

se cogitaria da possibilidade de transferência das garantias e privilégios daquele crédito. As hipóteses de responsabilidade aproximam-se antes da cessão de dívida (e não de crédito), ou seja, mudança no polo passivo da obrigação, por força de lei, sem novação e sem solução de continuidade do vínculo tributário. A mudança subjetiva dá-se no polo passivo, pois o responsável tributário é também titular do dever de pagar o tributo, ao lado do contribuinte, ou no lugar dele, enquanto as garantias e privilégios são inerentes ao polo ativo da relação tributária. As similitudes e analogias ao Direito Civil, se buscadas, devem focar o tema do ponto de vista da cessão de dívida, lá concernentes a todos os casos de sucessão *mortis causa* ou *inter vivos*, a título singular ou universal (cf. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA. *Instituições de direito civil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. vol. 2, p. 324-329; MARIA HELENA DINIZ. *Curso de direito civil brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1985. vol. 2, p. 364-369; SILVIO RODRIGUES. *Direito civil*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1965. vol. 2, p. 360-365, entre outros). No Direito Tributário, parece-nos difícil conceber a inversão das posições, pois a transferência das garantias e privilégios do credor originário ao responsável, sujeito passivo, que paga a dívida do contribuinte:

- desnaturaria o caráter daquelas garantias e privilégios, inerentes ao credor e ao crédito e não ao devedor e ao débito;
- converteria em prêmio as hipóteses não raras em que a obrigação do responsável se reveste do caráter de sanção por ato ilícito culposo (art. 134 do CTN), ou doloso (art. 135);
- seria, de qualquer modo, inaplicável na chamada substituição tributária (regressiva ou progressiva), já que, nessa hipótese, a "sub-rogação" ocorre apenas no plano pré-jurídico.

5. A INCESSIBILIDADE ABSOLUTA DOS CRÉDITOS NÃO INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

Em regra, o credor pode transferir o seu crédito. No Direito Privado, prevalece o princípio da cessibilidade. Contudo, poderá a Fazenda Pública ceder o seu crédito?

As leis tributárias complementares como as normas gerais, integradas no Código Tributário Nacional ou constantes de leis especiais, assim como as leis federais de Direito Civil ou Comercial, não contêm nenhuma regra especial sobre o instituto da cessão de crédito aplicada ao Direito Tributário. Impera o mais absoluto silêncio do ponto de vista do legislador. Talvez em razão do vácuo legislativo, talvez em decorrência das acentuadas controvérsias doutrinárias, o fato é que os entes estatais ainda não se interessaram realmente pela cessão. Inexistem estudos sistemáticos e exaustivos sobre o assunto, muito menos jurisprudência assentada.

De um lado, estão aqueles que, na mesma linha da doutrina tradicional, sustentam o caráter de absoluta incessibilidade do crédito tributário (cf. CELSO CORDEIRO MACHADO. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 46). Para essa corrente, nem se coloca a questão da possível transferibilidade das garantias, preferências e privilégios ao cessionário, já que incedível seria o crédito tributário por sua própria natureza. Tem boa dose de razão o mestre mineiro, como veremos posteriormente, na medida em que a formalização do crédito e a constituição do título executivo envolvem atos e procedimentos administrativos privativos, incedíveis e intransferíveis. Atentos à questão, sustentam a possibilidade da cessão limitada de créditos tributários (já inscritos em Dívida Ativa) GERALDO ATALIBA e PAULO SALVADOR FRONTINI em pareceres concedidos ao Estado de São Paulo (cf. Inéditos).

Pode-se, antes, falar no princípio da inaccessibilidade do crédito, o que explica o silêncio das leis tributárias e do ordenamento jurídico em geral. Sobretudo urge identificar os atos administrativos inaccessíveis. A admissibilidade da cessão do crédito tributário restringe-se, limitada, engendrando dificuldades adicionais e perplexidades processuais.

A teoria do Direito Privado assim desenha o instituto da cessão de crédito em suas linhas gerais:

- um negócio jurídico que transfere a outrem (o terceiro-cessionário não integrante da relação) a qualidade creditória, recebendo o cessionário o direito respectivo com todos os seus acessórios e garantias;
- negócio que se aperfeiçoa independentemente do consentimento do devedor;
- e que não configura novação, nem extinção da obrigação originária, a qual continua tal como nasceu, sem alteração de seu conteúdo ou da sua natureza.

Estudos sistemáticos do instituto se fazem à luz dos arts. 1.065 a 1.078 do Código Civil de 1916, arts. 286 a 298 do novo Código Civil. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA assim define essa espécie de negócio jurídico:

“Chama-se cessão de crédito o negócio jurídico em virtude do qual o credor transfere a outrem a sua qualidade creditória contra o devedor, recebendo o cessionário o direito respectivo, com todos os acessórios e garantias” (cf. *Instituições de direito civil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. vol. 2, p. 309-310).

