

A Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária

Ricardo Pires Calciolari

Graduando da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Maximilian Hagl Cordioli

Graduando da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

O escopo do presente artigo é o estudo da prescrição em matéria tributária. Para tanto, uma análise da prescrição no âmbito do direito privado foi efetuada. Posteriormente, a prescrição foi cautelosamente examinada no Código Tributário Nacional, levando-se em conta os termos iniciais de sua contagem. Após, as antinomias entre o Código Tributário Nacional e a Lei de Execução Fiscal foram analisadas à luz da norma constitucional. Ao final, a discussão estendeu-se para um estudo da prescrição intercorrente tanto no processo administrativo quanto no judicial, com análises jurisprudenciais acerca do tema.

1. Diferenciação entre Prescrição e Decadência em Matéria Tributária

Há muito vem tentando a doutrina privatística estabelecer a correta distinção entre os dois institutos. Ambos têm como fator marcante a influência do elemento tempo somada à inércia do titular do direito subjetivo. No entanto, quanto aos efeitos, a prescrição é susceptível de ser interrompida, já os prazos de decadência fluem inexoravelmente, não admitindo interrupções ou suspensões. Ademais, a decadência pode ser declarada *ex officio* pelo juiz, enquanto a prescrição que trata de direitos patrimoniais não poderá ser reconhecida e declarada de imediato pelo magistrado, sendo necessária sua alegação pela parte favorecida, conforme preceitua o artigo 219, § 5º do Código de Processo Civil¹.

Beviláqua define a prescrição como sendo a perda da ação atribuída a um direito e de toda sua capacidade defensiva, em consequência do não-uso delas, durante um determinado espaço de tempo². Durante muito tempo este foi o raciocínio predominante. Contudo, tal premissa levada aos extremos tornaria verdadeira a afirmação de que, decorrido o prazo prescricional, impossibilitado estaria o detentor do direito subjetivo de ajuizar a ação correspondente. Sabemos que tal premissa, à luz dos atuais paradigmas do Direito Processual, foi superada, pois o direito de ação (ou direito de petição, como querem alguns) é garantido constitucionalmente pelo artigo 5º, inciso XXXV. O que de fato fica impossibilitado pela prescrição é um julgamento de mérito favorável, caso seja alegado e comprovado o decurso do prazo prescricional pela parte competente³. Ademais, sabemos que após a polêmica de Windscheid-Muther consagrou-se entre os processualistas o entendimento de que a ação é um direito autônomo, desvinculado do direito material, subjugando a teoria imanentista⁴.

¹ Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

² BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Obs. 1 ao artigo 161. *Apud* RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*. Vol. I, 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 1977, p. 312.

³ Como já afirmamos anteriormente, a prescrição, quando se referir a direitos patrimoniais, não pode ser declarada de ofício pelo juiz, conforme preceitua o artigo 219, § 5º do CPC.

⁴ Pela escola denominada clássica ou imanentista, a ação seria uma qualidade de todo direito ou o próprio direito reagindo a uma violação. Travada a polêmica entre Windscheid e Muther na Ale-

Nosso atual Código Civil⁵, no artigo 189, afirma que a prescrição acarreta não a extinção da ação, mas sim de uma pretensão, a qual nasce para o seu titular após ver violado o seu direito. A visão da prescrição como extinção da pretensão e não da ação em si, parece-nos mais coerente com a doutrina processual, e houve por bem nosso legislador adotá-la.

Assim, a decadência estaria relacionada à não-constituição de determinado direito, ausente qualquer oposição. O sujeito tem a faculdade de constituir determinado direito ou de alcançar um *status*, mas não o faz dentro do período determinado⁶.

A prescrição teria, então, quatro elementos ou condições integrantes:

- 1º - existência de uma ação exercitável (*actio nata*);
- 2º - inércia do titular da ação pelo seu não-exercício;
- 3º - continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo;
- 4º - ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional⁷.

A Constituição disciplina as características da prescrição e decadência em matéria tributária de forma especial, afastando o tratamento conferido à matéria pelo Direito Civil⁸. Resta como simples diferenciação terminológica usar-se decadência para o período até a constituição do crédito e, em seguida, o prazo prescricional para que a Fazenda cobre judicialmente o crédito tributário. Desta feita, a decadência estaria relacionada com o direito subjetivo da Fazenda de constituir o crédito tributário e a prescrição com o direito de cobrar (judicial ou extrajudicialmente) o crédito já constituído.

Preceitua o CTN no artigo 156, inciso V, que tanto a prescrição quanto a decadência são formas de extinção do crédito tributário. Não obstante, a decadência refere-se à impossibilidade de se constituir o crédito tributário. Também assevera o CTN:

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

Assim, só há que se falar em prescrição após constituído o crédito tributário, pois antes dele inexistente a própria obrigação tributária.

2. A “Constituição Definitiva” do Crédito Tributário e o Início da Contagem do Prazo Prescricional

O momento da constituição definitiva do crédito é essencial no estudo da prescrição em matéria tributária, pois coincide, segundo o artigo 174 do CTN, com o início da fluência do prazo prescricional.

manha em meados do século XIX surgiu a ação como direito autônomo, que não pressupõe necessariamente o direito subjetivo material violado ou ameaçado. In CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Peregrini e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 249-256.

⁵ Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em vigor a partir de 11 de novembro de 2003.

⁶ CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 3ª ed., São Paulo: RT, pp. 485-490.

⁷ LEAL, Antonio Luiz da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. Rio de Janeiro: Livraria Acadêmica, 1939, p. 19.

⁸ De fato, conforme veremos posteriormente, preceitou nossa Carta Magna a necessidade de lei complementar para disciplinar a fixação dos prazos prescricionais em matéria tributária. Desta forma, são inaplicáveis os dispositivos acerca da prescrição contidos nos artigos 189 a 206 do Código

Alguns argumentam que o crédito surgiria com a mera existência do “fato gerador”⁹, o que já descartamos, pois não há ainda a formalização do crédito, que se dá com a edição de norma individual e concreta, que é o lançamento tributário.

A ocorrência do evento previsto na lei como “fato gerador” de tributos no plano físico-social é a motivação para que a autoridade administrativa a relate em linguagem competente, fazendo surgir o fato jurídico-tributário a partir do qual são determinados tanto os sujeitos ativo e passivo quanto apurado o *quantum* do tributo, completando a relação tributária¹⁰.

Assim, o crédito tributário propriamente dito surge quando da formalização da relação tributária, que se dá com o lançamento tributário. Dispõe o artigo 142 do CTN:

“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.”

Há uma celeuma acerca da natureza declaratória ou constitutiva do lançamento tributário, tema relevante para o estudo da prescrição, pois, como salientado, esta estaria relacionada com o exercício da pretensão do exercício de direito, neste caso, direito de crédito tributário. Como o CTN estabelece ser o lançamento definitivo o termo inicial da fluência do prazo prescricional, e a doutrina ordinariamente entende que a prescrição pressupõe um direito constituído, a melhor opção para uma interpretação sistemática do fenômeno é admitir ter o lançamento natureza constitutiva do crédito tributário.

Sem nos aprofundarmos nesta longa discussão, adotamos a posição do Professor Paulo de Barros Carvalho que entende que “o lançamento tributário é ato jurídico administrativo que põe no ordenamento u’a norma individual e concreta: no antecedente, o relato do evento tributário, estabelecendo-o como fato; no conseqüente, a prescrição do vínculo que nasce unindo dois sujeitos em torno de uma prestação pecuniária. Visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação.”¹¹ O crédito, por inerente à relação jurídica, nasce e extingue-se com ela.

Outra grande divergência doutrinária fundamental para a disciplina da prescrição envolve a definição de lançamento como ato ou como procedimento. A controvérsia decorre do próprio CTN que, em seu artigo 142, *caput*, o define como

Civil, pois foram inseridos no ordenamento por meio de lei ordinária. Além disso, o CTN ao tratar de prescrição e decadência o faz de forma especial em relação ao Novo Código Civil que trata da matéria de forma geral.

⁹ Aqui se deve entender como “fato gerador” o evento ocorrido no mundo dos fatos que se coaduna com o disposto no antecedente da norma tributária (hipótese de incidência), passível de subsunção através de uma norma individual e concreta editada pela autoridade administrativa competente.

¹⁰ Conforme acentua a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a qual assevera que o fato jurídico tributário apenas surgiria após a descrição em linguagem competente do evento previsto como “fato gerador”. In CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 351-431.

¹¹ *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 395.

procedimento e, logo em seguida, no *caput* do artigo 150, refere-se ao ato de lançamento.

