NATUREZA E REGIME JURÍDICO DO CRÉDITO FISCAL

GASTON JÈZE
Professor na Faculdade de Direito da Universidade de Paris

SUMARIO: 1 — *Nascimento do crédito fiscal.* 2 — *Obrigação dos agentes públicos de fazê-lo nascer.* 3 — *Lançamento dos tributos; sua necessidade para que exista o crédito fiscal.* 4 — *Título executivo do crédito fiscal.* 5 — *Fato gerador do impôsto e ato jurídico criador do crédito fiscal.* 6 — *Impostos percebidos por meio de selagem.* 7 — *Prescrição do poder de fazer nascer o crédito fiscal e prescrição do crédito fiscal uma vez nascido.* 8 — *Créditos fiscais sujeitos a têrmo e a condição.* 9 — *Pagamentos adiantados do crédito fiscal.* 10 — *Compensação do crédito fiscal.* 11 — *Juros e multa de mora.* 12 — *Crédito fiscal e repetição do indébito.* 13 — *Repetição nos casos de selagem.* 14 — *Caráter político do crédito fiscal. Sua execução em países estrangeiros.*

* 1. O crédito fiscal nasce por uma manifestação unilateral de vontade dos agentes administrativos competentes, e de acôrdo: 1.º, com a competência geral conferida pela lei orgânica do impôsto, e 2.º, com a autorização geral ânua, dada pelo Parlamento na lei de meios; esta lei é necessária, na França, para a aplicação das leis orgânicas dos impostos.**

Qualquer decisão administrativa que não preencha esta dupla condição não fará nascer um crédito fiscal.

E' a significação jurídica do artigo final das leis de meios francesas: "São expressamente proibidas tôdas as contribuições diretas ou indiretas, além das que são *autorizadas pelas leis em vigor e pela presente lei*, a qualquer título ou sob qualquer denominação, que sejam arrecadadas, sob pena, para as autoridades que baixem as ordens, para os funcionários que confeccionem os róis de devedores

---

* Tradução e notas de Carlos da Rocha Guimarães, advogado no Distrito Federal. Original publicado na *Revue de Science et de Législation Financières*, 34.º ano, 1936.

** N. Trad.: — Idêntico entre nós. V. art. 133, segunda parte, do Código de Contabilidade da União, aplicável ao Distrito Federal por fôrça do art. 28 do Decreto-lei n.º 96, de 22-12-1937.

e executem os lançamentos, e para os que executem a cobrança, de serem incriminados como concussionários, sem prejuízo da ação de repetição durante três anos contra todos os recebedores, cobradores ou indivíduos que tenham percebido tais rendas".

2. O crédito fiscal nasce em virtude de uma manifestação *unilateral* da vontade da autoridade pública. *Ela nunca nasce de um contrato.* *

Às vêzes, parece que há um contrato entre a administração e o contribuinte. Exemplo: *avaliação por estimativa* da matéria imponível depois de entendimento com o contribuinte (estimativa no impôsto sôbre o montante dos negócios em França). Na realidade, o contribuinte nada mais faz do que exprimir uma *pretensão,* uma *opinião,* uma *aceitação;* não há acôrdo das vontades do contribuinte e da administração fixando o impôsto. E' *sòmente* a administração que, *a pedido* do contribuinte, fixa *unilateralmente* o valor da matéria imponível.

3. Os agentes públicos competentes não têm a *faculdade* de fazer nascer os créditos fiscais nas condições prescritas pela lei. Isso constitui para êles uma *obrigação jurídica.* Esta obrigação jurídica é a conseqüência necessária do princípio da igualdade dos indivíduos em face dos encargos públicos e, em particular, dos encargos dos impostos. Como corolário, os agentes públicos não têm o direito de deixar de arrecadar o crédito fiscal uma vez constituído, nem de dar abatimentos fora dos casos previstos em lei[1].

Esta obrigação jurídica é sancionada *penalmente, em caso de inexecução cometida com conhecimento de causa.*

Em França, o artigo final das leis ânuas de meios relembra constantemente êstes princípios: "Serão igualmente puníveis com as penas previstas para os concussionários, todos os detentores da autoridade pública que, sob qualquer que seja a forma e o motivo, tenham, sem a autorização da lei, concedido exonerações ou franquias de direitos, impostos e taxas públicas, ou tenham efetuado gratuitamente a entrega de produtos de estabelecimentos do Estado. Aquêles que se tenham beneficiado com êstes favores serão processados como cúmplices".

