

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP ESCOLA DE DIREITO
DE BRASÍLIA - EDB CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

CLÁUDIO LÍSIAS AFONSO DE OLIVEIRA

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL

**BRASÍLIA
DEZEMBRO 2015**

CLAUDIO LÍSIAS AFONSO DE OLIVEIRA

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Graduação em Direito como
requisito para obtenção do título de
Bacharel

.
Orientador Professor Mestre: Ivan
Allegretti

**BRASÍLIA
DEZEMBRO 2015**

Cláudio Lísias Afonso de Oliveira

A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Graduação em Direito como
requisito para obtenção do título de Bacharel

Orientador Professor Mestre: Ivan Allegretti

Brasília-DF, 15 de dezembro de 2015.

Aprovado pela banca examinadora em ____/____/____ com menção
(_____)

BANCA EXAMINADORA

Presidente da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Agradeço em primeiro lugar a Deus por ter me dado saúde para superar as dificuldades encontradas durante todo o curso.

A minha família, minha esposa, meus filhos e meus netos, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Ao Instituto Brasiliense de Direito Público, ao seu corpo docente, a direção e a administração pelo que sempre fui muito bem tratado.

Ao meu orientador professor mestre Ivan Allegretti, pelo suporte, dedicação e incentivo, sem a sua colaboração não seria possível a conclusão desse trabalho.

E a todos que direta ou indiretamente me ajudaram a chegar até a formatura o meu muito obrigado.

RESUMO

O presente trabalho examinará o instituto da prescrição, envolvendo o seu conceito e fundamentos como introdução ao estudo da prescrição intercorrente. Explora-se a diferença entre a prescrição e a prescrição intercorrente, abordando as hipóteses de interrupção e de suspensão. O problema central da pesquisa é saber como se caracteriza a inércia para a fluência do prazo para a prescrição intercorrente no trâmite da execução fiscal. A aplicação do artigo 40 da LEF pelo contraste entre o entendimento da doutrina e a jurisprudência consolidada na súmula 314 do STJ. Certifica-se que com a nova redação do parágrafo 4º do artigo 40, com a alteração do artigo 219, parágrafo 5º, do Código de Processo Civil pela Lei 11.280/2006, passou-se a admitir a prescrição intercorrente com a condição de ser ouvida a Fazenda Pública sobre a existência de causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional.

Palavras-chave: Prescrição, Interrupção e Suspensão. Prescrição Intercorrente dos créditos tributários no Trâmite da Ação de Execução Fiscal.

ABSTRACT

This paper will examine the prescription institute, involving the concept and fundamentals as an introduction to the study of co-prescription. It explores the difference between prescription and prescription intercurrent, addressing the chances of interruption and suspension. The central research question is how is characterized inertia for streaming deadline for intercurrent prescription in the processing of tax enforcement. The application of Article 40 of the LEF by the contrast between understanding the doctrine and established case law on the scoresheet 314 of the STJ. Make sure that with the new wording of paragraph 4 of Article 40, with the amendment of Article 219, paragraph 5, of the Code and Civil Procedure by Law 11,280 / 2006, he moved to admit intercurrent prescription with the condition of being heard the tax authorities about the existence of suspensive or interruptive causes of lapse.

Keywords: Prescription, interruption and suspension. Intercurrent prescription of tax credits in the processing of the Tax Enforcement Action.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. Do processo de execução fiscal	11
2. Da Prescrição	14
2.1 Da prescrição tributária na Constituição: matéria reservada à lei complementar.....	15
2.2. Da Prescrição Tributária no Código Tributário Nacional	19
2.3. O termo inicial: a constituição definitiva do crédito tributário	21
2.4. Interrupção da prescrição	25
2.5. Suspensão da prescrição	31
2.5.1. Hipóteses de suspensão do CTN	33
2.5.2 Hipóteses de suspensão da LEF	37
3. Da Prescrição Intercorrente	42
3.1. A Súmula 314 do STJ	47
3.2. O contraste entre o conceito geral de prescrição intercorrente e a Súmula 314 do STJ	48
CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS	54

INTRODUÇÃO

O fenômeno da prescrição está previsto no ordenamento jurídico, como solução para pacificar as demandas entre os litigantes, com propósito de proporcionar segurança jurídica.