O Professor José Souto Maior Borges entende ser o lançamento mais apropriadamente caracterizável como ato e argumenta:

“Se o lançamento for caracterizado não só como ato administrativo, mas também como procedimento, tornar-se-á, teórica e praticamente, penoso, para esse efeito específico, o momento em que se aperfeiçoam e integram os seus elementos estruturais. Partindo-se da contemplação dos diversos atos integrativos do procedimento administrativo, nas diversas fases em que se desdobra, não é fácil optar-se por um deles sem uma certa discricção, para a demarcação e fixação dos prazos decadenciais e prescricionais.”¹²

Não nos aprofundaremos nesta discussão, mas para efeito de contagem do prazo prescricional, entendemos imprescindível na interpretação das normas sobre o lançamento que se possa extrair um momento definido a partir do qual o crédito tributário estará definitivamente constituído. Consideramos, assim, lançamento do tributo no ato que encerra o procedimento de lançamento.

Deste modo, antes do advento do lançamento não há obrigação jurídica tributária entre a Fazenda e o contribuinte, mas um poder-dever¹³ da Administração Pública de efetivar o lançamento¹⁴.

Aperfeiçoar-se o lançamento com o ato de notificação. Notificado o contribuinte, criado está o liame obrigacional tributário, só podendo haver modificação do lançamento, nos termos do artigo 145 do CTN, caso ocorra: i) impugnação do sujeito passivo; ii) recurso de ofício, ou; iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa (apenas nos casos previstos no artigo 149).

Ora, pela interpretação literal teríamos a paradoxal conclusão de que o crédito tributário definitivo pode ser alterado nos termos do artigo 145 do CTN. Contudo, esta modificação do lançamento deve ser entendida como uma constituição de um novo crédito tributário a partir de novo lançamento e que o crédito anteriormente constituído deixou de existir¹⁵.

Isto significa que havendo modificação do lançamento em decorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 145 do CTN, esta só será eficaz se dentro do prazo decadencial, salvo se a modificação for motivada por vício formal. Assim, havendo vício formal, a contagem do prazo decadencial reiniciar-se-á na forma do artigo 173, inciso II, e seu marco inicial será o início do procedimento de lançamento, segundo o parágrafo único do mesmo artigo.

¹² *Lançamento Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 100-101.

¹³ A Administração Pública teria um poder-dever de efetuar o lançamento nos termos da lei geral e abstrata, sob pena de renúncia de receita, conforme preceitua o artigo 11 *caput* da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000:

“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” Ademais, o artigo 142 do CTN afirma ser o ato de lançamento um ato vinculado, não tendo a Administração Pública qualquer viés de discricionariedade ao editar a norma individual e concreta do lançamento. De fato, a possibilidade de renúncia de receita choca-se com o princípio da indisponibilidade do interesse público.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 351-431.

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Prescrição no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 48.

Outra celeuma não assentada nem pela jurisprudência e tampouco pela doutrina gira acerca do momento de constituição do crédito tributário no lançamento por homologação. De fato, a constituição do próprio lançamento e a consequente constituição do crédito tributário se dão em momento anterior à homologação do ato do contribuinte pela Fazenda Pública. Enfim, a lei nesta hipótese dá ao contribuinte competência para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária, sendo ele o responsável pelo ato de lançamento. Assim, o ato de homologação não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, não sendo ele a verdadeira norma individual e concreta responsável por constituir a obrigação¹⁶.

Por fim, para a correta abordagem do tema, tomaremos a constituição do crédito tributário conforme singelamente expusemos.

3. Lei Complementar e a Norma Geral em Matéria Tributária

Antes de passarmos à análise do início da contagem do prazo prescricional devemos, por ora, ingressar neste tema. A justificativa para tanto encontra-se no fato de que as regras que disciplinam a contagem dos prazos prescricionais hodiernamente estão disciplinadas tanto no CTN quanto na Lei de Execuções Fiscais¹⁷, e muito discute a doutrina acerca das divergências e validades dos dispositivos destes textos normativos.

Nossa Carta Magna, em seu artigo 146, assim dispõe:

“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 do 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.”

A problemática aqui posta estava presente também no artigo 18 da Constituição de 1969, repetindo o afirmado pela Constituição de 1967 no § 1º de seu artigo 19, que propugnava serem reservadas à lei complementar as normas gerais de Direito Tributário. A Constituição de 1946 já se referia às normas gerais de direito financeiro que, segundo Rubens Gomes de Sousa, fora uma forma política encontrada pelo então deputado Aliomar Baleeiro, mas nem mesmo ele poderia indicar ao certo o significado desta expressão¹⁸.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 427-431.

¹⁷ Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, doravante LEF.

¹⁸ Salienta este autor que o deputado Aliomar Baleeiro pretendia atribuir à União competência para legislar de forma ampla sobre Direito Tributário, editando normas com caráter de lei nacional e com os preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes (União, Estados e Municípios), afirma ainda: “(...) perguntado por mim quanto ao sentido que ele lhe dava (a saber, às normas gerais de direito financeiro), no intuito de ter uma forma de interpretação autêntica, ele me confessou que não tinha nenhuma, que nada mais fora do que um compromisso político que lhe tinha ocorrido e que tinha dado certo. O importante era introduzir na Constituição a idéia;

No sentido de esclarecer a celeuma posta, Rubens Gomes de Sousa estabeleceu as bases da chamada “Teoria Tricotômica”, alertando que “a norma geral não é necessariamente regra de conceituação apenas, mas também regra de atuação”¹⁹. Assim, a lei complementar teria por escopo: i) estabelecer normas gerais de Direito Tributário; ii) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e; iii) regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

Assim, “as normas gerais de Direito Tributário tinham por função assegurar a atuação uniforme dos preceitos constitucionais referentes a tributos, podendo, para isso, estabelecer o conteúdo das leis tributárias da União, dos Estados e dos Municípios”²⁰. Como partidários desta tese encontram-se Hamilton Dias de Souza²¹ e Bernardo Ribeiro de Moraes²².

Acerca das críticas de que a União, deste modo, estaria legislando sobre matéria própria de Estados e Municípios, atentando de forma brutal contra o pacto federativo assevera um dos partidários desta teoria:

“Do ângulo histórico, não é novidade que, contrastando com a origem do federalismo americano, o brasileiro se organizou do centro para a periferia, surgindo de gradativas concessões do poder central e não de fatias soberanas dos estados-membros. A Federação Brasileira, sendo derivada de um estado unitário tradicional desde os tempos coloniais, passando pelo Império, partiu de esquemas e concepções fortemente centralizados. Essa situação se refletiu intensamente na área financeira, onde a União, embora fazendo concessões às Federadas e, posteriormente, aos Municípios, sempre se reservou os poderes normativos gerais. O Código de Contabilidade Pública e as leis federais sobre o imposto de vendas e consignações (o Decreto-Lei 915, de 01.12.1938, *v.g.*) são eloqüentes atestados nesta direção. Daí se infere que, em matéria de normas gerais de Direito Financeiro (e Tributário), a União, primeiro implicitamente e depois de modo expreso, sempre teve competência legislativa. De outra parte, a centralização política e financeira do Brasil é resultado de fatores econômicos. De um federalismo formal dualista, tendo procurado aproximar-se do modelo americano, que consagra a autonomia periférica de modo inequívoco, evoluímos (ou involuímos?) para um sistema federativo, de que a Carta atual é símbolo, denominado de integração ou cooperativo, no qual a maior parcela do poder tributário está concentrada na esfera da União Federal, com redução considerável da autonomia financeira dos Estados e Municípios.”²³

a maneira de vestir a idéia, a sua roupagem era menos importante do que o seu recebimento no texto constitucional e o preço deste recebimento foi a expressão ‘normas gerais’, que delimitava, sem dúvida, o âmbito da competência atribuída, mas em termos que nem ele próprio, Aliomar, elaborara ou raciocinara. Era puro compromisso político.” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975, p. 5)

¹⁹ “Normas Gerais de Direito Financeiro”, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 37, pp. 12-34.

²⁰ SAKAKIHARA, Zuudi. In FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Execução Fiscal: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 203.

²¹ *Comentário ao Código Tributário Nacional*. V. 1, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1975, p. 14.

²² “Normas Gerais de Direito Tributário”, *Revista de Direito Público*, nº 31, p. 264.

²³ ARZUA, Heron. *Contribuição ao Estudo dos Tributos Parafiscais*. São Paulo: Resenha Tributária e IBET, 1974, p. 42. *Apud* FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Execução Fiscal: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 206.