---

* N. Trad.: — Uma das características da tributação é a sua generalidade e aplicação a todos os cidadãos, em contraposição com as obrigações contratuais, que são necessàriamente individuais. Há, pois, contradição intrínseca em se falar em crédito fiscal nascido de contrato.

1 Outro corolário é a obrigação de não incluir nenhum dispositivo numa lei fiscal, cujo efeito seja de exonerar uma categoria de contribuintes. C. de Estado, 24 de março de 1922, Câmara sindical dos fabricantes de águas gasosas de Paris, *R. de Droit Public,* 1922, pág. 247 (com as conclusões do Sr. Rivet): "Na ausência total de disposição formal, dando-lhes isenção, os fabricantes de limonada... fazendo águas minerais artificiais, devem ser considerados, sob o império da legislação então em vigor, como passíveis da inspeção em causa e *das taxações que ela comporta*".

4. A manifestação de vontade dos agentes públicos competentes deve produzir-se nas *formas* e nos *prazos* prescritos pelas leis e regulamentos. Para os diferentes impostos, estas formas e prazos não são os mesmos; mas o princípio jurídico é idêntico para todos os impostos.

Pela aplicação destas idéias, *em França, para os impostos diretos*, isto é, *percebidos em virtude de um rol nominal*, existe a *regra chamada da anualidade do impôsto direto*: a administração deve elaborar o rol *durante o ano para o qual é dada a autorização de lançar o impôsto pela lei anual de meios*, seja qual fôr a data (ano corrente, ano precedente) em que tenham existido ou se tenham produzido os fatos que a lei orgânica do impôsto prescreve se devam ter em conta para o assento e a liquidação do impôsto. Se a administração prepara o rol posteriormente a êste ano, o crédito fiscal não chega a nascer: o contribuinte tem o direito de exigir sua exoneração[2].

Para afastar a regra da anualidade do impôsto direto, é necessário um *texto de lei especial*, autorizando a administração a confeccionar *róis suplementares*.*

De fato, muitas são as leis que permitem, para *tal ou qual impôsto direto*, a confecção de róis suplementares. Código dos impostos diretos, art. 139: "As *omissões totais* ou parciais verificadas no lançamento de qualquer dos impostos e taxas discriminados nos títulos abaixo de ns. I a IV e VI (*impostos cedulares e impôsto geral sôbre a renda*), assim como os erros cometidos na aplicação das tarifas, podem ser reparados até a expiração do terceiro ano seguinte àquele

---

2 ROUSSELIER, *Conclusions* do C. de Estado, 2 de fevereiro de 1917, Cidade de Lyon, Rec., pág. 136 e segs. O julgado está assim concebido: "Segundo as leis que regem as contribuições diretas..., tais contribuições são estabelecidas para cada ano. Segue-se daí que elas devem ser exigidas dos contribuintes durante o exercício ao qual elas se aplicam".

DÉVENY, conclusões do C. de Estado, 18 de maio de 1934, S. 1934.3.93.

* N. Trad.: — Entre nós, não vigora tal regra. A seção do Código de Contabilidade que trata do lançamento nada dispõe a respeito (arts. 140 e segs.). Nem nos parece justo que assim acontecesse, pois, pela omissão voluntária ou não do funcionário, deixaria de ser cumprida a lei fiscal, beneficiando alguns contribuintes em detrimento dos cofres públicos e ainda do princípio da generalidade do impôsto.

De mais a mais, qual o prejuízo que o contribuinte terá em ser lançado em exercícios diferentes daqueles em que o tributo era devido?

Nenhum. Se cumpriu todos os seus deveres de declaração necessária ao lançamento, a não execução dêste ato por parte dos agentes públicos poderá, quando muito, exonerá-lo da multa de mora, e dizemos *quando muito*, porque muitas vêzes ainda resta ao contribuinte a obrigação de reclamar contra o não lançamento, ou, melhor, de procurar a guia de pagamento.