O instituto da prescrição guarda íntima relação com a pretensão jurisdicional, de forma a identificar um marco temporal interruptivo do prazo prescricional para o credor deduzir a sua pretensão executiva

Nesse sentido, a prescrição tem um papel importante como instrumento de resolução de situações que se consolidam no tempo, especificamente em razão da inércia de seu titular em exercer o seu direito.

Assim, a prescrição ocorre entre o momento da constituição do direito e o ato da exigência que configure a hipótese legal de interrupção do prazo prescricional.

Já a prescrição intercorrente ocorre depois da interrupção da prescrição, durante o processo judicial de execução fiscal.

Nesse sentido, a prescrição exerce um papel relevante, de um lado o Estado tributante, e, de outro, o contribuinte que tenta resguardar o seu patrimônio mediante a investida da atividade estatal. Nessa situação, a prescrição exerce papel fundamental como ferramenta válida evidenciando que o instituto tem natureza de ordem pública para frear a atividade tributária estatal, de modo que garanta a necessária segurança jurídica.

O tema central a ser investigado será a prescrição intercorrente dos créditos tributários no trâmite do processo de execução fiscal. No entanto, para introduzir o tema será necessário discorrer sobre a prescrição, compreender o seu conceito e fundamentos, sobretudo, como instituto pacificador previsto no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, somente os créditos de natureza tributária, serão abordados, os créditos de natureza não tributária, não serão alvo desse trabalho apesar de reconhecer a sua importância e previsão no ordenamento jurídico. Contudo, a delimitação da pesquisa se faz necessária em razão da complexidade do tema em seu todo.

Portanto, a prescrição deve ser compreendida sob seu aspecto jurídico, de forma a validar à cobrança do tributo, que não ocorre sem medidas, contrabalançando-se com a necessidade do Estado em coletar recursos para consecução de suas políticas institucionais e o legítimo direito individual do cidadão que pode sofrer a incidência da tributação e ter o seu patrimônio constrangido, não sem antes observar o devido processo legal.

Assim deve ser não apenas em relação aos litígios entre particulares, envolvendo o direito privado, mas também para impor limites ao Estado, visto que, todos estão submetidos à Lei.

Nesse contexto, o problema de pesquisa é verificar em que medida a súmula 314 do STJ resolve o termo inicial para a fluência do prazo prescricional para a prescrição intercorrente no trâmite da execução fiscal?

Portanto, como hipótese inicial a Súmula 314 do STJ pode ser aplicada em execução fiscal quando não localizados bens penhoráveis do devedor, findo o qual se inicia o prazo para a prescrição intercorrente.

O trabalho está estruturado em 3 (três) capítulos o primeiro capítulo abordará a execução fiscal com o intuito de revelar que os entes públicos gozam de um instrumento mais célere e eficaz para a cobrança de seus créditos com a finalidade de custear às atividades estatais.

O segundo capítulo será consagrado a prescrição como introdução ao estudo da prescrição intercorrente, explorando-se suas diferenças e observando os seus fundamentos no âmbito da execução fiscal.

O terceiro capítulo será dedicado a prescrição intercorrente, sendo que será verificado a possibilidade da sua admissão por iniciativa judicial com fundamento em lei ordinária de natureza processual e ainda, na Súmula 314 do STJ.

Nesse contexto, para estudar os institutos, será empregado como método de pesquisa o hipotético-dedutivo, os procedimentos técnicos utilizados na análise serão a pesquisa bibliográfica, documental e a jurisprudencial. Por meio do exame de elementos e referências científicas, serão analisadas as hipóteses em busca de uma resposta adequada ao problema apresentado.

1. DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O artigo 1º da LEF dispõe sobre a execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

A LEF enquadra-se como uma subespécie de processo de execução de título extrajudicial para a cobrança de quantia certa com a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

Segundo explica Júnior (2000, p. 7):

Em linha gerais, a sistemática da execução fiscal introduzida pela Lei nº 6.830/80 é a mesma do Código de Processo Civil, ou seja, a da execução por quantia certa como processo de pura atividade de realização do direito do credor.