Também Sacha Calmon Navarro Coêlho explicita: “o constituinte explicitou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica porque avultou a área legislativa reservada à lei complementar tributária.”²⁴

Consubstanciando outro ponto de vista, Geraldo Ataliba firmara o entendimento de que as “normas gerais de direito tributário não são quaisquer normas de direito tributário, a dicção do qualificativo ‘gerais’ já demonstra que se trata de certas e especiais normas e, portanto, implica obrigatoriamente uma limitação, restrição do campo de atuação do legislador complementar”²⁵. Assim surge a denominada “Teoria Dicotômica”.

Assim, partindo do princípio de que as normas gerais de Direito Tributário não poderiam jamais contrariar os princípios erigidos pela Carta Constitucional, dentre eles o princípio federativo, interpreta-se aqui sistematicamente o dispositivo, concluindo-se que a União, mediante lei complementar, pode estabelecer normas gerais de direito tributário para: i) dispor sobre conflitos de competência tributária entre as pessoas federadas, e; ii) regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

Ataliba complementa: “(...) é afastada de plano a possibilidade das normas gerais tratarem de problemas tais como ordenação de relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes a prescrição e decadência, ato administrativo do lançamento e sua disciplina jurídica, condições para criação da obrigação tributária, forma de extinção do débito, etc.”²⁶ Deste modo, conclui este doutrinador acerca do CTN que “(...) em seus 217 artigos viola os limites constitucionalmente dispostos às normas gerais, excede a área de competência do Congresso e fere a autonomia dos Estados e Municípios.”²⁷

Souto Maior Borges, também partidário e forte colaborador teórico desta corrente entende que as normas gerais de Direito Tributário

“não podem atuar como instrumento de regulação das atividades de uma pessoa pública por outra. Matéria que possa ser disciplinada em leis federais, estaduais ou municipais, sem perigo de atrito ou usurpação de competência tributária, é insuscetível de regulamentação por norma de Direito Tributário.”²⁸

Neste mesmo sentido estão Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho. Este último assevera acerca das normas gerais de Direito Tributário: “são aquelas que dispõem sobre conflito de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”²⁹, e acresce:

“Pode o legislador complementar, invocando a disposição do artigo 146, III, *a*, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamen-

²⁴ *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 133.

²⁵ “Conteúdo e Alcance da Competência para editar Normas Gerais de Direito Tributário”, *Revista de Informações Legislativas*, jul./set., 1982, pp. 75-87.

²⁶ “Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios”, *Revista de Direito Público*, n° 10, p. 71.

²⁷ *Ibidem*, p. 79.

²⁸ “Normas Gerais de Direito Tributário”, *Revista de Direito Público*, n° 31, p. 259.

²⁹ *Curso de Direito Tributário*. 14^a ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 207.

te sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.”³⁰

Helene Tôrres, após analisar os três papéis legislativos do Congresso Nacional³¹, esclarece quais são as matérias sob a égide do princípio da reserva de lei complementar, em duas das funções legislativas do Congresso Nacional:

“1) o *exercício de competência da União* (lei complementar federal), a qual se subdivide em:

(i) exercício de competências privativas específicas (arts. 148 e 153, VII, da CF); e

(ii) exercícios de competência residual (arts. 154, I, e 195, § 6º da CF);

2) a criação das *normas gerais em matéria de legislação tributária* (lei complementar nacional - arts. 24, I, e 146 da CF), as quais se encontram expressas nas seguintes possibilidades:

(i) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, restritivamente àquelas que exigem leis específicas para surtir efeitos (arts. 146, II, 150, IV, ‘c’, 195, § 7º, e 156, § 3º, da CF)

(ii) evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição (arts. 146, I e III, ‘a’, 156, III, e 155, § 2º, XII, da CF).

(iii) *definir os tributos e suas espécies* (art. 146, III, ‘a’, da CF);

(iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* (redução de divergências) (arts. 146, III, ‘b’, e 155, § 2º, XII, da CF);

(v) uniformizar os prazos de *decadência e prescrição* (arts. 146, III, ‘b’, da CF), podendo estipular suas exceções;

(vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”³²

Esta visão, mais adequada aos preceitos da atual Constituição, não encontra paralelo em nenhuma das teorias analisadas anteriormente, pois as competências da norma geral em matéria tributária a ser veiculada por lei complementar não são duas ou três, mas seis, de acordo com os ditames do artigo 146 de nossa Carta Magna.

Ademais, não é tal forma de interpretação ofensiva ao federalismo brasileiro por atacar a autonomia dos Estados-membros ou dos Municípios e do Distrito Federal, pois o federalismo adotado no Brasil segue um sistema próprio, esboçado

³⁰ *Idem*.

³¹ A saber: “(i) *constituente derivado*, ao discutir e votar emendas à Constituição, é o legislador ordinário da União sob duas modalidades: (ii) *legislador federal*, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno plenamente autônoma; e (iii) *legislador nacional*, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas previstas no art. 24 da Constituição Federal e em outras previstas no corpo da Constituição.” (TÔRRES, Helene Taveira. “Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional - Hierarquia de Normas - Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento”, *Revista de Direito Tributário*, nº 84, p. 53)

³² TÔRRES, Helene Taveira. “Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional - Hierarquia de Normas - Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento”, *Revista de Direito Tributário*, nº 84, pp. 54-55.

pela nossa própria Constituição. Afasta-se então a teoria dicotômica e a tricotômica. Vale dizer, para o fim de uniformizar os prazos de decadência e prescrição, bem como suas exceções, mister seria a utilização de lei complementar.

3.1. *A validade do CTN frente à Constituição de 1988*

O CNT, quando inserido no ordenamento jurídico brasileiro, teve força de Lei Ordinária, redigida sobre a égide da Constituição Federal de 1946, em conformidade com o seu artigo 5º, inciso XV, alínea “b”. Nosso CNT foi posteriormente recepcionado pela Carta Magna de 1967, que dispunha em seu artigo 19, § 1º: “Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.” Posteriormente foi redigido o Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, reconhecendo na Lei nº 5.172/1966 as funções exigidas para Lei Complementar, denominando-lhe Código Tributário Nacional.

A Constituição atual dispôs, no artigo 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias que estaria assegurada a aplicação da legislação anterior no que for compatível com a nova Constituição. Assim, pelo *princípio da recepção constitucional*, foi mantido o CTN, sendo plenamente aplicável, posto que tem força de “norma geral tributária”.³³ Atualmente a doutrina tem aceitado a aplicação do CTN, atribuindo-lhe força de lei complementar.

De fato, conforme explicitamos no subitem anterior, as matérias legisladas por este dispositivo legal que tiverem características de norma geral tributária nos termos do artigo 146 da Constituição foram recepcionadas pelo atual Diploma Maior como lei complementar e só seriam passíveis de alteração por esta espécie normativa. Porém, há de se salientar que os temas do CTN que não versem sobre as matérias específicas reservadas à lei complementar, nas suas seis funções constitucionalmente estabelecidas, foram recepcionados apenas como lei ordinária, podendo ser alterados por meio desta espécie normativa.

3.2. *A validade da Lei de Execuções Fiscais frente ao CTN e à Constituição de 1988*

A aplicabilidade da LEF no quanto dispõe sobre causas suspensivas e interruptivas da contagem dos prazos prescricionais é muito discutida na doutrina e jurisprudência, visto que parte de seus dispositivos choca-se com a letra do CTN.

A LEF foi promulgada em 22 de setembro de 1980, sob a égide da Constituição de 1969, que dispunha no § 1º de seu artigo 18: “Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência

³³ “Não há relevância para a discussão sobre ser o Código Tributário Nacional uma lei ordinária, e não complementar, como exigido por esse artigo (a saber, artigo 146 da CF/88), na medida em que o artigo 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias lhe garantiu força de recepção, alcançando-a ao patamar funcional de sobrenorma em matéria de legislação tributária, somente podendo ser revogada, a partir de então, por lei complementar, nos moldes do artigo 146, quando instituída exclusivamente para essa função. É dizer, a partir da Constituição Federal/1988 qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional somente poderá ser modificado por lei complementar dirigida especialmente para esse fim, pelo princípio da reserva de lei complementar referido no artigo 146.” (TÓRRES, Heleno Taveira. “Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional - Hierarquia de Normas - Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento”. *Revista de Direito Tributário*, nº 84)

nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.”³⁴

Assim, pela aplicabilidade do princípio de reserva legal extraído deste artigo, não haveria necessidade de editar-se lei complementar para editar lei nacional sobre prescrição e decadência, visto que esta matéria não se enquadra no conceito de norma geral de Direito Tributário vinculado por aquela Constituição³⁵. Conclui-se que a LEF, na data de sua promulgação, era plenamente válida e eficaz.

