

Artigo

A NORMA JURÍDICA EXTINTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O INCISO VII DO ARTIGO 156 DO CTN

Resumo: O presente artigo expõe, propostas interpretativas dos institutos, conceitos e formas advindos da norma infraconstitucional e presentes na norma constitucional que atribui a competência tributária aos demais entes públicos. Por meio das teorias, ressalta-se a importância dos nomes, bem como dos seus correlatos conceitos para se desvendar a norma jurídica e bem aplicá-la.

Sumário: 1. Introdução. 2. Do plano das significações 3. Do plano pragmático, 4. Da ocorrência de pagamento integral ou parcial. Diferenças e breves considerações. 5. Garantias ao sujeito ativo no tocante à certeza e liquidez do crédito tributário 6. Conclusão

1. INTRODUÇÃO:

O artigo 1º da lei 5.172/66, denominado CTN, se reporta à Constituição Federal de 1946, sob a égide da qual foi editado. Cabe registrar que, à época, não existia a Lei complementar como espécie legislativa e, assim, o CTN foi editado como lei ordinária.

A Emenda Constitucional à Constituição de 1967 de nº.1 de 1969 prescreveu caber à Lei Complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art.18, §1º) e o CTN tem sido, desde então, recepcionado pelos sucessivos textos constitucionais na qualidade de Lei Complementar.

A Constituição vigente disciplina o sistema tributário nacional no Capítulo I do Título VI (Da tributação e do orçamento), em seus arts 145 a 162. Desta forma, entende-se por sistema tributário nacional o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam as atividades tributantes do Estado em seus três níveis (Federal, estadual e municipal).

A lei complementar está prevista nos artigos 59, II e 69 da Constituição Nacional vigente e as normas gerais em matéria de legislação tributária a serem veiculadas através de Lei Complementar estão previstas no artigo 146 da Carta Magna vigente.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica quanto à recepção do CTN, pela atual Constituição Nacional, como lei complementar e fundamenta esse entendimento nos reiterados pronunciamentos dos Tribunais Superiores sobre a matéria,

Sendo a Federação caracterizada pela soberania e autonomia do estado-central e autonomia dos estados-periféricos, a mesma se torna peculiar no Brasil pela presença de uma terceira pessoa política que é o município.

A existência de uma pluralidade de pessoas políticas com competências próprias e distintas para instituir tributos (art.145 da Constituição Nacional de 1988) conduz a um sistema tributário composto de diversos diplomas legais oriundos de pessoas políticas diversas, limitando-se a União a legislar sobre normas gerais de direito tributário no âmbito da legislação concorrente na forma do art.24, I c/ §§ 1º ao 4º da Constituição Federal de 1988.

2 - DO PLANO DAS SIGNIFICAÇÕES.

Adotar-se-á como paradigma para construção da norma extintiva do crédito tributário os enunciados veiculados no inciso VII do artigo 156, no artigo 150 "caput" e seus §§ 1º e 4º e artigos correlatos dessa espécie normativa denominada Lei Federal nº. 5.172/66 - CTN)

A fórmula relacional concebida por Paulo de Barros Carvalho denominada regra-matriz de Incidência (CARVALHO, 2006, p.242-244) ressalta que o critério pessoal utilizado na construção da regra-matriz de Incidência (CARVALHO, 2006, p. 243), apesar de só estar explicitamente associado ao seu conseqüente, também está presente no seu antecedente, mas com função diversa: No conseqüente, o critério pessoal vai identificar as pessoas que podem constar do polo ativo ou do polo passivo da relação jurídica prescrita e que pode ser instaurada pela causalidade normativa a partir da juridicização de ato/fato do mundo fenomênico; ao passo que na hipótese, o critério pessoal vai descrever as pessoas cujas condutas poderão ser juridicizadas.

Essa distinção se faz necessária, pois nem sempre a pessoa praticante do fato gerador do tributo é aquela que pode constar do polo passivo da relação jurídica tributária e um exemplo disso se dá com a sujeição passiva por substituição, na qual o contribuinte praticante do fato gerador é substituído no polo passivo da relação jurídica pelo seu substituto tributário, que é quem efetivamente responde pelo cumprimento dessa obrigação. (JUSTEN FILHO, p.233-238).