A LEF é uma norma peculiar à cobrança da Dívida Pública, cuja finalidade é abreviar a satisfação do crédito da Fazenda Pública.

O intuito é dotar os entes públicos de um instrumento mais célere e eficaz para a cobrança de seus créditos com a finalidade de custear às atividades estatais.

A aplicabilidade da LEF como privilégio só se legitima, se destinarem os recursos arrecadados através da execução fiscal para atender as atividades típicas estatais.

O título extrajudicial que encarta a execução fiscal é a certidão de dívida ativa, ou seja, um documento que certifica a inclusão do crédito da Fazenda Pública na Dívida Ativa.

Ocorre que os créditos inscritos na Dívida Ativa podem referir-se tanto a créditos de natureza tributária como créditos de natureza não-tributária, exigindo a distinção entre eles.

O parágrafo 1º do artigo 39 da Lei nº 4.320/80 exige que sejam inscritos na Dívida Ativa tanto os créditos de natureza tributária como todos os demais créditos de titularidade da Fazenda Pública, tais como multas de trânsito, ambientais, trabalhistas etc:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979).

Tratar de execução fiscal, portanto, envolve a consideração de que se estará diante de créditos que podem ser tanto de natureza tributária como créditos de natureza não-tributária.

O presente trabalho tratará exclusivamente da execução fiscal dos créditos tributários.

Tal delimitação se deve ao fato de a própria Constituição reservar tratamento específico em relação ao sistema tributário nacional, cuja consequência será a existência de um regime jurídico diferenciado em relação aos créditos de natureza tributária.

Conforme será detalhado mais adiante, a Constituição, em seu artigo 146, III, *b*, exige lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, enumerando diversos temas, dentre eles, expressamente, a prescrição em matéria tributária.

Assim, nada obstante fique clara a pretensão da LEF de uniformizar a sistemática de exigência de créditos tributários e não-tributários em uma única modalidade de execução fiscal, a diferença de regime jurídico que decorre do próprio texto constitucional acaba tendo consequências específicas em relação ao crédito de natureza tributária.

A complexidade do tema, portanto, exige que o estudo se restrinja ao tratamento dos créditos de natureza tributária.

A propósito do que seja a dívida ativa tributária, dispõe o artigo 201 do CTN que:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária 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.

Vale lembrar, outrossim, que a grande maioria das execuções fiscais são de dívida ativa tributária, que constitui, no final das contas, a principal fonte de receita do Estado.

O próximo passo, portanto, consiste em estudar o que é a prescrição e como é regulada a prescrição em matéria tributária, para apenas depois tratar do tema central do presente trabalho, a prescrição intercorrente.

2. DA PRESCRIÇÃO

O conceito geral de prescrição é o não exercício do direito dentro de um prazo legal, é a perda do direito de ação, onde o direito material torna-se inexigível.

Como ensina Coelho (2007, p. 80):

A prescrição caracteriza-se pela perda da faculdade de exigir-se a satisfação de um direito, em razão da inércia de seu titular que não toma medidas necessárias a tal satisfação durante determinado lapso temporal, previsto em lei.

Percebe-se que, se o credor não exigir a satisfação de um direito durante um lapso de tempo por sua própria inércia, não poderá requerer esse direito, configurando-se prescrição.

Harada (2007, p. 385) explica que:

A prescrição é a perda do direito de ação pelo decurso de tempo. É um prazo para o exercício do Direito. Comporta suspensão e interrupção. É renunciável e deve ser arguida pelo interessado, sempre que envolver direitos patrimoniais.

Nesse mesmo sentido, Machado (2014, p. 225) diz que:

Na teoria geral do direito, a prescrição é a morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para este fim. O direito sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, nesse ponto, da decadência que atinge o próprio direito.

A pretensão não satisfeita de um direito necessita de uma ação judicial para forçar seu cumprimento. Não proposta a ação, ou proposta fora de prazo, estará fulminado o direito de ação.

Portanto, a finalidade primordial da prescrição consiste em garantir segurança jurídica, essencial à sobrevivência do próprio direito que deve conferir previsibilidade nas relações jurídicas.

