

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ANDRÉ PEDREIRA IBAÑEZ

**AS CAUSAS PRECLUSIVAS DO TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL
NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

PORTO ALEGRE

2012

ANDRÉ PEDREIRA IBAÑEZ

**AS CAUSAS PRECLUSIVAS DO TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL
NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul — UFRGS — como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

PORTO ALEGRE

2012

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

I12c Ibañez, André Pedreira.
As causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional na
execução fiscal de crédito tributário / André Pedreira Ibañez. –
Porto Alegre, 2012.
109 f.

Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação,
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012.
Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini.

1. Direito processual civil. 2. Execução fiscal. 3.
Prescrição. 4. Preclusão. I. Título. II. Difini, Luiz Felipe
Silveira.

CDU 347.952

Bibliotecária Responsável: Deisi Hauenstein CRB-10/1479

ANDRÉ PEDREIRA IBAÑEZ

**AS CAUSAS PRECLUSIVAS DO TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL
NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao
Programa de Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul —
UFRGS — como requisito parcial para a
obtenção do título de Mestre em Direito

Ata n. 20/2012

Aprovada em 04 de julho de 2012

Banca Examinadora

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

James José Marins de Souza
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Igor Danilevicz
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Ricardo Antonio Lucas Camargo
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

A Andréia, pelo infinito amor.

A meus pais, pelo constante incentivo.

A meus avós, pelas incontáveis lições de vida.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço ao meu orientador, Professor Doutor Luiz Felipe Silveira Difini, que desde o início do Curso confiou no meu trabalho e, em função disso, me concedeu diversas oportunidades no universo acadêmico.

Agradeço também aos demais professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, por toda a dedicação na transmissão do conhecimento.

Igualmente, manifesto os meus agradecimentos aos funcionários do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, que me auxiliaram de forma extremamente eficiente sempre que necessário.

Agradeço, ainda, aos colegas de Curso pelo excelente convívio durante o período em que estivemos juntos e pela generosidade na troca de conhecimentos e experiências.

Por fim, agradeço aos amigos Anderson Vichinkeski Teixeira e Luis Felipe Spinelli, que, com o seu entusiasmo pelo universo acadêmico, motivaram o meu ingresso no Curso de Mestrado.

*O direito sempre se preocupou com o tempo:
pensá-lo significa ocupar-se da fugacidade das
condutas, da efemeridade dos fatos e da
inexorabilidade da linguagem que os cristaliza, por
meio das provas jurídicas que propiciam o
conhecimento e a manipulação dos acontecimentos
relevantes para o direito.*

Eurico Marcos Diniz de Santi

RESUMO

Conforme o próprio título anuncia, a presente dissertação tem como objetivo identificar as causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário. Trata-se, no caso, das causas impeditivas, suspensivas e interruptivas, estudadas de forma detalhada por Antônio Luís da Câmara Leal. Com base nos estudos desse renomado autor, o primeiro capítulo tem início com o exame dos institutos jurídicos da prescrição e da decadência, destacando-se o tema das causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional. Também no primeiro capítulo, será abordada a prescrição no direito tributário e, sobretudo, a prescrição na execução fiscal de crédito tributário. O segundo capítulo inicia com a adaptação das causas preclusivas, apresentadas por Câmara Leal, à execução fiscal de crédito tributário. Na sequência, serão examinadas as hipóteses de interrupção do transcurso do prazo prescricional, previstas no artigo 174, do Código Tributário Nacional. Ainda, serão estudadas as hipóteses apresentadas pelo artigo 151, do mesmo diploma legal, de modo a classificar cada uma delas entre as causas preclusivas estudadas. Encerrando o estudo, serão examinadas outras hipóteses abordadas pela doutrina e pela jurisprudência como possíveis causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário.

Palavras-chave: Prescrição tributária. Causas preclusivas. Causa impeditiva. Causa suspensiva. Causa interruptiva. Execução fiscal.

ABSTRACT

As its title announces, this paper aims to identify the preclusion causes (*causas preclusivas*) in the course of the limitation period (*prazo prescricional*) in the Brazilian tax foreclosure (*execução fiscal*). The causes considered are the impeditive, suspensive and interruptive, which were studied in detail by Antonio Luis da Camara Leal. Based on the studies of this renowned author, the first chapter begins with the analysis of the legal concepts of the limitation period and of the decay period (*prazo decadencial*), emphasizing the theme of the preclusion causes in the course of the limitation period. Also, in the first chapter, the limitation period in tax law will be examined and, especially, the limitation period in the Brazilian tax foreclosure. The second chapter begins with the adaptation of the preclusion causes presented by Camara Leal, in the Brazilian tax foreclosure. Following, it will be presented the examination of the hypothesis of interruption in the course of the limitation period provided for in Article 174 of the Brazilian Tax Code. Still, the hypothesis provided for in Article 151, of the same Code, will be studied, in order to classify each one in the preclusion causes. Concluding the study, it will be examined other hypothesis treated by the doctrine and by the jurisprudence as possible preclusion causes of the limitation period in the Brazilian tax foreclosure.

Keywords: Tax law limitation period. Preclusion causes. Impeditive causes. Suspensive causes. Interruptive causes. Brazilian tax foreclosure.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 A PRESCRIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	14
1.1 OS INSTITUTOS JURÍDICOS DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA.....	14
1.1.1 Fundamentos, Efeitos e Conceito da Prescrição	18
1.1.2 As Causas Preclusivas da Prescrição	21
1.1.2.1 Causas Impeditivas.....	22
1.1.2.2 Causas Suspensivas.....	23
1.1.2.3 Causas Interruptivas.....	24
1.1.3 Fundamentos, Efeitos e Conceito da Decadência	26
1.2 A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	28
1.2.1 Importância da Lei Complementar	28
1.2.1.1 Obrigação, Lançamento e Crédito Tributários.....	32
1.2.1.1.1 Obrigação Tributária.....	32
1.2.1.1.2 Lançamento Tributário.....	33
1.2.1.1.3 Crédito Tributário.....	36
1.2.1.2. Decadência e Prescrição Tributárias.....	37
1.2.1.2.1. Decadência Tributária.....	37
1.2.1.2.2 Prescrição Tributária.....	39
1.2.1.2.3 Efeitos da Decadência e da Prescrição Tributárias.....	40
1.3 A PRESCRIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	42
1.3.1 A Execução Fiscal de Crédito Tributário	42
1.3.2 O Prazo de Prescrição	44
1.3.2.1 Marco Inicial.....	51
1.3.2.1.1 Marco Inicial no Lançamento por Declaração.....	52
1.3.2.1.2 Marco Inicial no Lançamento por Homologação.....	53
1.3.2.1.3 Marco Inicial no Lançamento de Ofício.....	55
1.3.2.2 Possibilidade de Decretação de Ofício.....	57
2 IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DAS CAUSAS PRECLUSIVAS DO TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	59

2.1 A ADAPTAÇÃO DAS CAUSAS PRECLUSIVAS DE CÂMARA LEAL À EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	59
2.2 AS HIPÓTESES INTERRUPTIVAS PREVISTAS NO ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	60
2.2.1 A Citação Pessoal Feita ao Devedor e o Despacho do Juiz que Ordenar a Citação	60
2.2.1.1 A Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça	65
2.2.1.2 A Data do Ajuizamento da Execução Fiscal	70
2.2.1.3 O Redirecionamento da Execução Fiscal	72
2.2.2 Protesto Judicial	74
2.2.3 Qualquer Ato Judicial que Constitua em Mora o Devedor	78
2.2.4 Qualquer Ato Inequívoco Ainda que Extrajudicial, que Importe em Reconhecimento do Débito pelo Devedor	80
2.3 CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVISTAS NO ARTIGO 151 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	86
2.3.1 Depósito do Montante Integral	86
2.3.2 Reclamações e Recursos Administrativos	87
2.3.2.1 A Prescrição Intercorrente no Processo Tributário Administrativo	91
2.3.3 Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança e a Concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada em Outras Espécies de Ação Judicial	94
2.4 OUTRAS HIPÓTESES ABORDADAS PELA DOUTRINA E PELA JURISPRUDÊNCIA	97
2.4.1 Existência de Prazo para o Pagamento do Tributo	97
2.4.2 Inscrição em Dívida Ativa	98
2.4.3 Consulta Fiscal	99
2.4.4 Determinação de Não Inscrição em Dívida Ativa ou Sustação da Cobrança Judicial dos Débitos de Comprovada Inexequibilidade e de Reduzido Valor	100
CONCLUSÕES	103
REFERÊNCIAS	106

INTRODUÇÃO

O presente estudo foi elaborado, levando em consideração que o direito sempre se preocupou com o tempo,¹ pois busca examinar aspectos peculiares de um instituto jurídico caracterizado pela passagem do tempo, cuja origem está no direito romano: a prescrição.

Muitos doutrinadores brasileiros trataram do tema da prescrição, porém poucos, ou talvez nenhum, fizeram-no com o detalhamento do professor Antônio Luís da Câmara Leal, autor da pioneira obra “Da Prescrição e da Decadência”, cuja primeira edição foi lançada no ano de 1939.

Através da referida obra, baseada em larga escala na doutrina estrangeira, Câmara Leal apresentou o instituto da prescrição de forma pormenorizada, de modo a permitir aos estudiosos uma adequada compreensão do instituto.

Todavia, o trabalho de Câmara Leal não foi realizado à prova de críticas, consoante se verifica no artigo “Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis” de Agnelo Amorim Filho, professor da Faculdade de Direito da Universidade da Paraíba, datado do ano de 1960.

Enquanto o estudo de Câmara Leal é marcado por bem examinar a prescrição, o de Agnelo Amorim Filho se caracteriza por identificar as características da decadência, o que facilitou em muito a diferenciação entre os dois institutos jurídicos.

Tendo em vista que o presente estudo visa a abordar particularidades do instituto jurídico da prescrição, a obra de Câmara Leal ganha maior relevo, destacando-se o ponto referente às causas preclusivas da prescrição (impeditivas, suspensivas e interruptivas).

Conforme o título do presente estudo anuncia, o mesmo abordará as causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário, tema de extrema relevância, que, todavia, não está adequadamente disposto na legislação tributária.

Ocorre que o Código Tributário Nacional, diploma legal com status de lei complementar, responsável por apresentar as normas gerais em matéria de prescrição tributária por força de previsão constitucional, refere expressamente apenas uma causa preclusiva da prescrição, qual seja, a interruptiva.

Assim, doutrina e jurisprudência, com base no mencionado diploma legal, têm abordado as causas interruptivas, expressamente previstas, e, por vezes, as causas

¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 40.

suspensivas, recorrendo a dispositivo legal que trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que nem sempre se mostra adequado.

Por outro lado, no que concerne às causas impeditivas, escassos são os trabalhos doutrinários e precedentes jurisprudenciais que as abordam, de modo que têm praticamente sido desconsideradas.

Diante disso, é de extrema relevância a adaptação do estudo de Câmara Leal, acerca das causas preclusivas da prescrição, à execução fiscal de crédito tributário, de modo a identificar, nesse universo particular, as causas impeditivas, as causas suspensivas e as causas interruptivas do transcurso do prazo prescricional.

Para alcançar esse objetivo, o estudo foi dividido em dois capítulos, sendo o primeiro dedicado ao estudo da prescrição na execução fiscal de crédito tributário, e o segundo destinado à identificação de suas causas preclusivas.

O primeiro capítulo tem início com o exame dos institutos jurídicos da prescrição e da decadência, sendo analisados seus fundamentos e efeitos, objetivando a sua devida conceituação; e também são apresentadas as referidas causas preclusivas da prescrição.

Igualmente, no primeiro capítulo será abordada a prescrição no direito tributário, sendo enfatizada a importância da lei complementar no tratamento da obrigação, do lançamento e do crédito tributário, bem como da decadência e da prescrição tributárias, cujos efeitos também serão examinados.

Na parte final do primeiro capítulo, será estudada a prescrição na execução fiscal de crédito tributário, com a análise da ação de execução fiscal enquanto meio processual para cobrança de crédito tributário no âmbito judicial. Outrossim, também será examinado o prazo da prescrição e seu marco inicial. Encerrando o primeiro capítulo, será abordado o tema da decretação de ofício da prescrição na execução fiscal de crédito tributário.

Ainda, importante sublinhar que, embora o presente estudo mencione, de forma esparsa, a prescrição intercorrente no processo tributário administrativo e na execução fiscal, não abordará a prescrição intercorrente tratada no artigo 40, da Lei nº 6.830/80, por se tratar de tema de viés eminentemente processual, que não se coaduna com o objetivo do presente estudo, direcionado à área do direito tributário.

Após a construção dos necessários alicerces pelo capítulo primeiro, serão identificadas e analisadas, no segundo capítulo, as causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário.

O segundo capítulo terá início com a adaptação das causas preclusivas, apresentadas por Câmara Leal, à execução fiscal de crédito tributário.

Na sequência, serão examinadas individualmente as hipóteses de interrupção do transcurso do prazo prescricional, previstas no artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional,² a saber: a citação pessoal feita ao devedor e o despacho do juiz que ordena a citação, sendo neste tópico incluído o estudo da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça, de um novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da matéria e do redirecionamento contra o responsável tributário na execução fiscal; o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, no qual estarão incluídos os institutos da moratória e do parcelamento que constam no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

A propósito, no item seguinte, serão analisadas as demais hipóteses arroladas no referido artigo 151 de modo a classificar cada uma delas entre as causas preclusivas estudadas. Assim, serão examinados: o depósito do montante integral; as reclamações e os recursos administrativos, sendo mencionada a prescrição intercorrente no processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Encerrando o estudo, serão examinadas outras hipóteses abordadas pela doutrina e pela jurisprudência como possíveis causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário, a saber: a existência de prazo para pagamento do tributo; a inscrição em dívida ativa; a consulta fiscal; e a determinação de não inscrição em dívida ativa ou sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecuibilidade e de reduzido valor.

Após a exposição de todos os aspectos propostos, serão apresentadas as conclusões, bem como as referências das obras e dos precedentes jurisprudenciais que serviram de embasamento para o presente estudo.

² Inclusive em sua redação original, anterior à Lei Complementar nº 118/05.

1 A PRESCRIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1 OS INSTITUTOS JURÍDICOS DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA

Do ponto de vista metodológico, é recomendável que, antes do estudo do instituto jurídico da prescrição, sejam apresentadas algumas linhas, de caráter introdutório, acerca da diferenciação entre os institutos jurídicos da prescrição e da decadência.

Ocorre que prescrição e decadência, embora distintos e com características próprias, são dois institutos jurídicos que envolvem um mesmo aspecto nuclear, qual seja, a passagem do tempo. E por envolverem este mesmo aspecto nuclear, muitas vezes os dois institutos são confundidos, especialmente no âmbito do direito civil, exigindo do jurista uma atenção redobrada na sua identificação.

Agnelo Amorim Filho, com propriedade, confere a devida ênfase à dificuldade na distinção dos dois institutos:

A questão referente à distinção entre prescrição e decadência – tão velha quanto os dois velhos institutos de profundas raízes romanas – continua a desafiar a argúcia dos juristas. As dúvidas são tantas, e vêm se acumulando de tal forma através dos séculos, que, ao lado de autores que acentuam a complexidade da matéria, outros, mais pessimistas, chegam até a negar – é certo que com indiscutível exagero – a existência de qualquer diferença entre as duas principais espécies de prazos extintivos.³

A mesma preocupação foi manifestada no estudo de Câmara Leal:

A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contato, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e têm, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo. Daí serem muitas vezes confundidas, quer na doutrina, quer na jurisprudência, sentindo os escritores sérios embaraços para traçarem, em linhas nítidas, os seus característicos diferenciais. Isso ocorre, principalmente, na escola ítalo-francesa que faz da prescrição uma caução extintiva de direitos, identificando-a com a decadência que também extingue direitos.⁴

Especificamente no direito civil, a diferenciação entre decadência e prescrição foi prejudicada pelo fato de o Código Civil de 1916⁵ ter abordado os dois institutos de forma conjunta, sem preocupação com a sua discriminação e, sobretudo, misturado prazos

³ AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 836, p. 733-463, jun. 2005. p. 733.

⁴ LEAL, Antônio Luiz da Câmara; DIAS, José de Aguiar. *Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 100.

⁵ Artigos 161 a 179.

decadenciais e prescricionais, o que viria a ser parcialmente corrigido pelo vigente Código Civil.⁶

O critério mais comum para distinguir os dois institutos em análise é aquele segundo o qual a prescrição extingue a ação, e a decadência extingue o direito. Tal critério, destacado por Câmara Leal, é considerado insuficiente por Agnelo Amorim Filho, porquanto parte dos efeitos ou consequências dos institutos, e não de suas causas.⁷

De qualquer forma, além do referido critério, Câmara Leal ainda apresenta algumas outras diferenças que merecem ser aqui transcritas:

- a) a decadência tem por efeito extinguir o direito, e a prescrição extingue a ação;
- b) a decadência só extingue a ação por via de consequência, e a prescrição só extingue o direito também por via de consequência;
- c) a decadência não se suspende, nem se interrompe e só é impedida pelo exercício do direito a ela sujeito; a prescrição pode ser suspensa ou interrompida por causas preclusivas previstas pela lei;
- d) a decadência corre contra todos, não prevalecendo contra ela as isenções criadas pela lei a favor de certas pessoas, relativamente à prescrição, porque nela se atende somente ao fato objetivo da inércia durante um certo lapso de tempo, em nada influenciando a situação das pessoas; a prescrição não corre contra todos, havendo pessoas que, por consideração de ordem especial, ficam isentas de seus efeitos;
- e) a decadência produz os seus efeitos extintivos de modo absoluto, pelo que o direito decadente não pode ser utilmente invocado, nem mesmo por via de exceção; a prescrição, em certos casos, não produz os seus efeitos em relação à exceção, que pode ser invocada, sem que a prescrição, lhe sirva de embaraço;
- f) a decadência resultante de prazo extintivo imposto pela lei não pode ser renunciada pelas partes, nem antes, nem depois de consumada; a prescrição, depois de consumada, pode ser renunciada pelo prescribente;
- g) a decadência decorrente de prazo legal prefixado pelo legislador pode ser conhecida pelo juiz, de seu ofício, independentemente de alegação das partes; a prescrição das ações patrimoniais não pode ser, *ex officio*, decretada pelo juiz.^{8,9}

Não obstante tais aspectos, para Agnelo Amorim Filho, o mais consistente critério de diferenciação é baseado na existência de direitos potestativos em oposição aos direitos a uma prestação.

⁶ A prescrição é tratada do artigo 189 ao 206, enquanto a decadência é tratada do artigo 207 ao 211. Entretanto, não há uma segregação entre os prazos de natureza prescricional e os prazos de natureza decadencial.

⁷ AMORIM FILHO, 2005, p. 735.

⁸ À época em que foi elaborada a obra de Câmara Leal, ainda vigia o Código Civil de 1916 e o Código de Processo Civil de 1939, que não previam a possibilidade de decretação de ofício da prescrição. Já o Código de Processo Civil de 1973, em sua redação original, previa, no artigo 219, § 5º, a possibilidade de decretação de ofício da prescrição nos casos que não envolvessem direitos patrimoniais. Com o advento da Lei nº 11.280, de 16 de fevereiro de 2006, que alterou a redação do § 5º do artigo 219 do Código de Processo Civil, foi possibilitada a decretação da prescrição de ofício de forma genérica, incluindo, portanto, os direitos patrimoniais, tema a ser oportunamente tratado no decorrer do presente estudo.

⁹ LEAL; DIAS, 1978, p. 115, grifo do autor.

O substantivo “potestativo” é oriundo da expressão *potestas* do latim e diz respeito à condição obrigacional que está subordinada à vontade de uma das partes.¹⁰

Os direitos potestativos são relativos e são exercidos contra determinada pessoa, e, por vezes, contra si mesmo, mas resultam sempre de relação jurídica com determinada pessoa.¹¹

Sobre tais direitos leciona Chiovenda:

Em muitos casos, a lei concede a alguém o poder de influir, com sua manifestação de vontade, sobre a condição jurídica de outro, sem o concurso da vontade deste:

- a) ou fazendo cessar um direito ou um estado jurídico existente;
- b) ou produzindo um novo direito, ou estado ou efeito jurídico.¹²

Agnelo Amorim Filho ainda menciona três formas de exercício dos direitos potestativos.

A primeira delas é através de simples declaração de vontade do seu titular, independentemente da utilização da via judicial, e, em qualquer caso, sem o concurso da vontade daquele que sofre a sujeição, por exemplo, no direito de aceitação da herança.¹³

A segunda forma de exercício dos direitos potestativos também é através de simples declaração de vontade do seu titular, sem utilização da via judicial, somente se aquele que sofre a sujeição concordar com tal forma de exercício; porém, inexistindo tal concordância, o titular do direito potestativo poderá recorrer à via judicial para exercitá-lo como no direito que o condômino tem de dividir a coisa comum.¹⁴

A terceira e última forma de exercício de direitos potestativos traz a indispensabilidade da utilização do Poder Judiciário, mesmo quando todos os interessados, inclusive aqueles que sofrem a sujeição, acordam que o direito seja exercitado de outra maneira, em virtude de reflexos na ordem pública.¹⁵

A propósito, foi a concepção de direitos potestativos que ensejou a substituição da tradicional classificação das ações do direito romano, que levava em consideração a natureza do direito cuja defesa se pretendia com o exercício da ação (reais, pessoais, mistas ou

¹⁰ SIDOU, José Maria Othon. *Dicionário jurídico*: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997. p. 610.

¹¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte geral. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 5, p. 275.

¹² CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Saraiva: São Paulo, 1969. v. 1, p. 15.

¹³ AMORIM FILHO, 2005, p. 740.

¹⁴ AMORIM FILHO, 2005, p. 740.

¹⁵ AMORIM FILHO, 2005, p. 740-741.

prejudiciais) por outra baseada na natureza do pronunciamento judicial pleiteado¹⁶, ou seja, segundo a carga de eficácia da sentença.

Para o presente estudo, é suficiente um exame *en passant* das três espécies de ação de cognição, conforme lição de Humberto Theodoro Júnior:

Pode a ação de cognição ser desdobrada em:

a) *ação condenatória*: a que busca não apenas a declaração do direito subjetivo material do autor, mas também a formulação de um comando que imponha uma prestação a ser cumprida pelo réu (sanção). Tende à formação de um título executivo;

b) *ação constitutiva*: a que, além da declaração do direito da parte, cria, modifica ou extingue um estado ou relação jurídica material;

c) *ação declaratória*: aquela que se destina apenas a declarar a certeza da existência ou inexistência de relação jurídica, ou de autenticidade ou falsidade de documento (art. 4º). Podem essas ações ser manejadas em caráter *principal* (art. 4º), ou *incidental* (art. 5º). No último caso, representa uma cumulação sucessiva de pedidos, para ampliar o alcance da coisa julgada, levando sua eficácia também para a questão prejudicial que se tornou litigiosa após a propositura da ação principal (art. 470).¹⁷

Em virtude do objetivo do presente estudo, deve-se atentar para as ações constitutivas, as quais têm por objetivo o exercício de duas categorias de direitos potestativos:¹⁸

a) aqueles que, por medida de segurança dos negócios jurídicos, a lei não permite sejam exercidos mediante simples declaração de vontade, nem mesmo quando estão de acordo todos os interessados, inclusive aquele que sofre a <<sujeição>> (ações constitutivas **necessárias**, segundo a terminologia adotada por Calamandrei). Ex.: as ações anulatórias de casamento; e b) aqueles direitos potestativos que são exercidos por meio de ação apenas subsidiariamente, isto é, quando os outros interessados não concordam em que eles sejam exercidos mediante simples declaração de vontade. Ex.: a ação de divisão.¹⁹

Diante das espécies de direitos potestativos envolvidos, as ações constitutivas possuem as seguintes características:

a) não pressupõem a existência de lesão a um direito, como ocorre nas ações condenatórias; b) por meio delas não se exige uma **prestação** do réu, mas apenas se pleiteia a formação, modificação, ou extinção de um estado jurídico; c) não são meio para se restaurar um direito lesado, mas meio pelo qual se exercitam duas classes de direitos potestativos; d) não têm por objetivo a satisfação de uma pretensão, se se entender como tal << o poder de exigir de outrem uma prestação>>, pois os direitos potestativos são, por definição, <<direitos sem pretensão>> (quando muito há, nas ações constitutivas, uma pretensão de natureza especial, isto é, uma pretensão dirigida contra o Estado, ou uma pretensão à tutela jurídica, ou << pretensão à

¹⁶ AMORIM FILHO, 2005, p. 741.

¹⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1, p. 56, grifo do autor.

¹⁸ AMORIM FILHO, 2005, p. 743.

¹⁹ AMORIM FILHO, 2005, p. 743.

prestação jurisdicional>>, como quer Pontes de Miranda, mas ele mesmo acentua que não se deve confundir <<pretensão de direito material>> com <<pretensão à tutela jurídica>> - << Comentários ao Código de Processo Civil>> 1ª ed., 1º vol., pág. 19); finalmente: e) as sentenças proferidas nas ações constitutivas (positivas ou negativas) não são suscetíveis, e nem carecem de execução, pois o conteúdo de tais ações se esgota com o provimento judicial que determina a criação, modificação, ou extinção do estado jurídico. (Somente quando a ação constitutiva se encontra cumulada com uma ação condenatória é que se pode cogitar de execução, mas aí a execução diz respeito a essa última. Ex.: a ação para rescindir o contrato de compra e venda de coisa recebida com vício redibitório, e reaver o preço pago, mais perdas e danos – art. 178, § 2º, e § 5º. n. IV).²⁰

Apresentados os direitos potestativos como critério adequado para diferenciar prescrição e decadência, torna-se cabível o exame dos fundamentos e dos efeitos dos referidos institutos, de modo a contribuir ainda mais com a tarefa de segregação aqui empreendida.