No mesmo sentido, lecionam ORLANDO GOMES (*Obrigações*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 203-213); SILVIO RODRIGUES (*Direito civil*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1965. vol. 2, p. 345-358); CÂMARA LEAL (*Direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1930. vol. 2, p. 278-281); MARIA HELENA DINIZ (*Curso de direito civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1985. vol. 2, p. 355-364); PONTES DE MIRANDA (*Tratado de direito privado*. Direito das obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. vol. 23, p. 290-334); JOÃO FRANZEN DE LIMA (*Curso de direito civil brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1961. vol. 2, p. 23-365); MIGUEL MARIA DE SERPA LOPES (*Curso de direito civil*. 4. ed. Freitas Bastos, 1966. vol. 2, p. 451-472); NELSON GODOI BASSIL D. (*Curso moderno de direito civil*. São Paulo: Nepa, 1976. vol. 2, p. 313-320) *et alii*.

Segundo a posição unânime da doutrina, em face do que dispõe nosso ordenamento, dois efeitos inerentes à cessão de crédito são claros e definidos: a) a transferência integral da relação jurídica ao cessionário, sem solução de continuidade, sem novação ou extinção da obrigação. Trata-se da mesma relação jurídica anterior, com as suas garantias e acessórios, de modo que o crédito se transfere com todos os vícios e vantagens originárias; b) a obrigação de o cedente responder pela existência do crédito (realidade da dívida) à época do negócio, mas, no silêncio do contrato, não responderá pela solvabilidade do devedor, conforme dispõe o art. 296 do Código Civil.

Não há dúvida, portanto, de que a cessão não descaracterizaria a natureza tributária do crédito, uma vez que inexistente rompimento do vínculo, mas tão somente mudança subjetiva no polo ativo da relação. A questão prévia que se coloca é saber se o crédito tributário é cessível e, se o for, quais as limitações, restrições e modificações que sofrerá a cessão em face das peculiaridades inerentes ao Direito, às garantias do contribuinte e da Administração.

As cessões de crédito são plenamente admitidas pelo legislador, exceto se a isso se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor (art. 286 do Código

Civil). E é exatamente nesse campo que encontramos prescrições legais proibitivas não da cessão em si, mas de atos administrativos diretamente envolvidos com a formalização do crédito tributário e com a constituição do título executivo, a saber:

1. o art. 3.º do CTN conceitua tributo como prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e "cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada";
2. por sua vez, o art. 142 do CTN define o lançamento como ato ou procedimento constitutivo do crédito e privativo da administração fazendária;
3. a constituição do título executivo pressupõe prévio lançamento e procedimento administrativo regular (CTN, art. 201), que culminam com a inscrição na repartição administrativa competente, cujo registro é minuciosamente disciplinado no CTN (art. 202);
4. extraída a certidão da inscrição, título executivo extrajudicial que instrui a execução judicial, o CTN mantém disposição benéfica à Fazenda Pública (repetida na Lei de Execução Fiscal, art. 2.º, § 8.º), autorizando que eventual nulidade possa ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula (art. 203);
5. após a promulgação da Lei de Execução Fiscal, de 1980, criou-se um procedimento próprio para a cobrança do crédito fazendário, segundo o qual somente se admite execução de título específico, formado e formalizado, mediante inscrição em Dívida Ativa e prévio procedimento administrativo regular (art. 1.º e art. 6.º, § 1.º); a confissão irretratável do devedor, que precede os parcelamentos de débitos fiscais, não substitui as formalidades inerentes e especiais de formação do título executivo fiscal. Assim, créditos tributários não inscritos são inexequíveis e, mais, incobráveis em juízo.

Não há dúvida de que os atos acima enumerados são intransferíveis e privativos da Administração: o lançamento; o procedimento administrativo regular de discussão do lançamento; a constituição do título executivo, por meio da inscrição em Dívida Ativa. Sustentamos, por tal motivo, a inaccessibilidade absoluta dos créditos não inscritos em Dívida Ativa, ainda que parcelados, mediante prévia confissão de dívida (ver comentários aos arts. 201 a 204).

6. NOS CASOS EM QUE É POSSÍVEL A CESSÃO DOS TÍTULOS EXECUTIVOS, FRAGILIZAM-SE AS GARANTIAS, OS PRIVILÉGIOS E AS PREFERÊNCIAS

Antes de praticar todos os atos administrativos intransferíveis a terceiros, a Fazenda Pública, como visto, não pode ceder os seus créditos, ainda que constituídos parcelados e precedidos de confissão irretratável do contribuinte. Somente se pode admitir cessão de créditos já inscritos em Dívida Ativa. Entretanto, nem por isso estarão ultrapassados os empecilhos ao negócio jurídico. Já tivemos ocasião de afirmar em parecer, elaborado em coautoria:

"Se limitada a cessão àqueles créditos já inscritos em dívida ativa, ou seja, aos títulos executivos, é verdade que grande parte dos obstáculos acima referidos estaria removida. Exceção importante, não obstante deve ser considerada, ou seja, a possibilidade de nulidade da certidão que, nesse caso, não poderia ser substituída em momento algum, nem mesmo até a decisão de primeira instância, como autoriza o art. 203 do CTN e o art. 2.º, § 8.º, da LEF. Uma vez cedido o título executivo, nulo porque nula a certidão, e embora existente o crédito, não teria o cessionário meios de executá-lo. Ou se admitiria a recompra