Tal como é de pressupor, tal instituto não se aplica apenas em relação aos direitos entre os indivíduos, mas também do direito do Estado contra o particular.

Leciona Souza (2007, p. 126) que:

O direito de exigir o crédito tributário regularmente constituído integra a categoria dos direitos a uma prestação. Portanto, quando não exercido dentro do prazo legal, perece o direito à pretensão, ou seja, o direito de compelir o sujeito passivo a satisfazê-lo compulsoriamente.

Também leciona Melo (2007, p. 224) que:

A prescrição é a perda do direito de ação judicial para a cobrança do crédito tributário, em decorrência da omissão do seu exercício, no prazo estipulado por lei.

Segundo Martins (2007, p. 21) ensina que:

A prescrição pune a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade às relações entre fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas.

Quando não exercido o direito de exigir o crédito tributário pela Fazenda Pública dentro do prazo legal, perece o direito de ação pelo decurso de tempo, operando-se assim a prescrição.

Ocorre que a matéria tributária recebe tratamento diferenciado e específico na Constituição e na Lei, o que faz com que a prescrição ganhe contornos específicos em relação ao crédito tributário.

2.1 Da prescrição tributária: matéria reservada a lei complementar

Para melhor compreensão da prescrição tributária é necessário destacar que a CF em seu artigo 146, III, b, determina edição de lei complementar para estabelecer normas gerais sobre direito tributário, especialmente sobre prescrição.

Porque foi reservada pela Constituição à lei complementar, a prescrição tributária não pode ser regulada por quaisquer outras espécies normativas.

Quando o CTN foi promulgado, a Constituição na época não exigia lei complementar para o tratamento das normas gerais em matéria tributária. Somente passou a ter *status* de lei complementar a partir da sua recepção pela Constituição de 1967, por ter compatibilidade com esta Constituição.

Assim, foram recepcionados como lei complementar, ainda pela Constituição de 1967, e agora pela Constituição de 1988, os artigos 156, V, e 174 do CTN, que

tratam da prescrição em matéria tributária, e que preveem o instituto da prescrição como forma de extinção do crédito tributário, conforme será demonstrado mais adiante.

O artigo 146, III, *b*, da CF exige lei complementar para tratar da prescrição em matéria tributária:

Art. 146. Cabe à Lei Complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Como visto, a CF exige que a prescrição seja disciplinada por meio de lei complementar, que é espécie normativa de natureza qualificada.

Conforme recorda Paulsen (2006, p. 278):

A prescrição é matéria de normas gerais de direito tributário sob reserva de lei complementar desde a CF/67, atualmente por força do artigo 146, III, *b*, da CF/88”, destacando que a principal implicação de tal disposição é a de que “O legislador ordinário não pode dispor sobre matéria estabelecendo prazos, hipóteses de suspensão e de interrupção da prescrição, sob pena de inconstitucionalidade.

Por conseguinte, a matéria que disciplina sobre prazos, hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição são normas gerais de direito tributário, e estão sob reserva de lei complementar disposta no artigo 146, III, *b*, da CF/88. Portanto, a criação de uma lei ordinária para tratar da matéria seria considerada inconstitucional.

Corrêa leciona (2007, p. 292) que:

Em matéria tributária, a Constituição Federal, visando evitar possíveis conflitos e harmonizar matéria de importante densidade normativa, estabeleceu em seu artigo 146 da CF que caberia à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, em especial, dentre outras, sobre prescrição tributária.

Nos casos de hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição em matéria tributária de acordo com a CF/88, o artigo 146. III, *b*, determina que por sua densidade e relevância normativa, a matéria tem reserva de lei complementar para fixar normas gerais sobre legislação tributária.

Esclarece Hernandez (2007, p. 246), que:

No direito tributário, a prescrição é matéria que por determinação da alínea *b*, do inciso III, do artigo 146 da CF, devem ser tratadas por lei complementar, no que se refere as suas normas gerais.

Assim, o autor entende que para tratar da prescrição no direito tributário, obrigatoriamente, tem que dispor de reserva de lei complementar, que disciplinará a matéria no que se referir a normas gerais sobre legislação tributária.