1.1.1 Fundamentos, Efeitos e Conceito da Prescrição

Câmara Leal apresenta quatro condições, que são elementares para a ocorrência da prescrição, quais sejam: a) a existência de uma ação exercitável; b) a inércia do titular da ação pelo seu não-exercício; c) a continuidade dessa inércia durante certo lapso de tempo; e d) a ausência de causas preclusivas de seu curso.²¹

Em relação ao primeiro requisito, é importante salientar que, enquanto o direito não sofrer qualquer perturbação, não há falar em ação a ser proposta por seu titular.²² Como o objetivo da prescrição é extinguir as ações, a mesma só é possível se houver uma ação a ser exercitada, em virtude da violação do direito²³. Trata-se da *actio nata* dos romanos,²⁴ que, conforme ensina Savigny, é o ponto de partida da prescrição:

La primera condición de una prescripción posible coincide con la determinación de su punto de partida. Mientras que un derecho no existe, no es posible descuidar ejercítalo ni perderlo por negligencia. Para que una prescripción comience, es preciso, pues, una *actio nata* (b).²⁵

Tratando do princípio da *actio nata*, leciona o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal:

²⁰ AMORIM FILHO, 2005, p. 743.

²¹ LEAL; DIAS, 1978, p. 20.

²² LEAL; DIAS, 1978, p. 21.

²³ LEAL; DIAS, 1978, p. 21-22.

²⁴ LEAL; DIAS, 1978, p. 22.

²⁵ SAVIGNY, Friedrich Karl Von. *Sistema del derecho romano actual*. 2. ed. Madrid: Centro Ed. de Góngora, 1879. v. 4, p. 186, grifo do autor.

E, então, surge questionamento inafastável: quando começa a correr a prescrição para ajuizamento de uma ação? Qual é o termo inicial da prescrição? O surgimento de uma ação exercitável, a denominada, para os romanos, *actio nata*. Nascida a ação, tem-se, até mesmo para afastar e evitar a inércia daquele que se diga titular de um direito integrado ao respectivo patrimônio, o curso do prazo assinado em lei.²⁶

Outrossim, conforme leciona Pontes de Miranda, a prescrição, além da ação, atinge a pretensão:

A prescrição não atinge, *de regra*, somente a ação; atinge a pretensão, cobrindo a eficácia da pretensão e, pois, do direito, quer quanto à ação, quer quanto ao exercício do direito mediante cobrança direta [...], ou outra manifestação pretensional.²⁷

A exceção de prescrição gera o encobrimento de parte da eficácia do direito, ou seja, a eficácia da pretensão ou a da ação, mas não de todos os efeitos do direito, pois este persiste,²⁸ inclusive para fins de incidência do artigo 882 do Código Civil.²⁹

Assim, ficando entendido que a violação do direito e o início do prazo prescricional são fatos relacionados, que se correspondem como causa e efeito, e, articulando-se tal noção com aquela classificação dos direitos de Chiovenda, chegar-se-á à conclusão de que os chamados direitos da primeira categoria (direitos a uma prestação) conduzem à prescrição, pois somente estes podem ser objeto de lesão ou de violação.³⁰

Ao mesmo tempo, os chamados direitos de segunda categoria (potestativos), que não podem ser objeto de lesão ou de violação, jamais poderão, por tal razão, dar ensejo a um prazo prescricional, do que se conclui que apenas as ações condenatórias podem prescrever, por serem as únicas que protegem direitos suscetíveis de lesão, ou seja, direitos da primeira categoria segundo a classificação de Chiovenda.³¹

O segundo requisito, a inércia do titular da ação, consiste na inação, na passividade daquele que é titular de um direito, diante da violação por este sofrida,³² conforme o ensinamento de Câmara Leal:

²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 566.621. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 04 de agosto de 2011. DJ, Brasília, 10 out. 2011. Grifo do autor.

²⁷ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte geral. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 6, p. 102, grifo do autor.

²⁸ MIRANDA, 1983, v. 6, p. 106.

²⁹ Art. 882. Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível.

³⁰ AMORIM FILHO, 2005, p. 745-746.

³¹ AMORIM FILHO, 2005, p. 746.

³² LEAL; DIAS, 1978, p. 25.

Como a harmonia social exige o equilíbrio estável das relações jurídicas, o poder público tem interesse em que o titular do direito não se conserve inerte diante da violação, que perturba a estabilidade do direito, e, por isso, pune a sua inércia, decretando a extinção da ação e, conseqüentemente, o perecimento do direito violado, se ela perdurar. E a essa extinção da ação, determinada pela lei, é que se dá a denominação de prescrição.³³

Nesse caso da inércia, devem ser incluídas as situações em que o credor concede prazo de espera, conforme exemplo trazido por Pontes de Miranda, ao tratar do encobrimento da eficácia pela exceção de prescrição:

Se houve prazo de espera, concedido pelo credor, corre a prescrição enquanto êle dura, porque, no direito brasileiro, com a espera, só se interrompe a prescrição, se houve, da parte do devedor, reconhecimento da pretensão. Aliás, a *espera* é inconfundível com o *adiamento*, ou *diferimento do vencimento da dívida*, espécie em que a prescrição somente se inicia ao termo do vencimento. Bem assim com o pacto de *non petendo*.

No direito brasileiro, não há *replicatio doli* para se encobrir a eficácia da exceção de prescrição; nem aquele, contra quem se exerce a exceção de prescrição, pode furtar-se às suas conseqüências, alegando que foi o devedor que obstou o exercício do direito, da pretensão, ou da ação, ou a prática de ato que produzisse interrupção da suspensão.³⁴

O terceiro requisito consiste na continuidade dessa inércia do titular do direito, durante certo lapso de tempo, pois a inércia é a sua causa eficiente e o tempo o fator operante,³⁵ consoante leciona Câmara Leal:

Se, antes de consumado o tempo, a inércia cessa e o titular se torna ativo, a prescrição se interrompe. Logo, é a inércia continuada, ou continuidade da inércia, que constitui elemento da prescrição que, para consumar-se requer que essa continuidade se prolongue, sem interrupção, durante todo o tempo determinado pela lei para o exercício da ação.³⁶

Importante sublinhar, nas palavras de Câmara Leal, “que não é a inércia momentânea ou passageira que a lei pune com a prescrição, mas a inércia prolongada, duradoura, indicativa da negligência do titular.”³⁷

Finalmente, o último e derradeiro requisito para a ocorrência da prescrição e, a propósito, o mais relevante para o presente estudo, é a ausência de causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional, as quais, além das interruptivas, abrangem as diversas

³³ LEAL; DIAS, 1978, p. 26.

³⁴ MIRANDA, 1983, v. 6, p. 106-107, grifo do autor.

³⁵ LEAL; DIAS, 1978, p. 27.

³⁶ LEAL; DIAS, 1978, p. 27.

³⁷ LEAL; DIAS, 1978, p. 26.

circunstâncias que, por força de lei, impedem que a prescrição tenha início ou a suspendam temporariamente.³⁸

Ao ser decretada, a prescrição traz como efeito imediato e inafastável a extinção da ação, mas não do direito, que permanece subsistindo em estado latente,³⁹ o que, por si só, não gera intranquilidade social.⁴⁰ Conforme destaca Agnelo Amorim Filho, “o que causa tal intranquilidade é a ação, isto é, a possibilidade de ser ela proposta a qualquer momento.”⁴¹

A ação, nesses casos, funciona como um meio de proteção e não como um meio de exercício dos direitos.⁴²

Nesse sentido manifestou-se Câmara Leal, ao “reconhecer que a prescrição só pode ter por objeto a ação, e não o direito, posto que este sofra também os seus efeitos, porque ela, extinguindo a ação, o torna inoperante.”⁴³

Diante de todos os aspectos expostos, torna-se cabível apresentar o conceito de prescrição apresentado por Câmara Leal, para quem a “prescrição é a extinção de uma ação ajuizável, em virtude da inércia de seu titular durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso.”⁴⁴

1.1.2 As Causas Preclusivas da Prescrição

As causas preclusivas da prescrição constituem, no presente estudo, o principal ponto de diálogo entre o direito civil e o direito tributário.

Com base no Código Civil de 1916, vigente à época de seus estudos, Câmara Leal tratou de três causas que influem na contagem do prazo prescricional, impedindo o seu início, suspendendo-o ou interrompendo-o.⁴⁵

Tendo em vista que tais causas tolgem o curso normal da prescrição, embora cada uma de modo diferente, Câmara Leal julgou de bom alvitre, com base em dicionário latino-

³⁸ LEAL; DIAS, 1978, p. 27.

³⁹ O tema dos efeitos causados pela prescrição é bastante extenso e marcado por divergentes posicionamentos doutrinários. Assim, como o objetivo do presente estudo não é propriamente tratar dessa matéria, não serão abordados de forma detalhada os efeitos da prescrição em relação às pessoas e os efeitos da prescrição em relação ao seu objeto, recomendando-se neste ponto, para maior aprofundamento, a leitura da já citada obra de Câmara Leal.

⁴⁰ AMORIM FILHO, 2005, p. 745.

⁴¹ AMORIM FILHO, 2005, p. 745.

⁴² AMORIM FILHO, 2005, p. 748.

⁴³ LEAL; DIAS, 1978, p. 11.

⁴⁴ LEAL; DIAS, 1978, p. 12.

⁴⁵ LEAL; DIAS, 1978, p. 131.

português,⁴⁶ dar-lhes a genérica denominação de causas preclusivas da prescrição, conforme se extrai do seguinte trecho de sua obra:

Preclusivo é um neologismo hoje corrente, cuja ordem etimológica é o verbo latino praeccludere, ou cludere, cujo princípio é praecclusum ou preclusum, e cuja significação figurada é: vedar, impedir, tolher.

Preclusivo é, pois, aquilo que tolhe ou embaraça, de modo que causas preclusivas da prescrição são aquelas que tolhem ou embaraçam o seu curso, qualquer que seja o modo pelo qual o façam.

Em três ordens, categorias ou classes dividem-se essas causas:

- a) *impeditivas*, quando tolhem a prescrição, impedindo o seu curso;
- b) *suspensivas*, quando tolhem a prescrição, suspendendo o seu curso; e c)
- interruptivas*, quando tolhem a prescrição, interrompendo o seu curso.⁴⁷

Conforme se constata, Câmara Leal dividiu em três as causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional: impeditivas, suspensivas e interruptivas.⁴⁸

Diante de sua relevância para o presente estudo, é importante que cada uma dessas causas seja examinada de forma individualizada, de modo a tornar mais facilitada a sua compreensão.

1.1.2.1 Causas Impeditivas

Segundo Câmara Leal, “causas impeditivas da prescrição são aquelas que tolhem ou impedem o seu início, não permitindo que a prescrição comece a correr.”⁴⁹

O Código Civil de 1916, embora distinguisse as causas impeditivas das causas suspensivas da prescrição,⁵⁰ acabou por confundi-las, incorporando-as, indistintamente, aos vários dispositivos, sem a sua devida discriminação.⁵¹

No vigente Código Civil, não se verifica modificação relevante, tendo sido mantida basicamente a mesma estruturação apresentada por seu predecessor.⁵²

É importante salientar que as causas impeditivas diferem das causas suspensivas, porque sua existência é anterior ao início do transcurso do prazo prescricional, por isso exercem desde logo sua influência preclusiva sobre este, impossibilitando o seu início; já as causas suspensivas são supervenientes ao início do transcurso do prazo prescricional, que já

⁴⁶ Câmara Leal cita em sua obra *Saraiva, dicionário latino-português*.

⁴⁷ LEAL; DIAS, 1978, p. 131-132, grifo do autor.

⁴⁸ Essas três categorias já constavam no Código Civil de 1916, porém, conforme será visto logo adiante, não foram devidamente discriminadas entre si.

⁴⁹ LEAL; DIAS, 1978, p. 132.

⁵⁰ *Das Causas que Impedem ou Suspendem a Prescrição* (Artigos 168 a 171).

⁵¹ LEAL; DIAS, 1978, p. 132.

⁵² *Das Causas que Impedem ou Suspendem a Prescrição* (Artigos 197 a 201).

está fluindo quando de sua incidência, e, por isso, não impedem o seu início, mas tolhem a continuação do transcurso já iniciado, suspendendo-o.⁵³

A exemplo das causas suspensivas, as causas interruptivas também são supervenientes ao início do transcurso do prazo prescricional, evidenciando aí sua diferença em relação às causas impeditivas.⁵⁴

1.1.2.2 Causas Suspensivas

Conforme ensinamento de Câmara Leal, “causas suspensivas da prescrição são aquelas que sobrevêm, depois que a prescrição já se acha em curso, e o suspendem, ficando o mesmo paralisado enquanto elas perduram, para continuar, novamente, quando elas desaparecem.”⁵⁵

Cabe consignar que as causas impeditivas e as causas suspensivas podem concorrer ao mesmo tempo ou de forma sucessiva, sendo que, neste caso, somam-se os tratos de tempo que não lhes correspondem,⁵⁶ conforme o seguinte exemplo trazido por Pontes de Miranda:

Se a menor casou com quem fora seu tutor, há o tempo que corresponde a tutoria, que não se conta no prazo prescricional, o tempo em que não foi tutor, *que se conta*, e o tempo que se iniciou com o estabelecimento da sociedade conjugal, que também não se conta.⁵⁷

Já tendo sido previamente diferenciadas das causas impeditivas, cabe fazer o mesmo em relação às causas interruptivas do transcurso prescricional.

Ocorre que as causas interruptivas interrompem a prescrição cujo transcurso já se iniciou, inutilizando todo o lapso já decorrido, de modo que, cessada a causa que provocou o efeito interruptivo, a prescrição tem novo início; diferentemente, as causas suspensivas não têm o condão de destruir o tempo já decorrido antes da suspensão, de modo que, cessada esta, é retomado o transcurso do prazo prescricional, sendo adicionado o tempo restante para sua consumação.⁵⁸

Como se vê, o principal aspecto que diferencia as causas suspensivas das causas interruptivas está nos efeitos relativos ao curso da prescrição, pois, enquanto aquelas, quando

⁵³ LEAL; DIAS, 1978, p. 132.

⁵⁴ LEAL; DIAS, 1978, p. 132.

⁵⁵ LEAL; DIAS, 1978, p. 158.

⁵⁶ MIRANDA, 1983, v. 6, p. 177.

⁵⁷ MIRANDA, 1983, v. 6, p. 177-178, grifo do autor.

⁵⁸ LEAL; DIAS, 1978, p. 158.

cessadas, apenas determinam o seu prosseguimento ou continuação, estas fazem com que, cessada a causa interruptiva, não haja mero prosseguimento, mas um novo transcurso do prazo, desde seu início.⁵⁹

1.1.2.3 Causas Interruptivas

Interrupção da prescrição, conforme Câmara Leal, “é a cessação de seu curso em andamento, em virtude de alguma das causas a que a lei atribui esse efeito”,⁶⁰ diferindo das causas suspensivas em função de três aspectos principais:

a) o fundamento da suspensão é a impossibilidade ou dificuldade, reconhecida pela lei, para o exercício da ação, de modo que a inércia do titular não pode ser atribuída à negligência; e o fundamento da interrupção é o exercício do direito, posto judicialmente em atividade, cessando, assim, a inércia do titular; *b)* a suspensão paralisa, apenas, o curso da prescrição, de modo que, cessada a causa que a determinou, o seu curso anterior prossegue; ao passo que a interrupção faz cessar o curso já iniciado e em andamento, não o paralisando, apenas, de maneira que, cessada a causa interruptiva, o seu curso anterior não prossegue, mas se inicia um novo curso, começando a correr novamente a prescrição; *c)* as causas suspensivas independem da vontade das partes, são fatos objetivos que ocorrem sem que essas tenham para isso cooperado; as causas interruptivas, pelo contrário, dependem da vontade das partes, são fatos subjetivos, provocados e determinados, diretamente, por essas.⁶¹

Conforme destaca Câmara Leal, algumas legislações classificam a interrupção da prescrição em natural e civil,⁶² por exemplo, o Código Civil francês, em seu artigo 2.242: "Art. 2.242. La prescription peut être interrompue ou naturellement ou civilement."

Guilouard, ao comentar o referido dispositivo, salienta que "l'interruption est naturelle lorsqu'elle résulte d'un fait matériel, d'un fait <<de la nature>>, suivant l'expression de Dunod; elle est civile lorsqu'elle résulte d'un acte juridique."⁶³

No direito francês, a interrupção natural é limitada à posse e refere-se à prescrição aquisitiva, que tem seu curso interrompido quando o possuidor é privado da posse por mais de um ano, tanto pelo antigo proprietário, como por terceiro,⁶⁴ conforme artigo 2.243 do Código

⁵⁹ LEAL; DIAS, 1978, p. 158-159.

⁶⁰ LEAL; DIAS, 1978, p. 172.

⁶¹ LEAL; DIAS, 1978, p. 172-173.

⁶² LEAL; DIAS, 1978, p. 173.

⁶³ GUILLOUARD, L. *Traité de la Prescription*. Paris: A. Pedone, 1901. v. 1, p. 169.

⁶⁴ LEAL; DIAS, 1978, p. 173.

Civil francês.⁶⁵ Outrossim, o Código Civil italiano possui previsão semelhante em seu artigo 1.167.⁶⁶

Guillouard, comentando o Código Civil francês, define a aplicabilidade da interrupção natural e da interrupção civil da prescrição:

Au point de vue du genre de prescription auquel s'appliquent ces deux causes d'interruption, l'interruption civile s'applique à toute espèce de prescriptions, la prescription libératoire comme la prescription acquisitive. Au contraire, l'interruption naturelle étant, comme le dit Dunod, <<réelle et dans la nature>>, ne s'applique en général qu'à la prescription acquisitive: elle seule étant fondée sur la possession est seule susceptible d'une interruption <<réelle>> par la perte de la possession.⁶⁷

Além disso, a doutrina italiana ampliou a interrupção natural aos direitos reais sobre coisa alheia,⁶⁸ conforme o seguinte excerto da obra de Coviello:

La interrupción es de dos especies: natural y civil. Pero respecto de la prescripción extintiva la interrupción natural tiene una importancia muy limitada: sólo puede tener lugar con respecto a la prescripción de los derechos reales sobre la cosa de otro. Así, si después de haber descuidado ejercitar una servidumbre predial durante veintinueve años, realizo en el trigésimo actos de ejercicio de la servidumbre, la prescripción se interrumpe naturalmente.⁶⁹

Entretanto, o Código Civil brasileiro de 1916 trazia apenas a interrupção civil do transcurso do prazo prescricional,⁷⁰ o que veio a ser repetido no vigente Código Civil, conforme se constata da leitura de seu artigo 202:

Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á:

- I - por despacho do juiz, mesmo incompetente, que ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual;
- II - por protesto, nas condições do inciso antecedente;

⁶⁵ Art. 2.243. Il y a interruption naturelle, lorsque le possesseur est privé pendant plus d'un an de la jouissance de la chose, soit par l'ancien propriétaire, soit même par un tiers.

⁶⁶ Art. 1167. Interruzione dell'usucapione per perdita di possesso.

L'usucapione è interrotta (2945) quando il possessore è stato privato del possesso per oltre un anno.

L'interruzione si ha come non avvenuta se è stata proposta l'azione (2953) diretta a ricuperare il possesso e questo è stato ricuperato.

⁶⁷ GUILLOUARD, 1901, v. 1, p. 170, grifo nosso

⁶⁸ LEAL; DIAS, 1978, p. 173.

⁶⁹ COVIELLO, Nicolas. *Doctrina general del derecho civil*. 4. ed. Mexico: Union Tipografica Ed. Hispano-Americana, 1949. p. 527, grifo nosso.

⁷⁰ Art. 172. A prescrição interrompe-se:

- I - pela citação pessoal feita ao devedor, ainda que ordenada por juiz incompetente;
- II - pelo protesto, nas condições do número anterior;
- III - pela apresentação do título de crédito em juízo de inventário, ou em concurso de credores;
- IV - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- V - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.

III - por protesto cambial;
 IV - pela apresentação do título de crédito em juízo de inventário ou em concurso de credores;
 V - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
 VI - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.
 Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper.

Outrossim, Câmara Leal, fazendo remissão à doutrina francesa, leciona que as causas interruptivas civis podem ser divididas em interpelativas e recognitivas,⁷¹ conforme lição de Baudry e Tissier:

Gli atti giuridici da cui può risultare l'interruzione civile sono tassativamente determinati dalla legge. Quali sono questi atti? Ve n'ha tutt'una serie che si può designare col nome comune di "atti d'interpellazione (art. 2244) [Cod. civ. it. Art. 2125]. Inoltre l'interruzione può risultare dal riconoscimento fatto dal debitore o dal possessore del diritto di colui contro il quale prescrive (art. 2248) [Cod. civ. it. art. 2129].⁷²

Conforme foi verificado, existem três causas preclusivas que interferem diretamente no transcurso do prazo prescricional, de modo a alterar sobremaneira a sua contagem. Trata-se de diferença importante em relação ao instituto jurídico da decadência, cujo prazo transcorre sem sofrer qualquer título de obstáculo, conforme exposição realizada na sequência.

1.1.3 Fundamentos, Efeitos e Conceito da Decadência

O exercício de direitos potestativos afeta a esfera jurídica de terceiros, em maior ou menor grau, de modo a criar para estes um estado de sujeição, sem qualquer contribuição de sua vontade, ou até mesmo contra sua vontade.⁷³ Com isso, é natural que o exercício destes direitos origine para os terceiros que sofrerão a sujeição, uma situação de inquietude, variável caso a caso.⁷⁴ Em diversas situações, inclusive, os reflexos se projetam além da esfera jurídica dos terceiros que sofrem a sujeição, chegando a atingir a coletividade, ou parte dela, gerando uma inquietude num âmbito mais geral.⁷⁵

⁷¹ LEAL; DIAS, 1978, p. 174.

⁷² BAUDRY-LACANTINERIE, G.; TISSIER, Alberto. *Della prescrizione*. Milano: Dottor Francesco Vallardi, 1908. p. 356-357, grifo nosso.

⁷³ AMORIM FILHO, 2005, p. 747.

⁷⁴ AMORIM FILHO, 2005, p. 747.

⁷⁵ AMORIM FILHO, 2005, p. 747.

Surgiu, portanto, a necessidade de estabelecer-se um prazo de exercício para aqueles direitos potestativos, cuja falta de exercício contribui de forma mais acentuada para perturbar a paz social.⁷⁶

Assim, a lei, objetivando a referida paz social, fixa prazos para o exercício de alguns direitos potestativos, sob pena de extinção.⁷⁷

Ocorre que, ao contrário do que ocorre com os direitos suscetíveis de lesão, nos direitos potestativos subordinados a prazo é a existência do próprio direito que gera intranquilidade social, e não a existência de uma ação.⁷⁸ O que intranquiliza não é a possibilidade de uma ação judicial vir a ser proposta, mas sim a possibilidade de um direito vir a ser exercido.⁷⁹ A ação efetivamente se extingue, porém por via indireta, como consequência da extinção do direito.⁸⁰

Diante dos aspectos apresentados, Agnelo Amorim Filho conclui que “os potestativos são os únicos direitos que podem estar subordinados a prazos de decadência, uma vez que o objetivo e efeito desta é, precisamente, a extinção dos direitos não exercitados dentro dos prazos fixados.”⁸¹

Outrossim, conclui, com base no Código Civil de 1916, que as únicas ações, cuja não propositura culmina com a decadência, são as ações constitutivas:

A conclusão imediata é, igualmente, inevitável: as únicas ações cuja não propositura implica na decadência do direito que lhes corresponde são as ações constitutivas, que têm prazo especial de exercício fixado em lei, e apenas essas, pois – insista-se – a lei não fixa prazos gerais para o exercício de tais ações, a exemplo do que ocorre com as condenatórias (art. 177).

Finalmente, se, para testar o acerto daquelas conclusões, analisarmos os vários prazos especiais enumerados no art. 178 do Código Civil, verificaremos que todos aqueles classificados pela doutrina e pela jurisprudência como sendo prazos de decadência, correspondem, exatamente, a direitos potestativos e a ações constitutivas.⁸²

Com base nesse entendimento, Agnelo Amorim Filho apresenta a seguinte regra:

Os únicos direitos para os quais podem ser fixados prazos de decadência são os direitos potestativos, e, assim, as únicas ações ligadas ao instituto da decadência são as ações constitutivas, que têm prazo especial de exercício fixado em lei.⁸³

⁷⁶ AMORIM FILHO, 2005, p. 747.

⁷⁷ AMORIM FILHO, 2005, p. 748.

⁷⁸ AMORIM FILHO, 2005, p. 748.

⁷⁹ AMORIM FILHO, 2005, p. 748.

⁸⁰ AMORIM FILHO, 2005, p. 748.

⁸¹ AMORIM FILHO, 2005, p. 749.

⁸² AMORIM FILHO, 2005, p. 749.

⁸³ AMORIM FILHO, 2005, p. 749.

Nesse sentido, a manifestação do Ministro Edson Vidigal no julgamento do Recurso Especial nº 122.022/BA, quando ponderou que, “nos casos de ações constitutivas, nas quais os prazos são decadenciais, o direito nasce ao mesmo tempo em que a ação correspondente, não se suspendendo nem interrompendo por qualquer causa.”⁸⁴

Finalmente, cabe destacar que nem todos os prazos decadenciais estão ligados à propositura de ação judicial, porquanto há direitos potestativos exercidos por outro meio que não o judicial, mas que ainda assim estão subordinados a um prazo, como no caso do direito de preempção ou de preferência,⁸⁵ previsto no artigo 516 do vigente Código Civil.⁸⁶

Segundo Câmara Leal, “decadência é a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado.”⁸⁷

Diferentemente do universo do direito civil, em que impera a controvérsia a respeito da classificação de determinados prazos, se prescricionais ou decadenciais, o direito tributário, por suas peculiaridades, possui uma sistemática que facilita muito o trabalho de identificação dos institutos jurídicos em questão.

Ocorre que, em sede de direito tributário, decadência e prescrição encontram-se em dois momentos cronológicos distintos, verificando-se no tempo um prazo inicial de natureza decadencial e um prazo final de natureza prescricional, conforme será examinado na sequência.

1.2 A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.2.1 Importância da Lei Complementar

Lei complementar é uma categoria universalmente conhecida, e seu próprio nome já expressa sua função no ordenamento jurídico: completar a Constituição.⁸⁸

O artigo 146, da Constituição Federal, traz um rol taxativo de hipóteses em que a lei complementar é exigida para fins tributários:

⁸⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 122.022/BA, Quinta Turma. Relator: Ministro Edson Vidigal, julgado em 03 de fevereiro de 1998. DJ, Brasília (DF), 25 fev. 1998.

⁸⁵ AMORIM FILHO, 200, p. 747.

⁸⁶ Art. 516. Inexistindo prazo estipulado, o direito de preempção caducará, se a coisa for móvel, não se exercendo nos três dias, e, se for imóvel, não se exercendo nos sessenta dias subseqüentes à data em que o comprador tiver notificado o vendedor.

