

Capítulo VI GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Seção I Disposições Gerais

■ **Art. 183.** A enumeração das garantias atribuídas neste capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

1. ROL NÃO EXAUSTIVO

O CTN, no art. 183, deixa claro que o rol das garantias e privilégios do crédito tributário por ele enunciado, não é exaustivo nem taxativo. Outras podem resultar expressamente das leis, em função da natureza ou das características de cada tributo.

O ideal seria que o CTN contivesse um corpo sistemático de todos os conceitos, instituídos e normas dos tributos. No entanto, nenhum Código escapa à incursão das leis extravagantes ou especiais.

A lei, a que se refere o art. 183, tanto pode ser a norma geral de Direito Financeiro quanto a da Pessoa Jurídica de Direito Público competente para a decretação do tributo. O CTN não distinguiu, cortando assim a possibilidade de distinções do intérprete.

O perigo não é pequeno porque os legisladores estaduais e municipais mais afoitos, sob a pressão do espírito fiscalista das autoridades tributárias, podem ir além das barras.

Certamente, Estados e Municípios, cremos, não podem inovar em matéria de privilégios, que são, por natureza, da competência federal. Não assim em relação às garantias do crédito tributário. O art. 183 só se refere às garantias, do que se conclui que exclui os privilégios. Vale o parágrafo único do art. 8.º da CF.

Tais garantias, entretanto, não alteram a natureza jurídica do crédito nem da obrigação tributária.

(Nota de Atualização)

2. CONCEITO DE GARANTIA, PRIVILÉGIO E PREFERÊNCIA

Inexistem, entre nós, estudos exaustivos sobre garantias, privilégios e preferências do crédito tributário, exceção feita à obra de CELSO CORDEIRO MACHADO, denominada *Crédito tributário* (Col. *Tratado de direito tributário brasileiro*, 6.º vol., Rio de Janeiro, Forense, 1984).

As garantias são expressão amplíssima e genérica. Privilégios e preferências são garantias. Entretanto, nem toda garantia é um privilégio ou uma preferência. Configura o crédito, podendo estar ou não referida no Capítulo VI do CTN, razão pela qual o art. 183 estabelece não ser exaustivo o rol das garantias. Elas são, em sentido lato, fiança, responsabilidade, caução. Já privilégio é sempre prerrogativa, prevalência ou preeminência de um crédito sobre outro. Se tal prevalência se dá em fase executiva, na ordem dos pagamentos em concurso de credores, denomina-se preferência. Contudo, o CTN não guarda essa distinção de forma rígida, denominando de preferência o que é singela garantia (arts. 191, 192 e 193).

Garantias, com o sentido amplíssimo que lhes pode ser assinalado, estão disseminadas ao longo do CTN. CELSO CORDEIRO MACHADO arrola, pelo menos, 32 disposições dessa natureza, locadas em outros sítios, livros e capítulos do CTN (cf. *Crédito tributário*, op. cit., p. 79-81).

O Código Tributário Nacional, no parágrafo único do art. 183, estabelece que a “*natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda*”. De fato, as garantias e os privilégios organizados no Capítulo VI não são elementos internos da norma de tributação, formadores do crédito em seus aspectos quantitativos ou qualitativos. São, nesse sentido, externos. Sob tal ângulo, podemos distinguir, assim, espécies de garantias, a saber:

- a) Formadoras do crédito tributário, quando surgem como reforço da responsabilidade do sujeito passivo, na figura do responsável tributário, inclusive do substituto, estando disciplinadas no Capítulo V do CTN; ou configuram obrigações acessórias, que decorrem da legislação tributária e têm “*por objeto prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”, conforme dispõe o art. 113, § 2.º, do CTN. Legislam sobre tais espécies de garantias, formadoras do crédito tributário, sejam da obrigação principal ou da acessória, as pessoas competentes para legislar, em relação aos tributos respectivos, incluídos dentro de seu campo de atuação. Somente lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, respeitadas as normas gerais editadas em lei complementar federal, instituem seus próprios tributos, para isso fixando os critérios de definição dos sujeitos passivos, da responsabilidade tributária, inclusive por infrações, sanções, obrigações acessórias, extinção e redução de penalidades.

Tais garantias não são aquelas contidas no Capítulo VI que ora se comenta, têm a mesma natureza do crédito, são, a rigor, elementos de formação do próprio crédito e seguem o mesmo regime jurídico da obrigação tributária a que correspondam. Assim, competente para legislar a respeito de tais garantias é a pessoa competente para legislar sobre o tributo correspondente. Aplica-se a tais garantias a lei em vigor no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de tal forma que a lei nova, posterior, vigente no momento da efetuação do lançamento será irrelevante. É o que dispõem o art. 144 e § 2.º do CTN.

- b) Estranhas à formação do crédito e à obrigação a que correspondam, conforme estabelece o parágrafo único do art. 183 do CTN. Tais garantias, enumeradas de forma não exaustiva no Capítulo VI, são garantias inespecíficas, ou privilégios ou preferências. Seguem elas um regime jurídico próprio, não influenciando na estrutura interna da norma de tributação, na natureza da obrigação ou do crédito. Não convertem a obrigação tributária em real nem o crédito, que continua sendo de caráter pessoal. Não obstante, as garantias, os privilégios e as preferências, embora não transmutem a natureza do crédito tributário, conforme estabelece o art. 183, conferem-lhe

efetividade muito maior, superior a de uma garantia real. Bens gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, não importando a data da constituição do ônus ou da cláusula, respondem pelo pagamento do crédito tributário, conforme o art. 184 do CTN. As garantias e os privilégios do crédito tributário são assim mais fortes do que aqueles conferidos por uma garantia real.

Em decorrência, o CTN autorizou a retroatividade das leis que outorgam ao crédito maiores garantias e privilégios, determinando no art. 144, § 1.º:

“Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”.

Ao contrário, portanto, das garantias formadoras do crédito – responsabilidade tributária –, a lei que rege as garantias e os privilégios estranhos à formação do crédito e da obrigação será aquela em vigor, no momento da efetuação do lançamento, ainda que posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

É garantia toda e qualquer medida que se destinar a atribuir maior efetividade e segurança ao crédito tributário, quer existam bens ou não do devedor, quer tenha a medida caráter preventivo ou não, como a exigência da prova de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda, como condição para que o juiz profira sentença de julgamento de partilha ou adjudicação, ou nos casos de celebração de contratos públicos ou participação em processo de licitação. Consideramos garantias as seguintes constantes do Capítulo VI do CTN:

- a) presunção de ser fraudulenta alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, estando ou não em fase de execução (CTN, art. 185);
- b) garantia de instância, oferecida pela massa falida, para discussão, no processo competente, de crédito tributário contestado no processo de falência (CTN, art. 188, § 1.º);
- c) reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscidos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado no processo de falência (CTN, art. 188, § 1.º);
- d) garantia de instância, oferecida pelo monte ou pelo espólio, para discussão, no processo competente, do crédito tributário contestado, no processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189, parágrafo único);
- e) reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscidos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado, no processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189, parágrafo único, c/c o § 1.º do art. 188);
- f) prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade mercantil do falido, que pleiteie a declaração da extinção de suas obrigações, como condição da concessão da declaração da extinção das obrigações do falido (CTN, art. 191);
- g) prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade mercantil do falido, que pleiteie a concessão de recuperação judicial (CTN, art. 191-A);
- h) prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, como condição para que o juiz profira sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (CTN, art. 192);