Nesta mesma toada, Martins (2007, p. 48) destaca que

A matéria relativa à prescrição não está apenas cingida ao campo da legalidade, possuindo foros constitucionais, porquanto o artigo 146, III, *b*, da CF/88 reserva à lei complementar traçar normas gerais a respeito desse instituto.

Conquanto, a reserva de lei complementar autoriza traçar normas gerais a respeito da prescrição, pautando-se pela legalidade e constitucionalidade, porquanto quem autoriza o regramento, é o artigo 146, III, *b*, da CF/88, que fundamenta o cabimento da matéria.

É fora de dúvida, portanto, conforme explica Rodrigues (2007, p. 184) que: “a prescrição é matéria reservada a lei complementar por força do artigo 146, III, *b*, CF/88.”

Conforme assistiu até aqui, matéria sobre o instituto da prescrição é reservada a lei complementar por força do artigo 146, III, *b*, CF/88, quando se tratar de normas gerais sobre legislação tributária.

Outro não foi o entendimento da jurisprudência, tendo o STF ratificado exatamente esta mesma conclusão, conforme se confere no seguinte julgado:

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. 5.º 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, § 1.º, 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 § 1.º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os 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.” STF - RE 556664, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, STF - Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008.

No julgamento acima, o STF entendeu pela inviabilidade de uma lei ordinária estabelecer prazo prescricional distinto do previsto em lei complementar, justamente porque a Constituição reserva exclusivamente a esta, a última tarefa de tratar de prescrição em matéria tributária.

Destarte, o entendimento do STF seja pela inviabilidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº. 8.212/91 que estabelecem prazo de 10 (dez) anos para a constituição do crédito tributário. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos e não impugnados antes da data de conclusão do julgamento acima colacionado. Modulação dos efeitos da decisão em face da segurança jurídica.

Portanto, uma lei ordinária não poderia estabelecer prazo prescricional diferente do previsto em lei complementar porque esta viola o artigo 146, III, b, da CF.

É isso o que entende o STF, conforme se ilustra no seguinte julgado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO PRESCRICIONAL. CTN, ARTIGO 174. STATUS DE LEI COMPLEMENTAR. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. ARTIGO 40,

CAPUT E § 4º. PREVALÊNCIA DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. As normas relativas à prescrição e à decadência dos créditos tributários, por possuírem natureza de normas gerais de direito tributário, devem ser disciplinadas por lei complementar, consoante o disposto no artigo 146, III, *b*, da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

2. Em atenção ao comando do artigo 146, III, *b*, da CRFB, as normas relativas ao instituto da prescrição veiculadas pelo Código Tributário Nacional foram recepcionadas pelo novel ordenamento constitucional com status de lei complementar, razão pela qual o artigo 174 do referido código, ao prever que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva” não sofre as limitações relativas à suspensão do prazo prescricional constantes do artigo 40 e § 4º da Lei de Execuções Fiscais.

3. As diretrizes estabelecidas no CTN prevalecem sobre leis ordinárias, eis que nos termos da regência constitucional, diplomas normativos ordinários não constituem veículos aptos a disciplinarem matéria reservada à lei complementar, como os institutos da prescrição e da decadência. Precedente: STF - RE 556.664, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 14.11.08.

Como visto, as normas relativas ao instituto da prescrição veiculadas pelo CTN foram recepcionadas pelo novel ordenamento constitucional com status de lei complementar.

2.2. Da Prescrição Tributária no Código Tributário Nacional

Executando a tarefa descrita no artigo 146, III, *b*, da CF, o artigo 156, V, do CTN dispõe que:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

Observa-se que no rol do artigo 156 do CTN, ao lado do pagamento, encontram-se também a prescrição e decadência como hipóteses de extinção do crédito tributário.

Destaca Machado (2014, p. 227) que:

O Código Tributário Nacional, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário conforme disposto no artigo 156, V, do CTN. Assim nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para a cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária.

Conforme visto, a prescrição não só atinge o direito de ação, que é a relação processual tributária, como também extingue, o próprio crédito tributário, em razão da relação material.

Quanto a forma de contagem do prazo prescricional, dispõe o CTN que:

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; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

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.