⁸⁷ LEAL; DIAS, 1978, p. 101.

⁸⁸ NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. Eficácia jurídica das normas constitucionais e leis complementares. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 13, p. 35-44, 1970. p. 35.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Particularmente, o estudo do instituto jurídico da prescrição no direito tributário passa pelo exame do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, segundo o qual “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

Conforme se verifica, o constituinte originário reservou à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária em relação a determinados institutos, dentre os quais a prescrição.

No caso, a lei complementar que cumpre tal encargo é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veio a ser denominada Código Tributário Nacional pelo artigo 7º, do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967.

Muito embora o Código Tributário Nacional tenha sido na sua origem uma lei ordinária, veio a ser recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1967⁸⁹ e pela Constituição Federal de 1988, conforme histórico apresentado pelo Ministro Gilmar Mendes no julgamento do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS:

⁸⁹ A figura jurídica da lei complementar foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio por meio do artigo 53, da Constituição de 1967, segundo o qual “as leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.”

De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementar.

Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre ‘Sistema Tributário Nacional’ e o segundo sobre ‘Normas Gerais de Direito Tributário’.

Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas.

[...]

Assim, quando sobreveio a exigência na Constituição de 1967 do uso deste instrumento legal para regular as normas gerais em matéria tributária, o CTN foi assim recepcionado, tendo recebido a denominação de código e *status* de lei complementar pelo Ato Complementar nº 36/67.

Igualmente, não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo *status* legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário.⁹⁰

Cumprindo o papel definido pelo artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional estabelece o prazo (artigo 174, *caput*), os marcos interruptivos (artigo 174, parágrafo único, e incisos) e o efeito decorrente da decretação da prescrição em matéria tributária (artigo 156, inciso V), sem prejuízo de outros aspectos também tratados pelo referido diploma legal.⁹¹

Não obstante a disciplina da matéria no Código Tributário Nacional, verifica-se um relevante debate a respeito da expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária” a qual consta no inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal, no sentido de definir as matérias que devem ser disciplinadas em lei complementar, e aquelas que podem estar previstas em lei ordinária.

O auge dessa controvérsia foi atingido quando a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determinou, no *caput* de seu artigo 56, que “as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.”

Ocorre que se trata de disposição estabelecida numa lei ordinária do ano de 1996 que contraria frontalmente a Lei Complementar nº 70, do ano de 1991, que, no seu artigo 6º, inciso II, estabelece que “são isentas da contribuição as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.”⁹²

⁹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 556.664/RS. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 12 de junho de 2008. DJ, Brasília (DF), 14 nov. 2008.

⁹¹ O tema da prescrição também é tratado nos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional: 125, inciso III; 155, parágrafo único; 163, inciso III; 169, parágrafo único; 195, parágrafo único.

⁹² O artigo 1º, *caput*, do Decreto-lei nº 2.397/87 (revogado pela Lei nº 9.430/96), estabelecia que “a partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao

Como a concessão de isenção tributária não é matéria abrangida pelo artigo 146, da Constituição Federal, passou-se a questionar se a Lei Complementar nº 70/91, ao disciplinar matéria passível de previsão em lei ordinária, poderia ser considerada uma lei formalmente complementar, porém materialmente ordinária no ponto em questão.

No caso de uma resposta positiva a esse questionamento, ter-se-ia como conclusão que a Lei nº 9.430/96 pode revogar a isenção da COFINS concedida pela Lei Complementar nº 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, como médicos, dentistas, contadores, advogados, etc.

E foi exatamente essa a resposta fornecida pelo Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação da matéria no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 377.457 e 381.964, ementados nos seguintes termos:

Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.⁹³

Por oito votos a dois, o Tribunal Pleno decidiu que inexistente hierarquia de leis no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que não há subordinação da lei ordinária em relação à lei complementar, mas sim competências referentes a cada tipo de lei. Assim, como a COFINS é um tributo já previsto na Constituição, pode ser regulamentado por meio de lei ordinária, caracterizando a revogação da isenção prevista no artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91.

Os Ministros Marco Aurélio e Eros Grau, vencidos no julgamento, defenderam a tese segundo a qual a tramitação mais complexa no Congresso Nacional da lei complementar em relação à lei ordinária, impede a revogação em tela. Verifica-se, portanto, que, segundo a tese vencida, a lei complementar é superior hierarquicamente à lei ordinária, entendimento adotado também por Fábio Fanucchi:

exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.”

⁹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 377.457/PR. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 17 de setembro de 2008. DJ, Brasília (DF), 18 dez. 2008.

Nesta seqüência de idéias e para simplificar, pode-se dizer: as leis complementares detalham as normas constitucionais, só não sendo válidas quando contrariem estas últimas; por subordinação hierárquica, as leis ordinárias observam as leis complementares à Constituição, não sendo válidas aquelas quando contrárias a estas. Não pode subsistir a norma federal, estadual ou municipal contrária à lei complementar ou nacional.⁹⁴

A tese vencedora, por sua vez, reformou entendimento historicamente consolidado no Superior Tribunal de Justiça que, inclusive, havia editado no ano de 2003 a Súmula nº 276, segundo a qual “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”⁹⁵

Assim, para resguardar o princípio da segurança jurídica, foi debatida a eventual modulação dos efeitos da decisão, o que não veio a ocorrer em virtude do empate em cinco votos nesse ponto.⁹⁶

Não obstante a pacificação da matéria concernente à exigência da COFINS das sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, a questão envolvendo a necessidade (ou não) de lei complementar permanece atual no campo da prescrição em direito tributário, conforme será visto no decorrer do presente estudo.

No presente momento, contudo, impõe-se o estabelecimento dos alicerces para a compreensão do instituto jurídico da prescrição em direito tributário. Para a consecução desse desiderato, é importante o estudo dos demais institutos previstos no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, a saber, obrigação, lançamento, crédito e decadência tributários, por constituírem etapas anteriores ao início do transcurso do prazo prescricional.

Assim, passa-se à abordagem dos institutos da obrigação, do lançamento e do crédito tributários para, após a sua devida compreensão, serem estudados em paralelo os institutos da decadência e da prescrição tributárias.

1.2.1.1 Obrigação, Lançamento e Crédito Tributários

1.2.1.1.1 Obrigação Tributária

Para Rubens Gomes de Sousa, “obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação

⁹⁴ FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. 1, p. 135.

⁹⁵ Súmula 276, Primeira Seção, julgado em 14/05/2003, DJ 02/06/2003. Cancelada em 12/11/2008.

⁹⁶ Segundo o artigo 27, da Lei nº 9.868, de 10/11/1999, a modulação dos efeitos somente pode ser realizada se aprovada por dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal.

positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).”⁹⁷

Zelmo Denari apresenta basicamente o mesmo conceito de obrigação tributária, pois entende se tratar do “vínculo jurídico em virtude do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação pecuniária (objeto), nas condições previstas em lei (causa).”⁹⁸

No Código Tributário Nacional, a obrigação tributária não foi conceituada, sendo aplicada diretamente por meio da divisão em obrigação principal e em obrigação acessória, conforme a redação do artigo 113:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Obrigação tributária é nesse sentido, portanto, um dever jurídico tipificado pelo dispositivo transcrito, ou seja, um dever jurídico ora pecuniário, porque tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade tributária, ora consistente em prestações positivas ou negativas, que são instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.⁹⁹

1.2.1.1.2 Lançamento Tributário

Rubens Gomes de Sousa define o lançamento tributário nos seguintes termos:

*[...] o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos da imposição, e como consequência a criação da obrigação tributária em sentido formal.*¹⁰⁰

⁹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Ed. Financieiras, 1954. p. 47.

⁹⁸ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9. ed., atual. até a Emenda Constitucional nº 56, de 20 de dezembro de 2007. São Paulo: Atlas, 2008. p. 196-197.

⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 41.

¹⁰⁰ SOUSA, 1954, p. 63-64, grifo do autor.

Já Alfredo Augusto Becker conceitua o lançamento da seguinte maneira:

O lançamento (“*ascertainment*”) tributário consiste na série de atos *psicológicos e materiais* e ou *jurídicos* praticados pelo *sujeito passivo* (contribuinte), ou pelo *sujeito ativo* (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de, investigando e analisando fatos pretéritos:

- a) constatar a *realização* da hipótese de incidência e a *incidência* infalível (automática) da regra jurídica tributária que ocorreu no momento em que aquela sua hipótese de incidência se realizou;
- b) captar o *fato* que realizou o *núcleo* (*base de cálculo*) daquela hipótese de incidência e que já estava predeterminado pela regra jurídica ao indicar a base de cálculo do tributo;
- c) proceder a *transfiguração* daquele núcleo (base de cálculo) em uma *cifra aritmética*, mediante a aplicação do *método de conversão* (peso, medida ou valor) já preestabelecido pela regra jurídica;
- d) calcular a *quantidade aritmética* do tributo, mediante a aplicação da *alíquota* (que fora prefixada pela regra jurídica) sobre o *núcleo* da hipótese de incidência (base de cálculo) agora já *transfigurado* numa cifra aritmética.¹⁰¹

Com o advento do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário passou a ser definido no artigo 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O referido dispositivo é fortemente criticado por parte da doutrina em função da terminologia adotada, que não transmitiria a verdadeira natureza do lançamento tributário.

Cabe também referir a existência de três espécies de lançamento, a saber: lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação, sendo este último o mais comum e o que tem gerado o maior número de debates doutrinários e jurisprudenciais.

Para parte da doutrina, a distinção entre os tipos de lançamento (por homologação, por declaração e de ofício), realizada pelo Código Tributário Nacional, está destituída de fundamentação científica, sendo em verdade narrativas dos eventos preparatórios ao ato do lançamento. Segundo essa corrente doutrinária, contribuinte, juiz e legislador não podem efetuar o lançamento, pois se trata de competência privativa da Administração, o que caracteriza todo lançamento, como de ofício.¹⁰²

¹⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 359, grifo do autor.

¹⁰² Nesse sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O lançamento e o crédito tributário: Modalidades, prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 83, p. 73-86, 1999. p.73.

Outrossim, verifica-se, na doutrina, controvérsia a respeito da existência, ou não, de crédito tributário sem lançamento – discussão bastante pertinente para o presente estudo.

Ocorre que, conforme será analisado de forma pormenorizada, a constituição definitiva do crédito tributário é o marco inicial do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal, por força do artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional.¹⁰³

Dessa forma, caso se entenda que a constituição do crédito tributário é sempre decorrente de um lançamento, ter-se-á este como único marco inicial do transcurso do prazo prescricional. Do contrário, verificar-se-ão outros atos que poderão ensejar a constituição do referido crédito, de modo a dar início ao transcurso do prazo prescricional.

Para Hugo de Brito Machado inexistente tributo sem lançamento, conforme a seguinte manifestação:

A peculiaridade da relação tributária, que nos autoriza a afirmar a impossibilidade de tributo sem lançamento, consiste na atribuição que a lei confere ao credor para fazer, como parte na relação jurídica obrigacional, o acertamento desta, vale dizer, a determinação do valor devido. Esse acertamento é o lançamento tributário. Lançamento que assim é, em qualquer caso, atividade privativa da autoridade administrativa, e que em qualquer caso se faz necessário [...]¹⁰⁴

Segundo o referido doutrinador, “se por tributo entendemos uma prestação pecuniária compulsória que depende de acertamento, e se a lei atribui ao fisco competência para fazê-lo independentemente da vontade do contribuinte, tem-se de concluir pela impossibilidade jurídica de tributo sem lançamento.”¹⁰⁵

Por outro lado, Leandro Paulsen defende a possibilidade de o crédito tributário vir a ser formalizado sem a presença do lançamento:

A formalização do crédito tributário, ou seja, a representação documental de que o crédito existe em determinado montante perante um certo contribuinte ciente da sua obrigação, pode se dar de várias maneiras, não estando, de modo algum, restrita ao lançamento por parte da autoridade.¹⁰⁶

Na mesma linha o posicionamento de Eurico Marcos Diniz de Santi:

¹⁰³ Art. 174. “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. [...]”

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de tributo sem lançamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 56-61, 2003. p. 58-59.

¹⁰⁵ MACHADO, 2003, p. 61.

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 1047.

O lançamento tributário, no Sistema Tributário Brasileiro, não é a única forma de constituição do crédito tributário. O crédito poderá ser constituído, ainda, segundo o CTN, pelo ato de formalização do sujeito passivo naqueles tributos cuja legislação atribua ao particular o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. E, embora em casos muito específicos, também pela via judicial, mediante decisão de mérito que expressamente constitua o crédito tributário.¹⁰⁷

Esse entendimento, que poderia ser informalmente tratado como uma corrente moderna do direito tributário, será o adotado no presente estudo, conforme abordagem pormenorizada a ser realizada no tópico destinado ao marco inicial do transcurso do prazo prescricional.

Assim, parte-se do pressuposto de que é possível a constituição do crédito tributário, independentemente da existência de lançamento, sendo cabível definir o que efetivamente é o crédito tributário, para que se conclua a construção dos alicerces necessários à compreensão dos institutos da decadência e da prescrição em direito tributário.

1.2.1.1.3 Crédito Tributário

Segundo Fábio Fanucchi, “o crédito tributário representa a formalização: do direito creditício do sujeito ativo e da condição de devedor do sujeito passivo, numa relação jurídico-tributária.”¹⁰⁸

No Código Tributário Nacional, o crédito tributário foi disciplinado nos artigos 139, 140 e 141.

Segundo o artigo 139, “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Além disso, de acordo com o artigo 140, “as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.”

Finalmente, conforme o art. 141:

O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

¹⁰⁷ SANTI, 2001, p. 199.

¹⁰⁸ FANUCCHI, 1975, p. 263.

Segundo Luiz Felipe Silveira Difini, é possível conceituar o crédito tributário “como a importância em dinheiro, objeto de obrigação tributária, que o sujeito ativo (fisco) tem o direito de exigir do sujeito passivo, no cumprimento de obrigação criada pela ocorrência do fato que é hipótese de incidência da lei tributária.”¹⁰⁹

Diante do posicionamento aqui adotado, no sentido da possibilidade de haver crédito tributário sem lançamento, cumpre mencionar as duas espécies tratadas por Eurico Marcos Diniz de Santi: “São duas as espécies de crédito tributário: o *crédito tributário lançado*, fruto do ato administrativo de lançamento tributário, e o *crédito tributário instrumental*, formalizado pelo ato do próprio sujeito passivo.”¹¹⁰

Outrossim, o crédito tributário possui especial relevância para o presente estudo, pois a sua constituição é o marco que distingue e separa o prazo decadencial do prazo prescricional, conforme será visto no próximo tópico.

1.2.1.2. Decadência e Prescrição Tributárias

1.2.1.2.1. Decadência Tributária

No Código Tributário Nacional, a decadência é disciplinada no artigo 173, redigido nos seguintes termos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Pela leitura do *caput* se verifica que é de cinco anos o prazo da Fazenda Pública para constituir o crédito tributário, variando o marco inicial de contagem de acordo com as peculiaridades do lançamento efetuado.

Complementando este dispositivo legal, tem-se o artigo 150, § 4º, também do Código Tributário Nacional, referente aos tributos que são objeto de lançamento por homologação:

¹⁰⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 261.

¹¹⁰ SANTI, 2001, p. 98.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Com base nos dispositivos legais transcritos, Sacha Calmon Navarro Coêlho fornece, de forma didática, os quatro pontos de partida, *dies a quo*, para contar os cinco anos que acarretam a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública:

a) A regra geral – ligada à anualidade do exercício fiscal – é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

b) Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda se apresse ao dia 1º do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário.

[...]

c) Nos impostos sujeitos a ‘lançamento por homologação’, contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para cobrir todo o crédito tributário –, o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da correspondente obrigação, a teor do § 4º do art. 150, retrotranscrito.

[...]

Ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, *devidamente comprovadas pela Fazenda Pública*, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, I, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

A solução do dia 1º do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido o pagamento antecipado. Se não houve pagamento, não há o que homologar.

d) Finalmente, prescreve o *Digesto* Tributário que o dia inicial para a contagem do quinquênio decadencial nos casos de anulação do lançamento inicial por *vício de forma* é aquele em que se tornar definitiva (*rectius*: irrecorrível) a decisão anulatória. Por suposto, esta decisão só pode ser de natureza administrativa, ocorrente no bojo de um processo de revisão de lançamento (autocontrole do ato administrativo do lançamento pela própria Administração).

[...] ¹¹¹

A partir desses marcos, tem início o transcurso do prazo decadencial que culminará com a realização do lançamento.

¹¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A decadência e a prescrição em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 73, p. 16-30, 1996. p. 17, grifo do autor.

Todavia, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem admitido tributo sem a existência do prazo decadencial, tendo inclusive editado súmula nesse sentido, o que será oportunamente analisado no presente estudo.

Antes, contudo, é importante tecer algumas considerações a respeito da prescrição tributária.

1.2.1.2.2 Prescrição Tributária

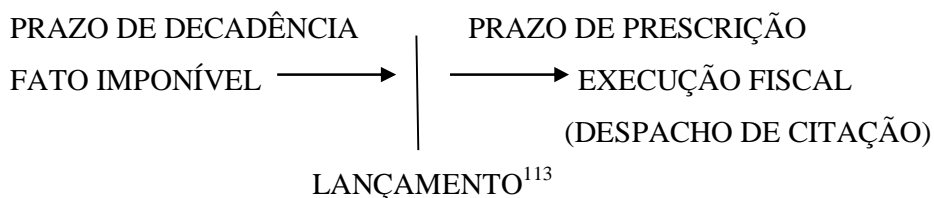
No Código Tributário Nacional, a prescrição para cobrança do crédito tributário é disciplinada no artigo 174, de seguinte redação:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Conforme se verifica do *caput*, o prazo prescricional para ajuizamento da ação que visa à cobrança do crédito tributário é de cinco anos.

Luiz Felipe Silveira Difini define a prescrição tributária “como a extinção do direito de crédito definitivamente constituído, em decorrência da inatividade da Fazenda Pública, pelo período de cinco anos.”¹¹²

Graficamente, os prazos de decadência e de prescrição podem ser traduzidos da seguinte forma:



Consoante esta representação gráfica, o prazo de decadência tem início com a ocorrência do fato imponível e se encerra com o lançamento tributário ou com a extinção do

¹¹² DIFINI, 2008, p. 310.

¹¹³ Representação gráfica apresentada por DIFINI, 2008, p. 310.

crédito tributário. Já o prazo prescricional, nesse caso, tem início com o lançamento, quando é viabilizado o ajuizamento da execução fiscal.

Assim, o lançamento torna inconfundíveis a decadência e a prescrição, o que consiste numa importante particularidade do direito tributário, pois, conforme salientado anteriormente, no direito privado não são raras as situações de dúvida acerca da natureza de determinado prazo, se decadencial ou prescricional.

1.2.1.2.3 Efeitos da Decadência e da Prescrição Tributárias

Não obstante as já analisadas diferenças entre os dois institutos jurídicos, em direito tributário, tanto a decadência como a prescrição acarretam a extinção do crédito tributário, por força do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.¹¹⁴

Há, portanto, uma importante diferença em relação à análise dos dois institutos, especialmente da prescrição, em sede de direito privado, conforme constatou Sacha Calmon Navarro Cêlho:

É cediço afirmar que a prescrição do direito de ação somente a extingue, deixando intacto o direito material que lhe confere substrato.

Comumente se diz: a obrigação, de legal, torna-se moral. Se o devedor paga, não pode demandar a restituição do que pagou, embora prescrita a ação. Esta era para obrigá-lo a pagar, dobrando a sua vontade, se recalcitrante, substituindo-a pela do juiz, a determinar o pagamento ou a entrega da coisa. A decadência mata o direito material. Nesse caso, pode-se repetir o indébito, diferentemente da prescrição, que só mata a ação, sem afetar o direito material. São lugares-comuns, e em Direito Privado até admissíveis.

Ocorre que no Direito Tributário pátrio, a teor do Código Tributário Nacional, tanto a decadência quanto a prescrição *extinguem o crédito tributário*.

Quem paga dívida fiscal em relação à qual já estava a ação prescrita tem direito à restituição, sem mais nem menos.¹¹⁵

Conforme se verifica, enquanto no direito civil *não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível*, na forma do artigo 882, do Código Civil, no direito tributário tal repetição é possível, pois a exceção de prescrição encobre toda a eficácia do direito, na medida em que a prescrição extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

¹¹⁴ Art. 156. “Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência; [...]”

¹¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, p. 84-93, 1996. p. 88, grifo do autor.

Nesse sentido, o seguinte julgado oriundo da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que menciona o artigo 970 do Código Civil de 1916,¹¹⁶ equivalente ao artigo 882, do vigente Código:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE DÍVIDA PRESCRITA PAGA – POSSIBILIDADE – DIFERENÇA DOS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, ART. 156, V, DO CTN E DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO PRIVADO, ART. 970 DO CC DE 1916 A dívida reconhecidamente prescrita que foi paga pode ser objeto de repetição de indébito tendo em vista que, diferentemente do direito privado, a prescrição extingue o crédito tributário e torna-se, portanto, indevida. Recurso especial provido, com inversão dos ônus sucumbenciais.¹¹⁷

Para Alcides Jorge Costa, há incongruência metodológica no Código Tributário Nacional em relação ao fato de a decadência e a prescrição extinguirem o crédito tributário:

O código inclui no capítulo relativo à extinção do crédito tributário a prescrição e a decadência. Se a decadência é o desaparecimento do direito de constituir o crédito, significa que em havendo decadência não há crédito constituído, portando (*sic*), metodologicamente, isso não deveria estar no capítulo da extinção do crédito tributário. Não se extingue o que não existe. Quanto à prescrição, se a prescrição é o desaparecimento do direito de ação, mas não do direito, como o faz supor o código, também não se poderia falar em extinção do crédito, porque o crédito não se extinguiria com a prescrição, apenas o direito de ação. De modo que, metodologicamente, há uma colocação equivocada do código aí a este respeito.¹¹⁸

Conforme se verifica, as peculiaridades dos institutos da prescrição e da decadência no direito tributário têm gerado questionamentos na jurisprudência e na doutrina, especialmente no que concerne ao efeito extintivo do crédito tributário, previsto no art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Expostos em linhas gerais os institutos da decadência e da prescrição em direito tributário, é cabível que se vá adiante, ingressando no estudo da prescrição na execução fiscal de crédito tributário.

¹¹⁶ Art. 970. Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação natural.

¹¹⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 871.416/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 16 de junho de 2009. DJ, Brasília (DF), 29 jun. 2009.

¹¹⁸ COSTA, Alcides Jorge. Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 21, p. 49-60, 1997. p. 49.

1.3 A PRESCRIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.3.1 A Execução Fiscal de Crédito Tributário

A cobrança judicial da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias, possui um regramento próprio na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

Importante explicitar que dívida ativa da Fazenda Pública é aquela definida como tributária ou não tributária, na forma da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, conforme o artigo 2º, da Lei nº 6.830/80.

O artigo 201, *caput*, do Código Tributário Nacional define a dívida ativa tributária como “a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.”

Também chamada de Lei de Execuções Fiscais ou simplesmente LEF, a Lei nº 6.830/80, de caráter predominantemente processual, traz regras jurídicas destinadas a disciplinar todas as etapas atinentes à cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, que se dá através de um único meio processual, qual seja, a ação de execução fiscal. Eventuais omissões de natureza processual nesse diploma legal são sanadas com a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, de acordo com a parte final do artigo 1º, da Lei nº 6.830/80.

A ação de execução fiscal é propriamente uma ação de execução na acepção do Código de Processo Civil, mais especificamente uma ação de execução de título extrajudicial. Assim sendo, necessita de um título executivo extrajudicial para instruí-la, na forma do artigo 614 do Código de Processo Civil.¹¹⁹

Assim, após o vencimento da obrigação tributária os entes fazendários inscrevem o crédito tributário em dívida ativa, por meio da lavratura de termo de inscrição, cujos requisitos estão previstos no artigo 202 e incisos, do Código Tributário Nacional. E é exatamente esse termo de inscrição que embasará o título executivo da ação de execução

¹¹⁹ Art. 614. Cumprido ao credor, ao requerer a execução, pedir a citação do devedor e instruir a petição inicial:

I - com o título executivo extrajudicial;

II - com o demonstrativo do débito atualizado até a data da propositura da ação, quando se tratar de execução por quantia certa;

III - com a prova de que se verificou a condição, ou ocorreu o termo (art. 572).

fiscal, qual seja, a certidão de dívida ativa, cuja previsão está no parágrafo único do mesmo artigo 202, de seguinte teor:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:
 I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
 II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
 III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
 IV - a data em que foi inscrita;
 V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
 Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Na mesma esteira do artigo 202, do Código Tributário Nacional, os parágrafos 5º e 6º, do artigo 2º, da Lei nº 6.830/80,¹²⁰ apresentam os requisitos do termo de inscrição em dívida ativa e da respectiva certidão, abrangendo tanto os débitos tributários como os não tributários.

Assim, no tocante aos débitos tributários, poder-se-ia questionar a respeito de qual regra prevaleceria diante de um aparente conflito. Entretanto, pelo fato de o conteúdo dos dispositivos potencialmente conflitantes ser muito semelhante, doutrina e jurisprudência não têm se preocupado com a questão.

Dessa forma, a cobrança judicial do crédito tributário se dará sempre por meio de uma ação de execução fiscal, devidamente amparada por título executivo extrajudicial, mais especificamente por uma certidão de dívida ativa.

Outrossim, a marcha processual da referida ação seguirá os preceitos da Lei nº 6.830/80, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, sem prejuízo de

¹²⁰ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

[...]

dispositivos do Código Tributário Nacional que interfiram diretamente no curso da execução fiscal. Dentre esses dispositivos, destacam-se o artigo 151 e o artigo 174, sendo que o primeiro cuida das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e o segundo do prazo prescricional e das causas interruptivas do mesmo. Tais dispositivos serão adequadamente abordados no decorrer do presente estudo.

1.3.2 O Prazo de Prescrição

Pela leitura do artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional, verifica-se que o prazo de que dispõe a Fazenda Pública para exigir judicialmente o pagamento do crédito tributário é de cinco anos.

Todavia, não obstante a clareza do referido dispositivo, travou-se nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial uma batalha em relação à definição dos prazos decadencial e prescricional para cobrança de contribuições previdenciárias, em função da previsão dos artigos 45, *caput*, e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que “dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências”:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

[...]