Posteriormente sobreveio a Constituição de 1988, que aumentou o âmbito das normas gerais tributárias, abarcando também a prescrição e decadência. Contudo, o mesmo dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que recepcionou o CTN atuaria da mesma forma com a LEF aplicando-se aqui também o *princípio da recepção constitucional*.

Assim como ocorreu com o CTN, entendemos que os dispositivos da LEF referentes à matéria reservada à lei complementar pelo artigo 146 da Constituição teriam este aspecto normativo, já que foram recepcionados como se de lei complementar fossem. Inexistindo hierarquia e sendo a LEF posterior, conclui-se que esta prevalece sobre o CTN no tocante à prescrição e decadência. Contudo esta não é posição unânime.

Muitos negam o caráter de lei complementar da LEF, mesmo dos dispositivos que tratam de matérias reservadas para lei complementar e outros afirmam prevalecer os dispositivos do CTN, por ser esta lei ordinária com força de lei complementar³⁶. Assim, a sistemática das disposições do CTN acerca da interrupção e suspensão do prazo prescricional continuariam em vigor, tornando sem efeito os dispositivos da LEF. Contudo, quando esta norma ingressou no ordenamento jurídico (plenamente válida e em vigor), derogou os dispositivos conflitantes do CTN acerca do tema por ser a norma mais recente, pela aplicação do princípio *lex posteriori derogat priori*.

Humberto Theodoro Júnior fundamenta a validade da lei afirmando ser “certo que a prescrição, em si mesma, é mais uma figura de direito material do que processual, a forma de interrompê-la, na pendência do processo, é questão que se comporta perfeitamente entre as regras ou normas do direito processual civil, cujo tratamento legislativo incumbe ao legislador federal ordinário. Não se trata, portanto, de assunto privativo de lei complementar sobre normas gerais de direito tributário.”³⁷ Neste mesmo sentido argumentam Milton Flaks³⁸ e Costa e Silva³⁹.

³⁴ A redação da Constituição de 1967 e da Constituição de 1969 no tocante a esta matéria é idêntica, só se diferem no número do respectivo artigo. Na primeira o disposto encontra-se no § 1º do artigo 19, na segunda no § 1º do artigo 18.

³⁵ Conforme já analisamos no item 3.3, as funções da norma geral tributária hodiernamente, haja vista nossa Constituição, são seis. Contudo, nas Constituições de 1967 e 1969 elas tinham função tríplice, sendo, àquela época, perfeitamente aplicável à teoria tricotômica.

³⁶ Sobre hierarquia das leis complementares observar: TÔRRES, Heleno Taveira. “Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional - Hierarquia de Normas - Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento”, *Revista de Direito Tributário*, nº 84.

³⁷ Para embasar tal posicionamento invoca o tratadista Humberto Theodoro Júnior a jurisprudência neste sentido: Ap. 57.379, 4ª Turma do TRF, ac. 20.08.1980, Rel. Min. Carlos Mario Velloso, *DJU* de 18.09.1980, p. 7.153. Contudo salienta que as atuais posições do STJ e STF têm se inclinado para a harmonização das regras da LEF e do CTN. In THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 51. De fato, a jurisprudência

Não lhes assistem razão, pois a Constituição determina reserva de lei complementar aos temas prescrição e decadência em matéria tributária e a lei ordinária não poderia, após a Carta de 88, dispor sobre tal matéria. Contudo, como vimos antes, a LEF tem caráter de lei complementar e seus dispositivos devem ser acatados, por razões distintas daquelas defendidas pelos ilustres processualistas.

Acerca das hipóteses interruptivas e suspensivas do prazo prescricional a favor do Fisco postas na LEF, salientam Humberto Theodoro Júnior e Silva Pacheco serem privilégio odioso, discriminando entre credores a forma de interromper a prescrição, sem razão plausível⁴⁰.

De fato, o privilégio possuído pelo Fisco na execução fiscal se dá em virtude do bem comum, do interesse coletivo, e foi este o princípio que inspirou o legislador ao editar a LEF⁴¹. O processo executivo fiscal busca, ao fim, resgatar um bem público objeto de crédito tributário. Ora, aqui vemos mais uma atuação do princípio da *prevalência do interesse público sobre o privado*, que marca todos os ramos do direito público, inclusive o Direito Tributário, daí não ser nem odioso nem injusto os privilégios ao Fisco veiculados pela LEF.

4. Início da Contagem do Prazo Prescricional

A prescrição só existe quando presente a possibilidade de exigir-se a satisfação do direito subjetivo material. No Direito Tributário, o crédito estará constituído após a lavratura do lançamento e a respectiva notificação. Porém, entendemos que a exigibilidade surge apenas quando o Fisco puder efetivamente ingressar em juízo com a ação de cobrança.

O artigo 160 do CTN estabelece um período subsidiário de trinta dias para que o contribuinte pague o estabelecido no lançamento sem sofrer os efeitos da mora, caso a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento. Nesse sentido, em vista da impossibilidade da Fazenda iniciar uma ação de cobrança neste período, impossível seria computar-se o prazo contido neste interregno⁴²; o início da prescrição, portando flui somente a partir da mora⁴³.

Considerando a correlação entre a exigibilidade e a prescrição, também fica impossibilitada a Administração Pública de abastecer seus cofres ocorrendo qualquer das hipóteses mencionadas no artigo 151 do CTN. Deste modo teríamos que

majoritária do nosso Superior Tribunal de Justiça não aceita a aplicabilidade dos dispositivos da LEF conflitantes com o CTN, conforme veremos.

³⁸ *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 194.

³⁹ *Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal*. Rio de Janeiro, pp. 242-243.

⁴⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 50.

⁴¹ “Este princípio, também chamado de princípio da *finalidade pública*, está presente tanto no momento da elaboração da lei como no momento da sua execução em concreto pela Administração Pública. Ele inspira o *legislador* e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.” (PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 14ª ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 68)

⁴² PEREIRA, Caio Mário da Silva, *Instituições de Direito Civil*. Vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1961, p. 476.

⁴³ Alguns civilistas, ao se dedicarem ao tema da prescrição, afirmaram que as causas que suspendem o início da contagem do prazo prescricional seriam “causas impeditivas”, pois não há que se suspender o que ainda não iniciou o seu fluxo. Deste modo, o prazo ficaria impedido de fluir até que cesse a causa devida. Entendemos ser tal discussão meramente terminológica, a qual não influi sobremaneira nas conclusões e assertivas aqui delineadas. Neste sentido observar: PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 403.

a suspensão da exigibilidade do crédito tributário acarretaria na suspensão dos prazos prescricionais, o que passaremos a analisar adiante.

5. Casos de Suspensão da Contagem do Prazo Prescricional no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais

A suspensão distingue-se da interrupção, pois esta, conforme Ricardo Lobo Tôrres⁴⁴, recomeça a fluir por inteiro a partir da data do ato que interrompeu ou do último ato praticado no processo (neste sentido está o artigo 202, parágrafo único, do Código Civil), já a suspensão do prazo prescricional acarreta o reinício de sua contagem, o cômputo do tempo decorrido até o momento da suspensão, que se soma ao que fluir posteriormente.

Embora não tenha tratado sistematicamente o CTN das causas de suspensão da prescrição, elas se fazem presentes. Entendemos aqui que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário citada no artigo 151 do CTN atuam como causas de suspensão dos prazos prescricionais. Isto se dá em virtude do princípio da *actio nata*, que comanda o instituto da prescrição.

De fato, a prescrição ataca o próprio direito subjetivo material, pois “se o direito é reconhecido, não pode ser desprovido do poder a *rem perseguendi in iudicio*”⁴⁵, deste modo “com o perecimento da ação, extingue-se efetivamente o próprio direito”⁴⁶, tendo em vista que “a ação é um elemento externo do direito subjetivo, que toma corpo à vista de qualquer lesão”⁴⁷. Teríamos de fato a decadência vinculada ao desaparecimento do direito material e a prescrição à impossibilidade do exercício do poder⁴⁸.