Martins (2007, p. 31) leciona que:

Uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, começa a correr um prazo fatal de 5 (cinco) anos para prescrever o direito de ação, a não ser que seja interrompido por uma das hipóteses mencionadas no parágrafo único do artigo 174 do CTN.

Desta maneira o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário estabelecido no artigo 174 do CTN não se confunde com o prazo para se constituir o crédito tributário, pois apenas depois de constituído o crédito é que começa a correr a prescrição.

Como resultado da combinação dos artigos 156, V, e 174 do CTN, depois de constituído o crédito tributário, começa a fluir o prazo de 5 (cinco) anos para que

ocorra uma das hipóteses de interrupção do prazo prescricional, ou haja a suspensão de sua contagem.

Transcorrido tal prazo, configura-se a prescrição, cujo efeito será não apenas a extinção do direito de ação como do próprio direito material, na medida em que, por força do próprio CTN, extingue o crédito tributário.

2.3. O termo inicial: a constituição definitiva do crédito tributário.

Na hipótese em que o crédito tributário seja constituído por lançamento de ofício, a constituição definitiva se consuma quando da notificação do lançamento, desde que, é claro, não haja a apresentação de defesa administrativa.

No âmbito Federal, o prazo para a apresentação da impugnação é de 30 (trinta) dias, contados da notificação do lançamento conforme previsto no artigo. 15 do Decreto nº 70235 /72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Conforme assentado no dispositivo, a impugnação deverá ser formalizada por escrito, instruída com documentos e apresentada em 30 (trinta) dias, contados da intimação da exigência.

Segundo Hernandez (2007, p. 252) afirma que:

O crédito tributário será considerado definitivamente constituído na data em que notificado o contribuinte e não for apresentado recurso, ou na hipótese em que, havendo recurso, o contribuinte for notificado da decisão administrativa irreformável.

O precedente abaixo ilustra a situação em que houve discussão administrativa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. AÇÃO ANULATÓRIA. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. INVIABILIDADE.

1. A luz do art. 174, caput, do CTN, a constituição definitiva do crédito tributário, quando impugnado via administrativa, ocorre quando da notificação do contribuinte do resultado final do recurso, e somente a partir daí começa a fluir o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do referido crédito.

(...) 3. Recurso especial improvido."

STJ - REsp 592.321/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 4.12.2006.

Como visto, se houver a apresentação de defesa administrativa, a constituição definitiva do crédito tributário apenas se consumará quando finalizada a discussão.

Mas há ainda uma outra hipótese: a de lançamento por homologação, em que o contribuinte declara o débito mas não efetua seu pagamento.

Nesses casos, não se promove o lançamento de ofício do valor declarado, conforme entendimento cristalizado pela Súmula nº 436 do STJ:

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

No entanto, uma vez declarada a obrigação tributária, se o tributo não for pago, ou se pago for inferior ao declarado, pode este valor ser imediatamente inscrito em dívida ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

Existe uma corrente que defende que, uma vez declarado o tributo devido, o prazo prescricional passa a fluir a partir da data da entrega da declaração. Tal entendimento é encontrado em julgados da Primeira Turma do STJ, como no REsp. 839.220/RS, Relator Min. José Delgado, cuja ementa é transcrita abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IRPJ. TRIBUTO DECLARADO EM DCTF E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO. PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL RECONHECIDA.

(...) 2. Segundo jurisprudência que se encontra solidificada no âmbito deste STJ, a apresentação, pelo contribuinte, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco. A partir desse momento, tem início o cômputo da prescrição qüinqüenal, facultada à Fazenda para providenciar o ajuizamento da ação executiva.

(...) 5. Nesse panorama, não há que se cogitar de prazo decadencial, porquanto, com a entrega da DCTF, tem-se constituído e reconhecido o crédito tributário, incidindo, tão-somente, o prazo prescricional de cinco anos, em conformidade com o artigo 174 do CTN.

6. Recurso especial não-provido. (g.n.) STJ - REsp 839.220/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma julgado em 05.10.2006, DJ 26.10.2006 p. 245, Repdj: 01.02.2007 p. 430).

