

TEXTO

3

complementar

(12)

MARIA LEONOR LEITE VIEIRA

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO



DIALÉTICA

36.

71

8.2

1997

MARIA LEONOR LEITE VIEIRA

A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

02672
BARROS CARVALHO ADVOGADOS

DIALÉTICA
SÃO PAULO - 1997

O vínculo, substanciado no lançamento, perdura, vive, até encontrar seu término com uma das fórmulas estipuladas no art. 156 do CTN, enquanto isto não ocorre, na plena vigência do vínculo, algumas situações - se acontecidas - têm a função de *sustar a exigibilidade do crédito*, isto é, de suspender a possibilidade de ser o crédito exigido, cobrado judicialmente. É Roque Carrazza quem ensina:

"A exigibilidade do crédito tributário poderá ser suspensa, isto é, ter sua eficácia temporariamente paralisada, por atos ou fatos jurídicos previstos em lei",

para concluir mais adiante que

"depois de exigível o tributo nada que surja, um ato ou fato novo, prestigiado pelo direito, que impede que a Fazenda Pública efetue a cobrança tributária, mas tão-somente a exigibilidade do crédito tributário"²⁹.

Exigido, neste contexto, deve ser entendido no sentido que a processualística lhe empresta: *acionável, ajuizável, executável*.

Incumbe, a partir desta parte, analisar, uma a uma, as formas de suspensão, de sustação, do direito de *exigir* que a Fazenda Pública detinha desde o nascimento da obrigação tributária. Para tanto, passemos ao tópico que ocupará a atenção e que é o núcleo deste trabalho.

29 "In" "Depósito do montante integral do crédito tributário" - Arts. 151, II, do CTN e 38 da Lei das Execuções Fiscais. Garantia em dinheiro. Possibilidade jurídica de sua substituição". Revista de Processo - RT, vol. 66 - p. 48.

5. A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

O Código Tributário Nacional, nos arts. 151 a 155, cuidou das hipóteses de "suspensão do crédito tributário" sem atinar para a errônea cometida. Na verdade suspende, tão-somente e a rigor, a *possibilidade* de ser ele exigido e não o próprio crédito; ele, como vimos de ver, permanece intocável, ileso, retomando sua marcha regular após a sustação do impedimento e só se extinguindo por uma daquelas hipóteses arroladas no art. 156, do mesmo diploma legal.

Estabelece o art. 151, mencionado:

"Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - a moratória;

II - o depósito de seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Parágrafo único - O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes".

Como se vê, embora o título do Capítulo III pratique a errônea comentada, o "caput" do art. 151 revê a situação, adequando-o à realidade, e delimitando tratar-se de cláusula de suspensão da exigibilidade.

À evidência, a suspensão do crédito tributário consiste na sustação temporária dos atos atinentes: à obrigação "principal", sem dispensar o sujeito passivo das chamadas "obrigações acessórias" (deveres instrumentais) que dependem ou sejam conseqüentes daquela cujo crédito esteja suspenso.

Em geral, a suspensão da exigibilidade do crédito opera-se por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, seja quando efetua o depósito do montante integral do tributo - para eximir-se da correção monetária (a) seja quando apresenta razões de defesa da exigência e/ou recorre para a instância superior (b) ou, ainda, quando bate às portas do Poder Judiciário para requerer Medida Liminar

em Mandado de Segurança contra decisão da autoridade administrativa que está a lhe exigir o pagamento de determinado crédito tributário (c), ou, mesmo, quando requer o favor da moratória (d).

De qualquer modo, enquanto não solucionada a pendenga, o crédito permanece incólume, ileso, pois que pendurado em uma das alças, em um dos obstáculos arrolados no art. 151 transcrito; somente após o rompimento daquele estorvo, daquele embaraço ou daquela barreira, estará o sujeito ativo livre para, de imediato, na forma designada pelo legislador, ajuizar o "quantum" a que tem direito.