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

Como se verifica, ambos os dispositivos estabelecem prazos decadencial e prescricional de dez anos em relação, respectivamente, à constituição e cobrança dos créditos da Seguridade Social. Assim, surgiu a controvérsia: se permaneceriam sendo aplicados os prazos de cinco anos dos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional ou se passariam a ser aplicados os prazos de dez anos previstos nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.

Olhando de forma retrospectiva, encontra-se discussão semelhante no período de vigência da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, quando se debateu a respeito da incidência das regras de prescrição do Código Tributário Nacional sobre as contribuições previdenciárias.

Tratadas como tributos pela Emenda Constitucional nº 1/69, as contribuições previdenciárias perderam tal condição por força da Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, modificando o prazo de prescrição, consoante posicionamento do Supremo Tribunal Federal:

EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS EM DATA ANTERIOR A EMENDA 8. NATUREZA TRIBUTARIA. AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS CONSTITUIDAS EM DATA ANTERIOR A EMENDA 8/77 SE SUBMETEM AS NORMAS PERTINENTES AOS TRIBUTOS, INSERIDAS NO CTN, POIS ERAM ESPÉCIES TRIBUTARIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.¹²¹

Assim, até o advento da Emenda Constitucional nº 8/77, o prazo prescricional era de cinco anos e, após a entrada em vigor da Emenda, foi majorado para trinta anos, com base na aplicação da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.¹²² Outrossim, com a entrada em vigor da Lei nº 6.830/80, o mencionado prazo trintenário foi mantido,¹²³ até o início da vigência da Constituição Federal de 1988.

Por meio do vigente texto constitucional, as contribuições previdenciárias retomaram sua natureza tributária,¹²⁴ o que, por si só, não impediu a existência de questionamentos a respeito da incidência das regras sobre prescrição trazidas pela Lei nº 8.212/91.

Diferentemente das contribuições previdenciárias, a contribuição do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS não é considerada tributo, mas sim contribuição social, com os mesmos privilégios das contribuições previdenciárias, porém sem a aplicação dos artigos 173 e 174, do Código Tributário Nacional. Tal posicionamento foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal, anteriormente ao advento da Constituição Federal de 1988, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 100.249,¹²⁵ ementado nos seguintes termos:

FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO. SUA NATUREZA JURÍDICA. CONSTITUIÇÃO, ART. 165, XIII. LEI N. 5.107, DE 13.9.1966. **AS CONTRIBUIÇÕES PARA O FGTS NÃO SE CARACTERIZAM COMO CRÉDITO TRIBUTÁRIO OU CONTRIBUIÇÕES A TRIBUTO**

¹²¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 99.848/PR, Primeira Turma. Relator: Ministro Rafael Mayer, julgado em 10 de dezembro de 1984. DJ, Brasília (DF), 29 ago. 1986.

¹²² Segundo o artigo 144 da Lei nº 3.807/60, “o direito de receber ou cobrar as importâncias que lhes sejam devidas, prescreverá, para as instituições de previdência social, em trinta anos.”

¹²³ Segundo o § 9º, do artigo 2º, da Lei nº 6.830/80, “o prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.”

¹²⁴ Art. 149. “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]”

¹²⁵ CAHALI, Yussef Said. *Prescrição e decadência*. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 331.

EQUIPARAVEIS. SUA SEDE ESTA NO ART. 165, XIII, DA CONSTITUIÇÃO. ASSEGURA-SE AO TRABALHADOR ESTABILIDADE, OU FUNDO DE GARANTIA EQUIVALENTE. DESSA GARANTIA, DE INDOLE SOCIAL, PROMANA, ASSIM, A EXIGIBILIDADE PELO TRABALHADOR DO PAGAMENTO DO FGTS, QUANDO DESPEDIDO, NA FORMA PREVISTA EM LEI. CUIDA-SE DE UM DIREITO DO TRABALHADOR. DA-LHE O ESTADO GARANTIA DESSE PAGAMENTO. A CONTRIBUIÇÃO PELO EMPREGADOR, NO CASO, DEFLUI DO FATO DE SER ELE O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO, DE NATUREZA TRABALHISTA E SOCIAL, QUE ENCONTRA, NA REGRA CONSTITUCIONAL ALUDIDA, SUA FONTE. A ATUAÇÃO DO ESTADO, OU DE ÓRGÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, EM PROL DO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DO FGTS, NÃO IMPLICA TORNA-LO TITULAR DO DIREITO A CONTRIBUIÇÃO, MAS, APENAS, DECORRE DO CUMPRIMENTO, PELO PODER PÚBLICO, DE OBRIGAÇÃO DE FISCALIZAR E TUTELAR A GARANTIA ASSEGURADA AO EMPREGADO OPTANTE PELO FGTS. NÃO EXIGE O ESTADO, QUANDO ACIONA O EMPREGADOR, VALORES A SEREM RECOLHIDOS AO ERARIO, COMO RECEITA PÚBLICA. NÃO HÁ, DAI, CONTRIBUIÇÃO DE NATUREZA FISCAL OU PARAFISCAL. OS DEPOSITOS DO FGTS PRESSUPOEM VINCULO JURÍDICO, COM DISCIPLINA NO DIREITO DO TRABALHO. NÃO SE APLICA AS CONTRIBUIÇÕES DO FGTS O DISPOSTO NOS ARTS. 173 E 174, DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, POR OFENSA AO ART. 165, XIII, DA CONSTITUIÇÃO, E PROVIDO, PARA AFASTAR A PRESCRIÇÃO QUINQUENAL DA AÇÃO.¹²⁶

Com isso, prevaleceu à época o entendimento acerca da prescrição trintenária para cobrança das contribuições para o FGTS, por força da aplicação conjunta do artigo 144, da Lei nº 3.807/60; do artigo 221, do Decreto nº 70.077/76,¹²⁷ e do artigo 2º, § 9º, da Lei nº 6.830/80.¹²⁸

Após o advento da Constituição Federal de 1988, entrou em vigor a Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, que, no parágrafo 5º, do artigo 23, estabelece que “o processo de fiscalização, de autuação e de imposição de multas reger-se-á pelo disposto no Título VII da CLT, respeitado o privilégio do FGTS à prescrição trintenária.”¹²⁹

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal passou a discutir a constitucionalidade do referido dispositivo e do artigo 55, do Decreto nº 99.684/90, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 522.897, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Até o presente momento, foram proferidos apenas os votos do Relator e da Ministra Ellen Gracie,¹³⁰ sendo ambos favoráveis à declaração da inconstitucionalidade dos referidos dispositivos e defensores da

¹²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 100.249/SP. Relator: Ministro Oscar Correa, Relator para o Acórdão: Ministro Néri da Silveira, julgado em 02 de dezembro de 1987. DJ, Brasília (DF), 01 jul. 1988. Grifo nosso.

¹²⁷ Art. 221. “O direito de receber ou cobrar as importâncias que lhe sejam devidas prescreverá, para o INPS, em 30 (trinta) anos.”

¹²⁸ CAHALI, 2008, p. 331.

¹²⁹ Trata-se da mesma redação do artigo 55 do Decreto nº 99.684, de 8 de novembro de 1990.

¹³⁰ Em 04 de agosto de 2011, após os votos dos Ministros Gilmar Mendes (Relator) e Ellen Gracie, que negavam provimento ao recurso extraordinário, com declaração de inconstitucionalidade e efeito *ex nunc*, pediu vista dos autos o Ministro Ayres Britto.

aplicação dos prazos prescricionais previstos no artigo 7º, inciso XXIX, da Constituição Federal.¹³¹

Retornando ao tema das contribuições previdenciárias, estas sim consideradas tributos, com o advento da Lei nº 8.212/91, o Superior Tribunal de Justiça passou a aplicar o prazo prescricional de dez anos previsto no artigo 46 do referido diploma legal, conforme o seguinte julgado da Primeira Seção:

EXECUÇÃO FISCAL - SALÁRIO MATERNIDADE - PARCELA COMPONENTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NATUREZA TRIBUTÁRIA - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO - PRAZO DECADENCIAL - QÜINQUÊNAL 1. Divergência apresentada no tocante ao prazo decadencial para constituição do crédito relativo à parcela integrante da contribuição previdenciária; qual seja, salário-maternidade correspondente ao período de fevereiro 1975 a março de 1979.

2. Entendimento desta Corte no sentido de que os créditos previdenciários têm natureza tributária, aplicando-se o prazo decadencial de 5 anos, na forma do art. 173, I, do CTN para que o fisco proceda ao lançamento de ofício.

3. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. Após a edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 anos. (REsp 510.839/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 6.2.2007) Embargos de divergência providos.¹³²

Cabe salientar que a prescrição decenal, embora aceita pelo Superior Tribunal de Justiça, passou a ser questionada pela doutrina e por decisões de tribunais inferiores, sob a alegação de violação do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Conforme já verificado, o referido dispositivo constitucional reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de decadência e prescrição tributárias.

Diante disso, seriam inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, porquanto disciplinam matéria reservada à lei complementar que, no caso, é o Código Tributário Nacional, que estabelece os prazos decadencial e prescricional de cinco anos, em seus artigos 173 e 174, respectivamente.

¹³¹ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XXIX - ação, quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos para os trabalhadores urbanos e rurais, até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho;

¹³² Embargos de Divergência: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 413.343/SC, Primeira Seção. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 09 de maio de 2007. DJ, Brasília (DF), 21 maio 2007. Grifo nosso.

Roque Antonio Carrazza diverge do referido entendimento, conforme a seguinte manifestação:

O que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um ‘cheque em branco’ para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar – como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) – que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer – como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174 do CTN) – o *dies a quo* destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar – como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) – as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil Brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das *normas gerais em matéria de legislação tributária*.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada ‘economia interna’, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação *in abstracto* de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.¹³³

Seguindo a mesma linha de entendimento, digna de transcrição, a lição de Marcelo Leonardo Tavares em relação ao prazo decadencial:

Entendo que estabelecer norma geral é delinear determinado instituto, dando-lhe os contornos jurídicos e estabelecendo princípios. A previsão de prazo não contém caráter de generalidade. É a pontuação específica da duração de período. Trata-se, pois, de norma sem caráter geral e que poderia ter sido estatuída por lei ordinária, mas que foi formalmente inclusa em instrumento recepcionado como lei complementar (CTN). E, sendo assim, nada impede que uma lei ordinária posterior estipule de forma diversa, direcionada para uma espécie tributária. Sob esta ótica, inexistente inconstitucionalidade por invasão de competência material no art. 45 da Lei nº 8.212/91.¹³⁴

Prossegue o referido autor em relação à prescrição:

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 920-921, grifo do autor.

¹³⁴ TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito previdenciário*. 2. ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. p. 246-247.

Constituído o crédito pelo lançamento, tem a Seguridade Social o prazo de dez anos para cobrá-lo.

O raciocínio quanto à eventual invalidade de estipulação de prazo prescricional diverso do art. 174 do CTN é o mesmo já abordado para a decadência.¹³⁵

Contudo, em 24 de junho de 1993, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar feito envolvendo a natureza jurídica e a sistemática da contribuição ao PIS, já havia decidido pela necessidade de lei complementar para reger a decadência e a prescrição das contribuições previdenciárias.¹³⁶ Oportuno, no caso, transcrever o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no referido feito:

A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).¹³⁷

Entre os publicistas de vanguarda, a essência do conceito de segurança jurídica estaria na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de situações jurídicas,¹³⁸ o que torna inviável que os contribuintes se submetam a diferentes prazos de prescrição nos diferentes entes políticos. Apenas a título de exemplo, uma instituição financeira com agências na maior parte dos municípios brasileiros estaria submetida a mais de cinco mil leis ordinárias contendo diferentes prazos prescricionais, violando, desta forma, o princípio da segurança jurídica.

Outrossim, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça decretou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91:

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal

¹³⁵ TAVARES, 2000, p. 247.

¹³⁶ CARRAZZA, 2008, p. 921.

¹³⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 148.754/RJ. Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para o Acórdão: Ministro Francisco Rezek, julgado em 24 de junho de 1993. DJ, Brasília (DF), 04 mar. 1994.

¹³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art-3 da lcf-118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. as leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 117, p. 108-123, jun. 2005. p. 111.

o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente.¹³⁹

A matéria chegou ao Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal que, em 12 de junho de 2008, reconheceu que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais, como prescrição e decadência, em matéria tributária, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626.

Os referidos julgados declararam a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que haviam fixado em dez anos os prazos prescricional e decadencial das contribuições da seguridade social, e também a incompatibilidade constitucional do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77, que determinava que o arquivamento das execuções fiscais de créditos tributários de pequeno valor seria causa de suspensão do curso do prazo prescricional, tema este que será oportunamente examinado no presente estudo.

A título exemplificativo, transcreve-se a ementa do acórdão referente ao Recurso Extraordinário nº 556.664:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os

¹³⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Corte Especial. Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial nº 616.348/MG. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 15 de agosto de 2007. DJ, Brasília (DF), 15 out. 2007.

recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.¹⁴⁰

Como consequência de tais julgamentos, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, segundo a qual “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”¹⁴¹

Diante da consolidação da matéria no Supremo Tribunal Federal, que inclusive sumulou a matéria com força vinculante, restou definido que o prazo de prescrição, para fins tributários, é de cinco anos, inclusive para as contribuições previdenciárias, respeitados os limites da modulação de efeitos realizada pelo Tribunal Pleno no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626.¹⁴²

1.3.2.1 Marco Inicial

Diante de sua complexidade, a temática do marco inicial do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário tem preocupado a doutrina, conforme a seguinte manifestação de Alcides Jorge Costa:

Um outro problema, bastante complicado, em matéria de prescrição, é o termo inicial do prazo de prescrição. Diz aqui o código que o prazo conta-se da data da constituição definitiva do crédito tributário. Mas quando ocorre a constituição definitiva do crédito tributário?

Se há um lançamento normal e hoje há poucos impostos que são objeto de lançamento, se há um lançamento normal, evidentemente o crédito estará constituído ali. Mas, se há um lançamento de ofício, um auto de infração, em relação ao qual normalmente é apresentada uma defesa ou impugnação, depois, recurso administrativo etc., quando deve considerar-se constituído definitivamente o crédito tributário? Na data da lavratura do auto da infração ou na data última da decisão administrativa? Houve uma decisão (sic) muito acirrada a respeito, com os diversos pontos de vista defendidos com ardor. Mas eu creio que este assunto ficou quase, praticamente liquidado por decisão do Supremo [...]¹⁴³

No caso, Alcides Jorge Costa se refere ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 94.462 pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, cuja ementa foi redigida nos seguintes termos:

¹⁴⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2008. (Pleno. Recurso Extraordinário nº 556.664/RS).

¹⁴¹ Aprovada na Sessão Plenária de 12/06/2008 e publicada em 20/06/2008.

¹⁴² O Tribunal Pleno, por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos *ex nunc* à decisão, esclarecendo que a decisão aplica-se tão somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão de 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso.

¹⁴³ COSTA, 1997, p. 53.

Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.¹⁴⁴

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a lavratura do auto de infração produz a consumação do lançamento; porém, apenas após a conclusão do processo administrativo, há a constituição definitiva do crédito tributário, momento em que tem início o transcurso do prazo prescricional.

Todavia, essa é apenas uma das hipóteses envolvendo o marco inicial da prescrição, matéria que passa, necessariamente, pelo tipo de lançamento tributário realizado.

1.3.2.1.1 Marco Inicial no Lançamento por Declaração

Nas hipóteses de lançamento por declaração, dispõe o artigo 147 do Código Tributário Nacional que “o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Nesse caso, a autoridade realiza o lançamento com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo ou pelo terceiro, sendo a data desse lançamento o marco inicial do transcurso do prazo prescricional.

Entretanto, não são comuns as execuções fiscais de tributos sujeitos a lançamento por declaração, dentre os quais se destacam o ITBI e o ITCD, motivo que justifica a quase inexistência de precedentes jurisprudenciais a respeito da matéria.

¹⁴⁴ Embargos de Divergência: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 94.462/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 06 de outubro de 1982. DJ, Brasília, (DF), 17 dez. 1982.

1.3.2.1.2 Marco Inicial no Lançamento por Homologação

Os tributos sujeitos a lançamento por homologação são responsáveis pelas maiores parcelas de arrecadação da União, dos Estados e do Distrito Federal, destacando-se os seguintes: IRPF, IRPJ, IPI, CSLL, PIS, COFINS e ICMS.

O lançamento por homologação está previsto no artigo 150, do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Com base na previsão do *caput*, os sujeitos passivos apuram o imposto, informam ao fisco o valor apurado por declaração, guia, informação ou outra forma determinada em lei, e realizam o pagamento, nos prazos fixados em lei ou regulamento, independentemente de qualquer ato da autoridade, pois esta não precisa examinar a declaração, efetuar lançamento ou notificar o sujeito passivo.¹⁴⁵

Diante disso, a mera entrega da declaração, guia, etc. pelo sujeito passivo é suficiente para constituir o crédito tributário, dispensando, portanto, a realização do lançamento.

Para Hugo de Brito Machado tal raciocínio está equivocado, sob o argumento de que é indispensável a existência de um prazo de decadência do direito de lançar o tributo, o que impossibilitaria a ocorrência de tributo sem lançamento:

Somente na hipótese de não existir prazo de decadência do direito de lançar o tributo é que se poderá admitir tributo sem lançamento. A inexistência desse prazo, porém, não se pode admitir porque seria um atentado à segurança jurídica, absolutamente incompatível com a própria idéia de Direito, sabido que a este cabe, acima de tudo,

¹⁴⁵ DIFINI, 2008, p. 272.

realizar os dois valores fundamentais da humanidade, vale dizer, a justiça e a segurança.¹⁴⁶

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a mera entrega da declaração constitui o crédito tributário, consoante o teor da Súmula nº 436 do referido Tribunal: “Súmula nº 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”¹⁴⁷

Como a entrega da declaração já produz a constituição do crédito tributário, desaparece a figura do prazo decadencial na hipótese, cabendo ao sujeito ativo, caso haja inadimplemento, ajuizar diretamente a competente ação de execução fiscal, diante da inviabilidade da discussão no âmbito administrativo.

Em virtude desse entendimento, o início do transcurso do prazo prescricional se dá na data da entrega da declaração ou na data do vencimento da obrigação, aquela que for posterior.

Nesse sentido decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, consoante o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux, no Recurso Especial nº 1.120.295/SP:

A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis :

‘A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.’

Conseqüentemente, o prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e lançamento por homologação tácita no art-150 do CTN. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, p. 47-54, maio 2004. p. 48-49.

¹⁴⁷ Súmula 436, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010.

quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional'.¹⁴⁸

Dessa forma, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo cumpre a obrigação acessória de entregar a respectiva declaração, não há falar mais em transcurso de prazo decadencial. Se a entrega da declaração pelo sujeito passivo constitui o crédito tributário, torna-se desnecessário o lançamento pela autoridade, desaparecendo, portanto, o marco final da decadência.

Como não há falar em decadência sem marco final definido, resta evidenciado que o raciocínio de Hugo de Brito Machado não se adequa à atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que admite a constituição de crédito tributário pelo próprio sujeito passivo, portanto, sem a necessidade de lançamento.

Por outro lado, caso o sujeito passivo não cumpra com a obrigação acessória de entregar a declaração, verificar-se-á a necessidade de a autoridade promover o lançamento de ofício dos créditos apurados, ensejando a adoção de outro marco inicial do transcurso do prazo prescricional.

Além disso, o lançamento de ofício é utilizado no caso de inadimplemento dos tributos sujeitos a lançamento por declaração, em que o sujeito passivo não cumpre a obrigação acessória de apresentar a respectiva declaração.

Finalmente, o lançamento de ofício também é adotado como regra para alguns tributos não sujeitos a lançamento por homologação ou por declaração, dentre os quais se destaca o IPTU.

1.3.2.1.3 Marco Inicial no Lançamento de Ofício

O lançamento de ofício está previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional, e é aplicado às hipóteses ali arroladas, dentre as quais se destacam a dos incisos I e II:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

[...]

¹⁴⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.120.295/SP, Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 12 de maio de 2010. DJe, Brasília (DF), 21 maio 2010. Grifo do autor.

Na hipótese de lançamento de ofício por força de lei (artigo 149, inciso I, do Código Tributário Nacional), como no caso do IPTU, tributo de periodicidade anual, o envio do carnê de cobrança ao sujeito passivo produz o efeito de notificação do lançamento, conforme o teor da Súmula nº 397 do Superior Tribunal de Justiça: “Súmula nº 397. O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.”¹⁴⁹

Outrossim, esse tipo específico de notificação nem sempre oportuniza ao sujeito passivo a apresentação de defesa na esfera administrativa, devendo eventual insurgência ser manifestada por meio de expediente próprio previsto na legislação de cada município.

Assim, o envio do carnê constitui o crédito tributário e, caso não impugnado na esfera administrativa, tal constituição será definitiva, na forma do artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional. Todavia, entre o envio do carnê e o vencimento nele previsto, não há falar em transcurso do prazo prescricional, por força do princípio da *actio nata*.

Diante disso, conforme destacou a Ministra Eliana Calmon no julgamento do Recurso Especial nº 1.180.299/MG, “o termo inicial da prescrição para cobrança do IPTU, é a data do vencimento previsto no carnê de pagamento, modalidade de notificação do crédito tributário, pois é o momento em que surge a pretensão executória para a Fazenda Pública.”¹⁵⁰

Por outro lado, na hipótese de lançamento de ofício quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária (artigo 149, inciso II, do Código Tributário Nacional), como no caso do ICMS, o prazo prescricional possui um diferente marco inicial.

Nesse caso, como o sujeito passivo não entregou a declaração exigida por lei, é notificado do lançamento, sendo-lhe oportunizado, de regra, o prazo de trinta dias para satisfazer o crédito tributário ou para apresentar defesa administrativa.

Caso o referido prazo de trinta dias transcorra sem pagamento ou apresentação de defesa, terá início o transcurso do prazo prescricional, por força do princípio da *actio nata*.

Nesse sentido, manifestou-se o Ministro Herman Benjamin, em julgamento realizado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

Apenas com o transcurso do prazo da notificação para o sujeito passivo da obrigação tributária efetuar o pagamento é que nasce o direito do Fisco de ajuizar ação de

¹⁴⁹ Súmula 397, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009.

¹⁵⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.180.299/MG, Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 23 de março de 2010. Dje, Brasília (DF), 08 abr. 2010.

cobrança. Assim, somente se pode falar em prescrição no momento em que o direito de ação for exercitável (*princípio da actio nata*).¹⁵¹

Outrossim, caso o sujeito passivo apresente tempestivamente defesa no âmbito administrativo, ter-se-á a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Com isso, o transcurso do prazo prescricional terá início após o trânsito em julgado do processo administrativo, conforme exame pormenorizado do referido dispositivo legal, que será apresentado no segundo capítulo do presente estudo.

1.3.2.2 Possibilidade de Decretação de Ofício

O § 5º, do artigo 219, do Código de Processo Civil, em sua redação original, estabelecia:

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

[...]

§ 5º Não se tratando de direitos patrimoniais, o juiz poderá, de ofício, conhecer da prescrição e decretá-la de imediato.

Conforme se verifica, o Código de Processo Civil permitia que o juiz decretasse a prescrição de ofício em casos que não envolvessem direitos patrimoniais, o que inviabilizava tal decretação no âmbito das execuções fiscais, cujo caráter é eminentemente patrimonial.

Todavia, com o advento da Lei nº 11.280, de 16 de fevereiro de 2006, o referido § 5º teve a sua redação alterada, passando a prever o seguinte:

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

[...]

§ 5º O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição.

Com a sua redação modificada, o dispositivo legal em tela viabilizou a decretação de ofício da prescrição, mesmo nos casos envolvendo direitos patrimoniais, o que passou a abranger a execução fiscal.

¹⁵¹ Agravo Regimental nos Embargos de Declaração: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.225.654/RJ, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 10 de maio de 2011. Dje, Brasília (DF), 16 maio 2011. Grifo do autor.

Eventual questionamento em relação a essa abrangência poderia ser levantado em função de se tratar de matéria prevista em lei ordinária e não em lei complementar, como exigiria o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Entretanto, cuidando-se no caso de dispositivo legal de natureza eminentemente processual, porquanto envolve a forma de decretação da prescrição no curso de uma ação judicial e não a contagem do prazo prescricional propriamente dito, não seria exigível uma lei complementar.

Além disso, por força do artigo 1º, da Lei nº 6.830/80, “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”

Assim, com base na aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, passou a ser possibilitada a decretação de ofício da prescrição em sede de execução fiscal, conforme o seguinte julgado oriundo da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. PRESCRIÇÃO. DECLARAÇÃO DE OFÍCIO. VIABILIDADE.

1. Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício, com base no art. 219, § 5º do CPC (redação da Lei 11.051/04), independentemente da prévia ouvida da Fazenda Pública. O regime do § 4º do art. 40 da Lei 6.830/80, que exige essa providência prévia, somente se aplica às hipóteses de prescrição intercorrente nele indicadas. Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

2. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.¹⁵²

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 409 sobre a matéria: “Súmula nº 409. Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).”¹⁵³

Desta forma, após o advento da Lei nº 11.280/06, “em qualquer caso, no direito brasileiro, o juiz pode conhecer de ofício (independente de argüição da parte) a ocorrência de prescrição”¹⁵⁴

¹⁵² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.100.156/RJ, Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 10 de junho de 2009. Dje, Brasília (DF), 18 jun. 2009.

¹⁵³ Súmula 409, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/11/2009, REPDJe 25/11/2009.

¹⁵⁴ DIFINI, 2008, p. 314.

2 IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DAS CAUSAS PRECLUSIVAS DO TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 A ADAPTAÇÃO DAS CAUSAS PRECLUSIVAS DE CÂMARA LEAL À EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No direito italiano, A.D. Giannini, no ano de 1957, já abordava o tema dos marcos suspensivos e interruptivos do prazo prescricional na exigência do crédito tributário, e destacava que a legislação tributária possuía algumas disposições referentes à matéria, que aplicavam ou complementavam as normas gerais do Código Civil.¹⁵⁵

Já no direito brasileiro, o Código Tributário Nacional estabeleceu expressamente as causas interruptivas do transcurso do prazo prescricional. Todavia, o referido diploma legal não fez a distinção entre as situações jurídicas que impedem o nascimento do direito de ação da Fazenda Pública, e as situações em que a possibilidade do exercício desse direito de ação é suspensa.¹⁵⁶

Assim, conforme previamente anunciado, o presente estudo pretende adaptar as causas preclusivas (impeditivas, suspensivas e interruptivas) tratadas na obra de Câmara Leal ao universo da execução fiscal de crédito tributário.

