

## Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e os problemas do dia-a-dia dos contribuintes

Marcelo Kiyoshi Harada\*

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é necessariamente de caráter temporário, nunca definitivo.

A suspensão, por si só, não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua inalterado, desde sua constituição definitiva procedida pelo ato vinculado do lançamento, com a devida notificação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional elenca, em seu art. 151, os casos de suspensão:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*I – moratória;*

*II – depósito do seu montante integral;*

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

*IV – concessão de medida liminar em mandado de segurança;*

*V – concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies.*

Em todos esses casos, o contribuinte faz jus à certidão positiva de tributos com efeitos de negativa, ao teor do art. 206 do CTN.

Porém, nos dias de hoje, a grande dificuldade que paira sobre os contribuintes está acostada especialmente nos dispositivos contidos nos incisos III e V acima transcritos, que versam, respectivamente, sobre as reclamações e os recursos administrativos e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

As reclamações e os recursos administrativos, ou sejam, a impugnação, a defesa ou o recurso administrativo contra o lançamento constitutivo do crédito tributário suspendem

sua exigibilidade, conforme se constata da simples leitura ocular do inciso legal retrotranscrito.

Dessa forma, respeitados os pressupostos instituídos em lei, para a instauração do processo administrativo tributário, as impugnações e os recursos administrativos possuem o condão de sustar, mesmo que provisoriamente, a exigibilidade do crédito, inibindo assim, o Poder Público de inscrever a dívida e socorrer-se do Judiciário para cobrá-la coativamente.

Desrespeitar tal procedimento implicaria afronta aos princípios basilares do processo administrativo tributário, quais sejam, o da ampla defesa e o do contraditório, insculpidos no art. 5º, LV, da Constituição Federal, *in verbis*:

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recurso a eles inerentes.*

Deveras, os postulados da ampla defesa e do contraditório são corolários do princípio mais amplo, o do *due process of law*, forma consagrada para a defesa, não apenas dos ‘acusados em geral’, como também dos litigantes, tanto no processo judicial como no administrativo.

Esse direito, expressamente reconhecido pela Carta Magna vigente, traduz diretamente a exigência do exercício de um poder jurídico-público justo, proporcionando ao administrado os fatos e fundamentos invocados pela autoridade, o pleno direito de ser ouvido e o de contrapor-se às alegações da parte adversária.

Logo, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão de pendência de reclamação ou recurso administrativo, fica o fisco inibido de proceder a inscrição na dívida ativa e executar, por meio do Poder Judiciário, seus direitos. Seria razoável por parte do fisco apenas efetuar o lançamento tributário, para prevenir a decadência, porém, sem imposição de multa, nos precisos termos do art. 63 da Lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996.

Certo também, que a reclamação formulada pelo contribuinte, uma vez que ela é prévia à execução do crédito tributário, pode ensejar o aparelhamento da exceção de pré-executividade, ou suscitar questão preliminar nos próprios embargos à execução, por ausência do indispensável requisito da exequibilidade, que resulta da exigibilidade do crédito tributário, no caso, suspensa pela reclamação tempestiva.

Na pendência de discussão administrativa do crédito tributário, é nula a execução fiscal, porque nulo é o ato de inscrição na dívida ativa de um tributo com sua exigibilidade suspensa. Nesse sentido, nula a inscrição, nula "*ipso facto*" a execução.

Sendo assim, a arguição de nulidade do título executivo em sede de pré-executividade seria a via de maior eficácia a ser eleita pelo contribuinte, pois evitaria a constrição de seus bens. É um verdadeiro absurdo uma pessoa ter que suportar agressão aos

seus bens por créditos ilíquidos, incertos, ou cuja exigibilidade esteja suspensa, ou ainda, por uma execução fundada em título executivo nulo, ou por qualquer outra razão que impeça o conhecimento do mérito da ação executiva.

No entanto, nos dias de hoje, os contribuintes estão sendo submetidos a um verdadeiro processo de coação psicológica que, na maioria das vezes, decorre de uma interpretação não-sistemática da lei. Sendo assim, ficam os contribuintes em geral, de certa forma, coagidos a abrir mão de seus direitos fundamentais, para se adaptarem às canhestras interpretações do fisco como que pretendendo arrecadar a todo e a qualquer custo.