Vale frisar que a partir do texto da legislação, na sua parte preliminar (compreendendo a epígrafe, a ementa, o preâmbulo, o enunciado do objeto e a indicação do âmbito de aplicação das disposições normativas) e na sua parte final (compreendendo as disposições pertinentes às medidas necessárias à implementação das normas de conteúdo substantivo, às disposições transitórias, se for o caso, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, quando couber) e com base na norma abstrata de produção normativa (Lei

complementar Federal nº 95 de 26 de fevereiro de 1998), se constrói, também, uma outra norma jurídica geral e concreta que tem no seu texto antecedente a descrição de um fato jurídico correspondente ao exercício dessa competência legislativa autorizada por outra norma jurídica abstrata que é seu fundamento de validade.

Já o conseqüente da norma geral e concreta, inaugura uma relação jurídica que estabelece a obrigação de todos observarem o cumprimento dos enunciados prescritivos veiculados na parte normativa e que compreende o texto legislativo de conteúdo substantivo relacionado com a matéria regulada e tal norma jurídica geral e concreta é denominada de veículo introdutor de normas jurídicas (MOUSSALEM, 2001, P.98).

No processo de construção lógico-sintático da norma jurídica, o aplicador do direito, à medida que se debruça sobre os signos inseridos na mensagem veiculada pelos enunciados prescritivos em suas relações entre si, com os objetos que representam e com os vários utentes da linguagem comunicacional, perpassará, ainda que inconscientemente, pelo domínio da literalidade e seu aspecto gramatical; logo depois, adentrando ao plano semântico, esgotará o aspecto histórico e teleológico, à medida que buscar significação própria ao tempo e espaço em que opera a norma em construção e, finalmente, operando com o plano pragmático, num método sistemático, único dentre os que a Doutrina convencional consagra, que é capaz de esgotar todas essas instâncias, como se segue (Apud, CONRADO, 2003, P.48).

Os signos presentes no texto legislativo (livro segundo do CTN) e que necessitam de uma análise quanto ao seu aspecto sintático, por serem plurisignificativos, são: (i) lançamento (ii) crédito tributário e (iii) extinção do crédito tributário.

Inicialmente, cabe ressaltar que, dada a complexidade que envolve as interações dos indivíduos entre si, com a própria sociedade e com o governo, o estado moderno reservou para si a função de inaugurar a relação jurídica prescrita no conseqüente da norma jurídica tributária veiculada pelo lançamento conforme o art.142 do Código Tributário Nacional.

Essa função é exercida, de forma especializada, por um dos Poderes do Estado: O Executivo, que é representado pela Autoridade Administrativa. Dessa atividade de enunciação, nasce a pretensão do sujeito ativo (o Estado) de exigir do particular (o sujeito passivo) o pagamento de determinada importância a título de tributo (MARINS, 2006, P.203-206).

O objeto dessa pretensão, é o crédito tributário e essa pretensão, enquanto não expurgada do sistema por via administrativa ou judicial, goza da presunção "juris tantum" de relação jurídica.

O crédito tributário, então, é o objeto mediato da relação jurídica instaurada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, em decorrência da juridicização do relato, em linguagem competente, do conceito de ato/fato do mundo

fenomênico pela norma abstrata que é a Regra-Matriz de incidência e que foi liquidado através da mensuração da base de cálculo da prestação devida, aplicando-se sobre ela a alíquota prevista em lei.

Na forma como é mencionada na Doutrina (CARVALHO, 2005,p.365-366), no Ordenamento (art.142 do CTN) e na jurisprudência (Sumula 436 STJ), a expressão "lançamento" é plurissignificativa e designa tanto o Ato Final da Autoridade Administrativa que inaugura a relação jurídica tributária, como os procedimentos empreendidos para fixação do "valor" da obrigação tributária daí decorrente.

Nesse sentido, os procedimentos desenvolvidos para apuração do valor do tributo podem ser empreendidos tanto pelo particular quanto pela autoridade administrativa, sendo a participação dos particulares nessa atividade graduada conforme a modalidade do lançamento (seção II do capítulo II do Título III do CTN).

Com base nessa construção teórica, é possível integrar num todo harmônico o plano da literalidade da expressão "lançamento" contida na Legislação tributária com o plano de sua significação, de forma que possibilite a construção de um juízo hipotético-condicional (norma jurídica) que possua validade (relação de pertinência com todo o ordenamento).

