A PROPÓSITO DA OBRIGAÇÃO E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIOS

FABIO FANUCCHI*

1. Muito se tem falado e escrito com o propósito de criticar as nomenclaturas diversas que o Código Tributário Nacional adota para separar instantes diferentes da relação jurídico-tributária. Nessas mesmas águas, tenta-se provar que do emprego dessa nomenclatura diversa, que se considera defeituosa tecnicamente, decorrem inúmeras falhas de nosso maior instrumento legal tributário.

2. A verdade é que por atuação de juízes e de tribunais, além de pela atividade crescente da doutrina, prestigiando o nosso CTN, essas vozes contrárias perdem sua consistência e efetividade. Cuidado maior que se tenha na análise do pomo primordial do conflito de opiniões, que é a referida nomenclatura para os instantes diversos da relação jurídico-tributária, levará à conclusão de que pouco falta para se alcançar um denominador comum.

3 Reconhecemos que a missão a que nos propomos requer muita fibra, dado o gabarito técnico daqueles que criticam a prática legislativa reproduzida em mais de um código tributário da América Latina, especialmente num dos primeiros e sempre louvado: o do México. Todavia, é bem possível que, reconhecendo a praticidade da medida legislativa, acabem por concordar com ela, tolerando-a embora à violência contra teórico direito "mais puro". Vejamos.

4. Partindo de ponto de vista comum, quando se reconhecem duas concomitantes realidades jurídicas e uma conclusão, quais sejam:

a) a de que a uma obrigação, e nascendo junto com ela, corresponde sempre um crédito, ou seja, que obrigação e crédito, ou que direito obrigacional e direito creditício, são uma só coisa; e,

* Professor do IBET e da Universidade Mackenzie.

b) a existência de diversos graus sucessivos (ou verticais) de eficácia nas relações jurídicas;

c) poderemos apontar um caminho seguro e plenamente justificador da bipartida nomenclatura adotada pelo CTN.

5. Mais claramente do que outras relações jurídicas, a tributária é aquela que torna aparentes três graus de eficácia bem distintos:

a) um primeiro (grau mínimo), em que a relação *existe* mas não se impõe o cumprimento da prestação inerente à obrigação que à relação dá forma, ou porque ainda não se atingiu o momento em que a prestação deva ser satisfeita, ou porque essa satisfação depende de um procedimento do credor, terminando pela prática de ato administrativo que formalize a relação nascida;

b) um segundo (grau médio), em que a prestação torna-se *exigível,* por atingimento do prazo de sua satisfação ou por formalização levada a efeito pelo sujeito ativo, todavia sem que o credor tenha, nesse estágio, ainda, a executoriedade contra o devedor inadimplente;

c) um terceiro e último (grau máximo), em que além de exigível (estágio antes alcançado), a relação torna-se *exeqüível,* através de novo procedimento administrativo, que levará à formalização de título instrutivo da execução judicial da dívida, inerente àquela mesma relação nascida.

6. Pois bem, pretendendo a simplificação ao designar cada um desses estágios, o legislador nacional tributário, aproveitando-se de nomenclatura própria a uma relação obrigacional, designou aquele primeiro de *obrigação tributária;* o segundo, chamou de *crédito tributário,* e o terceiro de *dívida ativa.* Tão-só isso. Poderia ter dito, mais complicadamente, que a fase 1 era a da *obrigação em grau mínimo de eficácia,* ou da *obrigação mínima;* que a fase 2 era a da *obrigação em grau médio de eficácia,* ou da *obrigação média;* ou, que a fase 3 era a da *obrigação em grau máximo de eficácia,* ou da *obrigação máxima.* Poderia, afinal, ter dito mil e uma coisas mas, acreditamos, sempre com menor felicidade de expressão do que a registrada no CTN, porque nele o legislador se utilizou de expressões jurídicas conhecidas ("obrigação" e "crédito"), próprias de relações obrigacionais do direito em geral (exceto a designação da terceira fase).

7. Visto em sua espinha dorsal com essa tolerância e simplicidade, o CTN não poderá ser tão combatido como até agora o foi e não se tornará a perder tempo com explicações a que a todo instante se volta, só porque um doutrinador não aceita inovações legislativas que, no mínimo, aceitas devem ser com a configuração de ficções de direito. Dizemos isso, apenas se fosse o caso.

8. Essa separação de obrigação e crédito, no plano legal, em nada prejudica

a unidade das figuras no plano teórico. O sentido é o de simplificar, escolhendo designações curtas e próprias para instantes diversos de uma mesma relação jurídica, capazes, cada um deles, de determinar efeitos jurídicos, também diversos.