Lamentavelmente, nem sempre o contribuinte pode se dar ao luxo de prolongar a demanda, sob pena de colocar em risco a continuidade de suas atividades econômicas e a sua própria sobrevivência, por conta de uma atuação extremamente morosa do Judiciário na repressão de condutas ilegais dos agentes do fisco. O pior acontece, quando decisões de primeira instância deixam-se levar pelos argumentos equivocados do fisco, cada vez mais ousado em matéria de desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte.

Para demonstrar tal tipo de interpretação prejudicial aos contribuintes, passemos a analisar o inciso V do art. 151 do CTN.

A concessão de medida liminar, ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial foi expressamente introduzida, na legislação competente à matéria, pela Lei Complementar nº 104/01, sendo certo que, até então, o CTN fazia menção apenas à liminar em mandado de segurança como meio processual hábil à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O acrescido inciso V, do art. 151 do CTN, deve ser interpretado de acordo com as premissas extraídas da Constituição Federal e aplicado em harmonia com o Sistema Tributário Nacional.

Ilustremos com o seguinte exemplo:

Determinado contribuinte obtém do juiz da execução, em sede de exceção de pré-executividade, a suspensão liminar do processo de execução fiscal. Parece óbvio que essa suspensão surte, *ipso facto*, o efeito previsto no inciso V do art. 151 do CTN acima noticiado.

Certo é que existe uma decisão judicial, suspendendo a execução do crédito tributário, por via do processo regular de execução fiscal.

Infelizmente, a interpretação equivocada do referido dispositivo, nos dias de hoje, vem propiciando um verdadeiro e absurdo meio de cobrança coativa de tributos.

A interpretação dada pelo fisco e alguns magistrados é no sentido de que a suspensão do processo de execução não seria suficiente, para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Em relação a essa estranha e inusitada interpretação, deixo aos leitores as seguintes indagações: O sistema jurídico brasileiro admite a cobrança coativa de tributos por ação que não seja por meio de ação de execução fiscal? Pode o fisco condicionar a expedição de certidão tributária, necessária ao exercício da atividade econômica, ao pagamento do tributo, cuja execução está suspensa? Pode o fisco exigir prévio pagamento de tributo com execução suspensa, como condição para autorizar a confecção de talonários de notas fiscais? Pode o fisco inabilitar a inscrição cadastral do contribuinte que deixar de pagar o tributo, cujo processo de execução está suspenso por decisão judicial?

Ademais, além de a suspensão do feito executivo implicar, *ipso facto*, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, qualquer decisão judicial, que disponha no sentido de que o fisco não pode atuar contra o contribuinte em determinada hipótese, tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, não importando se aquela decisão foi proferida no âmbito do mandado de segurança ou em qualquer outro instrumento processual.

Outrossim, as decisões do Judiciário devem ser respeitadas, não apenas pelos particulares e pela administração, mas, e principalmente pelo próprio Judiciário. Se existe uma ordem do juiz **competente**, o da execução fiscal, suspendendo o processo executivo não é dado a outro juiz de igual hierarquia decidir diferentemente em outro procedimento judicial.

Em suma, juízes de igual hierarquia não podem desrespeitar decisões uns dos outros e muito menos modificá-las, cabendo essa tarefa exclusivamente às instâncias superiores, por meio de recursos processuais próprios.

Diante dessas situações, que realmente ocorrem, em função das equivocadas interpretações retromencionadas, fica o contribuinte cada vez mais distante dos seus direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, porque freqüentemente há situações em que ele precisa, com urgência, de certidão negativa ou certidão positiva de tributos com efeitos de negativa, para poder dar continuidade às suas atividades econômicas.

**\*Marcelo Kiyoshi Harada** é sócio do escritório Harada Advogados Associados, membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e do Centro de Pesquisas e Estudos Jurídicos, especializando em Direito Tributário pela PUC/SP