Assim o acórdão colacionado entende que o tributo lançado por homologação devidamente declarado pelo contribuinte, o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário não pago passaria a fluir a partir da data em que é feita a declaração.

Existe ainda, uma outra corrente que defende que, do termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária. Tal entendimento é encontrado em julgados da Primeira Turma do STJ, como o Resp. 850.423/SP, Relator Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28/11/2007, DJ 07/02/2008 p. 245, cuja ementa é transcrita abaixo:

TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

(...) 2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

(...) 6. Recurso especial provido em parte. (*g.n.*) – STJ -REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28/11/2007, DJ 07/02/2008 p. 245.

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO.

(...)

2. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

3. Cuida-se de Imposto de Renda de Pessoa Física-IRPF ano-base 1995, exercício 1996, caso em que o pagamento da referida exação poderia ser realizado em parcelas até o mês de setembro de 1996. Assim, o prazo prescricional começou a correr em outubro de 1996 e consumou-se em outubro de 2001. Como a execução fiscal foi ajuizada em setembro de 2003, ocorreu a prescrição do tributo executado.

4. Recurso especial provido - STJ, REsp 789.443, Min. Rel. Castro Meira, DJ 11.12.2006.

Esse também é um entendimento do STJ, como visto, é de que o termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

Nesse contexto, as decisões colacionadas aderem à lógica de que o prazo prescricional tão somente poderá ser iniciado após o vencimento da obrigação. Em casos de tributos lançados por homologação, nem sempre o momento da declaração coincidirá com o vencimento da obrigação, oposto disso, são datas distintas, motivo pelo qual seria inadequado indicar a data da declaração como marco inicial do prazo de prescrição.

A rigor, a aparente contradição entre os dois entendimentos ora discutidos é resolvida no EDcl em REsp 363.259/SC, cujo relator foi o Min. Herman Benjamin. A ementa faz importante distinção entre as hipóteses nas quais a declaração é feita em data anterior à do vencimento, e as hipóteses nas quais a declaração é posterior à data do vencimento. Cujas ementas são descritas abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO VIA DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA.

(...) 3. "Divergências nas Turmas que compõem a Primeira Seção no tocante ao termo a quo do prazo prescricional: a) Primeira Turma: a partir da entrega da DCTF; b) Segunda Turma: da data do vencimento da obrigação." (REsp 644.802/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2007, DJ 13.04.2007, p. 363).

4. Devem-se distinguir duas situações: a) hipóteses em que a declaração é entregue antes do vencimento do prazo para pagamento (v.g. Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física); e, b) casos em que a entrega da declaração se dá após o vencimento da obrigação (v.g. DCTF).

5. Na hipótese "a" - declaração entregue antes do vencimento do prazo para pagamento -, o lapso prescricional começa a fluir a partir do dia seguinte ao do vencimento da obrigação (postulado da *actio nata*). Isso porque, "no interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período." (REsp 911.489/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 10.04.2007, p. 212).

6. Na hipótese "b" - entrega da declaração após o vencimento da obrigação - não se pode cogitar do início da fluência do lapso prescricional antes da entrega da declaração, ainda que já vencido o

prazo previsto em lei para pagamento, simplesmente porque não há crédito tributário constituído. É a declaração que constitui o crédito, fluindo, até a sua entrega, apenas o prazo decadencial.

7. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF - refere-se sempre a débitos já vencidos, pelo que o prazo prescricional inicia-se a partir do dia seguinte à entrega da declaração.

(...)

9. Embargos de Declaração parcialmente acolhidos, com efeitos modificativos, para conhecer do Recurso Especial e negar-lhe provimento." (EDcl no REsp 363.259/SC, Rel. Ministro Herman Benjamim, Segunda Turma, julgado em 15/05/2007, DJe 25/08/2008.

Em resumo, o acórdão enumera os seguintes argumentos: (1) a prescrição apenas poderá começar se já vencida a obrigação; (2) no entanto, se a obrigação venceu antes da declaração do contribuinte, não há que se falar ainda em fluência do prazo prescricional, pois o crédito tributário ainda não foi constituído; (3) uma vez preenchidos os pressupostos (1) e (2), o prazo prescricional se inicia, podendo ser contado da data da declaração, se já vencida a obrigação, ou da data em que deveria ter sido paga, se já previamente declarado o crédito tributário. São, assim, conciliáveis os dois entendimentos esposados nos acórdãos acima colacionados.