Acerca do início de contagem do prazo prescricional, assevera Ovídio Batista da Silva que

“no momento em que ocorrer o vencimento, nasce-me uma nova faculdade de que meu direito subjetivo passa a dispor, qual seja *poder exigir* que meu devedor preste, satisfaça, cumpra a obrigação. Nesse momento, diz-se que o direito subjetivo, que se mantinha em estado de latência, adquire dinamismo, ganhando uma nova potência a que se dá o nome de *pretensão*. A partir do momento em que posso exigir o cumprimento do dever que incumbe ao sujeito passivo da relação jurídica, diz-se que o direito não é efetivamente exigido do obrigado, no sentido de compeli-lo ao pagamento, terei, pelo decurso do tempo e por minha inércia, prescrita essa faculdade de exigir o pagamento.”⁴⁹

Conforme Antonio Luiz da Câmara Leal, “sem exigibilidade do direito, quando ameaçado ou violado, ou não satisfeita a obrigação correlata, não há ação a ser exercitada; e, sem o nascimento desta, pela necessidade de garantia e proteção ao

⁴⁴ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 270.

⁴⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 403.

⁴⁶ *Idem*.

⁴⁷ *Idem*.

⁴⁸ ROMANO, Santi. *Fragments de um Dicionário Jurídico*. Apud COSTA, Alcides Jorge. “Decadência, Prescrição e Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária”, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 21, p. 49.

⁴⁹ “Direito Subjetivo, Pretensão de Direito Material e Ação”, *Revista Brasileira de Direito Processual*, vol. 37, 1983, pp. 105-106.

direito, não pode haver prescrição, porque esta tem por condição primária a existência da ação⁵⁰. Neste mesmo sentido salienta o tratadista Washington de Barros Monteiro:

“enquanto não nasce a ação não pode ela prescrever. É o princípio da *actio nata* (*actio non nata non praescribitur*). A prescrição há de concernir a um tempo útil para o exercício da ação. Se o credor não pode agir porque pendida condição suspensiva, ainda não verificada, a prescrição não tem curso.”⁵¹

Assim, temos que só se pode falar em fluência do prazo prescricional quando nada obste que o titular do direito subjetivo material possa utilizar-se da ação competente para tal fim.

Contudo, esta posição não tem coro uníssono na doutrina. Tributaristas renomados, dentre os quais Edvaldo Brito, Ives Gandra da Silva Martins, Ruy Barbosa Nogueira e Sebastião de Oliveira Lima discordam desta assertiva.

Como argumento principal suscita-se a inscrição contida no parágrafo único do artigo 155 do CTN, que afirma: “o tempo decorrido entre a concessão da moratória e a sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito”. Assim, *contrario sensu*, querem fazer crer que o CTN restringiu a suspensão da contagem do prazo prescricional apenas a esta hipótese específica de moratória (moratória individual), nos casos de dolo ou simulação de situações para se beneficiarem da moratória.

Neste sentido, Sebastião de Oliveira Lima salienta:

“isso nos leva à conclusão de que a moratória, em si, não se constitui em um caso de suspensão de prescrição. Como esse instituto é um dos casos de suspensão da exigibilidade tributária, temos que esta não implica naquela, vale dizer, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não conduz à suspensão da prescrição”⁵².

Ives Gandra da Silva Martins entende, na mesma orientação, que “o crédito tributário definitivamente constituído e administrativamente suspenso, poderá vir, quando levantada a suspensão, ser juridicamente inexigível se tiver ocorrido a prescrição. (...) o fato de o crédito tributário definitivamente constituído ser inexigível é absolutamente irrelevante para a ocorrência da prescrição.” E mais, “a prescrição que começa a correr da constituição definitiva do crédito tributário tem vias próprias para ser interrompida e dentre elas nenhuma relacionada com as formas administrativas da suspensão”⁵³. Assim, no entendimento deste doutrinador, para que a Fazenda assegure seu direito de cobrar judicialmente o crédito, deve utilizar-se dos meios interruptivos da prescrição.

Aliomar Baleeiro⁵⁴, também adepto deste entendimento, fundamenta sua argumentação no artigo 111 do CTN, inciso I, que impõe a interpretação literal dos dispositivos do Código Tributário referentes a suspensão e interrupção do cré-

⁵⁰ *Da Prescrição e da Decadência*. Rio de Janeiro: Livraria Acadêmica, 1939, p. 19.

⁵¹ *Curso de Direito Civil*. Vol. I, 3ª ed., Rio de Janeiro: Saraiva, 1962, p. 306.

⁵² “Suspensão da Prescrição Prevista pelo Decreto-lei 1.569, de 8.8.77”, *Resenha Tributária*, nº 31, 4º trim., 1977, p. 356.

⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Prescrição no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 48 e ss.

⁵⁴ “Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário e Prescrição”, *Revista de Direito Tributário*, nº 9/10, p. 9.

dito tributário. Desta forma, restaria prejudicada a possibilidade de se considerar as hipóteses do artigo 151, referentes à suspensão da exigibilidade do crédito como hipóteses de suspensão ou interrupção da prescrição. A única hipótese em que ocorreria a suspensão da prescrição seria a do artigo 155, inciso I, pois expressamente prevista no parágrafo único do artigo.

Seguindo tal entendimento concluir-se-ia que o Código expressamente admite a manutenção da prescrição mesmo no caso do crédito estar suspenso. O parágrafo único do artigo 155 prevê que a revogação da moratória somente é possível antes de prescrito o direito, significando a fluência do prazo prescricional ao mesmo tempo em que o crédito está suspenso pela moratória.

Em sentido contrário afirmam Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Fabio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Noé Winkler e Sacha Calmon Navarro Coelho não ser este raciocínio o mais exato, pois a interpretação deste dispositivo legal deve ser feita cautelosamente. Quis o legislador dar tratamento especial à moratória individual, na hipótese em que o beneficiário agiu com dolo ou simulação no preenchimento das condições e requisitos, estabelecendo claramente a suspensão da prescrição. Já no que tange à moratória em caráter geral, bem como nos outros casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, apesar do CTN não dispor expressamente neste sentido, prevalece o princípio geral⁵⁵.

É deste modo que entendemos. Pretendeu o legislador cercar-se da certeza de que situações que envolvam dolo ou simulação das condições para a moratória individual não fossem beneficiadas pela prescrição, por isso consignou esta situação de forma expressa. Nos demais casos em que há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário também fica suspensa a contagem do prazo prescricional. E deste modo mantém-se a interpretação restritiva da norma tributária, pois embora não seja expressa, a suspensão do prazo prescricional aplicar-se-á em virtude de um princípio geral do instituto da prescrição, desta feita mantém-se incólume a interpretação literal dos dispositivos relativos à matéria tributária.

A LEF também enumerou causas suspensivas do prazo prescricional:

“Art. 1º *omissis*...

§ 3º 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 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

(...)

Art. 40. O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.”

Tais dispositivos, como já salientamos, são plenamente válidos e em vigor, visto que a LEF é norma completar no que tange a esta matéria. Assim, além das hipóteses mencionadas nos incisos do artigo 151 do CTN, também fica suspensa

⁵⁵ VELOSO, Carlos Mário da Silva. “A Decadência e a Prescrição do Crédito Tributário - as Contribuições Previdenciárias - a Lei 6.830, de 22.9.1980: Disposições Inovadoras”, *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 9-10, pp. 80-192.

a prescrição caso ocorram as hipóteses ventiladas pelos artigos 1º, §§ 3º e 40 *caput* da LEF.

Muitos argumentam que fazer valer o artigo 40 da LEF acarretaria, além de privilégio odioso, a imprescritibilidade do crédito. De fato, a lei tem por escopo afastar situações em que o devedor dilapida seu patrimônio, aguardando a ocorrência do prazo prescricional para depois constituí-lo novamente. Este tipo de atuação já é notoriamente conhecida, e quis a lei, por oportuno, evitá-la, para o bem do interesse público e resguardo dos bens a que o Erário tem direito.

6. Casos de Interrupção da Prescrição no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais

Afirma o CTN, no parágrafo único do artigo 174:

“Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

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.”

Contudo, a LEF contém dispositivos que contrariam o disposto no inciso I do citado artigo do CTN. De fato, presente aqui a antinomia entre duas normas de igual talante complementar no que diz respeito à matéria prescricional, idênticas quanto à especificidade, deve-se propugnar pela supremacia da mais recente, que é a LEF. Tal norma assim dispõe:

“Art. 8º *omissis*...

§ 1º O despacho do juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição.”

É plenamente válido este dispositivo, sendo que a partir da promulgação da LEF, ficou derogada a disposição constante no inciso I, parágrafo único, do artigo 174 do CTN, que dispunha a suspensão da contagem do prazo prescricional somente com a citação pessoal do devedor pelo artigo 8º, § 1º da LEF. Assim, mero despacho citatório do juiz já basta para suspender o curso do prazo prescricional, irrelevante a citação pessoal do devedor.