¹⁵⁵ Las leyes tributarias contienen también algunas disposiciones acerca de las causas de interrupción o de suspensión de la prescripción, que aplican o completan las normas generales del Cód. civ.

a) Tratándose de impuestos directos, el aviso de liquidación practicado por la oficina administrativa interrumpe la prescripción del crédito impositivo, que queda en suspenso todo el tiempo que dure la controversia, tanto administrativa como judicial (art. 9.º de la ley de 8 de junio de 1936, n. 1231).

b) La notificación de la intimación de pago o de cualquier otro acto del procedimiento coactivo interrumpe asimismo, en los impuestos a los que se aplica dicho procedimiento, la prescripción del crédito del ente público; si el deudor formula oposición, al efecto interruptivo se añade el de suspensión durante todo el período de duración del juicio (art. 140 de la ley del registro).

c) La demanda del deudor, tanto en vía administrativa como judicial, interrumpe la prescripción en favor de ambas partes, y la prescripción interrumpida permanece también en suspenso hasta tanto que no termine el procedimiento administrativo o el judicial (art. 141 de la ley del registro). No obstante, la prescripción no se reputa interrumpida si la demanda judicial ha caducado, en tanto que la intimación conserva el efecto interruptivo, incluso si se hace ineficaz por el transcurso del plazo de noventa días para la ejecución (art. 140 de la ley del registro).

d) En los casos en que, en relación a la situación a la que se conecta el impuesto, se hayan cometido hechos constitutivos de infracción criminal, la prescripción del crédito impositivo se interrumpe con la iniciación del procedimiento criminal y queda en suspenso todo el tiempo que dure dicho procedimiento. GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*. Traduzido por Sainz de Bujanda. Madrid: Derecho Financiero, 1957. p. 302-303.

¹⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O parcelamento como causa de suspensão e de interrupção da prescrição no Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 148, p. 64-68, jan. 2008. p. 66.

Em virtude da ausência de sistematização do Código Tributário Nacional em relação ao tratamento das causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional, o exame da matéria será dividido em três tópicos principais.

O primeiro deles, diz respeito às hipóteses interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

O segundo tópico tratará das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, estabelecidas pelo artigo 151 do mesmo diploma legal, as quais muitas vezes são simplesmente tratadas pela doutrina e pela jurisprudência como causas de suspensão do transcurso do prazo prescricional, o que não está correto, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho:

Suspensão no curso do prazo prescricional não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Frequentemente deparamos com a confusão das duas realidades jurídicas, nas obras de bons autores. Para que se suspenda o lapso de tempo que leva à prescrição é imperativo lógico que ele se tenha iniciado, e, nem sempre que ocorre a sustação da exigibilidade, o tempo prescricional já terá começado a correr.¹⁵⁷

Finalmente, no terceiro e último tópico do presente estudo, serão examinadas outras hipóteses tratadas pela doutrina e pela jurisprudência como causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional, destacando-se aquela prevista no § 3º, do art. 2º, da Lei nº 6.830/80, responsável por relevantes debates.

2.2 AS HIPÓTESES INTERRUPTIVAS PREVISTAS NO ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.2.1 A Citação Pessoal Feita ao Devedor e o Despacho do Juiz que Ordenar a Citação

Muito embora o inciso I, do parágrafo único, do Código Tributário Nacional tenha sido alterado pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, mostra-se relevante o estudo de sua redação original em função do intenso debate doutrinário e jurisprudencial travado durante sua vigência.

O artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, em sua redação original, estabelecia:

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 510-511.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I - pela citação pessoal feita ao devedor; [...]

Conforme se verifica, o dispositivo transcrito apresentava uma regra segundo a qual a prescrição se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor. Outrossim, importante destacar que a “citação postal equivale a citação pessoal para o efeito de interromper o curso da prescrição da pretensão tributária.”¹⁵⁸

Segundo o artigo 213 do Código de Processo Civil, a “citação é o ato pelo qual se chama a juízo o réu ou o interessado a fim de se defender”, devendo ser pessoal, nos termos do artigo 215, *caput*, do mesmo diploma legal.¹⁵⁹

Consoante previamente analisado, a única forma de a Fazenda Pública vir a exigir o pagamento de tributo pelo meio judicial é através da ação de execução fiscal prevista na Lei nº 6.830/80. Desta forma, para a interrupção da prescrição, segundo a redação original do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, deveria o ente público credor ajuizar uma ação de execução fiscal e obter a citação pessoal do devedor (no caso executado), antes do transcurso do prazo de cinco anos, previsto no artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional.

Não obstante a clareza do dispositivo do Código Tributário Nacional, o artigo 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, estabelece:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:
[...]
§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

Trata-se de dispositivo semelhante ao § 1º do artigo 219 do Código de Processo Civil, em sua redação original,¹⁶⁰ o qual, todavia, era complementado pelos parágrafos 2º, 3º e

¹⁵⁸ Trecho da ementa do acórdão: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 989.777/RJ, Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 24 de junho de 2008. DJe, Brasília (DF), 18 ago. 2008.

¹⁵⁹ Art. 215 Far-se-á a citação pessoalmente ao réu, ao seu representante legal ou ao procurador legalmente autorizado. [...]

¹⁶⁰ Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litis pendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§ 1º A prescrição considerar-se-á interrompida na data do despacho que ordenar a citação.

§ 2º Incumbe à parte, nos dez (10) dias seguintes à prolação do despacho, promover a citação do réu.

§ 3º Não sendo citado o réu, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de noventa (90) dias, contanto que a parte o requeira nos cinco (5) dias seguintes ao término do prazo do parágrafo anterior.

§ 4º Não se efetuando a citação nos prazos mencionados nos parágrafos antecedentes, haver-se-á por não interrompida, a prescrição.

4º, que previam um prazo máximo para a realização da citação, sob pena de não ser produzido o efeito interruptivo da prescrição.

A dissonância entre os dispositivos do Código Tributário Nacional, do Código de Processo Civil e da Lei nº 6.830/80 ensejou uma relevante controvérsia, resumida nos seguintes termos por José da Silva Pacheco:

Da não-coincidência e da desarmonia dos referidos textos da lei complementar tributária (CTN, art. 174, parágrafo único, I) e da lei processual geral (CPC, art. 219 e §§ 1º e 4º) com o da lei processual especial (LEF, art. 8º, § 2º) advieram as discussões de natureza constitucional, tributária, material e processual, dando ênfase, por exemplo, ao aspecto: *a)* da prescrição, instituto de direito material; *b)* da citação, figura de direito processual; *c)* do crédito tributário, pertinente ao direito tributário; *d)* da natureza da lei que regula a interrupção e seu fundamento constitucional (lei complementar ou lei ordinária).¹⁶¹

Dentre esses quatro pontos mencionados por José da Silva Pacheco, o último constituiu o núcleo de discussão na doutrina e na jurisprudência, sendo digna de menção a preocupação de Alcides Jorge Costa:

A Lei 6.830 fala na inscrição e diz que a inscrição suspende a prescrição por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo o prazo. Diz mais ainda, que o despacho do Juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição; enquanto o código dizia que a prescrição se interrompe pela citação pessoal feita ao interessado. E aqui diz que o despacho do Juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição. Nós vemos, portanto, que a Lei 6.830 alterou o CTN. Acontece que o CTN é materialmente lei complementar e como tal já está reconhecido, não há mais discussão a respeito, e a Lei 6.830 é uma lei ordinária. Poderia esta lei ordinária alterar o CTN? É uma questão em aberto.¹⁶²

Diante dessa controvérsia, a doutrina se dividiu em duas correntes bem definidas: uma que defendia a aplicação da regra do Código Tributário Nacional e outra que defendia a aplicação da regra da Lei nº 6.830/80.

A corrente que entendia aplicável a regra do Código Tributário Nacional, ou seja, considerava a citação pessoal do executado como marco interruptivo do prazo prescricional, fundamentava seu entendimento na diferença de hierarquia entre os textos legais. Enquanto a citação pessoal como marco interruptivo estava prevista no Código Tributário Nacional, dotado de status de lei complementar, o despacho que ordena a citação decorria de previsão na Lei nº 6.830/80, uma lei ordinária. Afora isso, de acordo com o artigo 146, inciso III,

§ 5º Não se tratando de direitos patrimoniais, o juiz poderá, de ofício, conhecer da prescrição e decretá-la de imediato.

§ 6º Passada em julgado a sentença, o escrivão comunicará ao réu o resultado do julgamento.

¹⁶¹ PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 147.

¹⁶² COSTA, 1997, p. 53.

alínea “b”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre prescrição.

Por outro lado, a corrente que defendia a prevalência da regra da Lei nº 6.830/80 sobre a do Código Tributário Nacional entendia que “embora seja a prescrição um instituto de direito material, a forma de interrompê-la, no processo de execução fiscal, é regulada por regras de direito processual civil, objeto de lei ordinária e não de lei complementar a respeito de normas gerais de direito tributário.”¹⁶³

Assim, segundo a corrente em questão, tendo o Código Tributário Nacional disciplinado matéria processual no art. 174, parágrafo único, inciso I, estaria este dispositivo no mesmo plano hierárquico daqueles previstos em lei ordinária. Como decorrência desse raciocínio, o art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80 teria revogado o art. 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, com base no § 1º do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

Exatamente nesse sentido é o posicionamento adotado por Marlene Kempfer Bassoli, consoante a seguinte manifestação:

Até a vigência da Lei nº 6.830/80, uma das hipóteses de interrupção de prescrição era a prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, ou seja, o momento da citação pessoal do devedor. A partir da Lei de Execução Fiscal, o marco inicial desta hipótese de interrupção foi alterado pelo art. 8º, § 2º, desta lei, passando a ser a data do despacho do juiz que ordenar a citação. Esta convicção tem por fundamento a norma de direito intertemporal prevista na Lei de Introdução do CC (Decreto-lei nº 4.657/42), em seu art. 2º e § 1º, o qual determina que normas de mesmo nível hierárquico poderão ser alteradas por norma posterior quando incompatíveis. Norma posterior revoga a anterior. Considerando que os marcos de interrupção prescricional se verificam em diferentes momentos processuais, a norma do CTN (anterior) não convive, simultaneamente, com a nova determinação (posterior), que deve prevalecer. Assim, o art. 174, parágrafo único, do CTN, já havia sido alterado pela Lei nº 6.830/80.¹⁶⁴

Já Humberto Theodoro Júnior, eminente processualista, privilegiou a aplicação da Lei nº 6.830/80 em detrimento do Código de Processo Civil, ressaltando, contudo, posicionamento da doutrina tributária:

¹⁶³ PACHECO, 2009, p. 149.

¹⁶⁴ BASSOLI, Marlene Kempfer. A interrupção prescricional à luz da Lei nº 5.172/66 (CTN), Lei nº 6.830/80 e LC nº 118/05. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2 ed. São Paulo: MP, 2010. p. 215.

A princípio, adotamos o entendimento de que a literalidade do texto da Lei n. 6.830/80, em matéria de eficácia suspensiva da prescrição por força do simples deferimento da citação, parecia afastar a possibilidade de aplicação subsidiária do art. 219 e §§ do CPC.

Pensar de outra forma se me afigura temerário e mesmo tentativa de negar a evidência.

Registramos, contudo, que entre os tributaristas, vozes abalizadas se erguiam contra a regra em questão, argüindo-lhe inconstitucionalidade, por conflitar com o Código Tributário Nacional, onde não se prevê semelhante causa interruptiva de prescrição.¹⁶⁵

E foi exatamente a referida posição adotada pela doutrina tributária que veio a prevalecer no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, conforme o seguinte julgado da Primeira Seção:

PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - CITAÇÃO.

1. Em execução fiscal, o art. 8º, § 2º, da LEF deve ser examinado com cautela, pelos limites impostos no art. 174 do CTN, de tal forma que só a citação regular tem o condão de interromper a prescrição.

2. A prescrição, quanto aos direitos patrimoniais, com ou sem citação, o que tem interesse para contagem do prazo, não pode ser decretada de ofício.

3. Recurso especial provido.¹⁶⁶

Outrossim, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, acolheu a arguição de inconstitucionalidade no Agravo nº 1.037.765/SP¹⁶⁷ para reconhecer a inconstitucionalidade parcial do artigo 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/1980, sem redução de texto.

Segundo essa decisão, a previsão do artigo 8º, § 2º, foi limitada às execuções fiscais de crédito não tributário, conforme jurisprudência que já estava consolidada no âmbito de sua Primeira Seção, conforme o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. INTERRUÇÃO. ART. 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80.

1. Nas execuções fiscais de créditos não tributários, aplicam-se as causas suspensivas e interruptivas da prescrição preconizadas na Lei 6.830/80.

2. Embargos de divergência não providos.¹⁶⁸

¹⁶⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 90.

¹⁶⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 327.268/PE, Primeira Seção. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 12 de março de 2003. DJ, Brasília (DF), 26 maio 2003. Grifo nosso.

¹⁶⁷ Arguição de Inconstitucionalidade: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Corte Especial. Agravo de Instrumento nº 1.037.765/SP. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgada em 02 de março de 2011. DJe, Brasília (DF), 17 out. 2011.

¹⁶⁸ Embargos de Divergência: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 981.480/SP, Primeira Seção. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 12 de agosto de 2009. DJe, Brasília (DF), 21 ago. 2009.

Com o advento da Lei Complementar nº 118/05, o artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, passou a ter a seguinte redação:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
[...]

Diante da semelhança com o artigo 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, a tendência seria a consolidação do entendimento baseado na interrupção da prescrição por meio do despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal.

Entretanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, com base na histórica aplicação de sua Súmula nº 106 e com base em novo entendimento jurisprudencial, segundo o qual o mero ajuizamento da execução fiscal seria suficiente para interromper o transcurso do prazo prescricional, impediu o encerramento das controvérsias sobre a matéria em tela.

2.2.1.1 A Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça

A Súmula nº 78 do extinto Tribunal Federal de Recursos estabelece: “Súmula nº 78. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição.”¹⁶⁹

Inspirado no referido verbete, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 106, estendendo os efeitos à arguição de decadência: “Súmula nº 106. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.”¹⁷⁰

A publicação desta Súmula se deu em 03 de junho de 1994 e tinha como referência legislativa os artigos 219 e 220 do Código de Processo Civil, os quais, à época de sua publicação, possuíam a seguinte redação:

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.
§ 1º A prescrição considerar-se-á interrompida na data do despacho que ordenar a citação.
§ 2º Incumbe à parte, nos dez (10) dias seguintes à prolação do despacho, promover a citação do réu.

¹⁶⁹ TFR Súmula nº 78 - 19-03-1981 - DJ 07-04-81. Ação no Prazo - Demora na Citação Inerente ao Mecanismo da Justiça - Arguição de Prescrição.

¹⁷⁰ Súmula 106, Corte Especial, julgado em 26/05/1994, DJ 03/06/1994.

§ 3º Não sendo citado o réu, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de noventa (90) dias, contanto que a parte o requeira nos cinco (5) dias seguintes ao término do prazo do parágrafo anterior.

Art. 220. O disposto no artigo anterior aplica-se a todos os prazos extintivos previstos na lei.

Foram utilizados nove precedentes jurisprudenciais para justificar a elaboração da Súmula. Dentre os nove precedentes utilizados, é possível encontrar ações renovatória, rescisória e indenizatória, porém nenhuma execução fiscal.

Não obstante, à época da vigência da redação original do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido da aplicabilidade de sua Súmula nº 106 às execuções fiscais.

A título de exemplo, cita-se o julgamento do Recurso Especial nº 180.644/SP, realizado pela Segunda Turma no ano de 1998:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

I - Se a Fazenda Pública não ficou inerte durante o quinquídio prescricional, não há como acolher a arguição de prescrição. A orientação consubstanciada na Súmula nº 106 do STJ e na Súmula nº 78 do extinto TFR também favorece a Fazenda na ações de execução fiscal.

II - Recurso especial conhecido e provido.¹⁷¹

Como a redação original do inciso I referia a citação pessoal como marco interruptivo da prescrição, a aplicação da Súmula nº 106 era plausível, na medida em que também versava sobre a citação, mais especificamente sobre a demora na sua realização, de modo a antecipar a interrupção do transcurso do prazo prescricional.

Todavia, não obstante a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido da aplicação de sua Súmula nº 106 às execuções fiscais, manifestações esparsas na doutrina e na jurisprudência de Tribunal Estadual se direcionaram em sentido contrário.

Segundo esse posicionamento, a aplicação da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça à ação de execução fiscal contraria o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, que, conforme já verificado, atribui à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição.

Assim sendo, não poderia uma Súmula de Tribunal Superior vir a contrariar o que a lei complementar disciplinou, ou seja, que a citação pessoal do devedor interrompe o

¹⁷¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 180.644/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Adhemar Maciel, julgado em 15 de outubro de 1998. DJ, Brasília (DF), 16 nov. 1998.

transcurso do prazo prescricional, nos termos do artigo 174, parágrafo único, inciso I, em sua redação original.

Sobre o tema, digno de transcrição, é o entendimento do Desembargador Carlos Roberto Lofego Canibal, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, manifestado no julgamento da Apelação Cível nº 70020851275:

É que a súmula 106 do STJ não tem aplicação para os casos de prescrição tributária, porquanto as causas suspensivas, interruptivas e impeditivas da fluência do prazo devem estar previstas unicamente no Código Tributário Nacional, dispositivo que, conforme disposição constitucional (art. 146, III, 'b' da CF), rege exclusivamente sobre a matéria.¹⁷²

No mesmo sentido o ensinamento de Diego Diniz Ribeiro:

Ao se analisar as decisões judiciais que deram origem à súmula alhures transcrita é possível observar que todas elas se valem do disposto no art. 219, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil, como fundamento. E aí está, em nossa opinião, o equívoco do STJ em utilizá-la para a resolução de um caso tributário.

Isso porque o art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, estabelece que compete à lei complementar tratar de normas gerais tributárias, em especial sobre *prescrição* em matéria tributária. Tal assunto foi reservado *exclusivamente* à lei complementar.

Diante desse quadro, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela *Magna Lex* com natureza de lei complementar, ao tratar da prescrição em matéria tributária e antes da alteração promovida pela Lei Complementar nº 118/05, estabeleceu em seu art. 174, inciso I, que apenas a *citação* seria suficiente para interromper a prescrição do crédito tributário. Após o advento da citada lei complementar, a causa interruptiva passou a ser o *despacho citatório*.

O Código de Processo Civil, por sua vez, é lei ordinária, razão pela qual não seria veículo legislativo competente para tratar de questões afetas à prescrição em matéria tributária. Nesta senda, a Súmula nº 106 do STJ é absolutamente inaplicável aos casos tributários.¹⁷³

Da manifestação acima reproduzida, verifica-se que o autor embasa sua discordância no fato de as decisões, que embasaram a Súmula nº 106, terem se valido do artigo 219, § 1º, do Código de Processo Civil.

Para Alcides Jorge Costa, nos casos de demora na tramitação do processo de execução fiscal, caberia uma manifestação do ente público exequente, produzindo o efeito interruptivo da prescrição:

¹⁷² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível Nº 70020851275, Primeira Câmara Cível. Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, julgado em 12 de setembro de 2007.

¹⁷³ RIBEIRO, Diego Diniz. Débitos sujeitos ao lançamento por homologação e a prescrição em matéria tributária: uma análise crítica da Jurisprudência do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 181, p. 16-26, out. 2010. p. 24, grifo do autor.

Olha, não há demora de 5 anos em que a parte não possa mexer-se. É claro, nós sabemos, que em muitos casos uma sentença leva mais de 5 anos. Não se pode exigir de um Juiz que seja um super-homem, que julgue 300 casos por dia, nem mesmo por mês. Então, as demoras são naturais. Agora, não há nada que não possa ser remediado por um ato qualquer do autor, interrompendo esta prescrição. Qualquer manifestação do autor interromperia a prescrição. De modo que seja demora provocada pelo magistrado, seja pelo órgão do MP, que não deveria provocá-la, e ainda pior, pelo serventuário de justiça, não há nada, nenhuma destas ocorrências pode impedir qualquer manifestação do poder público exequente que seja pela interrupção, que represente uma interrupção do prazo de prescrição.¹⁷⁴

Entretanto, não parece que a tese acima apresentada esteja adequada, pois, segundo o artigo 146, inciso III, alínea “b”, apenas as hipóteses previstas no Código Tributário Nacional têm o condão de ensejar a interrupção do transcurso do prazo prescricional. Inexistindo previsão no Código, não há como aceitar o efeito interruptivo produzido pela mera manifestação do credor nos autos da execução fiscal.

Assim, nas execuções fiscais submetidas ao artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, em sua redação original, entende-se que cabe ao credor, interessado na satisfação do crédito tributário, diligenciar para impulsionar o feito da forma mais célere possível, de modo a obter a citação pessoal do devedor antes do transcurso do prazo prescricional.

Outrossim, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal impediria, em tese, a aplicação da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça ao universo das execuções fiscais.

Cabível, no ponto, apresentar novamente o teor da Súmula Vinculante nº 8: “Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”¹⁷⁵

Ocorre que essa Súmula Vinculante decorreu de um raciocínio básico: normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias devem, necessariamente, estar previstas em lei complementar, por força do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal. Dentre estas normas gerais estão, além do prazo, os marcos interruptivos do transcurso do prazo prescricional.

Dessa forma, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal deixou claro o posicionamento da Corte em relação à matéria, devendo ser interpretada de modo a

¹⁷⁴ COSTA, 1997, p. 58-59.

¹⁷⁵ Aprovada na Sessão Plenária de 12/06/2008 e publicada em 20/06/2008.

compreender outros dispositivos legais além dos nela previstos, conforme lição de Thiago Cerávolo Laguna:

Com efeito, a Súmula nº 8 não está adstrita aos dispositivos legais afastados quando do julgamento dos recursos extraordinários, quais sejam; *parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991*, mas sim a todos os atos normativos que estabeleçam prazos ou critérios de suspensão e interrupção da prescrição ou decadência dos créditos tributários.

Assim, infalível sua aplicação também em relação ao artigo 219 do Código de Processo Civil e, conseqüentemente, à Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça, quando o débito executado tiver natureza tributária.

Neste caso, trata-se de interpretação conforme a Constituição, de forma a afastar a aplicação do artigo 219 do Código de Processo Civil, bem como da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça às lides que tenham por objeto crédito tributário, tendo em vista a incompatibilidade destes dispositivos como (*sic*) o previsto no artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal.¹⁷⁶

Assim, apesar de aceita por maciça jurisprudência, a aplicação da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça às execuções fiscais é claramente inconstitucional, na medida em que viabiliza, na prática, a antecipação da interrupção do transcurso do prazo prescricional para a data do ajuizamento do feito executivo.

Ainda, cabe mencionar o § 1º, do artigo 219, do Código de Processo Civil, que teve sua redação alterada por força da Lei nº 8.952, de 13 de dezembro de 1994,¹⁷⁷ e que passou a prever que “a interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação”.

Tal dispositivo poderia, à primeira vista, justificar a aplicação da Súmula nº 106 às execuções fiscais, pois, mesmo com eventual demora na citação, a interrupção da prescrição retroagiria à data da propositura do feito executivo.

Entretanto, o Código de Processo Civil é lei ordinária e, assim sendo, não pode estabelecer normas gerais em matéria de prescrição tributária, sob pena de nova violação do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Não obstante, diante da modificação do marco interruptivo da prescrição, por força da Lei Complementar nº 118/05, a aplicação da Súmula nº 106 perdeu sentido, pois, sendo o despacho que ordena a citação suficiente para interromper a prescrição, eventual demora na citação não acarretaria prejuízo ao credor.

Inclusive, Thomaz Thompson Flores Neto propõe a revisão do texto da Súmula em exame:

¹⁷⁶ LAGUNA, Thiago Cerávolo. Da inaplicabilidade da súmula nº 106 às execuções fiscais em face da interpretação da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 168, p. 157-163, set. 2009. p. 163, grifo do autor.

¹⁷⁷ Posteriormente, portanto, à publicação da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça, que se deu em 3 de junho de 1994.

Merece revisão. Devido à ausência de ressalva, o verbete – inaplicável à execução fiscal – tem sido inadequadamente utilizado em favor da Fazenda Pública. A referência legislativa e os nove (9) precedentes que deram origem ao enunciado não tratam de processo executivo fiscal. Ainda, a partir da LC 118/05, a demora na citação não mais dá ensejo à prescrição da ação para cobrança do crédito tributário, eis que o marco interruptivo passou a ser o despacho que a determina (art. 174, I, CTN).¹⁷⁸

Deixando para trás o tema da aplicação da Súmula nº 106 aos executivos fiscais, o Superior Tribunal de Justiça, em decisão proferida pela sua Primeira Seção no ano de 2010, modificou sua jurisprudência para considerar a data do ajuizamento da execução fiscal como o marco interruptivo da prescrição.

2.2.1.2 A Data do Ajuizamento da Execução Fiscal

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 12 de maio de 2010, apresentou um novo posicionamento em relação à interrupção do transcurso do prazo prescricional em sede de execução fiscal.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.120.295/SP, foi introduzido entendimento que pode ser resumido pelo seguinte trecho do voto proferido pelo relator do acórdão, Ministro Luiz Fux:

Contudo, é certo que o surgimento do fato jurídico prescricional pressupõe o decurso do intervalo de tempo prescrito em lei associado à inércia do titular do direito de ação (direito subjetivo público de pleitear prestação jurisdicional) pelo seu não-exercício, desde que inexistente fato ou ato a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Assim é que a Súmula 106/STJ cristalizou o entendimento de que:

‘Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da argüição de prescrição ou decadência.’

Desta sorte, com o exercício do direito de ação pelo Fisco, ante o ajuizamento da execução fiscal, encerra-se a inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

Ademais, o Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional

[...]

¹⁷⁸ FLORES NETO, Thomaz Thompson. *Súmulas STF e STJ anotadas: quais perderam a aplicabilidade?* Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009. p. 268, grifo do autor.

Destarte, a propositura da ação constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN. Outrossim, é certo que *incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário* (artigo 219, § 2º, do CPC).¹⁷⁹

Como se vê, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, com fulcro na Súmula nº 106 e no artigo 219, §§ 1º e 2º, do Código de Processo Civil, decidiu que o mero ajuizamento da execução fiscal é suficiente para interromper o transcurso do prazo prescricional.