9. Os efeitos jurídicos diversos, propiciados pelas situações, ou graus de aperfeiçoamento em que se encontre a relação jurídico-tributária, podem ser apontados pelo exame de dois institutos jurídicos de efeito final praticamente idêntico, mas que, na verdade, agasalham detalhes fundamentalmente diversos. Falamos de decadência e de prescrição, incidentes possíveis de se verificarem numa relação jurídico-tributária, todavia, nela localizados em distintos momentos.

10. Sobre a separação precisa entre a decadência e a prescrição, no seio do direito tributário, escreveu primeiro Ernst Blumenstein, inúmeras vezes por nós citado, sempre que do assunto tratamos. Ensinou-nos o autor suíço que na relação tributária o lançamento é um marco, antes do qual a causa extintiva legal só pode ser a de *decadência,* enquanto que, depois dele, a causa extintiva será de *prescrição.* Mais: o mestre apregoava a necessidade de separar e regular separadamente os dois institutos no direito positivo, em prol da clareza de estipulação, chegando a ponto de achar que, mesmo que o direito positivo não estipule a decadência do exercício do lançamento, ainda assim ela ocorreria nos tributos ditos *periódicos* (como é o imposto de renda devido no regime de declaração), a fim de, pelo acúmulo de incidências de dois períodos, evitar violação das bases que informam o princípio da capacidade contributiva.

11. Embora essas explicitações da doutrina, muito recentemente e com críticas acerbas até mesmo às estipulações do Código Tributário, além da contestação frontal às elaborações doutrinárias em torno do assunto, Paulo de Barros Carvalho,[1] firmando base em Santi Romano, quando este escreve sobre *poder,*[2] acaba concluindo que não é de se admitir decadência em direito tributário, nos termos em que está posta no CTN, de vez que o exercício do lançamento é representativo de um *poder-dever* e não de um direito subjetivo. Assim, não se poderia falar em *decadência do direito de lançar.*

12. Todavia, com base ainda em Santi Romano e no mesmo livro, em páginas anteriores (46 a 51), quando o autor italiano aborda o tema *decadenza,* achamos que o doutrinador brasileiro e competente mestre da PUC não teria razão em suas críticas. É o que tentaremos demonstrar.

[1] Barros Carvalho, Paulo de. Decadência e prescrição. *Cadernos de Pesquisas Tributárias.* Ed. do Centro de Estudos e Extensão Universitária; *Resenha Tributária,* v. 2, n. 1.

[2] Santi Romano. *Frammenti di un dizionario giuridico.* Milano, Giuffré, 1953. p. 172-203.

13. Modificando ponto de vista anteriormente manifestado, de que o lançamento se constitui em um ônus da Fazenda Pública,[3] conforme adotamos em manifestações de Alcides Jorge Costa,[4] também achamos, agora com melhor ótica, que o lançamento é um poder-dever da entidade tributante. E o é, acrescentamos, se e quando a lei determinar que a ele a Fazenda recorra, como condição para tornar a prestação exigível. Isto porque, pelo lançamento chamado "por homologação" (que não deixa de ser um tipo de lançamento, embora o feitio de elaboração seja inverso), cabe ao sujeito passivo pagar o tributo e aguardar que a Fazenda fale sobre o pagamento, dizendo-o perfeito (que representaria "homologar"), ou não.

14. Os conhecimentos que nos levam a modificar o ponto de vista anterior, concluindo ser o lançamento um poder-dever, fomos haurindo em pronunciamentos de Alberto Pinheiro Xavier, em diversas jornadas do Fórum Nacional Tributário Rubens Gomes de Sousa e, especialmente, da concludente argumentação que o jovem professor português desenvolveu para demonstrar que o lançamento não se pode constituir num ônus, visto como, para tanto, deveria ser considerada situação de atuação facultativa, por parte do titular de um direito. No entanto, o lançamento é um dever.

15. Entretanto, é certo que a situação decorrente dessa conclusão não é, como se poderia pensar, a de que ficaria infirmada a posição adotada pelo legislador de nosso Código Tributário e, conseqüentemente, confirmada a crítica desenvolvida por Barros Carvalho. A lição de Santi Romano, que o autor brasileiro não nos revela por inteiro em seu trabalho sobre a decadência, é a de que o instituto teria por mira, não o direito subjetivo como a doutrina tradicional teima em apontar, mas, isto sim, o exercício de um *poder*:

"La prescizione determina l'estinzione di un diritto; la decadenza, non l'estinzione di un potere, ma l'impossibilità di esercitarlo in un singolo caso, nonostante che il potere medesimo reimanga in vita per tutti gli al tri casi in cui ricorre."[5]

16. Para melhor gravar a lição do mestre italiano, em livre tradução:[6]

"A prescrição, como é comumente admitido, atinge não todo os direitos, mas apenas aqueles de que se pode dispor. O poder ou a potestade é indisponível,

[3] Fanucchi, Fabio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. 3. ed. São Paulo, IBET-Resenha Tributária, 1976, p. 33; ———. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo, IBET-Resenha Tributária, 1976. p. 265.