Tal dispositivo da LEF, assim como o artigo 40 anteriormente mencionado, tem o escopo de evitar situações de inadimplência, já mormente conhecidas e aplicadas por contribuintes de má-fé, a mudança de domicílio. Assim, tal privilégio busca a proteção do Erário público contra a má-fé privada, prevalecendo o interesse público face ao interesse privado.

7. Prescrição Intercorrente

7.1. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário

Admitidas pelas razões acima expostas que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário são causas suspensivas da prescrição, não haverá prescrição intercorrente no processo administrativo, pois, conforme encampa o artigo 151, inciso III do CTN, “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” são causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Deste modo, através de uma interpretação coerente à luz da legislação tributária atual, a melhor conclusão seria excluir a hipótese da existência de prescrição

intercorrente no processo administrativo. Contudo, esta posição não é uníssona na doutrina, daí muitos afirmarem a ocorrência da prescrição no processo administrativo em virtude da desídia da Administração em promover os atos necessários ao regular andamento do processo, condição necessária para o reconhecimento desta prescrição.

Neste sentido, Alcides Jorge Costa não se resigna com a demora no julgamento administrativo pela inércia do próprio Fisco⁵⁶. Talvez uma forma de punir o Fisco pela sua inércia no julgamento seria a incidência do prazo prescricional durante tal inércia, contudo, como já salientamos anteriormente, isto é impossível à vista da correta interpretação da legislação em vigor, embora seja condenável a demora desmotivada para o julgamento das causas administrativas.

Eurico Santi⁵⁷ afirma:

“Consideramos não haver prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.”

Vale dizer, admitir a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal é fazer perecer a pretensão do Fisco de buscar bens os quais integrarão o Erário público. A tentativa de impor a contagem do prazo nesta situação não se coaduna com a interpretação exposta e, por mais, fará o Estado, na persecução do bem público, sofrer a ocorrência de prescrição sem que possa, por outro lado, adotar medidas para assegurar a cobrança dos tributos, já que a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa durante o julgamento dos recursos administrativos.

7.2. A prescrição intercorrente na execução fiscal

O mesmo raciocínio aplica-se para a prescrição intercorrente no âmbito da execução fiscal. Não obstante, devemos salientar que aqui também está envolvida a aplicação da LEF, a qual abarca hipóteses de suspensão e interrupção dos prazos prescricionais muito mais benéficas ao Fisco do que o disposto no CTN, questões que já discutimos anteriormente.

Aqui também há os que argumentam, como na prescrição intercorrente no processo administrativo, a possibilidade da ocorrência do prazo prescricional em havendo desleixo, negligência ou inércia da Administração para a consecução dos atos processuais que se fazem necessários para o correto deslinde do processo⁵⁸.

Há nesta doutrina nítida confusão. A desídia no processo pode acarretar, conforme preceitua os artigos 267, inciso V, e 268, parágrafo único, do CPC, a extinção do processo ou, quiçá, impedir a repositura da ação, caso o autor (*in casu* a Fazenda Pública) der causa, por três vezes, à extinção do processo sem julgamento do mérito por desídia, que se denomina *perempção*⁵⁹. Ora, as hipóteses conti-

⁵⁶ COSTA, Alcides Jorge. “Decadência, Prescrição e Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária.” *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 21, ano 5, outubro/dezembro de 1997.

⁵⁷ *Apud* PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. “A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 71, p. 120.

⁵⁸ Neste sentido, observar PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. “A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 71, p. 120 e BITTAR, Djalma. “Prescrição Intercorrente em Processo Administrativo de Consolidação do Crédito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 72, pp. 18-22.

⁵⁹ Sobre o tema, afirma a Súmula do STJ nº 240 que “a extinção do processo, por abandono de causa pelo autor, depende de requerimento do réu”.

das na LEF como suspensão ou interrupção do prazo prescricional não se dão por desídia do Fisco; são situações expressamente previstas em lei. A inércia do Fisco pode sim acarretar a perempção, não a ocorrência do prazo prescricional.

Outrossim, não se poderia, como querem alguns, descartar a incidência da LEF⁶⁰, pois esta foi recepcionada com força de Lei Complementar. Outros pretendem que se admita, na hipótese de arquivamento do processo no termos do § 1º do artigo 40 da LEF, não a suspensão do prazo, mas uma interrupção. Neste sentido podemos encontrar Humberto Theodoro Júnior⁶¹, Milton Flaks⁶² e Costa e Silva⁶³.

Ora, o próprio *caput* do artigo 40 da LEF deixa claro que, naquelas situações, “não ocorrerá o prazo de prescrição”. O arquivamento dos autos, nos termos do § 1º do artigo 40 da LEF, não acarreta início de nova contagem, pois a lei nada dispõe a este respeito. Observou o legislador a atual situação dos juízos, varas e tribunais, com excesso de autos, decidindo por bem que processos paralisados (não pela inércia da Fazenda Pública, frise-se, mas pela não-localização do devedor ou de bens a serem penhorados) a mais de ano deverão ser arquivados, evitando o acúmulo demasiado e desnecessário de processos nas varas judiciárias que sabemos já ser de grande monta. Tal a veracidade destes argumentos que não se olvidou o legislador a determinar, já no § 2º, o desarquivamento dos autos caso encontrado o devedor ou bens penhoráveis; sem, contudo, marcar algum prazo para tal desarquivamento.

Assim, esta hipótese é claramente de suspensão da contagem do prazo prescricional. Vale dizer, impossível se cogitar de interrupção do prazo prescricional após arquivados os autos, pois a lei nada dispôs neste sentido. Ademais, seria ilógica a ocorrência do prazo prescricional quando desaparecido o devedor ou os bens, favorecer-se-ia o devedor (mormente aquele que, de forma criminosa, omite seu paradeiro para evitar a perseguição dos credores) em face do Fisco, que aqui persegue bem público integrante do Erário.

8. A Interpretação Jurisprudencial

8.1. A jurisprudência das Cortes Administrativas

Por muitas vezes manifestou-se o Conselho de Contribuintes acerca da suspensão da contagem do prazo prescricional em virtude de impugnação ou recurso administrativo. Deste modo, a grande maioria das decisões foram no sentido de que, conforme expusemos anteriormente no item 5, a propositura de impugnação na esfera administrativa, por ser causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, inciso III do CTN, é causa suspensiva da contagem do prazo prescricional. Como exemplo podemos mencionar:

“Conselho de Contribuintes - Recurso nº 127.317 - Terceira Câmara - Relatora Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz.

Prescrição Intercorrente na via Administrativa - Em prestígio ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à isonomia

⁶⁰ Observar o já salientado no item 3.

⁶¹ *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 51.

⁶² *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 194.

⁶³ *Teoria e Prática do Processo Executivo Fiscal*. Rio de Janeiro, pp. 242-243.

na relação jurídico-tributária não é admissível a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Tributário. A apreciação da lide tributária em via administrativa é imprescindível, como forma de ser exercido o controle da legalidade, tendo em vista que somente poderá ser exigido crédito tributário quando efetivamente comprovada a ocorrência do fato gerador e do respectivo quantum. Haja vista a suspensão da exigibilidade do crédito tributário como prevista no CTN, não há qualquer prejuízo a ser invocado.”⁶⁴

Vê-se que tal jurisprudência se coaduna com o anteriormente exposto. Ademais, vale salientar que expôs a relatora a necessidade de ver-se o crédito tributário corretamente apurado durante o processo administrativo, vale dizer, além da Fazenda estar impedida de cobrar o crédito tributário enquanto penda condição suspensiva, tal cobrança seria impossível, posto que os valores ainda estão pendentes de correta apuração no curso deste processo.

Contudo, é possível encontrar jurisprudência em sentido diverso, argumentando que haja, pela interposição de recurso administrativo, causa interruptiva do prazo prescricional, como o que segue:

“Conselho de Contribuintes - Recurso nº 129.951 - Quinta Câmara - Relator Conselheiro Daniel Sahagoff.

Processo Administrativo - Prescrição Intercorrente - Lavrado o auto de infração e apresentada impugnação ao mesmo, instaura-se a lide administrativa, interrompendo-se a contagem de prazos decadencial ou prescricional.”⁶⁵

Não há qualquer razão para se cogitar em interrupção, pois, como já expusemos, as condições suspensivas da exigibilidade do crédito tributário também suspendem o cômputo do prazo prescricional.