Com mais razão se aplica o raciocínio aos casos em que o contribuinte não fêz as declarações de lei, porquanto, nessa hipótese, é muitas vêzes impossível ao fisco identificar o objeto do impôsto ou o devedor, como, por exemplo, nó impôsto territorial.

Parece-nos, portanto, que a melhor teoria é a que admite o nascimento do crédito fiscal pela simples conjunção dos elementos: existência de tributação prevista em lei e existência ou realização do fato ou ato tributável.

em que a imposição seria devida". Apesar de tudo, o princípio da anualidade subsiste para todos os casos não previstos em lei.[3]

Conclui-se daí que o rol nominal não é simplesmente o ato que dá à Administração o poder de usar das vias de execução compulsória; para começar, êle dá nascimento ao *crédito fiscal;* em seguida, confere à Administração o *título executório*.

5. Tem-se sustentado que os princípios não seriam os mesmos para os impostos e taxas não arrecadados em virtude de um rol nominal, como, por exemplo, para os impostos arrecadados pela administração do registro público. O crédito fiscal se constituiria, contra o contribuinte, simplesmente pelo fato de se acharem reunidas as condições legais: a manifestação da vontade dos agentes administrativos competentes seria inútil. Por exemplo, em matéria de impôsto de sucessão, seria a morte a causa do nascimento do crédito fiscal contra os herdeiros[4]. Seria essa uma das principais diferenças entre os impostos *diretos* e os impostos *indiretos*, no sentido que lhe dá o direito fiscal. No meu entender, isso constitui um êrro. O *fato gerador do impôsto* é a condição para que a Administração possa exercer sua competência de fazer nascer o crédito fiscal; o ato jurídico criador do crédito fiscal corresponde ao que se chama algumas vêzes a *exigibilidade do impôsto*, por oposição ao *fato gerador* do impôsto.

Se permissível uma comparação entre o direito fiscal e o direito penal, pode-se aproximar o fato gerador do impôsto do fato delituoso: o fato delituoso é a condição para que o juiz repressivo possa exercer sua competência de aplicar a pena ao delinqüente; a situação jurídica do delinqüente não se modificará senão quando se tenha manifestado a vontade do juiz (julgamento). Não há obrigação penal individual de pleno direito; não há dívidas individuais de impôsto de pleno direito.[5]*

---

3 C. de Estado, 20 de julho de 1891, COLMALS, Rec., pág. 538; 18 de novembro de 1898, ANCEY, Rec., pág. 704; 19 de julho de 1901, Bureau de Bienfaisance de Taunay, Rec., pág. 661; 1.º de fevereiro de 1907 (8.ª espécie), Rec., pág. 115; 2 de fevereiro de 1912, cidade de Lyon (10.ª e 11.ª espécies), Rec., pág. 145; 18 de maio de 1934, SIREY, 1934.3.93 com as conclusões do Sr. DÉVENY.

4 PILON, relatório à Côrte de Cassação, Req., 21 de janeiro de 1935, FOURNIER, *Sirey*, 1935-1-321.

5 Em sentido contrário, OTTO MAYER, *O Direito Administrativo Alemão*, ed. franc., t. II, pág. 201 e segs.; pág. 238 e segs.

* N. Trad.: — Não se nos afigura concludente a comparação feita com o direito penal.

Não é o ato do juiz que faz nascer o crime. Êste preexiste, necessàriamente, a êsse ato de julgamento, que apenas declara a sua existência, porque alguém terá de aplicar a lei. Ela não se move por si.

Idênticamente, em matéria fiscal. O crédito da Fazenda preexiste ao lançamento. Êste sòmente o declara de forma positiva, inclusive procedendo à sua liquidação, isto é, à determinação do líquido exigível.

A não ser assim, teríamos de admitir, nos casos em que a lei permite lançamentos em exercícios subseqüentes, que todos os créditos referentes a exercícios passados tinham

6. As coisas só se passam de outro modo *nos casos excepcionais previstos pela lei fiscal.* O caso mais evidente é o dos impostos — qualquer que seja a sua natureza — *percebidos pelo processo de selagem.* *

Neste caso, *regra geral,* é no contribuinte que a lei se fia para constatar que o impôsto é devido, para apurar o débito e para pagá-lo, pela aposição e inutilização dos selos[6]. *Êstes casos são excepcionais;* a Administração arrecada, pois, o impôsto, sem mesmo conhecer o devedor, salvo nos casos em que ela descobre a violação da obrigação.

