercam de cautelas de avaliação das propriedades oferecidas como meio de quitação de dívidas tributárias.

E, como já foi explicado acima, em se tratando de modalidade de transação,

²⁷ Bem imóvel aquele assim reconhecido pelo Código Civil, naturalmente; Lei 10.406/2002, Título III, Capítulo II, artigo 1.245.

²⁸ Ob. cit., fl. 1.065.

há de ser autorizada pelo setor jurídico do sujeito ativo: a procuradoria. Portanto, deve ser mantido no artigo 156 do CTN.

2.1.12. A Apropriação de Valores

Tendo o sujeito passivo realizado pagamento com erro formal – código²⁹, número do documento, do exercício, ou outro –, este valor não irá extinguir o débito tributário no controle do sujeito ativo. Daí a necessidade da autoridade pública realizar a apropriação de valores; seja sensibilizada por requerimento, seja de ofício. Nada mais correto, uma vez que não houve perdas aos cofres públicos e o tributo foi corretamente pago na forma e no prazo. Houve apenas uma infelicidade no preenchimento, que não permitiu ao sujeito ativo extinguir o lançamento, embora o dinheiro tenha entrado nos cofres públicos.

De igual forma, essa apropriação pode advir de um recolhimento insuficiente, cujo lançamento está sendo discutido. Convicto em suas razões, o sujeito passivo faz o pagamento para não ser prejudicado por um acréscimo³⁰ ou uma redução de valor³¹ e protocola a discussão do que entende ser a parte controversa. Tendo havido a decisão favorável a suas razões, é apropriado o valor à época do pagamento, extinguindo o lançamento.

Essa modalidade não se encontra expressa no CTN. Mas sua redação nesse diploma, em seu artigo 156, deve ser considerada como bastante apropriada.

2.2. A Exclusão do Crédito Tributário

A doutrina é tão díspare e o espaço aqui tão curto, que mais apropriado é a apresentação de uma síntese. Ambos os tópicos a seguir têm como consequência a renúncia fiscal. Mas por meios e características tão diferentes que sequer podem coexistir em um mesmo artigo.

2.2.1. A Isenção

Isenção é uma ferramenta de renúncia fiscal para se atingir um benefício social ou macroeconômico. Assim como são também a imunidade, redução da base

²⁹ Nesse caso específico é muito conhecido como *erro de rubrica*.

³⁰ Acréscimo moratório, por exemplb.

³¹ Redução da multa, por exemplb.

de cálculo ou da alíquota e o diferimento. Todos eles são instrumentos *contábeis*, visando empreender políticas públicas. A operação é corretamente registrada em documentos fiscais e arquivos magnéticos. Mas na isenção o tributo é eliminado³² no próprio registro. Em sendo eliminado, sequer haverá qualquer lançamento. E, portanto, não pode haver exclusão do lançamento. Ele nunca existiu. Não pode ser excluído.

Não pode assim existir no CTN. A isenção é na verdade um comando contábil, a ser considerada no estudo do caso concreto, prevista na regra matriz, do artigo 118 do CTN.

2.2.2. A Anistia

Já é outra situação completamente diferente. O lançamento já existe e não foi pago. Tecnicamente, não estamos falando aqui do tributo, mas sim dos demais integrantes do demonstrativo do lançamento – o crédito tributário em si –; juros e correção monetária do tributo, multa, seus juros e correção monetária. É muito comum os sujeitos ativos concederem REFIS (Refinanciamento Fiscal) a seus sujeitos passivos, reduzindo significativamente estes cinco integrantes do demonstrativo e um parcelamento de valores bem dilatado àqueles que cumprirem as exigências.

Assim, a anistia é um instituto que se coaduna com o espírito do legislador que construiu o CTN em 1966, em seu artigo 175.

2.3. Proposta

Assim, a correta construção dos artigos 156 e 175 do CTN, à luz dos próprios valores preconizados por este diploma, pela atual Magna Carta e legislação superveniente, deveria ser dessa forma:

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO I

Modalidades de Extinção

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

³²Imunidade, isenção, diferimento e suspensão nas hipóteses previstas nas Leis e Regulamentos tributários próprios. *Vide* também a modalidade de *drawback* na sua conclusão.

II – o pagamento antecipado e sua homologação nos termos do disposto no artigo 150 e seu § 1º e artigo 173;

III - a transação;

IV - a conversão de depósito em renda em decisão favorável ao sujeito passivo;

V - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

VI – a apropriação de valores.