Também há jurisprudências que aceitam o curso do prazo prescricional durante o curso do processo administrativo por outros motivos, vejamos:

“Conselho de Contribuintes - Recurso nº 97.674 - Segunda Câmara - Relator Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

⁶⁴ É nesse sentido a jurisprudência majoritária do Conselho de Contribuintes, a qual pode ser verificada através da observação dos seguintes Acórdãos (por nº de processos): 11080.001751/95-15, 10805.000206/93-28, 10880.000670/2001-19, 10650.001118/95-34, 10680.001252/97-86, 10880.036162/91-46, 10880.036165/91-34, 13609.000285/95-61, 13805.001839/92-51, 13805.001841/92-01, 10783.001683/94-60, 10830.006780/94-63, 13884.000989/2002-75, 10167.002794/90-27, 10120.001501/92-10, 10665.000636/95-53, 13410.000118/96-46, 10880.020613/90-33, 10680.009905/94-69, 10768.003284/90-34, 10768.003283/90-71, 10768.003282/90-17, 10768.003285/90-05, 10880.044748/88-42, 10880.044748/88-42, 10880.044748/88-42, 13805.001954/92-90, 13805.001955/92-52, 13805.001958/92-41, 13805.001957/92-88, 10880.029901/88-01, 10665.000643/95-19, 13706.000220/90-77, 10768.003286/90-60, 10768.003287/90-22, 10880.044750/88-94, 10768.003289/90-58, 10768.003288/90-95, 10880.038953/91-92, 10768.022449/91-21, 10768.022450/91-18, 11020.000737/96-35, 10880.002599/2002-81, 10860.000346/97-74, 10855.001552/96-62, 13708.000102/95-71, 10805.002736/94-73, 10880.019960/95-64, 10845.006052/94-56, 13805.001843/92-29, 13805.001842/92-66, 11070.000031/92-17, 10880.036915/92-11, 10805.003147/94-58, 10880.036911/92-52, 10880.036913/92-88, 10880.036912/92-15, 10880.036914/92-41, 10880.044752/88-10, 10783.001756/94-31, 11030.002713/95-66, 10120.001248/90-88, 13802.001081/91-46, 10508.000278/91-21, 10830.001682/88-19, 10882.001304/94-31, 10768.013269/92-39, 10665.000644/95-81, 10880.066683/93-90, 10830.006617/89-15, 13971.000243/92-77, 10880.033978/89-11. Entre muitos outros, proferidos por várias Câmaras em diferentes composições.

⁶⁵ Neste mesmo sentido: 10880.020987/90-11, 10880.020986/90-41, 10880.020984/90-15, 10880.020988/90-76. Todos da 5ª Câmara, proferidos na sessão de 28 de janeiro de 2003.

Processo Administrativo Fiscal - Prescrição Intercorrente - Inadmissível em face da inocorrência comprovada de omissão das autoridades preparadoras, conforme reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos. Mérito. Comprovados os fatos constantes da denúncia. Nega-se provimento ao recurso.”

Neste acórdão, apesar de negar-se a ocorrência da prescrição intercorrente no caso concreto, admite-se a possibilidade de que esta venha a existir quando presente e comprovada a omissão das autoridades preparadoras. Como vimos, não há previsão legal neste sentido, permanecendo válida então a regra geral de que só pode haver prescrição quando for possível tomar-se medidas judiciais de cobrança do crédito (princípio da *actio nata*).

No Tribunal Paulista de Impostos e Taxas há a Súmula de nº 4/2003 que dispõe: “não é admissível prescrição intercorrente no processo administrativo tributário”. Isto mostra que o entendimento majoritário em âmbito administrativo tende hoje a admitir o quanto aqui fora exposto, não obstante possa-se verificar a existência de acórdãos em sentido contrário⁶⁶.

8.2. *A jurisprudência das Cortes Jurisdicionais*

Quanto ao tema, nossa jurisprudência apresenta inúmeros paradoxos. Há uma grande predominância de julgados afastando a incidência da LEF e seus dispositivos, afirmando que o disposto nesta lei, dita ordinária pela jurisprudência majoritária, deve se pacificar com o já disposto pelo CTN, que teria força de lei complementar e, portanto, seria hierarquicamente superior.

Para ilustrar este posicionamento, hodiernamente, dominante:

“Superior Tribunal de Justiça - Agravo em Recursos Especial nº 439.560, Roraima, Relator Ministro Paulo Medina, Diário da Justiça de 14.04.2003. Agravo em Recurso Especial - Processual Civil e Tributário - Execução Fiscal - Suspensão - Prescrição Intercorrente.

A aplicação do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF) se sujeita aos limites impostos pelo art. 174 do CTN. Assim, após o transcurso do prazo quinquenal sem a manifestação da Fazenda Pública, impõe-se a decretação da prescrição intercorrente. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.”

Este é, infelizmente, o panorama majoritário da nossa jurisprudência⁶⁷. Deste modo, a tese prescrição intercorrente durante o processo judicial tende a ganhar força, já que seu respaldo jurisdicional é sempre freqüente. É dizer, a tese de que

⁶⁶ Nos acórdãos proferidos no curso dos Processos de nº DRT.1 - 1424/87, da 4ª Câmara e de nº DRT.1 - 3792/89 admitem a prescrição como forma de punição pela desídia da Fazenda em dar correto andamento ao processo administrativo tributário. Neste último acórdão mencionado pode-se verificar a grande controvérsia que ainda reside entre os julgadores.

⁶⁷ Para tal observação, basta verificar os seguintes acórdãos do STJ (por nº de processos): 200300199956 - MA, 200300446360-RO, 200300991635-RO, 199800697292-SP, 200200522492-RO, 200200258672-RO, 200200338827-RO, 199800474153-SP, 200101220932-PR, 200100740185-PE, 199800444726-SP, 200000242764-SP, 199800824847-SC, 199700177858-SP, 200000165654-DF, 199900501420-SP, 199100028037-RJ. Também do TRF da 5ª Região: 9905616713-AL. TRF da 1ª Região: 200201000158778-BA, 200201000094940-BA, 200101000496127-BA. Do TRF da 2ª Região: 200102010169076-RJ. Também do extinto Tribunal Federal de Recursos, Apelação Cível nº 94.370 - SP. Entre muitos outros, proferidos por várias Turmas e Câmaras em diferentes composições.

a LEF deve ser interpretada restritivamente, de forma a se sujeitar aos limites impostos pelo CTN, foi adotada por grande parte da nossa jurisprudência.

Vejam os paradoxos. Num primeiro momento esta jurisprudência tende a afirmar uma necessidade de que os conceitos preconizados pela LEF devem se amoldar ao que fora disposto pelo CTN, que é lei complementar, e assim sendo, hierarquicamente superior. Ora, como vimos, não há hierarquia entre normas ordinárias e complementares, existe, na realidade, matéria reservada somente ao legislador complementar, não podendo o legislador ordinário dispor sobre determinado tema abarcado pela reserva.

Outrossim, dizer que a LEF não tem caráter complementar é mais um paradoxo, pois o mesmo dispositivo constitucional que recepciona o CTN e lhe dá caráter de norma geral em matéria tributária e, portanto, de lei complementar, recepcionou também a LEF. Dizer que qualquer das normas não tem caráter complementar no que tange à disciplina de competência de norma geral tributária (nos termos do artigo 146, inciso III da Constituição Federal), é dizer que a outra norma também não o tem, vale dizer, ou ambas foram recepcionadas pelo constituinte de 88 com caráter de normas gerais em matéria tributária ou ambas não o foram.

Também nossos tribunais têm, com certa freqüência, admitido o instituto da prescrição intercorrente como medida punitiva ao Fisco, como forma de garantir a segurança jurídica ou por vezes para assegurar a imprescritibilidade de dívida. Segue exemplo do exposto:

“Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro - Embargos Infringentes na Apelação Cível nº 16.246 - Duque de Caxias - 2º Grupo de Câmaras - Relator Desembargador Orlindo Elias, in: *Revista de Direito Público*, nº 65, janeiro/março de 1983.

Imposto - Lançamento - Recurso - Exigibilidade Suspensa - Prazo Prescricional Intercorrente - Preliminar acolhida.