7. Segue-se daí conseqüência importante, relativamente à prescrição em matéria de impôsto. Da mesma forma que, em direito penal, se distingue a *prescrição da ação pública* e a *prescrição da pena imposta,* assim também, em direito fiscal, é necessário distinguir a prescrição do poder de fazer nascer o crédito fiscal e a prescrição do crédito fiscal uma vez nascido. Na ausência de um texto decidindo o contrário, os pontos de partida destas duas prescrições não são os mesmos.[7] Ordinàriamente, os prazos para estas duas pres-

---

nascido no exercício do lançamento, o que equivale a dizer que o contribuinte fôra tributado várias vêzes pelo mesmo fato no mesmo exercício, o que é absurdo.

Admitida, porém,, a teoria de que o fato é que gera o crédito e que o lançamento simplesmente o declara, a regra francesa da anualidade do lançamento se traduziria como uma das formas de extinção do referido crédito, isto é, não declarada a sua existência pela autoridade dentro do prazo legal, estaria perempto o direito de fazê-lo.

6 Sôbre a natureza jurídica do sêlo fiscal como modo de arrecadação de certos impostos, vide, sobretudo, OTTO MAYER, *O Direito Administrativo Alemão,* ed. fr., II, págs. 212 e segs.; "A ordem dada pela lei de empregar, para certo ato, um sêlo de certo valor implica uma imposição de pagar a soma correspondente. O devedor do impôsto é a pessoa que redige o ato. O emprêgo do sêlo é a quitação do impôsto. O sêlo serve de moeda legal para êste efeito. E. PILON, nota em *Sirey,* 1935.1.81 sôbre Cass. civil, 18 de dezembro de 1934 — Société Chaussures Raoul.

7 E. PILON, *Sirey,* 1933.1.21.

* N. Trad.: Adotada a teoria de que o crédito é gerado pelo fato, essa hipótese do pagamento por meio de sêlo ou papel selado deixaria de constituir exceção, para cair na regra geral, o que é mais um argumento a favor da tese que defendemos.

Quanto mais geral uma teoria, quando maior número de fatos abrange, mais adequada é ela à realidade, e, portanto, mais científica.

Uma teoria, por outro lado, que freqüentemente faz apêlo a exceções é uma teoria muito particularista, pouco eficiente como explicativa da realidade jurídica.

E nem se diga que não existam outras exceções.

O impôsto de renda, em muitos casos, é retido na fonte pagadora da renda, sendo recolhido, depois, nessa base, aos cofres públicos.

Pode-se falar em lançamento pela autoridade pública?

Há tôda uma gama de casos em que o funcionário intervém um pouco menos ou um pouco mais, em que o lançamento não é um ato necessário, mas passível de ser ou não efetuado, mediante fiscalização *a posteriori*.

crições não são os mesmos; as causas de interrupção não são as mesmas.*

O ato administrativo que *cria* o crédito fiscal faz nascer contra o contribuinte uma *situação jurídica individual,* a de devedor de uma prestação de dinheiro bem determinada. Foi sem razão que se sustentou que o ato administrativo aplicava ao contribuinte uma situação jurídica legal, isto é, a regra estatuída pela lei do impôsto e tornada executória durante um ano pela lei anual de meios. Disso resultaria que o contribuinte, mesmo estando individualizado no rol (nominal), permanece, depois, como antes dêste ato, na *situação geral e impessoal* estabelecida pela lei do impôsto.[8]

Existe aí uma confusão. A lei orgânica de um impôsto determinado estabelece o estatuto geral e impessoal dos contribuintes visados por esta lei : é uma situação jurídica não sòmente geral e impessoal, mas ainda modificável a todo o instante e permanente. Tôdas as regras sôbre o assento, a liquidação, as garantias de arrecadação, a repressão da fraude, os recursos, o recebimento, etc., constituem esta situação jurídica, geral e impessoal, permanente e modificável a qualquer momento : *é o estatuto dos contribuintes de tal categoria.* Mas, paralelamente, há uma situação jurídica *individual, especial para tal contribuinte,* criada pelo ato administrativo que faz nascer o *crédito de tal soma de dinheiro* : 1.º, esta situação não é geral nem impessoal; por exemplo, se todos os proprietários de casas têm o mesmo estatuto fiscal, êles não devem a mesma soma de dinheiro : 2.º, o crédito, uma vez nascido, não pode ser modificado a todo instante : é a *fixidez* do lançamento; 3.º, esta situação não é *permanente* : o crédito desaparece depois do pagamento da prestação fixada. O que é geral, impessoal, permanente e modificável são as regras sôbre o assento, a arrecadação, as garantias, etc.[9]