§ 1º A compensação e a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela LCP 104, de 10/01/2001) são formas de transação e poderão ser acolhidas como forma de transação para fins de extinção do crédito tributário ou do seu aproveitamento parcial, após parecer conclusivo das respectivas procuradorias e órgãos de fazenda do sujeito ativo da relação tributária de sua competência.

§ 2º A apropriação de valores por parte da fazenda pública só poderá ocorrer mediante processo administrativo ou judicial.

(...)

CAPÍTULO V

Exclusão de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a remissão;

II - a anistia.

III - a decisão administrativa irreformável em prol do sujeito passivo, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

IV - a decisão judicial em prol do sujeito passivo passada em julgado.

V – o Decreto ou a Lei do sujeito ativo que excluir o lançamento, mediante a ocorrência do prazo prescricional para propor ação de execução fiscal.

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

CONCLUSÃO

Um povo só entende seu presente e vislumbra seu futuro se melhor compreender seu passado e suas origens. Ao depararmos com os erros relevantes desse marco de nosso Direito, que ainda tanto contribui para o desenvolvimento de nossa nação, longe de menosprezá-lo, temos de valorizá-lo ainda mais. Isso porque percebemos que ele teve de ser construído com certa pressa para legalizar essa transferência patrimonial forçada – tributos –, por um grupo de homens legalistas, altruístas, mas que nunca realizaram qualquer trabalho em auditoria, nem sequer realizaram um único lançamento na vida.

E só eles ousaram fazê-lo.

Contudo, a parte principiológica do Código continua em vigor em sua grande maioria, como foi redigida originalmente em 1966. Inclusive, norteou a redação da atual Magna Carta em seu capítulo tributário.

É de se destacar aqui que a Constituição Federal de 1946 já existia a vinte anos, tendo surgida depois de quinze anos de Ditadura Vargas. E que até aquele momento nem judiciário, nem legislativo, tinham tido a menor sensibilidade sobre a padronização do tema ou a construção de princípios básicos para a execução jurídica dessa nobre e primária tarefa do Estado; cobrar tributos. O que nos faz refletir, como cidadãos preparados, sob qual manto da legalidade eram feitas as auditorias e cobrados ou não estes valores aos cofres públicos na primeira metade do século XX.

Talvez haja alguém a dizer que esse artigo seja o conflito, ou o inconformismo, da experiência – da prática – com a teoria – a doutrina, a jurisprudência ou a lei. Mas talvez o que não possa ocorrer é a omissão de, sendo o aplicador da lei diariamente, se comportar de forma silente e resignada, diante do que teme ser uma discrepância de atos e condutas diante de normas que não lhes representam. Seja pela existência de erros em seu teor original, seja por superação da redação ao longo da evolução da sociedade.

Se o Direito Tributário ainda apresenta tantas lacunas na compreensão à massa de operadores, não seria equivocado admitir que seu conteúdo seja completamente obscuro à população. E também não seria ousado dizer que essa incompreensão não se limita ao homem médio, mas a grande parte da população considerada esclarecida e preparada; empresários, estudiosos e dignatários ocupantes de postos de decisão na sociedade brasileira.

Que fique bem claro, o Direito Tributário não é um ramo mais ou menos difícil dos demais. O grau de dificuldade é o mesmo. As suas peculiaridades são próprias, como não podia deixar de ser. E elas são interdisciplinares. Demandam conhecimento em economia, cadeia produtiva, meios de produção específicos do caso concreto, finanças, contabilidade, Direito e outras. Isso porque as regras tributárias – da Constituição Federal aos Decretos – constroem o comando a ser empregado em cada caso³³. E isso requer que o profissional correto, selecionado e treinado para essa tarefa na sociedade, tenha a visão funcional impecável para essa missão. Ele é o **auditor fiscal**.

³³ A regra matriz do CTN artigo 118.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. 6. tir. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 933p.

DIAS, Luiz Cláudio Portinho. **Compensação do Crédito Tributário**. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1344/compensacao-do-credito-tributario>>.

FREITAS, Vladimir Passos de e outros. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 1.087p.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 914p.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 1.454p.

SILVA, Wilney Magno de Azevedo. **O Reconhecimento Judicial da Prescrição Tributária na Execução Fiscal**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/14118-14119-1-PB.htm>>.

SLAIBI FILHO, Nagib; Geraldo Magela Alves; SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 877p.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm>.

<<http://www.stf.jus.br/portal/ministro/verMinistro.asp?periodo=stf&id=231>>.

<http://pt.wikipedia.org/wiki/Ot%C3%A1vio_Gouveia_de_Bulh%C3%B5es>.

Recebido em: 09/05/2012

Aceito para publicação em: 20/06/2012