5.1. Da Moratória

O instituto da *moratória* - elencado no item I, do art. 151 - não provocou, até esta parte, grandes discussões da doutrina. Resume-se em ser a *dilação*, o *adiamento*, a *demora*, a *procrastinação* do prazo estipulado para o pagamento do crédito ou para o implemento da prestação, convencionado pelas partes que o podem fazer para o cumprimento de uma só vez ou de maneira parcelada. O termo significa, tão-só, *prorrogação do prazo* para pagamento ou, como no verbete constante do "Dicionário Escolar da Língua Portuguesa"

"moratória - dilação de prazo concedida pelo credor ao devedor para pagamento de uma dívida"³⁰.

No Direito Tributário, a moratória deve obediência aos primados da *legalidade* e ao da *indisponibilidade dos bens públicos* em razão de a matéria necessitar de autorização da lei, conforme deixa assente, em obediência ao Texto Supremo, o art. 152 do CTN que pede transcrição:

"152 - A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira",
portanto, por ato do Poder Legislativo específico, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

"b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado".

A *moratória* é, pois, a concessão legal de um período de tolerância para o exercício da exigência da dívida. Nesse caso, o credor

30 "Dicionário Escolar da Língua Portuguesa" - Francisco da Silveira Bueno - Ministério da Educação e Cultura - 7ª edição - p. 831.

- sujeito ativo - não tem ação, no sentido genérico do termo, contra o devedor, não lhe podendo protestar o crédito. Como ensina Aliomar Baleeiro "a exigibilidade de seu crédito jaz em ponto morto, ainda que fluam, ou não, os juros".

Com efeito, a *moratória* decorre da necessidade de atender a razões de ordem geral ou individual ao verificarem-se fatos que, pelas conseqüências na vida social e econômica, impõem a dilação de prazos que normalmente estão previstos na legislação para cumprimento das obrigações assumidas, ensajadoras do crédito tributário.

5.1.1. Moratória - parcelamento, transação e novação

Autores há que enxergam na moratória, ou mesmo no parcelamento de dívidas tributárias ou, ainda, na transação (forma extintiva do crédito - art. 156 do CTN) a vestimenta da "*novação*" sem atentar, todavia, para as características básicas desta entidade do Direito Civil que não pode ser trazida para o âmbito do Direito Tributário pelas próprias qualidades individualizantes da obrigação tributária, bem assim de seu objeto - o crédito (que com ela nasce e se extingue; desaparecido o crédito decompõe-se estará a obrigação tributária) e ela, por razões já expostas, tem seu nascimento, sua vida e sua extinção determinadas pela lei de regência, de maneira precisa, clara, peremptória, exhaustiva e rígida. É, ali, onde estão arroladas as modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156) não há menção a tal figura; nem poderia haver, rejeita-se. Em verdade, a *novação* é *simultaneamente causa extintiva e geradora de obrigações*. Clóvis Bevilacqua é enfático ao dizer:

"A novação é a conversão de uma dívida por outra para extinguir a primeira"³¹

ou, ainda,

"a novação é a extinção de uma obrigação pela criação de uma obrigação nova, destinada a substituí-la"³².

Impende concluir, só por aí, que de "*novação*" não se cuida. E se há necessidade de bem sopesar o tema, socorramo-nos da lição da professora de Direito Civil da Universidade Católica de São Paulo, Maria Helena Diniz

"Contudo, será desnecessário, como nos ensina Washington de Barros Monteiro, a exteriorização da intenção de

31 "Comentários ao Código Civil" - Vol. 4 - Ed. Francisco Alves - 1955 - p. 157.