[4] Costa, Alcides Jorge. Contribuição do estudo da obrigação tributária. (Tese inédita de doutoramento na USP.)

[5] Santi Romano. op. cit. p. 48.

[6] Id. ibid. p. 48.

porque inalienável, intransferível, irrenunciável e, por isso, imprescritível... O seu titular poderá não exercitá-lo, mas esse não-exercício, embora prolongado, não levará à sua extinção. Quando, para o seu exercício, neste ou naquele caso, é prescrito um termo peremptório, o decurso de tal termo importa em decadência, não entretanto do poder, mas da possibilidade de exercitá-lo limitadamente ao caso" (*omissis*).

17. Tudo isso, muito embora ainda se possa admitir certa impropriedade de expressão contida na letra da lei, não é contrariado pelo CTN, que consagra, e bem, a decadência e o faz alvejando o exercício do poder-dever de lançar. Senão vejamos, nos seus dispositivos que tratam do assunto:

§ 4 do art. 150: "Se a lei não fixar prazo à homologação" (ao exercício do poder-dever de "homologar" o pagamento antecipado do sujeito passivo, esclarecemos), "será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador" (*omissis*). Sabe-se que expirado o prazo, dá-se o que se convencionou chamar de "homologação tácita", porque sobre o pagamento a Fazenda não mais pode falar, mesmo que ele tenha sido efetuado com deficiência para saldar a prestação tributária.

Art. 173: "O direito de a Fazenda Pública constituir" (formalizar) "o crédito tributário" (o que se concretiza através do lançamento, significando, portanto, tais expressões: "o direito de exercer o poder-dever de efetuar o lançamento") "extingue-se após cinco anos..." (*omissis*).

18. Em outro passo, aparece a prescrição, logo depois de formalizado o crédito tributário tempestivamente. Tão logo se concretize a formalização do crédito, pela elaboração do lançamento, começa o decurso do prazo prescricional, que atinge o direito de a Fazenda Pública agir em juízo, buscando compelir o sujeito passivo ao pagamento. É o que se lê no art. 174 do CTN.

19. Por esses detalhes, adotando a nomenclatura dada pelo CTN aos diversos estágios da relação jurídico-tributária e os efeitos que ele reserva aos institutos que disciplina e que atuam sobre essa relação, continuamos a achar que a decadência, porque impede o exercício do poder-dever de lançar o tributo, não extingue, mas, isto sim (exatamente como a isenção e anistia), exclui o crédito tributário, ou melhor dizendo, impede que a relação jurídica de tributo alcance sequer o seu grau médio de eficácia.

20. Também, porque é possível um pagamento legitimado de crédito atingido por prescrição verificada, esta não extingue, em todos os casos, o crédito tributário. Determina essa extinção sob condição resolutória de inexistência de pagamento posterior à ocorrência da prescrição.

21. Por essas conclusões, já se vê que em nada modificamos o que já escrevemos sobre decadência e prescrição, em ocasiões anteriores, embora

expressemos aqui outra avaliação jurídica do que seja o lançamento tributário, procedimento administrativo obrigatório no sistema tributário brasileiro, salvo modificações que sobrevenham e que, realmente, se impõem. Uma dessas, seria a de retirar do direito positivo a característica de "lançamento", que ele outorga ao chamado "lançamento por homologação". Essa prática, que Paulo de Barros Carvalho não admite como sendo de lançamento, realmente o é por imposição da lei que, seja certa ou errada, cumpre acatar em suas determinações.

22. Acostumado, que o jurista deve estar, com o acatamento do que emane do direito positivo, submetemo-nos inteiramente às ordens ditadas pela lei. Melhor o fazemos quando podemos apoiar incondicionalmente a lei, tendo em vista os seus acertos. Nessa questão de separar os instantes diversos da relação jurídico-tributária, nominando-os com expressões extraídas do próprio bojo de relações jurídico-obrigacionais, da qual a tributária é uma das espécies, reservamos nossos aplausos ao legislador, achando que melhor ele não poderia ter identificado os instantes em questão.