---

8 TROTABAS, *Précis de Sc. et de lég. financières,* 4.ª ed., 1935, pág. 244 e segs.

9 FONT-RÉAULX, nota em *Sirey,* 1932 3.105.

* N. Trad. : A distinção referida não é tanto entre duas espécies de prescrição quanto entre o prazo preclusivo para o lançamento e o prazo de prescrição da dívida tornada líquida pelo lançamento.

Êsse prazo preclusivo se origina da antiga mentalidade anti-fiscal, resquício inconciente da época em que o impôsto redundava em benefício dos senhores feudais pessoalmente.

Daí a sua assimilação ao direito penal, que ocorre a todo momento ao autor.

Hoje em dia, no entanto, é o próprio povo, por seus representantes, que cria os meios de obter numerário para as obras de interêsse coletivo.

O impôsto já não é uma imposição, como o era na origem, não é um gravame, mas um sacrifício pequeno para obter um benefício maior pela organização da sociedade.

O direito fiscal vem perdendo o caráter de direito restritivo; a tendência é para conceder regalias ao fisco, que representa a coletividade.

E, como conseqüência, para abolir os prazos preclusivos de lançamento, ou melhor, substituí-los por prazos de prescrição iguais aos que se aplicam à própria ação para haver o crédito fiscal lançado.

A conseqüência é que as reclamações contenciosas têm um *duplo* objetivo: por um lado a verificação da *legalidade do estatuto;* por outro, a *validade do crédito individual*[10].

8. O crédito fiscal é, em regra, *puro e simples.* Muitas vêzes êle nasce com uma *condição,* seja *suspensiva,* seja *resolutiva.* Por exemplo, o impôsto alfandegário de importação torna-se condicional em caso de admissão temporária ou de *drawback.* No *drawback,* a condição é resolutiva; na admissão temporária, a condição é suspensiva.

A lei fiscal determina, então, cuidadosamente, as circunstâncias da *realização* da condição; o poder da administração de *verificar* estas circunstâncias é, afinal de contas, a *garantia* do recebimento do impôsto em caso de condição suspensiva.

O crédito fiscal ou é exigível imediatamente, ou *a têrmo.* Casos particulares de têrmo são a admissão de mercadorias em *entreposto,* seja real, seja fictício; o pagamento *fracionado* ou *diferido* do impôsto de sucessão.

Algumas vêzes, *a título muito excepcional,* a lei prescreve o pagamento de *adiantamentos,* ainda que não seja certo que o contribuinte deve ser tributado.

Por exemplo, no que concerne a suas *ações,* as sociedades devem *pagar adiantadamente* o impôsto sôbre a renda dos valores mobiliários em quatro períodos iguais determinados *provisòriamente,* segundo os dividendos do último exercício, caso tenha havido distribuição, e quanto às sociedades recém-criadas, de acôrdo com uma soma equivalente a 5 % do capital realizado. Cada ano, depois de encerrada a escrituração do exercício, procede-se a uma liquidação *definitiva* do impôsto. Se se averigua que os recolhimentos foram inferiores ao impôsto devido ao Fisco, o restante deverá ser imediatamente pago. Se os recolhimentos foram *superiores* ao impôsto devido, o excedente recolhido será abonado ao exercício corrente, ou devolvido, se a sociedade chegou ao seu fim ou se ela cessa de produzir dividendos (Decreto de 6 de dezembro de 1872, art. 1.º).[11]

9. O crédito fiscal não se compensa com outra dívida pública[12]. Por um lado, o crédito fiscal deve ser cobrado ràpidamente. Por outro, as dívidas públicas se pagam por um processo especial de despesa pública (abertura de crédito, constatação, liquidação, ordem de pagamento, pagamento); a compensação tornaria impossível

10 TROTABAS, *op. cit.*, págs. 327 e segs., é de opinião contrária.

11 Sôbre a natureza jurídica do *adiantamento,* vide GENY, nota em *Sirey,* 1934.3.361.

12 R. BONNARD, *De la compensation comme mode d'extinction des créances publiques,* R.S.L.F., 1911, pág. 1 e segs.; PILON, relatório sôbre Cass. req. 21 de março de 1934, Société anonyme des comptoirs normands, e a crítica de GENY, em *Sirey,* 1934. 1.361.