32 "Apud" Maria Helena Diniz - Curso de Direito Civil cit. - p. 236.

novar por meio de palavras sacramentais ou fórmulas pré-determinadas; apenas se requer que tal ânimo resulte de maneira clara, sem que haja possibilidade de impugnação. Se a intenção de novar não se revelar claramente, dever-se-á entender que as partes quiseram tão-somente confirmar o negócio anteriormente feito, sem alterá-lo. A doutrina não nos fornece nenhum critério seguro que possibilite a identificação do 'animus novandi', de forma que a intenção de novar terá de ser investigada em cada caso, atendendo-se às suas peculiaridades. Todavia, de um modo geral haverá alguma possibilidade de se afirmar que quando o ânimo de novar não estiver expresso, ele estará presente sempre que houver incompatibilidade entre a antiga e a nova obrigação. Assim, não se terá a intenção de novar quando: a) se adicionarem à obrigação novas garantias (RT, 479:57, 436:121), como, por exemplo, a pactuação de uma garantia hipotecária que não atinge, de modo algum, a essência da obrigação; b) se debate preço (RF 93:239); c) se *concedem maiores facilidades de pagamento* (RF 160:163, RT 382:174, 394:311, 496:168); *se dilata ou prorroga o prazo do vencimento* (RT 487:214, RF 22:163); e) se reduz o montante da dívida (RT 143:645, 485, 51)³³ (grifo posterior).

Caio Mário da Silva Pereira, por outra parte, ensina que "nunca se presume a novação, pois o contrário dissonaria de sua natureza extintiva do vínculo, devendo resultar sempre da vontade das partes. O que se faculta é, tão-somente, na apuração desta vontade, aceitar-se, a par da declaração explícita, a claramente dedutível dos termos da nova"³⁴.

A função essencial, pode-se dizer, da *novação* é extinguir, de maneira automática, a obrigação antiga, libertando o devedor daquele vínculo, e, nesse sentido, é bilateral, embora não chegue a se revestir das características de um contrato, em seu sentido técnico.

É bem verdade que o Direito Tributário, na ausência de disposição expressa, permite que os princípios gerais de direito privado sejam utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas; é verdade, também, que ele não

33 "Curso de Direito Civil Brasileiro" cit. - pp. 236/237.

34 "Instituições de Direito Civil" - 2ª edição - Forense - vol. II - 1993 - p. 161.

autoriza, por outro lado, que sejam eles utilizados para definição dos efeitos tributários e pretender explicar pelo instituto da novação - e pelas conseqüências dali advindas - as figuras jurídicas antes mencionadas (moratória e transação) seria extrapolar o campo de atuação, provocando, quiçá, entendimento enganoso, com sérias conseqüências para a exigibilidade do crédito.

A *erronia* talvez tenha sido cometida pelos doutrinadores brasileiros embasados nas lições de Hector Villegas, da escola argentina de Direito Tributário, que, analisando as formas extintivas do crédito tributário naquele país, esclareceu que, no caso de dívidas tributárias não pagas em seu devido tempo, podem elas ser extintas mediante o submetimento do devedor ao regime de "regularização patrimonial".

"Quando se produz o fenômeno", diz ele, "os devedores declaram seus gravames omitidos e sobre tais montantes se aplica uma *alíquota reduzida*, da qual surge uma dívida tributária inferior à originária, se tivesse sido cumprida no tempo e na forma devidos. Surge, então, uma nova dívida para com o fisco, cujo montante dependerá da alíquota que vier a ser fixada sobre os montantes impositivos omitidos. Produz-se, então, o que para o direito civil é a causa extintiva denominada *novação*, e que consiste na transformação de uma obrigação em outra, o que vem a significar a substituição de uma obrigação por outra diferente, ao mesmo tempo em que fica extinta a primeira. Não há dúvida quanto à extinção da originária obrigação substancial tributária, porquanto, em seu lugar, aparece outra obrigação claramente diferenciável, nada menos que por seu objeto, que passa a ser um tributo de menor monta"³⁵.