O lançamento do crédito tributário importa a sua constituição definitiva. O recurso administrativo suspende a sua exigibilidade, interrompendo, por isso, a prescrição. Se porém, o aparelho fiscal não decide recurso a tempo, deixando transcorrer tempo superior ao do prazo prescricional, ocorre a prescrição intercorrente.”⁶⁸

Aqui vemos um claro exemplo de prescrição utilizada com caráter punitivo. De fato, a desídia do Fisco para dar andamento ao processo administrativo no mais das vezes é injustificável, verdadeiro atentado ao direito de defesa e à segurança jurídica. Contudo, não se pode entender que, suspensa a exigibilidade do crédito tributário, volte a correr o prazo prescricional, pelos motivos supramencionados. Este caráter punitivo que tem a prescrição só pode ser aplicado quando o detentor do direito encontra em mãos meios de cobrança e não os utiliza, quedando-se inerte (princípio da *actio nata*). Não é este o caso, aqui o credor se encontra impedido de cobrar o crédito, sendo incabível falar-se em prescrição, mesmo que o prolongado prazo de duração da causa de inexigibilidade do crédito ocorra por pura desídia da Fazenda Pública. Deve-se sim, criar mecanismos que garantam maior celeridade ao julgamento administrativo (maior aparelhamento da máqui-

⁶⁸ Também neste sentido os seguintes julgados do STJ: 200201687414 e 200300199956.

na estatal, contratação de pessoal, modernização tecnológica, entre outras formas) e não fazer incidir a prescrição em casos que sabidamente a lei não a faz incidir.

Contudo, há ainda julgados que optaram pelo raciocínio inverso. O extinto Tribunal Federal de Recursos, na Súmula de nº 153, afirmava: “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”. Não obstante, tal Súmula apresentou discrepâncias na sua aplicação:

Tribunal Federal de Recurso - Apelação nº 85.427-PB, Diário da Justiça de 13 de dezembro de 1984:

“Se o procedimento administrativo fiscal ficou paralisado durante oito anos, por culpa exclusiva dos Agentes Fazendários, é de ser proclamada a prescrição intercorrente. Em tal caso não tem aplicação a Súmula 153 desta Corte, que se refere a prescrição comum e não é prescrição intercorrente.”⁶⁹

Neste outro está presente a adoção da prescrição intercorrente com caráter punitivo para a desídia processual:

Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 237.079, Relatora Ministra Nancy Andrighi, Diário da Justiça de 11 de setembro de 2000:

“Tributário e Processo Civil - Execução Fiscal - ICMS - Impulsão Processual - Inércia da parte credora - Estagnação por mais de 5 anos - Prescrição Intercorrente - Reconhecimento - Artigo 40 da Lei nº 6.830/80 e Artigo 174 do CTN. Precedentes do STJ e STF.

I - A regra inserta no artigo 40 da Lei nº 6.830/90, por ser lei ordinária, deve harmonizar-se com o artigo 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal e eternizar as situações jurídicas subjetivas.

II - Em sede de execução fiscal a inércia da parte credora em promover os atos de impulsão processual, por mais de cinco anos, pode ser causa suficiente para deflagrar a prescrição intercorrente, se a parte interessada, negligentemente, deixa de proceder aos atos de impulso processual que lhe compete.

III - Recurso Especial a que se nega provimento.”

Como vimos, a desídia da Administração Pública em promover os atos de impulsão processual pode dar ensejo à extinção do processo sem julgamento do mérito, nos termos do artigo 267, inciso III do CPC, mas não à prescrição intercorrente. É mais um paradoxo apresentado pela nossa jurisprudência acerca do tema.

Há ainda julgados em sentido contrário, alguns rechaçando a existência de prescrição intercorrente durante o processo administrativo fiscal, por encontrar-se pendente ainda condição suspensiva, outros excluindo a ocorrência da prescrição intercorrente no curso do processo judicial, através da correta interpretação da LEF.

Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 435.986, Relatora Ministra Eliana Calmon, Diário da Justiça de 20 de outubro de 2003:

⁶⁹ No mesmo sentido, também do Tribunal Federal de Recursos, a Apelação nº 34.684-RS, e do STF o Recurso Extraordinário nº 80.685-PR.

“Tributário - Decadência e Prescrição.

1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF.

2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio.

3. 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.

4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal.

5. Recurso especial improvido.”

Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 293.946, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Diário da Justiça de 26 de maio de 2003:

“Execução Fiscal - Devedor não Localizado - Suspensão do Processo - Possibilidade - Lei 6.830/80, art. 40.

- Não sendo localizado o devedor, o processo executivo será simplesmente suspenso, mas não extinto.

- Transcorrido um ano da suspensão do processo será ele arquivado e, a qualquer tempo, poderá ser reativado se encontrados o devedor ou bens penhoráveis.

- Recurso conhecido e provido.”⁷⁰

Tribunal Regional Federal da 5ª Região - Apelação Cível nº 177.227, Relator Desembargador Federal Edilson Nobre, Diário da Justiça de 17 de junho de 2003:

“Processual Civil - Execução Fiscal - Extinção sem Julgamento do Mérito - Abandono - Art. 267, III, § 1º, do CPC - Hipótese de Suspensão - Art. 40, da Lei 6.830/80 (LEF).

1. Citado o devedor, não foram, contudo, encontrados bens em nome do executado, do que decorreu não ter sido realizada a penhora. A hipótese fática concreto subsume-se ao comando do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF), e não ao da norma contida no art. 265, III, § 1º do CPC. Tratando-se de norma especial, a LEF afasta a incidência da norma processual geral.

2. Não encontrados bens para efetivação da penhora, o juiz deve determinar a suspensão do processo, intimando o exequente para tomar as providências devidas. A ausência de fornecimento dos elementos necessários ao prosseguimento da execução, no decorrer da suspensão, implicará, ao final de um ano, no arquivamento sem baixa dos autos, e não na extinção do feito sem julgamento do mérito.

3. Pelo provimento da apelação.”

⁷⁰ Decisão muito próxima a esta é o Recurso Especial de nº 151.638, da Segunda Turma do STJ, relatado pelo Ministro Helio Mosimann, publicado no *DJ* em 12.05.1998.

Aqui vemos que optaram os julgadores em adotar os dispositivos da LEF e em afastar a possibilidade da utilização da prescrição como punição para a desídia tanto no processo administrativo quanto no processo judicial.

8.3. *Conclusões acerca da análise jurisprudencial*

Do quanto fora exposto nesta análise jurisprudencial pode-se verificar uma forte tendência das Cortes administrativas em rechaçar a incidência da prescrição intercorrente enquanto pendente de julgamento recurso administrativo. Quanto à jurisprudência das Cortes jurisdicionais vê-se uma tendência em também não admitir a prescrição intercorrente no processo administrativo enquanto penda condição suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, contudo existem julgados recentes e em sentido contrário.

Já no que diz respeito à jurisprudência acerca da prescrição intercorrente no curso do processo judicial, vê-se uma forte tendência em admiti-la, afastando-se a incidência da LEF e utilizando o CTN. Não obstante, há julgados defendendo ambas as posições, o que só vem a demonstrar que a problemática acerca deste tema, além de doutrinária, é também jurisprudencial.

9. **Conclusões**

Diante de tudo quanto fora exposto podemos chegar às seguintes conclusões acerca da prescrição em matéria tributária:

- 1) O marco inicial da contagem do prazo se dá após constituído o crédito tributário, com o lançamento regularmente notificado (conforme artigo 142 do CTN), depois de vencida a dívida (aplicando-se subsidiariamente o artigo 160 do CTN), podendo ser este marco postergado enquanto encontrar-se pendente quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151 do CTN).
- 2) As causas suspensivas da contagem do prazo prescricional são as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário contidas nos incisos do artigo 151 do CTN, bem como as hipóteses do § 3º do artigo 2º e do *caput* do artigo 40, ambos da LEF, quais sejam:
 - i) moratória (artigo 151, inciso I do CTN);
 - ii) o depósito do seu montante integral (artigo 151, inciso II do CTN);
 - iii) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (artigo 151, inciso III do CTN);
 - iv) a concessão de medida liminar em mandado de segurança (artigo 151, inciso IV do CTN);
 - v) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (artigo 151, inciso V do CTN);
 - vi) o parcelamento (artigo 151, inciso VI do CTN);
 - vii) a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, suspendendo a prescrição por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal (artigo 2º, § 3º da LEF);
 - viii) a não-localização do devedor (artigo 40 *caput* da LEF);
 - ix) a não-localização de bens penhoráveis (artigo 40 *caput* da LEF).

- 3) As causas interruptivas do prazo prescricional são as dispostas nos incisos II, III e IV do parágrafo único do artigo 174 do CTN, bem como a hipótese do § 2º do artigo 8º da LEF, quais sejam:
- i) protesto judicial (artigo 174, parágrafo único, inciso II do CTN);
 - ii) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor (artigo 174, parágrafo único, inciso III do CTN);
 - iii) qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (artigo 174, parágrafo único, inciso IV do CTN);
 - iv) o despacho do juiz que ordena a citação (artigo 8º, § 2º da LEF).
- 4) Fica prejudicado o reconhecimento da prescrição intercorrente, tanto no processo judicial quanto no processo administrativo.