Trata-se de mudança repentina de posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que contradiz inclusive a já mencionada decisão em que a Corte Especial do mesmo Tribunal acolheu a arguição de inconstitucionalidade no Agravo nº 1.037.765/SP para reconhecer a inconstitucionalidade parcial do artigo 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/1980, sem redução de texto.

Ocorre que o fundamento da Corte Especial para reconhecer a referida inconstitucionalidade foi a necessidade de previsão da matéria em lei complementar, por força do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, tendo sido inclusive mencionada a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Diego Diniz Ribeiro, comentando o julgamento do Recurso Especial nº 1.120.295/SP, manifesta seu entendimento sobre a matéria:

- g.1) A resposta quanto à causa interruptiva do crédito tributário pautou-se na Súmula nº 106 do STJ, a qual, por seu turno, apresenta como fundamento o disposto no art. 219, parágrafo 1º, do CPC.
- g.2) Referido fundamento legal, todavia, é inaplicável em matéria tributária, na medida em que conflita com a regra estampada no art. 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. E
- g.3) O disposto no art. 219, parágrafo 1º, do CPC é regra geral, razão pela qual não pode sobrepor-se à norma especial prescrita no art. 174, inciso I, do CTN (antes e após a alteração promovida pela Lei Complementar nº 118/05), sob pena de ofender o art. 2º, parágrafo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil.¹⁸⁰

Assim, o Superior Tribunal de Justiça, afrontando o princípio da segurança jurídica, modifica repentinamente seu entendimento para concluir que o mero ajuizamento da execução fiscal tem o condão de interromper o transcurso do prazo prescricional. Sublinha-se que tal entendimento sequer possui embasamento em lei complementar, derivando única e exclusivamente da aplicação da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça e do artigo 219 do Código de Processo Civil.

¹⁷⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2010. (Recurso Especial nº 1.120.295/SP).

¹⁸⁰ RIBEIRO, 2010, p. 26.

2.2.1.3 O Redirecionamento da Execução Fiscal

Um relevante ponto que envolve a aplicação do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, diz respeito à contagem do prazo prescricional nos casos de redirecionamento da execução fiscal contra os responsáveis tributários.

Sobre o tema, já se manifestou a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

2. Agravo regimental improvido.¹⁸¹

Conforme se verifica, no caso concreto se dá o transcurso da prescrição intercorrente, porquanto o redirecionamento se dá no decorrer de uma execução fiscal já ajuizada.

Assim, segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a citação válida da pessoa jurídica interrompe a prescrição, iniciando o transcurso de novo prazo de cinco anos para que venham a ser citados os responsáveis tributários que tenham contra si redirecionado o feito executivo.

Ocorre que por força do princípio da *actio nata*, somente quando constatada a prática de atos que justifiquem o redirecionamento da execução fiscal, é que surge a pretensão do ente tributante.

A propósito, dentre os motivos justificadores do redirecionamento está a dissolução irregular da pessoa jurídica contribuinte,¹⁸² abordada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça no seguinte julgado:

EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA – MARCO INICIAL DA PRESCRIÇÃO – ‘ACTIO NATA’.

¹⁸¹ Agravo Regimental nos Embargos de Divergência: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, em Recurso Especial nº 761.488/SC, Primeira Seção. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido, julgado em 25 de novembro de 2009, DJe, Brasília (DF), 07 dez. 2009.

¹⁸² Sobre o tema da dissolução irregular da pessoa jurídica, digna de menção a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que o termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagração do princípio universal da actio nata.
2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.
Agravo regimental improvido.¹⁸³

Contudo, após o advento da Lei Complementar nº 118/05, que substituiu a citação pelo despacho que a ordena como marco interruptivo da prescrição, entende-se que tal previsão deveria refletir na questão do redirecionamento. Com isso, para evitar a decretação da prescrição intercorrente, o despacho do juiz que ordena a citação dos responsáveis tributários deve ser proferido antes do transcurso do prazo de cinco anos, contado da data em que foi proferido o despacho que ordenou a citação da pessoa jurídica executada.

Entendimento semelhante é manifestado por Leandro Paulsen:

O redirecionamento contra o sócio deve ocorrer no prazo de cinco anos após a interrupção do prazo pelo despacho que determina a citação da pessoa jurídica. Mas os precedentes do STJ, mesmo recentes, falam em cinco anos a contar da citação.¹⁸⁴

Outro dispositivo do Código Tributário Nacional que versa sobre o tema da prescrição no redirecionamento da execução fiscal é o artigo 125, inciso III:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
[...]
III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Trata-se de dispositivo legal plenamente aceito e aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça, consoante a seguinte ementa de julgado da Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DE UM DOS SÓCIOS-GERENTES. EFEITOS. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO A TODOS OS DEVEDORES SOLIDÁRIOS.
1. Deferiu-se o pedido de redirecionamento do processo executivo fiscal em relação aos sócios da empresa executada, não efetuada, entretanto, a citação de um deles.
2. É certo que, segundo o art. 125, III, do CTN, os efeitos da interrupção da prescrição em relação a um dos devedores solidários atinge todos os outros co-devedores.
3. Na hipótese, é incontroverso que houve a efetiva citação de um dos sócios que figuram no pólo passivo da execução, razão pela qual a não-efetivação da citação do outro executado não impediu a interrupção do prazo prescricional em relação a ele.

¹⁸³ Agravo Regimental: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.100.907/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 01 e setembro de 2009. DJe, Brasília (DF), 18 set. 2009.

¹⁸⁴ PAULSEN, 2011, p. 1275.

4. Recurso especial desprovido.¹⁸⁵

Dessa forma, no caso de solidariedade na responsabilidade tributária, a interrupção da prescrição em favor¹⁸⁶ ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

2.2.2 Protesto Judicial

O artigo 174, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, estabelece:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

[...]

II - pelo protesto judicial;

[...]

Como se verifica, segundo o dispositivo legal transcrito, o protesto judicial¹⁸⁷ é causa interruptiva da prescrição para a cobrança do crédito tributário mediante execução fiscal.

O protesto judicial é medida escassamente utilizada pelos entes fazendários que buscam a satisfação de determinado crédito tributário. Diante disso, doutrina e jurisprudência não têm se debruçado suficientemente sobre o tema, de modo a verificar o encaixe de um instituto eminentemente processual numa relação jurídico-tributária.

A propósito, o protesto judicial é disciplinado nos artigos 867 a 871 do Código de Processo Civil,¹⁸⁸ sendo que o primeiro dispositivo estipula os casos em que tal medida poderá ser adotada:

Art. 867. Todo aquele que desejar prevenir responsabilidade, prover a conservação e ressalva de seus direitos ou manifestar qualquer intenção de modo formal, poderá fazer por escrito o seu protesto, em petição dirigida ao juiz, e requerer que do mesmo se intime a quem de direito.

¹⁸⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.015.117/RS, Primeira Turma. Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 25 de novembro de 2008. DJe, Brasília (DF), 11 feb. 2009.

¹⁸⁶ Conforme ressalta Aliomar Baleeiro, “não se refere o CTN aos casos de interrupção da prescrição ‘em favor’ de um dos obrigados, hipótese pouco provável.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003). p. 729.

¹⁸⁷ O protesto judicial previsto no art. 174, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional é medida de caráter processual que não se confunde com o protesto da certidão de dívida ativa, procedimento vinculado ao campo do direito cambiário e que não tem vinculação com o objeto do presente estudo.

¹⁸⁸ Na Seção X (Dos Protestos, Notificações e Interpelações) do Capítulo II (Dos Procedimentos Cautelares Específicos) do Livro III (Do Processo Cautelar).

Interpretando-se conjuntamente o artigo 174, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, com o artigo 867, do Código de Processo Civil, conclui-se que o ente fazendário pode lançar mão de protesto judicial de modo a prover a conservação e ressalva de seu direito de crédito em face do devedor.

Considerando-se apenas o conteúdo literal dos dois dispositivos legais, depreende-se que não há qualquer limitação à utilização do protesto judicial pelos entes fazendários, que poderiam ajuizar tal medida um dia antes do transcurso do prazo prescricional, acarretando a interrupção do mesmo.

Segundo Leandro Paulsen, “tendo em conta a previsão deste inciso II do art. 174 do CTN, tem-se que deverá ser admitido o protesto judicial, reconhecendo-se legítimo interesse ao Fisco para tanto.”¹⁸⁹

Todavia, sempre haverá o legítimo interesse do ente fazendário para a propositura de protesto judicial? Segundo maciça corrente jurisprudencial, a resposta é negativa.

São comuns as situações em que o credor ajuíza a ação de protesto sem comprovar a impossibilidade de ajuizamento da execução fiscal. Nesses casos, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul tem decidido pela não interrupção do transcurso do prazo prescricional, como no seguinte precedente oriundo da Vigésima Segunda Câmara Cível:

AGRAVO INTERNO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. IPTU. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO. POSSIBILIDADE. É possível a argüição de prescrição em exceção de pré-executividade quando sua aferição prescindir de dilação probatória. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. APLICABILIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS AJUIZADAS POSTERIORMENTE À VACATIO LEGIS. AÇÃO PROPOSTA QUANDO JÁ IMPLEMENTADA A PRESCRIÇÃO. PROTESTO JUDICIAL. Tratando-se de IPTU, o prazo prescricional começa a fluir a partir da constituição do crédito tributário. A prescrição para a cobrança do crédito tributário se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. Aplicação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, na redação da LC nº 118/05, tratando-se de execução fiscal distribuída posteriormente à sua vigência. Hipótese em os exercícios já se encontravam prescritos quando da distribuição da execução fiscal. **Não serve o protesto judicial, previsto no artigo 174, II, do CTN, para interromper a prescrição, no caso, porque não demonstrada a impossibilidade do ajuizamento da execução fiscal.** Precedentes do TJRS e STJ. PREQUESTIONAMENTO. A apresentação de questões para fins de prequestionamento não induz à resposta de todos os artigos referidos pela parte, mormente porque foram analisadas todas as questões entendidas pertinentes para solucionar a controvérsia submetida à apreciação. Agravo interno desprovido.¹⁹⁰

¹⁸⁹ PAULSEN, 2011, p. 1276.

¹⁹⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo nº 70023478829, Vigésima Segunda Câmara Cível. Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, julgado em 17 de abril de 2008. Grifo nosso.

Constata-se pela leitura do julgado que o protesto judicial não pode ser utilizado como uma primeira opção pelo sujeito ativo que busca a satisfação do crédito tributário, devendo sempre ser priorizado o ajuizamento da execução fiscal para, somente na impossibilidade deste, ser cogitada a propositura do protesto judicial.

Outrossim, alguns municípios gaúchos têm ajuizado ações de protesto envolvendo vários contribuintes de forma indiscriminada e genérica, conduta que tem sido considerada pela jurisprudência da Corte Estadual como uma tentativa de adiamento do ajuizamento das execuções fiscais, conforme o seguinte julgado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. PRESCRIÇÃO. Passados mais de cinco anos entre a constituição definitiva do crédito tributário e qualquer causa interruptiva, prescrito está o exercício fiscal atingido pelo lapso temporal. Inteligência do disposto nos arts. 156, V e 174, do Código Tributário Nacional. **O protesto judicial, como levado a efeito, sem a observância das regras do artigo 870 do CPC, e envolvendo indiscriminada e genericamente vários contribuintes, não tem o condão de produzir a interrupção do lapso prescricional, ainda mais quando se configura em ardil para que os Municípios adiem o ajuizamento das execuções fiscais, que, em verdade, é o meio para a cobrança dos créditos tributários.** Litigância de má-fé não observada. NEGADO PROVIMENTO.¹⁹¹

Além disso, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem exigido a intimação¹⁹² pessoal do devedor em sede de protesto judicial, não servindo a intimação por edital para produzir o efeito interruptivo do transcurso do prazo prescricional.

Segundo o artigo 870 do Código de Processo Civil,¹⁹³ a intimação por edital constitui exceção quando se cuidar de ação de protesto.

No sentido da necessidade de intimação pessoal, colaciona-se o seguinte julgado, oriundo da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PROTESTO JUDICIAL. CITAÇÃO POR EDITAL. INOBSERVÂNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 870 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. INTERRUÇÃO. PRESCRIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA.
1. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que os contribuintes devem ser citados pessoalmente em ação de protesto judicial. A citação por edital só seria

¹⁹¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível Nº 70033527599, Primeira Câmara Cível. Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, julgado em 15 de dezembro de 2010. Grifo nosso.

¹⁹² O artigo 867 do Código de Processo Civil prevê a intimação e não a citação em sede de protesto.

¹⁹³ Art. 870. Far-se-á a intimação por editais:

I - se o protesto for para conhecimento do público em geral, nos casos previstos em lei, ou quando a publicidade seja essencial para que o protesto, notificação ou interpelação atinja seus fins;

II - se o citando for desconhecido, incerto ou estiver em lugar ignorado ou de difícil acesso;

III - se a demora da intimação pessoal puder prejudicar os efeitos da interpelação ou do protesto.

Parágrafo único. Quando se tratar de protesto contra a alienação de bens, pode o juiz ouvir, em 3 (três) dias, aquele contra quem foi dirigido, desde que lhe pareça haver no pedido ato emulativo, tentativa de extorsão, ou qualquer outro fim ilícito, decidindo em seguida sobre o pedido de publicação de editais.

permitida desde que esgotadas as outras modalidades de citação (pessoal e via postal).

2. O Tribunal de origem decidiu ser incabível o protesto judicial, em razão da ausência das hipóteses autorizadoras da medida pleiteada, previstas no art. 870 do CPC. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

3. No protesto judicial, a intimação dos devedores por edital é insuficiente para interromper o prazo prescricional, nos termos do art. 174, II, do Código Tributário Nacional. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental não provido.¹⁹⁴

De acordo com entendimento predominante no Superior Tribunal de Justiça, a intimação por edital somente poderia ser utilizada em protesto judicial após frustrada a tentativa de intimação pelas demais modalidades. Por outro lado, para o efeito de interrupção do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário, há entendimento na Corte Superior no sentido da impossibilidade da citação por edital no protesto judicial em qualquer hipótese, na medida em que não se trata de situação prevista no rol taxativo do artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Seguindo esse posicionamento, cita-se o seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - CITAÇÃO POR EDITAL - AÇÃO DE PROTESTO - CAUSA DE INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL - ART. 174 DO CTN - DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO - SÚMULA 284/STF.

1. A citação por edital do contribuinte na ação de protesto não é suficiente para interromper o prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN, uma vez que não está previsto no rol taxativo desse dispositivo.

2. A falta de demonstração clara e objetiva de violação a dispositivos de lei federal caracteriza deficiência de fundamentação do recurso especial, a teor da Súmula 284/STF.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.¹⁹⁵

Dessa forma, de acordo com a jurisprudência predominante, o protesto judicial somente interromperá a prescrição se estiverem preenchidos os seguintes requisitos, cumulativamente: legítimo interesse do fisco, comprovação da impossibilidade de ajuizamento da ação de execução fiscal, intimação pessoal do devedor e, finalmente, não envolvimento indiscriminado e genérico de vários contribuintes.

¹⁹⁴ Agravo Regimental: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo de Instrumento nº 1.301.068/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 05 de agosto de 2010, DJe, 14 set. 2010. Grifo nosso.

¹⁹⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.122.789/RS, Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 18 de fevereiro de 2010. DJe, Brasília (DF), 26 fev. 2010.

2.2.3 Qualquer Ato Judicial que Constitua em Mora o Devedor

O artigo 174, parágrafo único, inciso III, do Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
[...]
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
[...]

Como se vê, a terceira hipótese de interrupção do prazo prescricional arrolada pelo Código Tributário Nacional é extremamente ampla, porquanto abrange qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor.

José Jayme de Macêdo Oliveira apresenta alguns exemplos de atos judiciais que, na sua visão, encaixam-se no preceito em análise:

A interpelação, a notificação e as intimações judiciais, ou mesmo uma ação judicial, são procedimentos que, manifestando a intenção do credor em receber o pagamento do crédito tributário, interrompem o prazo prescricional.¹⁹⁶

Todavia, segundo o Código de Processo Civil de 1939, vigente à época da elaboração do Código Tributário Nacional, o único ato judicial que tem o condão de constituir em mora o devedor é a citação válida, na forma do *caput* do artigo 166, inciso IV: “Art. 166. A citação válida produz os seguintes efeitos: [...] IV – constitui o devedor em mora; [...]”

A mesma linha seguiu o artigo 219 do vigente Código de Processo Civil: “Art. 219. **A citação válida** torna prevento o juízo, induz litispêndência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, **constitui em mora** o devedor e interrompe a prescrição. [...]”

Assim, depreende-se que o inciso III, do parágrafo único, do artigo 174, do Código Tributário Nacional, foi redigido visando às demais formas de citação que não a pessoal, já prevista na redação original do inciso I.

Interpelação, notificação, intimações judiciais e ação judicial não estão inseridas como causas interruptivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário. Se assim o quisesse o legislador, bastaria ter incluído tais hipóteses no rol do parágrafo único do artigo 174, a exemplo do que ocorreu no inciso II, com o protesto judicial.

¹⁹⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 640.

Dessa forma, como a redação original do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do Código Tributário Nacional, mencionava a citação pessoal do devedor, restaram ao inciso III as demais formas de citação previstas no Código de Processo Civil e, ao mesmo tempo, reconhecidas pela Lei nº 6.830/80, em seu artigo 8º:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

Tendo em vista que a citação por oficial de justiça é pessoal e a citação por correio equivale à citação pessoal, apenas a citação por edital enquadra-se no inciso III, do parágrafo único do artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Trata-se de forma de citação utilizada quando restam infrutíferas as tentativas de citação pessoal, nos termos do já transcrito artigo 8º, da Lei nº 6.830/80, e da Súmula nº 414 do Superior Tribunal de Justiça: “Súmula nº 414. A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.”¹⁹⁷

O seguinte julgado, da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, resumido no Informativo nº 394¹⁹⁸ da referida Corte, reforça a questão:

RECURSO REPETITIVO. CITAÇÃO. EDITAL. INTERRUPÇÃO. PRESCRIÇÃO.

A Seção, ao apreciar o REsp (Res. n. 8/2008-STJ e art. 543-C do CPC), deu provimento ao recurso, determinando o retorno dos autos à instância de origem, para prosseguimento do executivo fiscal. Restou firmado que a LC n. 118/2005 (vigência a partir de 9/6/2005) alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida LC é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior

¹⁹⁷ Súmula 414, Primeira Seção, julgado em 25/11/2009, DJe 16/12/2009.

¹⁹⁸ Período: 11 a 15 de maio de 2009.

à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação. Conforme a jurisprudência deste Superior Tribunal, a Lei de Execução Fiscal (LEF) prevê, em seu art. 8º, III, que, não se encontrando o devedor, seja feita a citação por edital, que tem o condão de interromper o lapso prescricional. In casu, o executivo fiscal foi proposto em 29/8/1995, cujo despacho ordinatório da citação ocorreu anteriormente à vigência da referida LC, para a execução dos créditos tributários constituídos em 2/3/1995, tendo a citação por edital ocorrido em 3/12/1999. Assim, é inequívoco que não ocorreu a prescrição relativamente aos lançamentos efetuados em 2/3/1995, porquanto não ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a constituição do crédito tributário e a citação editalícia, que consubstancia marco interruptivo da prescrição. Precedentes citados: REsp 860.128-RS, DJ 1º/2/2007; REsp 782.867-SP, DJ 20/10/2006; REsp 708.186-SP, DJ 3/4/2006; REsp 1.103.050-BA, DJ 6/4/2009; AgRg no REsp 1.095.316-SP, DJe 12/3/2009; AgRg no REsp 953.024-RS, DJe 15/12/2008; REsp 968.525-RS, DJ 18/8/2008; REsp 1.059.830-RS, DJ 25/8/2008, e REsp 1.032.357-RS, DJ 28/5/2008. REsp 999.901-RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13/5/2009.¹⁹⁹

Entretanto, a citação por edital só possuía utilidade, como causa interruptiva do transcurso do prazo prescricional, no período em que vigeu a redação original do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, que exigia a citação pessoal para interromper a prescrição. Com o advento da Lei Complementar nº 118/05, que modificou a redação do referido dispositivo, passando a considerar o despacho que ordena a citação como marco interruptivo, perdeu a citação por edital sua anterior relevância.²⁰⁰

Assim, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/05, passou o inciso III, do parágrafo único, do artigo 174, do Código Tributário Nacional a constituir letra morta na legislação.

2.2.4 Qualquer Ato Inequívoco Ainda que Extrajudicial, que Importe em Reconhecimento do Débito pelo Devedor

O artigo 174, parágrafo único, inciso IV, do Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

[...]

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

¹⁹⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 999.901/RS, Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 13 de maio de 2009. DJe, Brasília (DF), 10 jun. 2009.

²⁰⁰ PAULSEN, 2011, p. 1276.

Trata-se de regra semelhante à existente no Código Civil, tanto no atual como no anterior, que tem fundamento na lógica jurídica e consistente explicação doutrinária, no âmbito da Teoria Geral do Direito,²⁰¹ conforme leciona Câmara Leal:

A prescrição que induz extinção do direito e o reconhecimento deste pelo sujeito passivo não podem coexistir, porque são situações jurídicas que se repelem. Por isso, o legislador estatuiu que, embora em curso a prescrição, o prescribente perde o direito a ela, interrompendo-a, se faz, direta ou indiretamente, inequívoco reconhecimento do direito do sujeito ativo.

Esse reconhecimento importa em uma renúncia tácita ao tempo prescricional já decorrido, abrindo novo prazo para a prescrição, que se reinicia, após o reconhecimento.

A lei não individualizou ou singularizou o ato recognitivo do direito do titular, pelo prescribente, mas, pelo contrário, deu eficácia interruptiva a qualquer ato, judicial ou extrajudicial, emanado ou praticado pelo sujeito passivo, contanto que esse ato contenha ou importe, de modo inequívoco, em reconhecimento expresso ou tácito do direito do sujeito ativo.²⁰²

Em relação à identificação e à forma desses atos inequívocos, prossegue Câmara Leal:

Trata-se, pois, de um fato que, em cada caso, deve ser examinado pelo juiz, a fim de verificar se contém, ou não um reconhecimento inequívoco.

A lei não exige que o ato constitua, em si, um reconhecimento direto e expresso: basta que importe em um reconhecimento indireto e tácito. Não exige, ainda, que o ato conste de um documento escrito, basta a sua existência objetiva, que possa ser constatada prova testemunhal.²⁰³

No âmbito do direito tributário, doutrina e jurisprudência citam alguns exemplos clássicos de reconhecimento inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. São eles: a confissão de dívida para fins de parcelamento ou de moratória e os pedidos de parcelamento ou de moratória, ainda que não antecedidos de uma confissão expressa.

A moratória, prevista no artigo 155, do Código Tributário Nacional,²⁰⁴ consiste na dilatação do prazo de vencimento do tributo, o que pode ocorrer antes ou depois do decurso do

²⁰¹ MACHADO, 2008, p. 66.

²⁰² LEAL; DIAS, 1978, p. 190.

²⁰³ LEAL; DIAS, 1978, p. 190.

²⁰⁴ Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:
I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

prazo previsto originariamente.²⁰⁵ O parcelamento para fins tributários, por sua vez, é disciplinado pelo artigo 155-A, do Código Tributário Nacional.²⁰⁶

Conforme o artigo 151, do Código Tributário Nacional, a moratória, prevista no inciso I, suspende a exigibilidade do crédito tributário. A título de exemplo, se em razão de calamidade pública ou outro motivo legalmente definido, o prazo para pagamento é dilatado, deve o sujeito ativo respeitar esse prazo adicional, ficando impedido, nesse período, de exercer qualquer ato de cobrança lastreado no inadimplemento do devedor.²⁰⁷

Por outro lado, a redação original do mencionado artigo não trazia o parcelamento como hipótese passível de suspender a exigibilidade do crédito tributário, o que veio a ser modificado com o advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro 2001. Através dessa lei complementar, foi adicionado o inciso VI ao artigo 151 do Código Tributário Nacional, que incluiu o parcelamento no rol de causas suspensivas.

Todavia, prevalece a corrente que vê o parcelamento como uma forma de moratória. Assim, mesmo anteriormente a essa inovação legislativa, já se atribuía ao parcelamento o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, com base no entendimento de que o parcelamento implica moratória e, portanto, ensejava a incidência do artigo 151, inciso I, do Código Tributário Nacional.²⁰⁸ Daí conclui-se ser redundante a inclusão do parcelamento como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário,²⁰⁹ não se podendo dizer que anteriormente à Lei Complementar nº 104/01 não constituía uma espécie de moratória, conforme ensinamento de Leandro Paulsen:

Note-se que o fato de o parcelamento estar, atualmente, previsto em inciso próprio não reforça a tese de que não podia, anteriormente, ser considerado como espécie de moratória. Ainda que, nos incisos do art. 151, tenha sido feita distinção, a LC 104/01, de outro lado, acresceu ao CTN artigo próprio para tratar do parcelamento e

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

²⁰⁵ PAULSEN, 2011, p. 1092.

²⁰⁶ Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

²⁰⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 379.

²⁰⁸ PAULSEN, 2011, p. 1092.

²⁰⁹ DIFINI, 2008, p. 286.

o inseriu na Seção atinente à Moratória, reconhecendo, pois, tratar-se de subespécie de moratória, conforme se vê do novo art. 155-A.²¹⁰

Como se verifica, o próprio legislador tratou do parcelamento como subespécie de moratória, ao incluir o art. 155-A que trata do parcelamento na Seção II, do Capítulo III, do Código Tributário Nacional, que versa sobre moratória.

De qualquer forma, para os fins do presente estudo essa questão é irrelevante, na medida em que atualmente, de acordo com o Código Tributário Nacional, tanto a moratória como o parcelamento são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Dessa forma, moratória e parcelamento estão enquadrados nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de interrupção do transcurso do prazo prescricional, sendo relevante definir como fica a prescrição nesses casos.

Hugo de Brito Machado, analisando apenas o parcelamento, salienta com propriedade a necessidade de distinção entre o momento do pedido de parcelamento e o momento de concessão do parcelamento.²¹¹ Tal premissa, pelos motivos já arrolados, é igualmente aplicável aos casos envolvendo moratória.

Considerando essa necessária distinção, tem-se que o pedido de moratória ou de parcelamento constitui ato inequívoco que importa em reconhecimento do débito pelo devedor, acarretando, portanto, a interrupção do transcurso do prazo prescricional.²¹²

Nesse sentido, a jurisprudência da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça estabelece:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.

TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE PARCELAMENTO. ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. PRECEDENTES. SÚMULA 168/STJ.

1. A prescrição interrompe-se por qualquer ato, judicial ou extrajudicial, que constitua em mora o devedor; como exemplo, o preenchimento de termo de confissão de dívida para fins de parcelamento do débito que, nos termos do art. 174, parágrafo único, do CTN, recomeça a fluir por inteiro.

²¹⁰ PAULSEN, 2011, p. 1092.

²¹¹ MACHADO, 2008, p. 66-67.

²¹² Divergindo do entendimento apresentado, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que o pedido de moratória ou de parcelamento não produz efeitos em relação ao prazo prescricional por se tratar de uma obrigação *ex lege*, cujo lançamento consiste no fator determinante entre a separação dos prazos decadencial e prescricional: “[...] O inciso IV, todavia, enseja considerações adicionais. Quando os contribuintes confessam a dívida fiscal para requererem moratórias, parcelamentos, estarão interrompendo a prescrição? Nem se olvide que a confissão em Direito Tributário é relativa. A obrigação é *ex lege*. Depende da lei, e não da confissão do sujeito passivo. Este o momento adequado para inserir a figura do lançamento, em Direito Tributário, como ponto de separação (*divorcium aquarium*) entre os prazos de decadência e os prazos de prescrição.” (COÊLHO, 1996a, p. 87).

2. Precedentes: AgRg no Ag 1.222.567/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 12.3.2010; REsp 1.223.420/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 15.3.2011; REsp 1.210.340/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10.11.2010; AgRg no Ag 976.652/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 14.9.2009; REsp 945.956/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 19.12.2007.

3. Incidência da Súmula 168/STJ: 'não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado'. Agravo regimental improvido.²¹³

Por outro lado, a concessão da moratória ou do parcelamento impede que o credor efetue o ajuizamento da execução fiscal, por força do princípio da *actio nata*, suspendendo, portanto, o transcurso do prazo prescricional. Assim, enquanto o devedor estiver adimplindo corretamente a moratória ou o parcelamento, permanecerão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o próprio transcurso do prazo prescricional, salvo no caso de moratória posteriormente revogada sem aplicação de penalidade, que será abordado mais adiante.

Sobre a suspensão do transcurso do prazo prescricional, leciona Hugo de Brito Machado:

Na verdade, a concessão do parcelamento é inteiramente incompatível com a possibilidade de cobrança executiva do crédito que foi parcelado. Essa cobrança torna-se verdadeiramente impossível, até que sobrevenha o vencimento dos novos prazos concedidos ao devedor para o respectivo pagamento, sem que este se efetive. A prescrição tem como fundamento essencial a inércia do credor que, podendo promover a cobrança executiva do seu crédito deixa de fazê-lo no prazo para esse fim legalmente estabelecido. Diante da concessão do parcelamento já não se pode falar dessa inércia e, portanto, o curso da prescrição fica suspenso até a data em que se torne outra vez viável a cobrança executiva.²¹⁴

Assim, descumpridos moratória ou parcelamento, tornar-se-á novamente exigível o crédito tributário e, conseqüentemente, recomeçará o transcurso do prazo prescricional, na forma da Súmula nº 248 do extinto Tribunal Federal de Recursos: "Súmula nº 248. O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado."²¹⁵

Ressalta-se que esse recomeço do transcurso do prazo prescricional se dará praticamente desde seu início²¹⁶, tendo em vista que, no caso, tem-se a incidência de uma

²¹³ Agravo Regimental nos Embargos de Divergência: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.037.426/RS, Primeira Seção. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 25 de maio de 2011. DJe, Brasília (DF), 01 jun. 2011, grifo nosso.

²¹⁴ MACHADO, 2008, p. 68.

²¹⁵ TFR Súmula nº 248 - 20-10-1987 - DJ 28-10-87. Prazo da Prescrição Interrompido pela Confissão e Parcelamento da Dívida Fiscal - Cumprimento do Acordo Celebrado

²¹⁶ Parte-se do pressuposto de que entre a data do pedido do parcelamento (ou da moratória) e a data de sua concessão tenha transcorrido pelo menos um dia. Caso o pedido do parcelamento e a sua concessão ocorram

causa interruptiva da prescrição, em razão do pedido de moratória ou de parcelamento, e de uma causa suspensiva da prescrição, durante o período em que o devedor permanecer adimplindo a moratória ou o parcelamento.

Nessa linha, o seguinte julgado oriundo da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça estabelece:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PEDIDO DE PARCELAMENTO. CAUSA INTERRUPTIVA DO PRAZO PRESCRICIONAL. SÚMULA 248/TFR.

1. A regra prescricional aplicável ao caso concreto é a que alude ao reinício da contagem do prazo, ante a ocorrência de causa interruptiva prevista no inciso IV do parágrafo único do artigo 174 do CTN, in casu, o pedido de parcelamento, que pressupõe a confissão da dívida, ato inequívoco que importa em reconhecimento do débito pelo devedor.
2. O prazo da prescrição, interrompido pela confissão e pedido de parcelamento, recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado, momento em que se configura a lesão ao direito subjetivo do Fisco, dando azo à propositura do executivo fiscal.
3. Considerado que o reinício do prazo prescricional ocorreu em 1.11.2001 e a citação da executada foi promovida somente em 30.11.2006, dessume-se a extinção do crédito tributário em tela pelo decurso in albis do prazo prescricional quinquenal para a cobrança judicial pelo Fisco.
4. Agravo regimental não provido.²¹⁷

Todavia, conforme previamente anunciado, a moratória revogada sem aplicação de penalidade constitui exceção a essa regra da cumulatividade da interrupção com a suspensão do transcurso do prazo prescricional.

Ocorre que o artigo 155, do Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

- I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
- II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

no mesmo dia haverá a interrupção do prazo prescricional cumulada com o impedimento do transcurso do prazo prescricional durante o período em que houver o adimplemento do acordo.

²¹⁷ Agravo Regimental: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.167.126/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 22 de junho de 2010. DJe, Brasília (DF), 06 ago. 2010.

Assim, nos casos em que a moratória é revogada sem imposição de penalidade, é levado em consideração que, durante o tempo de vigência da moratória, houve o transcurso do prazo prescricional. Assim, caso já tenha transcorrido a integralidade do prazo, não haverá falar em revogação da moratória, mas em extinção do crédito tributário por força da prescrição.

A conclusão a que se chega é que o artigo 155 do Código Tributário Nacional inviabiliza a concessão de moratórias com prazo para cumprimento superior a cinco anos, sob pena de o sujeito passivo, não enquadrado nas hipóteses do inciso I, simplesmente deixar de pagar os valores com prazo de vencimento posterior ao término do prazo prescricional.

2.3 CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVISTAS NO ARTIGO 151 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.3.1 Depósito do Montante Integral

O artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, determina: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] II - o depósito do seu montante integral; [...]”

O contribuinte tem o direito subjetivo de efetuar o depósito do montante integral que lhe é exigido e, desta forma, ver suspensa a exigibilidade do crédito tributário enquanto o discute nos âmbitos administrativo ou judicial.²¹⁸

Pelo princípio da *actio nata*, estando o credor impossibilitado de ajuizar a execução fiscal por força da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, resta impossibilitado o transcurso do prazo prescricional.

Entretanto, caso o devedor, no curso da ação judicial proposta, postule e obtenha o deferimento do levantamento do depósito, retomará o crédito tributário a sua exigibilidade, sendo também retomado o transcurso do prazo prescricional.

Não obstante, cabível ressaltar que, nos casos que envolvem tributo sujeito a lançamento por homologação, o depósito do montante integral acarreta a constituição do crédito tributário, conforme decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL PARA

²¹⁸ PAULSEN, 2011, p. 1094.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DEPÓSITO JUDICIAL. LANÇAMENTO FORMAL PELO FISCO. DESNECESSIDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.

1. No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN. Isso, porque verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e, em vez de efetuar o pagamento, deposita a quantia aferida, a fim de impugnar a cobrança da exação. Assim, o crédito tributário é constituído por meio da declaração do sujeito passivo, não havendo falar em decadência do direito do Fisco de lançar, caracterizando-se, com a inércia da autoridade fazendária apenas a homologação tácita da apuração anteriormente realizada. Não há, portanto, necessidade de ato formal de lançamento por parte da autoridade administrativa quanto aos valores depositados.

2. Precedentes da Primeira Seção: EREsp 464.343/DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.10.2007; EREsp 898.992/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.8.2007.

3. Embargos de divergência providos.²¹⁹

Nesse caso, portanto, o depósito do montante integral produz a constituição do crédito tributário, marco inicial do transcurso do prazo prescricional. Todavia, como por força do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, estará suspensa a exigibilidade do crédito tributário, tal depósito será uma causa impeditiva do transcurso do prazo prescricional, com base no princípio da *actio nata*.

Consequentemente, o depósito do montante integral do crédito tributário pode provocar duas causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional: causa impeditiva, caso realizado como forma de constituição do crédito tributário; e causa suspensiva, caso levado a efeito após a constituição do crédito tributário.

2.3.2 Reclamações e Recursos Administrativos

As reclamações e os recursos apresentados em sede de processo tributário administrativo têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

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

Redigido de forma clara e inequívoca, o dispositivo transcrito apresenta as reclamações e os recursos apresentados em sede de processo tributário administrativo como

²¹⁹ Embargos de Divergência: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 686.479/RJ, Primeira Seção. Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 27 de agosto de 2008. DJe, Brasília (DF), 22 set. 2008.

causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. O substantivo “reclamações” diz respeito à defesa apresentada pelo contribuinte contra lançamento de ofício que considera indevido, dando início ao contencioso administrativo. Dependendo da legislação reguladora do processo tributário administrativo, é adotado o substantivo “impugnação” ao invés de “reclamação”. Ao mencionar as leis reguladoras do processo tributário administrativo, está o dispositivo, tratando das leis editadas por cada ente político para disciplinar os processos tributários administrativos dentro de seu âmbito de competência. A título de exemplos, no âmbito federal tem-se o Decreto nº 7.574, de 29/09/2011; no Estado do Rio Grande do Sul tem-se a Lei nº 6.537, de 27/02/1973; e, no Município de Porto Alegre tem-se a Lei Complementar nº 7, de 07/12/1973.

Entretanto, não obstante a clareza do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, no que concerne à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o presente estudo precisa ir adiante, sendo necessário investigar se as reclamações e os recursos em questão constituem causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional.

No caso, está-se a referir às situações em que o contribuinte é notificado acerca do lançamento de ofício realizado pela autoridade fazendária, sendo conferido prazo de trinta dias para satisfazer o crédito tributário ou apresentar impugnação.

Caso o contribuinte não satisfaça o crédito tributário, ou caso o contribuinte não apresente impugnação no prazo de trinta dias, ou o faça de modo intempestivo, tornar-se-á definitivo o lançamento, culminando, portanto, com a constituição definitiva do crédito tributário. Por ser este o marco inicial do transcurso do prazo prescricional, na forma do artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional, começará a transcorrer o referido prazo no primeiro dia seguinte ao encerramento do referido prazo de trinta dias, conforme o seguinte trecho de voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, em recente julgado da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

É cediço que, na forma do art. 174 do CTN, o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário somente tem início com a sua constituição definitiva que, na esfera administrativa do lançamento de ofício, se dá após a notificação do contribuinte, sem impugnação.

No caso da legislação federal, o prazo é de trinta dias para que seja protocolizada a impugnação. Nesse caso, a constituição definitiva ocorrerá no trigésimo primeiro dia após a notificação do lançamento.²²⁰

²²⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.248.943/AL, Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 28 de junho de 2011. DJe, Brasília (DF), 03 ago. 2011.

Por outro lado, caso o contribuinte apresente impugnação dentro do prazo, não haverá a consolidação do lançamento como um ato definitivo, na medida em que contestado oportunamente na forma da lei. Assim sendo, a constituição definitiva do crédito tributário só virá a ocorrer no dia seguinte ao trânsito em julgado da última decisão proferida no processo tributário administrativo. Somente em tal momento, caso mantido o lançamento, de forma integral ou parcial, começará o transcurso do prazo prescricional de cinco anos, na forma do artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional.

Diante disso, resta evidenciado que o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, não traz causas suspensivas do transcurso do prazo prescricional, pois as reclamações e os recursos apresentados no âmbito administrativo impedem que o prazo em questão comece a transcorrer.

Nota-se que o artigo 151, *caput*, e inciso III, do Código Tributário Nacional, não fixou o tempo de duração da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, enquanto não for proferida decisão final no processo administrativo, não tem início o transcurso do prazo prescricional.²²¹

Verifica-se uma incongruência da jurisprudência em relação a esse ponto, pois alguns julgados tratam as reclamações e os recursos, ao mesmo tempo, como causas impeditivas e como causas suspensivas do transcurso do prazo prescricional. Ocorre que é impossível a suspensão de um prazo que sequer começou a transcorrer, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho:

Lavrado o ato de lançamento, o sujeito passivo é notificado, por exemplo, a recolher o débito dentro de trinta dias ou a impugná-lo no mesmo espaço de tempo. É evidente que nesse intervalo a Fazenda ainda não está investida da titularidade da ação de cobrança, não podendo, por via de consequência, ser considerada inerte. Se o suposto devedor impugnar a exigência, de acordo com as fórmulas do procedimento administrativo específico, a exigibilidade ficará suspensa, mas o prazo de prescrição não terá sequer iniciado.²²²

A título de exemplo de julgado que confundiu os marcos impeditivo e suspensivo em caso envolvendo a interposição de recurso administrativo, cita-se o acórdão do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 973.808/SP, relatado pelo Ministro Humberto Martins que, na ementa, refere o recurso administrativo como causa impeditiva:

²²¹ PRAXEDES, Francisco de Assis. Prescrição no direito tributário: início do prazo e seu reconhecimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 174, p. 33-39, mar. 2010. p. 37.

²²² CARVALHO, 2009, p. 511.

ARQUIVAMENTO EQUIVOCADO DO FAX DA PETIÇÃO CERTIFICADA NOS AUTOS, APÓS DESPACHO. TEMPESTIVIDADE DO PRIMEIRO AGRAVO REGIMENTAL EXECUÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL. TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECEDENTES. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ.

1. Tendo em vista a correção do equívoco cometido pela Coordenadoria da Segunda Turma, que arquivou a petição enviada via fax, o que causou o não conhecimento do recurso, tem-se por tempestivo o primeiro agravo regimental.

2. É pacífico no âmbito desta Corte Superior que a interposição de recurso administrativo tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, obstando o início do prazo da prescrição, o qual passa a fluir somente após o respectivo julgamento. Precedentes.

3. "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente." (Súmula 435 do STJ).

Agravo regimental parcialmente provido, apenas para conhecer o primeiro agravo regimental.²²³

Todavia, no corpo do voto afirma a suspensão do prazo prescricional:

Tampouco ocorreu a prescrição, pois entre a notificação da infração (31.10.1983) e o resultado final do processo administrativo em 11.7.1995, **o prazo prescricional estava suspenso, por força do art. 151, III, do Código Tributário Nacional.** Sendo certo que a empresa foi citada no dia 16.4.1997, e o sócio em 29.7.1997, razão pela qual o débito não está prescrito.²²⁴

Inclusive, o extinto Tribunal Federal de Recursos, por meio de sua Súmula nº 153, deixou expressa essa impropriedade terminológica:

Súmula nº 153. Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.²²⁵

Dessa forma, resta claro que as reclamações e os recursos administrativos são causas impeditivas do transcurso do prazo prescricional. Entretanto, cabe salientar que por vezes o processo administrativo fica parado durante anos sem qualquer movimentação, ensejando questionamentos a respeito da eventual prescrição intercorrente, matéria que merece exame individualizado.

²²³ Agravo Regimental no Agravo Regimental: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 973.808/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 04 de novembro de 2010. DJe, Brasília (DF), 17 nov. 2010. Grifo nosso.

²²⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2010, grifo nosso (Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 973.808/SP).

²²⁵ TFR Súmula nº 153 - 10-04-1984 - DJ 17-04-84. Quinquênio - Auto de Infração ou Notificação de Lançamento - Crédito Tributário - Prazo Prescricional - Suspensão - Recursos Administrativos.

2.3.2.1 A Prescrição Intercorrente no Processo Tributário Administrativo

Muito embora não seja objeto do presente estudo, cumpre mencionar que existe uma corrente doutrinário-jurisprudencial que defende a existência de prescrição intercorrente no curso do processo tributário administrativo.

A preocupação com a matéria vem sendo pontualmente verificada na doutrina, conforme a seguinte manifestação de Alcides Jorge Costa:

E o que acontece se o processo administrativo ficar parado durante 5 anos? Vamos admitir que o auto de infração seja o lançamento – na esfera federal é – e que depois o contribuinte interponha uma reclamação, uma impugnação e comece um processo administrativo. E se esse processo se arrastar ou ficar parado durante 5 anos – o que, infelizmente, não é incomum, é um problema que existe, mas nós sabemos da demora na solução dos processos administrativos, estendem-se por prazo considerável.²²⁶

Alcides Jorge Costa prossegue, ponderando que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas hipóteses previstas no inciso III, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, constitui proteção do contribuinte, não podendo ser utilizada em favor da Fazenda Pública:

A reclamação suspende a exigibilidade. Mas, evidentemente neste caso específico a suspensão da exigibilidade é a proteção do contribuinte. Por quê? Porque terminar a suspensão da exigibilidade depende exclusivamente da ação da própria autoridade fiscal. Não depende de mais ninguém. E se a autoridade fiscal fica inerte por 5 anos ou mais, ou seja, se o processo administrativo ficar dormindo nas gavetas da administração, o que vai acontecer? Ali dependeu exclusivamente da administração e a suspensão da exigibilidade, repito, foi uma garantia dada ao contribuinte não uma garantia dada à administração de que não haveria prazo de prescrição. Eu estou de acordo que enquanto está suspenso o crédito não há prazo de... não há prescrição. Só que, como depende exclusivamente da autoridade, eu me pergunto se a inércia num quinquênio não provocaria, da mesma forma, a prescrição. É uma pergunta que fica feita. Já nos outros casos de suspensão que estão aqui, a concessão de medida liminar e mandado de segurança, ou, numa medida de cautelar, eu diria que interrompe também em relação ao fisco, porque a solução da controvérsia estará aí no Judiciário e, evidentemente, se o processo levar 5 anos ou mais para ser decidido, daí não vai haver culpa nenhuma para o fisco, porque é um outro poder que está decidindo, as partes ali estarão em pé de igualdade: o fisco e o contribuinte. Então, aí não haveria a possibilidade da prescrição intercorrente. Mas eu creio que dentro do processo administrativo deveria examinar-se a possibilidade da prescrição intercorrente, e por estranho que pareça, até como meio de forçar maior dinamismo da administração. Nós sabemos, por exemplo, no imposto de renda, quando vai chegando ao fim do quinto ano para o lançamento, há uma correria da fiscalização para efetuar aquele lançamento. Se o prazo fosse de 7 anos, provavelmente ela apareceria no fim do sétimo ano, se fosse de 10, apareceria no fim do décimo ano. De modo que a existência de uma prescrição intercorrente, no caso de processo administrativo, no caso de paralisação do processo administrativo por mais de 5

²²⁶ COSTA, 1997, p. 55.

anos, sem interferência do contribuinte, eu me pergunto se não deveria haver a prescrição intercorrente e se a existência dessa prescrição não inseria uma excelente disciplina para o próprio fisco, porque aí teria que mover-se, não poderia ficar inerte por tanto tempo.²²⁷

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, a jurisprudência é pacífica no sentido da impossibilidade de decretação da prescrição intercorrente no processo tributário administrativo federal, consoante o teor da Súmula nº 11: “Súmula nº 11. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”²²⁸

A mesma orientação tem sido seguida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme os seguintes julgados oriundos da Primeira Turma e da Segunda Turma, respectivamente:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO PRESCRICIONAL. PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO. INÍCIO DO PRAZO APENAS COM A NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE DO RESULTADO DO RECURSO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE EM PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.²²⁹

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE JULGAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 174, DO CTN.

1. ‘A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. [...] Conseqüentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, razão pela qual não há que se cogitar de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. (RESP 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004, e RESP 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andriighi, DJ de 24.04.2000)...’ (REsp 734.680/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 1º/8/2006).
2. Recurso Especial provido.²³⁰

Entretanto, não obstante a consolidação da matéria no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, não tem sido levado em consideração o princípio da oficialidade do processo

²²⁷ COSTA, 1997, p. 56.

²²⁸ Port. CARF 49/10 - Port. - Portaria CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF nº 49 de 01.12.2010 - D.O.U.: 07.12.2010 - Obs.: Rep. DOU de 09.12.2010.

Acórdãos paradigmas: Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003 Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005 Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/10/1997 Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003.

²²⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.006.027/RS, Primeira Turma. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 16 de dezembro de 2008. DJe, Brasília (DF), 04 fev. 2009.

²³⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 651.198/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 21 de junho de 2007. DJe, Brasília (DF), 30 set. 2008.

administrativo, previsto no artigo 2º, parágrafo único, inciso XII, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

[...]

Sobre o princípio em questão leciona Odete Medauar:

Também denominado de *impulso oficial* ou *impulsão de ofício*, significa o dever, atribuído à Administração, de tomar todas as providências para se chegar, sem delongas, à decisão final.

Esse princípio não elide a atuação dos sujeitos, garantida pelo contraditório e ampla defesa. Expressa, em especial, a responsabilidade da Administração pelo andamento regular e contínuo do processo, independentemente de provocação dos sujeitos para a realização de atos e providências, inclusive quanto à instrução, no sentido de determinar a coleta de todos os elementos necessários ao esclarecimento de fatos pertinentes ao assunto tratado.²³¹

Além disso, cabe destacar que até o presente momento não foram identificados julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Ocorre que a Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, acrescentou o inciso LXXVIII ao artigo 5º da Carta Magna, segundo o qual, “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Assim, a duração razoável do processo – judicial e administrativo – ganhou *status* de princípio constitucional, o que pode vir a, futuramente, modificar o panorama acerca da questão da prescrição intercorrente em sede de processo tributário administrativo.

Trata-se de questão da maior relevância, pois, conforme salientado, o prazo prescricional propriamente dito fica impedido de começar a transcorrer enquanto não for concluído o processo administrativo.

²³¹ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 169, grifo do autor.

2.3.3 Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança e a Concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada em Outras Espécies de Ação Judicial

O artigo 151, incisos IV e V, do Código Tributário Nacional, estabelece:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
[...]
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; [...]

O inciso V acima transcrito foi introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, de modo que deixou expressa uma consequência lógica da medida liminar e da antecipação de tutela em sede de ação judicial.

Considerando que o Poder Judiciário é responsável pelo controle da legalidade dos atos administrativos e que suas decisões têm de ser respeitadas tanto pelos particulares como pela Administração, qualquer decisão no sentido de que o Fisco não possa atuar contra o contribuinte em determinada circunstância tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, não importando se proferida em mandado de segurança ou em qualquer outro tipo de ação.²³²

Entretanto, a liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário não impede o exercício, pela Fazenda Pública, do poder de fiscalizar as atividades do contribuinte.²³³

Assim, nos casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorre antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo, deve o credor, diante de sua responsabilidade funcional, efetuar o lançamento como forma de prevenir a decadência, consoante lição de Eduardo Arruda Alvim:

Deve a autoridade administrativa proceder ao lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN), mesmo porque o prazo decadencial de cinco anos a que alude o art. 173 do CTN já se terá iniciado (pois que principia, como regra, com a ocorrência do fato gerador), e, em se tratando de prazo decadencial, não se interrompe, nem tampouco se suspende. Deste modo, se, porventura, o processo durar mais do que cinco anos, sem que se proceda ao lançamento, mesmo que o contribuinte perca a ação, não mais poderá a Fazenda executar-lhe; daí o porquê da necessidade de que se proceda ao lançamento, mesmo estando suspensa a exigibilidade do crédito. O lançamento, nessas circunstâncias, não tornará o crédito tributário exigível em razão da liminar.²³⁴

²³² PAULSEN, 2011, p. 1116.

²³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Débito com exigibilidade suspensa e lançamento*. São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência, 1997. p. 212.

²³⁴ ALVIM, Eduardo Pellegrini de Arruda. *Mandado de segurança*. 2.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2010. p. 280-281.

Inclusive o artigo 63, da Lei nº 9.430/96, aplicável aos tributos federais, disciplina a matéria em questão:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

O seguinte julgado da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça refere a constituição do crédito tributário para prevenir a decadência:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.**

4. Embargos de divergência providos.²³⁵

Outrossim, conforme se verifica da parte final do *caput* e do § 2º, do artigo 63, nos casos de lançamento para evitar a decretação da decadência, não cabe o lançamento da multa de ofício. Já a multa de mora, embora cabível, tem sua incidência interrompida desde a concessão da medida liminar até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Hugo de Brito Machado, levando em consideração o princípio da segurança jurídica, firma posição a respeito dos casos em que é cassada a liminar ou reformada a decisão que favorecia o contribuinte:

²³⁵ Embargos de Divergência: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 572.603/PR, Primeira Seção. Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 08 de junho de 2005. DJ, Brasília (DF), 05 set. 2005. Grifo nosso.

A cassação da liminar, ou a reforma da decisão que favorecia o contribuinte, para a final restabelecer a exigência do tributo, faz desaparecer os efeitos daquele provimento judicial, mas isto não quer dizer que os efeitos já produzidos devam ser desconsiderados, porque isto geraria intolerável insegurança. Melhor, pois, é entender-se que a cassação da liminar, ou a reforma da sentença que favorecia o contribuinte, colocam este na situação em que se encontrava no momento em que pleiteou o provimento judicial. A partir de então, terá o prazo legal para efetuar o pagamento do tributo devido, sem outros acréscimos além dos que já eram devidos quando ingressou em juízo, dos juros e da correção monetária, que estes não têm a natureza de penalidade.²³⁶

Assim, enquanto perdurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força de liminar ou de antecipação de tutela, haverá o impedimento do transcurso do prazo prescricional.

Por outro lado, no caso de já ter sido realizada a constituição definitiva do crédito tributário, e havendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de concessão de medida liminar ou de antecipação de tutela em favor do contribuinte, seja em mandado de segurança ou em qualquer outro tipo de ação, tem-se a suspensão do transcurso do prazo prescricional.