Não é possível conceber-se, portanto, a utilização do instituto da *novação* no rol das cláusulas que definem a existência ou a extinção de crédito de índole tributária, sopesados que estão nos limites constitucionais, sobretudo no princípio da *supremacia do interesse público*, que exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, e é um valioso instrumento para coordenar as atividades sociais; postulado essencial para a compreensão do regime jurídico-administrativo, bem assim, no princípio da *indisponibilidade dos interesses públicos* que, segundo a ilustre Professora

35 "Curso de Direito Tributário" - Ed. RT - São Paulo - Trad. de Roque A. Carrazza - 1980.

da Universidade Católica de São Paulo, Lucia Valle Figueiredo, traduz-se

“n'aquele interesse que deve ser curado com prevalência e, para tanto, com a outorga de titularidade de poder à Administração, e cujo conteúdo reflete prerrogativas especiais”

e que

“somente a análise exaustiva do ordenamento fará aflorar quais os interesses públicos que devem ser perseguidos pela Administração, bem como seus graus, este ou aquele regime jurídico”³⁶.

O titular do órgão administrativo incumbido de representar os interesses públicos não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade do que preceitua a lei.

Paulo de Barros Carvalho assinala, a propósito:

“A disponibilidade dos interesses públicos está permanentemente retida no âmbito do Estado, que a manipula de modo soberano, exercitando sua função legislativa. Corolário desse princípio, no terreno dos tributos, é a premência absoluta de lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário”³⁷.

Tudo isto porque o Direito Tributário está intimamente atrelado ao *princípio da vinculabilidade da tributação*, já que a atuação administrativa, neste setor, está pautada por uma estrita vinculabilidade aos termos da lei e liberar o sujeito passivo do cumprimento de suas obrigações, anteriormente assumidas, para, em seu proveito, fazer nascer nova obrigação, ou novas obrigações e novo crédito, foge às fronteiras do Administrador, a não ser em situações especificamente determinadas pela lei (remissão e anistia).

Transpondo estes ensinamentos, que encontram assento no Direito Civil e que até podem ser trazidos aos lindes do Direito Tributário, nos moldes dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, podemos concluir, com Paulo de Barros Carvalho que

“qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que possamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos. Carece de possibilidade lógica

36 “Curso de Direito Administrativo” cit. - p. 35.

37 “Curso de Direito Tributário” cit. - p. 97.

imaginar uma sexta solução, precisamente porque esta é a fisionomia básica da existência de um vínculo de tal natureza”³⁸.

Antes, houvera o ilustre professor paulista decomposto a extinção da figura obrigacional dentre das seguintes possibilidades:

- a) pelo desaparecimento de sujeito ativo;
- b) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) pelo desaparecimento do objeto;
- d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desapareição do crédito;
- e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desapareição do débito”³⁹.

Ora, se estas são as maneiras de se extinguir a relação obrigacional a que adstritos os sujeitos ativo e passivo, fácil é concluir, também por este caminho, que os princípios que norteiam o Direito Tributário não deixam espaço para a figura da *novação*. Aqui, na trilha do Direito Tributário, não há que se falar em crédito e obrigação, senão naquelas nascidas com a ocorrência do fato imponível (fato jurídico tributário), suspensos nas condições elencadas e extintos por uma das modalidades estipuladas na lei de regência. Em qualquer uma das hipóteses arroladas no art. 151, o crédito permanece pendente de solução, subsiste incólume e esse obstáculo rompido dará, de imediato, ensejo à exigibilidade por parte do sujeito pretensor, o sujeito ativo.

A *moratória* pode, também, ser concedida em caráter “individual”, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições estipuladas para aquela concedida em caráter geral, quais sejam: a) lei editada pela pessoa de direito público competente para instituir o tributo a que se refere; b) pela União quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida a tributos federais e às obrigações de caráter privado. Com efeito, mesmo se consentida em caráter individual, ou seja, para aquele contribuinte que a houver requerido, haverá que obedecer a previsão contida na lei que tiver autorizado sua concessão.

A lei que consentir a moratória, todavia, pode delimitar, expressamente, a sua aplicabilidade a determinada região do território

38 “Curso de Direito Tributário” cit. - p. 298.

39 “Curso de Direito Tributário” cit. - p. 298.