êste processo. Em França a regra é tradicional e a jurisprudência é constante[13]*

Para que a compensação seja possível, é necessário um texto de lei que a autorize em determinado caso particular. Exemplo : a lei de 14 de abril de 1819, art. 6.º, autoriza a compensação entre os créditos das contribuições diretas e os de atrasados da dívida pública, quando o pedido é feito pelo contribuinte. O exemplo mais freqüente é a faculdade concedida aos portadores de títulos da dívida pública de pagar tal ou qual impôsto com os títulos. Ordinàriamente, esta faculdade é limitada a uma certa cota-parte da dívida fiscal. Esta faculdade é concedida algumas vêzes aos titulares de rendas contra o Estado, para facilitar a subscrição dos empréstimos públicos e para sustentar os valores.

Código de Registro Público, art. 135 : "O pagamento dos direitos de transmissão por morte pode ser efetuado em rendas, valores do Tesouro e bônus da defesa nacional, na proporção fixada pelo Conselho de administração da Caixa autônoma de gestão dos bônus da defesa nacional... O valor de recebimento dêstes títulos é fixado por decretos".

10. Dado que o impôsto é um *desapossamento* da fortuna dos indivíduos *ordenado unilateralmente*, êste desapossamento, em princípio, só pode ser da soma prescrita pela lei, *sem nenhum adicionamento*. Daí se deduz a conseqüência de que, *na ausência de uma disposição legislativa expressa*, nenhum suplemento pode ser aplicado a ela; em particular, em caso de *atraso no pagamento do impôsto*, o contribuinte não deve *juros moratórios*. Recìprocamente, no caso em que o contribuinte obtém restituição de impostos, êle não tem direito a nenhum juro moratório. **

---

13 C. de Estado, 10 de janeiro de 1890, Syndicat des marais du littoral, Rec., pág. 6, com as conclusões do Sr. VALABRÈGUE; 5 de abril de 1895, Bureau, Rec., pág. 314, com as conclusões do Sr. WURTZ; 11 de fevereiro de 1898, DUPUY, Rec. pág. 111; 4 de fevereiro de 1899, BASCOU, Rec. pág. 99, etc; Cass. 26 de maio de 1830, S.30.1.525; Cass. 28 de dezembro de 1893, S. 93.1.212 com a nota de A. WAHL; Cass. req. 21 de março de 1934, S. 1934.1.361.

* N. Trad. : Idêntico em nossa legislação : art. 148 do Código de Contabilidade da União e art. 1.017 do Código Civil. Aliás, tal fato está implícito na própria existência de um orçamento. Se se permitisse a compensação, a receita ficaria diminuída da que lhe cabia e a despesa aumentada contra a fixação orçamentária. Desnecessária se fazia até qualquer proibição legal de compensar os créditos fiscais.

** N. Trad. : A nosso ver, compete distinguir : se se trata de um impôsto cuja cobrança seja feita depois de constatada a existência do fato tributável, é claro que, se a lei não prevê juros de mora ou multa moratória, não os quis ver aplicados; entanto, se o impôsto deve ser pago antes do ato, ex. : o de transmissão inter-vivos na compra e venda, é claro que não poderia prever juros moratórios, e, assim, se o ato é lavrado sem o pagamento do impôsto, contrariando a lei, o contribuinte se constitui legalmente em mora, devendo-lhe ser aplicados os juros legais do direito comum, sob pena de se proteger a fraude..

No entanto, a lei pode prescrever seja *majorações de impôsto* no caso de atraso, seja *juros moratórios*. Estas majorações ou êstes juros moratórios só podem ser exigidos *nos casos* e *nas condições fixadas pela lei*.