Ocorre que o credor fica impossibilitado de ajuizar a execução fiscal enquanto perdurar a dita suspensão, de modo que não pode haver o transcurso do prazo prescricional em virtude do princípio da *actio nata*.

Dessa forma, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, bem como a concessão de medida liminar ou de antecipação de tutela em qualquer outro tipo de ação judicial, podem ser causas suspensivas ou impeditivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário.

Nas hipóteses em que a medida liminar ou a antecipação de tutela é concedida após a constituição definitiva do crédito tributário, há a suspensão do transcurso do prazo prescricional. Contudo, quando tal concessão se der anteriormente à constituição definitiva do crédito tributário, tem-se o impedimento do transcurso da prescrição.

²³⁶ MACHADO, 1997, p. 211.

2.4 OUTRAS HIPÓTESES ABORDADAS PELA DOUTRINA E PELA JURISPRUDÊNCIA

2.4.1 Existência de Prazo para o Pagamento do Tributo

Uma hipótese pouco tratada pela doutrina e pela jurisprudência, que não consta expressamente na legislação, é a que diz respeito à existência de prazo para pagamento do tributo.

Trata-se de situação comumente verificada nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo deve cumprir obrigação acessória, informando ao fisco o valor apurado, por declaração, guia, ou outra forma de informação.

Ocorre que, consoante a já mencionada Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Todavia, é possível que, em determinadas situações, a data de entrega da declaração seja anterior à data do vencimento do crédito tributário.

Assim, como na data da entrega da declaração o crédito tributário ainda não está vencido, não há falar em pretensão executória do sujeito ativo, que só poderá ajuizar a execução fiscal após o vencimento, por força do princípio da *actio nata*.

Diante disso, tem-se uma causa impeditiva do transcurso do prazo prescricional, conforme leciona Luiz Felipe Silveira Difini:

É causa impeditiva da fluência do prazo prescricional a existência de prazo para pagamento do tributo. A prescrição flui a partir da constituição definitiva do crédito (lançamento), nos termos do art. 174, *caput*, do CTN. Mas se o tributo ainda não venceu (o vencimento é posterior ao lançamento), ainda não corre o prazo prescricional (há causa impeditiva ao seu curso), até porque o fisco nem pode proceder a cobrança administrativa ou judicial do tributo antes do vencimento; inoocorre inércia do credor, que é o fundamento lógico do instituto da prescrição.²³⁷

Em julgado já citado no presente estudo, o Ministro Luiz Fux enfatiza que apenas com o vencimento é iniciada a contagem do prazo prescricional, conforme o seguinte excerto de seu voto:

Conseqüentemente, o prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF,

²³⁷ DIFINI, 2008, p. 315, grifo do autor.

GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional.²³⁸

Dessa forma, há uma causa impeditiva do transcurso do prazo prescricional enquanto existir prazo para o pagamento do tributo.

2.4.2 Inscrição em Dívida Ativa

O parágrafo 3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/80 é alvo de intenso debate doutrinário e jurisprudencial, na medida em que apresenta um marco suspensivo da prescrição, sem previsão semelhante no Código Tributário Nacional.

Segundo o referido dispositivo,

A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Como se vê, o referido dispositivo define a finalidade da inscrição em dívida ativa e determina o órgão competente para sua feitura. Não obstante esses importantes aspectos, o mesmo artigo de lei estabelece que a inscrição em dívida ativa tem o condão de suspender o prazo prescricional por cento e oitenta dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Trata-se de dispositivo extremamente importante, que, analisado de forma detida, deixa claro que pode ter como efeito o acréscimo de cento e oitenta dias ao prazo prescricional de cinco anos, estipulado no artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Todavia, por se tratar de hipótese de suspensão da prescrição prevista em lei ordinária, sem correspondência no Código Tributário Nacional, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de sua inaplicabilidade nas execuções fiscais de crédito tributário, consoante a seguinte ementa de julgado:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO – ART. 2º, § 3º, DA LEI 6.830/80 (SUSPENSÃO POR 180 DIAS) – NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS.

²³⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2010, grifo do autor. (Recurso Especial nº 1.120.295/SP).

1. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não-tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN.
2. Embargos de divergência não providos.²³⁹

Humberto Theodoro Júnior acompanha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, posicionando-se contrariamente à aplicação do dispositivo em tela nas execuções fiscais de créditos tributários:

A regra vale para as dívidas em geral, não, porém, para as de natureza tributária. Para estas prevalece a regulamentação do CTN, que é lei de natureza complementar e não pode ser alterada por lei ordinária. Os casos de suspensão, para os créditos tributários, são apenas os previstos no CTN, dentre os quais não figura hipótese como a do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.830/80.²⁴⁰

Outrossim, em 2 de março de 2011, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, acolheu a arguição de inconstitucionalidade no Agravo nº 1.037.765/SP²⁴¹ para reconhecer a inconstitucionalidade parcial do artigo 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/1980, sem redução de texto. Trata-se do mesmo julgado, já referido, que reconheceu a inconstitucionalidade parcial do artigo 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/1980, sem redução de texto.

Diante do reconhecimento de sua inconstitucionalidade parcial, o dispositivo em tela permaneceu sendo aplicado apenas aos débitos de natureza não tributária, conforme já vinha decidindo a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Com isso, a inscrição em dívida ativa não constitui causa preclusiva do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário.

2.4.3 Consulta Fiscal

O procedimento de consulta fiscal é tratado nas legislações de cada ente tributante, sendo que os efeitos de tal consulta variam de acordo com as previsões dos respectivos textos legais.

No caso do Estado do Rio Grande do Sul, a consulta fiscal é disciplinada nos artigos 75 a 80, da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973.

²³⁹ Embargos de Divergência: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 657.536/RJ, Primeira Seção. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 26 de março de 2008. DJe, Brasília (DF), 07 abr. 2008.

²⁴⁰ THEODORO JÚNIOR, 2009, p. 33.

²⁴¹ Arguição de Inconstitucionalidade do Agravo de Instrumento nº 1.037.765/SP (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2011).

Segundo o artigo 75 do mencionado diploma legal, “é assegurado ao sujeito passivo de obrigação tributária o direito de formular consulta escrita sobre a aplicação da legislação tributária, em relação a fato concreto de seu interesse.”

Já o artigo 77 da mesma Lei Estadual nº 6.537/73 apresenta os efeitos da consulta:

Art. 77 - A consulta produz os seguintes efeitos, em relação à espécie consultada:

I - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;

II - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito já vencido à data de seu ingresso, desde que, dentro de 15 (quinze) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo proceda em conformidade com o disposto no artigo 18;

III - exclui a punibilidade do consulente, no que se refere às infrações meramente formais;

IV - impede qualquer ação fiscal durante os prazos e nas condições previstos neste artigo.

Parágrafo único - O curso do prazo suspenso por força do inciso I continuará a fluir a partir da data da ciência da solução à consulta, sendo assegurado ao consulente o prazo mínimo de 15 (quinze) dias para o pagamento dos tributos. (Grifo nosso).

Como se vê, de regra, a apresentação de consulta fiscal, no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, produz o efeito de suspender o prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada.

Dessa forma, esse efeito suspensivo do procedimento de consulta fiscal impede que a Fazenda Estadual constitua o crédito tributário referente à matéria consultada²⁴², portanto, impede o início do transcurso do prazo prescricional. A propósito, o prazo de prescrição começará a transcorrer apenas após o vencimento do prazo concedido ao consulente para o pagamento dos tributos considerados devidos pela solução de consulta.

Conforme se verifica, no que concerne à legislação do Estado do Rio Grande do Sul, a consulta fiscal é uma causa impeditiva do transcurso do prazo prescricional.

2.4.4 Determinação de Não Inscrição em Dívida Ativa ou Sustação da Cobrança Judicial dos Débitos de Comprovada Inexequibilidade e de Reduzido Valor

O parágrafo único, do artigo 5º, do Decreto-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, estabelece:

Art. 5º Sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União

²⁴² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento; suspensão e interrupção da prescrição do crédito tributário; e repetição do indébito. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 3, p. 111-123, 1976. p. 122.

ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecuibilidade e de reduzido valor.

Parágrafo único - A aplicação do disposto neste artigo suspende a prescrição dos créditos a que se refere.

O dispositivo em questão, incluído no ordenamento jurídico sob a vigência da Constituição Federal de 1967, no período pós-Emenda Constitucional nº 1/69, traz uma suposta causa suspensiva do transcurso do prazo prescricional.

Segundo tal dispositivo, o transcurso do prazo prescricional seria suspenso nos casos em que o Ministro da Fazenda exercesse o poder de determinar a não inscrição em dívida ativa da União ou a sustação da cobrança judicial de débitos comprovadamente inexecuíveis e de reduzido valor.

Cabe destacar que a não inscrição em dívida ativa e a sustação da cobrança judicial possuem aspectos distintos a serem analisados.

A não inscrição em dívida ativa pode efetivamente suspender a prescrição, pois o credor estaria impossibilitado de ajuizar a execução fiscal em face do devedor, por força do princípio da *actio nata*.

Por outro lado, a sustação da cobrança judicial, a princípio, não teria efeito sobre o prazo prescricional, que já teria sido interrompido pela citação pessoal do devedor²⁴³ ou pelo despacho que ordenar a citação, só se podendo falar em prescrição intercorrente a partir desse momento.²⁴⁴

Objetivando evitar a decretação da prescrição, a União passou a pleitear a aplicação do dispositivo em tela nos casos de arquivamento das execuções fiscais, sem baixa na distribuição.

No caso, têm-se as hipóteses do artigo 20, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1º Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.

§ 2º Serão extintas, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, as execuções que versem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais).

²⁴³ A exceção estaria nas situações em que a ação judicial já tivesse sido ajuizada, porém ainda não tivesse havido a citação pessoal do devedor, situação em que ainda se poderia falar em suspensão do prazo prescricional.

²⁴⁴ Ressalta-se, contudo, que o Decreto-lei nº 1.569/77, é anterior à Lei nº 6.830/80, que dispõe sobre a prescrição intercorrente no âmbito da cobrança judicial do crédito tributário, por meio da ação de execução fiscal.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica às execuções relativas à contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

§ 4º No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para os fins de que trata o limite indicado no caput deste artigo, será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas.

Entretanto, o entendimento das duas Turmas competentes para o julgamento da matéria no Superior Tribunal de Justiça é no sentido da inexistência de disposição legal que justifique a suspensão da prescrição intercorrente no caso do artigo acima transcrito, conforme o seguinte julgado da Segunda Turma:

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – CTN – PARALISAÇÃO DO FEITO POR PERÍODO SUPERIOR A CINCO ANOS – SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL – ART. 20 DA LEI N. 10.522/02 – ART. 5º DO DECRETO-LEI N. 1.569/77.

1. O entendimento do STJ é no sentido de que a hipótese prevista no art. 20 da Lei n. 10.522/02, o qual determina o arquivamento sem baixa das execuções fiscais em face do valor irrisório, não causa suspensão do prazo prescricional para a cobrança de débito tributário, em vista da inexistência de disposição nesse sentido; e que não se aplica ao caso o disposto no art. 5º, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.569/1977.

2. Precedentes: REsp 980.369/RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 4.10.2007, DJ 18.10.2007; AgRg no Ag 921.639/RS, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 13.11.2007, DJ 10.12.2007) Agravo regimental improvido.²⁴⁵

Diante da sua previsão em decreto-lei, e não em lei complementar, o artigo 5º, parágrafo único foi declarado inconstitucional, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, o mesmo referente aos prazos de decadência e de prescrição das contribuições previdenciárias, previstos na Lei nº 8.212/91.

Inclusive, o dispositivo passou a integrar a Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”²⁴⁶

Com isso, o dispositivo em análise não constitui uma causa preclusiva do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário.

²⁴⁵ Agravo Regimental: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 970.220/SC, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 07 de outubro de 2008. DJe, Brasília (DF), 04 nov. 2008. No mesmo sentido: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 996.413/RS, Primeira Turma. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 17 de junho de 2008, DJe, Brasília (DF), 26 jun. 2008, dentre outros julgados.

²⁴⁶ Aprovada na Sessão Plenária de 12/06/2008 e publicada em 20/06/2008.

CONCLUSÕES

Após o exame do tema proposto, pode-se fazer uma identificação das causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário.

No que tange às hipóteses do parágrafo único, do artigo 174, do Código Tributário Nacional, conclui-se:

a) Na redação original do inciso I, o marco interruptivo era a citação pessoal feita ao devedor, e não o despacho do juiz que ordena a citação, previsto no artigo 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80. Outrossim, embora haja jurisprudência maciça em sentido contrário, a Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça é inaplicável às execuções fiscais.

b) Com a nova redação do inciso I, trazida pela Lei Complementar nº 118/05, o marco interruptivo da prescrição passou a ser o despacho do juiz que ordenar a citação, sendo mantida a inaplicabilidade da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça. Além disso, o novo posicionamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, manifestado no julgamento do Recurso Especial nº 1.120.295/SP, contraria o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, ao estabelecer a data de ajuizamento da execução fiscal como marco interruptivo do transcurso do prazo prescricional.

c) Segundo a redação original do inciso I, a citação válida da pessoa jurídica interrompe a prescrição, iniciando o transcurso de novo prazo de cinco anos para que venham a ser citados os responsáveis tributários que tenham contra si redirecionado o feito executivo. Todavia, por força do princípio da *actio nata*, somente quando constatada a prática de atos que justifiquem o redirecionamento da execução fiscal, é que surge a pretensão do ente tributante e, conseqüentemente, tem início o transcurso do prazo prescricional. Por outro lado, após o advento da Lei Complementar nº 118/05, que substituiu a citação pelo despacho que a ordena como marco interruptivo da prescrição, o despacho do juiz que ordenar a citação dos responsáveis tributários deve ser proferido antes do transcurso do prazo de cinco anos contado do despacho que ordenou a citação da pessoa jurídica executada. Igualmente, somente quando constatada a prática de atos que justifiquem o redirecionamento da execução fiscal é que surge a pretensão do ente tributante e, conseqüentemente, tem início o transcurso do prazo prescricional. Ainda, de acordo com o artigo 125, inciso III, do Código Tributário Nacional, no caso de solidariedade na responsabilidade tributária, a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

d) O protesto judicial, previsto no inciso II, somente interromperá o transcurso do prazo prescricional se estiverem preenchidos os seguintes requisitos, cumulativamente:

legítimo interesse do fisco, comprovação da impossibilidade de ajuizamento da ação de execução fiscal, intimação pessoal do devedor e, finalmente, não envolvimento indiscriminado e genérico de vários contribuintes.

e) A citação por edital é a única forma de interrupção do transcurso do prazo prescricional passível de encaixe na previsão do inciso III. Desta forma, após a Lei Complementar nº 118/05, que, ao alterar o inciso I, antecipou o momento da interrupção para a data em que o juiz despachar ordenando a citação, perdeu aplicabilidade o inciso III.

f) No caso do inciso IV, moratória e parcelamento, antecedidos ou não por confissão de dívida, constituem atos inequívocos que importam em reconhecimento do débito pelo devedor, acarretando, portanto, a interrupção do transcurso do prazo prescricional. Contudo, descumpridos moratória ou parcelamento, tornar-se-á novamente exigível o crédito tributário e, conseqüentemente, recomeçará o transcurso do prazo prescricional. Esse recomeço do transcurso do prazo prescricional se dará praticamente desde seu início²⁴⁷, em função de haver uma causa interruptiva da prescrição cumulada com uma causa suspensiva, a qual perdurou durante o período em que o devedor permaneceu adimplindo a moratória ou o parcelamento. Todavia, a moratória revogada sem aplicação de penalidade constitui exceção a essa regra da cumulatividade da interrupção com a suspensão do transcurso do prazo prescricional. Ocorre que nos casos em que a moratória é revogada sem imposição de penalidade, é levado em consideração que, durante o tempo de vigência da moratória, houve o transcurso do prazo prescricional. Assim, caso já tenha transcorrido a integralidade do prazo estipulado, não haverá falar em revogação da moratória, mas em extinção do crédito tributário por força da prescrição. Diante disso, o artigo 155 do Código Tributário Nacional inviabiliza a concessão de moratórias com prazo para cumprimento superior a cinco anos, sob pena de o sujeito passivo, não enquadrado nas hipóteses do inciso I, simplesmente deixar de pagar os valores com data de vencimento posterior ao término do prazo prescricional.

No que diz respeito a causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, conclui-se:

a) O depósito do montante integral do crédito tributário pode provocar duas causas preclusivas do transcurso do prazo prescricional: causa impeditiva, caso realizado

²⁴⁷ Parte-se do pressuposto de que entre a data do pedido do parcelamento (ou da moratória) e a data de sua concessão tenha transcorrido pelo menos um dia. Caso o pedido do parcelamento e a sua concessão ocorram no mesmo dia haverá a interrupção do prazo prescricional cumulada com o impedimento do transcurso do prazo prescricional durante o período em que houver o adimplemento do acordo.

como forma de constituição do crédito tributário; e causa suspensiva, caso levado a efeito após a constituição do crédito tributário.

b) As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, não são causas suspensivas do transcurso do prazo prescricional, pois impedem que o prazo em questão comece a transcorrer, configurando, assim, causas impeditivas.

c) A concessão de medida liminar em mandado de segurança, bem como a concessão de medida liminar ou de antecipação de tutela em qualquer outro tipo de ação judicial, podem ser causa suspensiva ou impeditiva do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário. Nas hipóteses em que a medida liminar ou a antecipação de tutela é concedida após a constituição definitiva do crédito tributário, há a suspensão do transcurso do prazo prescricional. Contudo, quando tal concessão se der anteriormente à constituição definitiva do crédito tributário, tem-se o impedimento do transcurso da prescrição.

Finalmente, no que concerne a outras hipóteses abordadas pela doutrina e pela jurisprudência, conclui-se:

a) Enquanto houver prazo para o pagamento do tributo estará impedido o início do transcurso do prazo prescricional. Trata-se de situação comum nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando há um lapso de tempo entre a entrega da declaração e o vencimento da obrigação tributária.

b) A inscrição em dívida ativa não constitui causa suspensiva do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário, ou qualquer outra causa preclusiva.

c) A consulta fiscal, pelo menos no que concerne ao âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, é uma causa impeditiva do transcurso do prazo prescricional.

d) O parágrafo único, do artigo 5º, do Decreto-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, que determina a não inscrição em dívida ativa ou sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecutabilidade e de reduzido valor, foi declarado inconstitucional, portanto não constitui causa suspensiva do transcurso do prazo prescricional na execução fiscal de crédito tributário, ou qualquer outra causa preclusiva.

Dessa forma, restam apresentadas as conclusões do presente estudo, cabendo, para finalizar, apresentar as referências das obras e dos precedentes jurisprudenciais que o embasaram.

REFERÊNCIAS

- ALVIM, Eduardo Pellegrini de Arruda. *Mandado de segurança*. 2.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2010.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 836, p. 733-463, jun. 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003
- BASSOLI, Marlene Kempfer. A interrupção prescricional à luz da Lei nº 5.172/66 (CTN), Lei nº 6.830/80 e LC nº 118/05. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2 ed. São Paulo: MP, 2010.
- BAUDRY-LACANTINERIE, G.; TISSIER, Alberto. *Della prescrizione*. Milano: Dottor Francesco Vallardi, 1908.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CAHALI, Yussef Said. *Prescrição e decadência*. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Saraiva: São Paulo, 1969. v. 1.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A decadência e a prescrição em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 73, p. 16-30, 1996.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O lançamento e o crédito tributário: Modalidades, prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 83, p. 73-86, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, p. 84-93, 1996.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art-3 da lcf-118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. as leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 117, p. 108-123, jun. 2005.
- COSTA, Alcides Jorge. Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 21, p. 49-60, 1997.
- COVIELLO, Nicolas. *Doctrina general del derecho civil*. 4. ed. Mexico: Union Tipografica Ed. Hispano-Americana, 1949.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9. ed., atual. até a Emenda Constitucional nº 56, de 20 de dezembro de 2007. São Paulo: Atlas, 2008.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. 1.

FLORES NETO, Thomaz Thompson. *Súmulas STF e STJ anotadas: quais perderam a aplicabilidade?* Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009.

GUILLOUARD, L. *Traité de la Prescription*. Paris: A. Pedone, 1901. v. 1.

LAGUNA, Thiago Cerávolo. Da inaplicabilidade da súmula nº 106 às execuções fiscais em face da interpretação da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 168, p. 157-163, set. 2009.

LEAL, Antônio Luiz da Câmara; DIAS, José de Aguiar. *Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. *Débito com exigibilidade suspensa e lançamento*. São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e lançamento por homologação tácita no art-150 do CTN. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, p. 47-54, maio 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de tributo sem lançamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 56-61, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. O parcelamento como causa de suspensão e de interrupção da prescrição no Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 148, p. 64-68, jan. 2008.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 5.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 6.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. Eficácia jurídica das normas constitucionais e leis complementares. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 13, p. 35-44, 1970.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PRAXEDES, Francisco de Assis. Prescrição no direito tributário: início do prazo e seu reconhecimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 174, p. 33-39, mar. 2010.

RIBEIRO, Diego Diniz. Débitos sujeitos ao lançamento por homologação e a prescrição em matéria tributária: uma análise crítica da Jurisprudência do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 181, p. 16-26, out. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo nº 70023478829, Vigésima Segunda Câmara Cível. Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, julgado em 17 de abril de 2008.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível Nº 70020851275, Primeira Câmara Cível. Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, julgado em 12 de setembro de 2007.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível Nº 70033527599, Primeira Câmara Cível. Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, julgado em 15 de dezembro de 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SAVIGNY, Friedrich Karl Von. *Sistema del derecho romano actual*. 2. ed. Madrid: Centro Ed. de Góngora, 1879. v. 4.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento; suspensão e interrupção da prescrição do crédito tributário; e repetição do indébito. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 3, p. 111-123, 1976.

SIDOU, José Maria Othon. *Dicionário jurídico*: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Ed. Financieiras, 1954.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Corte Especial. Agravo de Instrumento nº 1.037.765/SP. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgada em 02 de março de 2011. DJe, Brasília (DF), 17 out. 2011.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo de Instrumento nº 1.301.068/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 05 de agosto de 2010, DJe, 14 set. 2010.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 122.022/BA, Quinta Turma. Relator: Ministro Edson Vidigal, julgado em 03 de fevereiro de 1998. DJ, Brasília (DF), 25 fev. 1998.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 180.644/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Adhemar Maciel, julgado em 15 de outubro de 1998. DJ, Brasília (DF), 16 nov. 1998.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 327.268/PE, Primeira Seção. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 12 de março de 2003. DJ, Brasília (DF), 26 maio 2003.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 413.343/SC, Primeira Seção. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 09 de maio de 2007. DJ, Brasília (DF), 21 maio 2007.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 572.603/PR, Primeira Seção. Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 08 de junho de 2005. DJ, Brasília (DF), 05 set. 2005.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Corte Especial. Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial nº 616.348/MG. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 15 de agosto de 2007. DJ, Brasília (DF), 15 out. 2007.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 651.198/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 21 de junho de 2007. DJe, Brasília (DF), 30 set. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 657.536/RJ, Primeira Seção. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 26 de março de 2008. DJe, Brasília (DF), 07 abr. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 686.479/RJ, Primeira Seção. Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 27 de agosto de 2008. DJe, Brasília (DF), 22 set. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. em Recurso Especial nº 761.488/SC, Primeira Seção. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido, julgado em 25 de novembro de 2009, DJe, Brasília (DF), 07 dez. 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 871.416/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 16 de junho de 2009. DJ, Brasília (DF), 29 jun. 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 970.220/SC, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 07 de outubro de 2008. DJe, Brasília (DF), 04 nov. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 973.808/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 04 de novembro de 2010. DJe, Brasília (DF), 17 nov. 2010.

- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 981.480/SP, Primeira Seção. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 12 de agosto de 2009. DJe, Brasília (DF), 21 ago. 2009.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 989.777/RJ, Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 24 de junho de 2008. DJe, Brasília (DF), 18 ago. 2008.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 996.413/RS, Primeira Turma. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 17 de junho de 2008, DJe, Brasília (DF), 26 jun. 2008
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 999.901/RS, Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 13 de maio de 2009. DJe, Brasília (DF), 10 jun. 2009.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.006.027/RS, Primeira Turma. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 16 de dezembro de 2008. DJe, Brasília (DF), 04 fev. 2009.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.015.117/RS, Primeira Turma. Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 25 de novembro de 2008. DJe, Brasília (DF), 11 fev. 2009.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.037.426/RS, Primeira Seção. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 25 de maio de 2011. DJe, Brasília (DF), 01 jun. 2011.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.100.156/RJ, Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 10 de junho de 2009. DJe, Brasília (DF), 18 jun. 2009.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.100.907/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 01 e setembro de 2009. DJe, Brasília (DF), 18 set. 2009.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.120.295/SP, Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 12 de maio de 2010. DJe, Brasília (DF), 21 maio 2010.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.122.789/RS, Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 18 de fevereiro de 2010. DJe, Brasília (DF), 26 fev. 2010.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.225.654/RJ, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 10 de maio de 2011. DJe, Brasília (DF), 16 maio 2011.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.167.126/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 22 de junho de 2010. DJe, Brasília (DF), 06 ago. 2010.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.180.299/MG, Segunda Turma. Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 23 de março de 2010. DJe, Brasília (DF), 08 abr. 2010.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.248.943/AL, Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 28 de junho de 2011. DJe, Brasília (DF), 03 ago. 2011.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 94.462/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 06 de outubro de 1982. DJ, Brasília, (DF), 17 dez. 1982.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 99.848/PR, Primeira Turma. Relator: Ministro Rafael Mayer, julgado em 10 de dezembro de 1984. DJ, Brasília (DF), 29 ago. 1986.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 100.249/SP. Relator: Ministro Oscar Correa, Relator para o Acórdão: Ministro Néri da Silveira, julgado em 02 de dezembro de 1987. DJ, Brasília (DF), 01 jul. 1988.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 148.754/RJ. Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para o Acórdão: Ministro Francisco Rezek, julgado em 24 de junho de 1993. DJ, Brasília (DF), 04 mar. 1994.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 566.621. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 04 de agosto de 2011. DJ, Brasília, 10 out. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 556.664/RS. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 12 de junho de 2008. DJ, Brasília (DF), 14 nov. 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 377.457/PR. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 17 de setembro de 2008. DJ, Brasília (DF), 18 dez. 2008.

TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito previdenciário*. 2. ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.