Assim sendo, o aplicador do direito deve atribuir ao vocábulo "lançamento" tributário a significação correspondente ao ato final da autoridade administrativa que inaugura a relação jurídica prescrita no conseqüente da norma jurídica tributária individual e concreta, face à juridicização da conduta cujo conceito subsume-se ao conceito descrito na hipótese da norma matriz de incidência, quando se tratar de atividade privativa do Estado, nos termos do art. 142 do CTN.

3 - DO PLANO PRAGMÁTICO:

Qual a utilidade da construção de uma norma jurídica clara, rigorosa e precisa de extinção do crédito tributário?

A resposta deriva do princípio de segurança jurídica, que assegura ao sujeito passivo e ao sujeito ativo da relação jurídica tributária a perspectiva de certeza e liquidez quanto ao conteúdo do seu objeto, o crédito tributário, que traz uma expectativa de receita estável para o sujeito ativo e que constará dos seus orçamentos e uma exata determinação dos custos dos produtos vendidos para o sujeito passivo e que influenciará decisivamente em sua política de gestão de vendas.

O entendimento do significado dos termos utilizados na contabilização dos tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, é de fundamental importância, posto que dificilmente encontra-se na literatura técnica um termo unívoco, cujo significado seja aplicado a apenas uma realidade.

Em geral, são encontrados na literatura técnica termos análogos, cujos significados se aplicam a realidades diferentes, mas que apresentam certa semelhança entre si. De forma contrária, os termos equívocos se aplicam a realidades radicalmente diversas. Os termos a serem analisados são: (i) Lançamentos a débito e (ii) Lançamentos a crédito

No caso de lançamentos a débito, nas terminologias contábil e tributária, esse termo tem significação equívoca; posto que para fins contábeis, lançamento à débito na contabilização dos tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, é o lançamento no lado esquerdo do razãoete, que é a representação gráfica de uma conta (designação de um ou mais elementos do patrimônio).

No entanto, para fins fiscais, lançamento à débito, ou simplesmente, debitar-se do valor do imposto, é o ato de lançar nos livros e documentos fiscais, o valor correspondente ao lançamento contábil de crédito na correspondente conta tributo a recolher que figura no grupo passivo circulante das demonstrações financeiras em geral e no Balanço Patrimonial, em particular a contrapartida de uma conta de despesa.

Já no caso de lançamentos a crédito na contabilização dos tributos não cumulativos, como o ICMS e o IPI, significa o lançamento no lado direito do razãoete, enquanto na terminologia fiscal significa o ato de lançar nos livros e documentos fiscais, o valor correspondente ao lançamento contábil de débito na correspondente conta tributo a compensar que figura no grupo ativo circulante das demonstrações financeiras em geral e no balanço patrimonial, em particular a contrapartida de uma conta de receita.

Já o termo tributo destacado tem significação unívoca e representa o valor do tributo indicado em campo próprio do documento fiscal emitido, tanto na terminologia contábil quanto na terminologia fiscal.

4 - DA OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL OU PARCIAL:

Na ocorrência do pagamento integral integral do crédito tributário, dentro do prazo, a norma extintiva possui eficácia plena e entra em cálculo com a norma de constituição do crédito tributário, por ser uma norma de estrutura ,expurgando a obrigação tributária do sistema e, conseqüentemente, o direito subjetivo (no caso vinculado) da Fazenda pública exigir o seu cumprimento forçado em juízo via ação de execução.

Caso o pagamento seja feito após o prazo previsto na legislação tributária, o montante que autoriza a extinção do crédito tributário deve englobar os juros de mora e demais acréscimos legais, nos termos do artigo 161 do CTN.

Havendo pagamento fora do prazo, os acréscimos levarão em conta, apenas, o tempo transcorrido entre a data do vencimento e a data do pagamento e não o lapso temporal decorrido entre o vencimento e a data da cobrança posterior ao pagamento.

Havendo pagamento parcial do crédito tributário a norma extintiva não possui eficácia, posto que o pagamento a que se refere o §1º do artigo 150 do CTN é o pagamento integral de forma que a obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador ainda pode ser exigida pela Fazenda Pública, nos termos do §2º do artigo 150 do CTN, devendo a imputação a ser realizada levar em conta os pagamentos já efetuados e englobar apenas a diferença entre o total devido e o efetivamente pago.