Em França, a legislação mais recente marca uma evolução no sentido das *majorações* e *dos juros moratórios*. Apesar de tudo, o princípio subsiste:

1.º — No que concerne aos *impostos diretos* no sentido administrativo, a lei estabeleceu o poder de ser exigido em caso de atraso uma majoração de 10 % sôbre a parte não paga do impôsto (C.I.D., art. 414). O regime jurídico desta majoração não é o dos juros moratórios; a majoração tem por ponto de partida "a data fixada *cada ano* por decreto elaborado sôbre a proposta do ministro das finanças"; ela não resulta de um ato de adição dirigido individualmente a cada contribuinte em atraso.

2.º — Para os *impostos sôbre os valores mobiliários*, assim como para todos os *impostos percebidos pela administração do registro público* e para os *impostos de sêlo*, a regra, desde 1935, é a seguinte: *quando a lei não prescreve uma majoração de penalidades de atraso*, devem ser acrescidos, *a contar da data da ação legal*, juros moratórios à taxa legal sôbre a soma reconhecida como exigível. Todo mês começado é contado por inteiro (Código Fiscal dos Valores Mobiliários, art. 195, modificado pelo Decreto-lei de 30 de outubro de 1935; Código do Sêlo, art. 23, modificado pelo Decreto-lei de 30 de outubro de 1935).

3.º — Para os *impostos sucessórios*, quando o contribuinte tem a faculdade de fazer pagamentos parciais ou diferidos, o crédito do Tesouro produz juros à taxa legal até completo pagamento (Código do Registro Público, arts. 137, al. 2; 138, § 3.º; 140, §§ 3.º e 4.º, modificados pelo Decreto-lei de 30 de outubro de 1935).

11. O crédito fiscal é regido por certas regras de direito comum. Em particular, cabe aplicar-lhe a *teoria geral da repetição do indébito* em todos os casos em que a lei não o exclua.[14]

Isto acontece quando o processo de arrecadação se opõe à restituição do impôsto indevidamente recebido: por exemplo, certos impostos percebidos por meio de sêlo (emprêgo do papel selado).

Para a restituição de um impôsto de sêlo indevidamente pago, é necessário, pois, indagar se o impôsto foi pago pelo emprêgo do papel selado ou aposição de uma estampilha. A obliteração é con-

---

14 Cass. civ. 18 de dezembro de 1934, Société des Chaussures Raoul, S. 1935.1.81 com a nota de S. PILON; Cass. req. 21 de janeiro de 1935, S.1935.1.321 com a nota do Sr. E. PILON.

siderada com impediente da restituição do indébito. E' uma justificação *prática*. Além disso, em regra, o contribuinte só tem de se queixar de si mesmo; neste caso, por que motivo empregou o papel selado ou após a estampilha? Alguns, para justificar a solução prática, afirmaram que, no caso, o sêlo é um *impôsto de consumo*. Esta justificação é inadmissível, o processo de incidência ou de percepção de um impôsto não lhe muda a natureza.[15]

12. O crédito fiscal tem um caráter *político* que o distingue dos outros créditos públicos, em particular dos créditos resultantes de contratos. Êste caráter político do crédito fiscal tem uma conseqüência jurídica importante: a assistência mútua dos Estados para o recebimento dos créditos ordinários não existe para os créditos fiscais. Em outros têrmos; 1.º) os tribunais não são competentes para conhecer dos créditos fiscais dum Estado estrangeiro[16]; 2.º) um crédito fiscal não pode ser arrecadado em território estrangeiro *pelas vias da execução forçada*.[17] Para afastar estas soluções, é necessário uma *convenção internacional*.

---

15 Sôbre todos êsses pontos, Cass. civ., 18 de dezembro de 1934, Société des Chaussures Raoul, S.1935.2.81 com a nota do Sr. E. PILON.

16 NIBOYET, *Les doubles impositions au point de vue juridique*, *Recueil des Cours de l'Ac. de Dr. Int. de la Haye*, 1930, I (vol. 31), pág. 45 e segs.; E. FABRE-SURVEYER, *La conception du Droit international privé*, no *Recueil des Cours de l'Ac. de Droit Int. de la Haye*, 1935, III (vol. 53), pág. 237.

17 E. FABRE-SURVEYER, *op. cit.*, págs. 251 e segs.