Os acréscimos e multas terão como base de cálculo apenas essa diferença e não o total do crédito tributário constituído.

5 - GARANTIAS AO SUJEITO ATIVO NO TOCANTE À CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como a presunção de certeza e liquidez do crédito tributário regularmente constituído é relativa (Parágrafo único do artigo 3º da Lei 6.830/80), a construção de uma norma jurídica que possibilite a constituição, com segurança, do crédito tributário é a garantia de que a obrigação tributária que lastreia a ação de execução não será expurgada do sistema por via judicial.

6 – CONCLUSÃO:

A norma jurídica extintiva do crédito tributário (e, por consequência, da obrigação tributária), construída a partir da literalidade do disposto no inciso VII do artigo 156 e demais artigos correlatos do CTN pode, então ser assim resumida: Se ocorrer o pagamento antecipado (integral) do tributo, então deve ser que a obrigação tributária (e, por consequência, o crédito correlato que lhe é correspondente) fica extinta, a partir dessa data, sob condição resolutória de comprovação posterior, pela autoridade administrativa, da inexatidão dos procedimentos levados a efeito para apuração do valor do tributo ou do pagamento em valor inferior ao devido.

REFERÊNCIAS

BARROS MONTEIRO, Washington de . Curso de Direito Civil . 36 ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

BEZERRA, Manoel Jairo. Matemática para o ensino médio. São Paulo: Scipione, 2001.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Brasília: Universidade de Brasília, 1989.

BORGES, José Souto Maior. A Lei Complementar Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CALMON, Eliana e Outros. Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CARRAZA,Roque Antônio.Curso de Direito Constitucional Tributário.22 ed. São Paulo:Malheiros,2006.

CARVALHO,Paulo de Barros.Curso de Direito Tributário.17 ed.São Paulo:Saraiva,2005.

COSTA,Regina Helena.Inunidades Tributárias.1 ed. São Paulo:Malheiros,2006.

CRISTIANO CARVALHO.A estrutura lógica da norma jurídica.Revista de Direito tributário.N.90,p.205-215,jun.2004.

DE SANTI,Eurico Marcos Diniz.Lançamento Tributário.2 ed. São Paulo:Max Limonad,2001.

DE SANTI,Eurico Marcos Diniz.Decadência e Prescrição no Direito Tributário.3 ed. São Paulo:Max Limonad,2001.

ESTEVES,Maria do rosário.Normas Gerais de Direito Tributário.São Paulo:Max Limonad,2001.

GAMA,Tácio Lacerda. Contribuição de Intervenção no Domínio econômico.

GUIBORG,Ricardo a. Gigliani,Alejandro M. Guarinoni,Ricardo V.Introducción al conocimiento Científico.Burnos Aires/AG:Astrea, 1985.

HOVARTH,Estevão.Lançamento Tributário e Autolanaçamento.São Paulo:Dialética,1997.

JUSTEN FILHO,Marçal.Sujeição Passiva tributária – Terceira Parte – Apreciação crítica sobre a Sujneição Passiva Tributária – Dissertação de Mestrado – Banca examinadora : Prof. Geraldo Ataliba. São Paulo,198_.

LUNARDELLI,Pedro Guilherme Accorsi.Isenções Tributárias.São Paulo:dialética,1999.

MARINS,James.Direito Processual Tributário Brasileiro(Administrativo e Judicial).4 ed. São Paulo:Dialética,2005.

MARQUES,Márcio Severo.Classificação Constitucional dos Tributos.São Paulo :Max Limonad,2000.

MENDONÇA,Christine.A não-cumulatividade do ICMS.São Paulo,Quartier Latim,2006.

MOUSSALEM,Tárek Mysés.Fontes do Direito Tributário.São Paulo:Max Limonad,2001.

NASCIMENTO,Edmond Dantès. Lógica aplicada à Advocacia(Técnica de persuasão).2 ed.São Paulo:Saraiva,1987.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada Tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005.

SAUSSURE, Ferdinand. Curso de Linguística Geral, trad. Antônio Chelini, José Paes, Izidro Blikstein. 12 ed. São Paulo: Cultrix, 1975.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no Direito. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997.

Palavras Chaves

Sistema Tributário Nacional. Crédito tributário. Fato Gerador. Lançamento.