A partir de tais momentos passa a fluir o prazo prescricional. E caso não ocorra nenhuma hipótese de interrupção ou suspensão, o decurso do prazo de 5 (cinco) anos configurará a prescrição.

Portanto cumpre estudar, as hipóteses de interrupção e de suspensão da prescrição.

2.4. Interrupção da prescrição

O artigo 174, parágrafo único, I a IV, do CTN prevê as situações em que o prazo de prescrição será interrompido:

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; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

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.

Esta é a redação vigente do artigo 174 do CTN, com a alteração promovida pela LC nº 118/2005.

A redação original desse mesmo dispositivo previa que a interrupção se dava pela citação válida:

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;
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.

O presente trabalho se debruçará exclusivamente sobre a hipótese do inciso I, visto que é a única que se insere no contexto do trâmite da execução fiscal.

Com efeito, pretende-se estudar a configuração da prescrição intercorrente exclusivamente no curso da execução fiscal, de maneira que as demais hipóteses de interrupção não guardam pertinência com o presente estudo.

Com efeito, o inciso II prevê como hipótese de interrupção o “protesto judicial”, que é medida preparatória da execução fiscal.

Trata-se do procedimento especial e cautelar, requerido ao juiz e ordenado por este, com a finalidade da notificação do devedor e que apenas toma lugar antes da propositura do executivo fiscal.

Na percepção do crédito tributário, o protesto judicial somente se justifica na hipótese do Fisco estar impossibilitado de ajuizar a execução fiscal, diante da iminência do término do prazo prescricional.

Quanto à hipótese do inciso III, que trata da interrupção “por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor”, tinha grande relevância antes da Lei Complementar nº 118/2005, quando o inciso I previa textualmente a “citação pessoal”.

Não sendo possível a citação pessoal, podia o Fisco obter o efeito interruptivo mediante citação por edital, constituindo o devedor em mora por essa forma.

O inciso III, ao se referir a “qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora”, sem dúvidas parece se referir as notificações ou intimações judiciais que não a “citação pessoal”, atos processuais que evidenciarão a intenção do credor em receber o seu crédito.

O inciso IV, dispõe que sobre qualquer “ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”. Nesse dispositivo reside a única hipótese de interrupção do prazo prescricional que decorre de ato do devedor.

Que poderá ocorrer nos seguintes casos: carta ou petição do devedor, declaração escrita, requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação, pedido de parcelamento do débito, entre outras situações.

Importa ao presente trabalho o estudo da hipótese do inciso I, que no texto original do artigo 174 do CTN tomava por critério a citação do devedor e que, na sua redação vigente, toma por critério o despacho que ordena a citação.

A propósito da alteração de redação, Coelho (2007, p. 92) diz que:

A citação pessoal do devedor era, até o advento da LC nº 118/2005, a forma clássica de interrupção da prescrição tributária. De fato, na teoria processual é pacífico que a citação válida torna a coisa litigiosa, previne a jurisdição, constitui o devedor em mora, inaugura a instância e interrompe a prescrição (artigo 219 do Código de Processo Civil).

Vale ressaltar que o artigo 219 do CPC utiliza como critério para a interrupção da prescrição, o que está disposto no § 1º que diz “o despacho do juiz que ordenar a citação.”

Assim preceitua o artigo 219 do Código de Processo Civil:

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. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)
§ 1º A prescrição considerar-se-á interrompida na data do despacho que ordenar a citação. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973).

Vale lembrar que na época a LEF, em seu artigo 8º, § 2º, previa hipótese diferente de interrupção da prescrição, em comparação com o texto original do CTN, em seu artigo 174, parágrafo único inciso I.

Preceitua o artigo 8º, § 2º da LEF:

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.

Na época, portanto, enquanto o CTN previa como hipótese de interrupção a citação válida, a LEF previa como hipótese de interrupção o “despacho que ordena a citação.”

Diante de tal dilema, entendeu o STJ que devia prevalecer o CTN, conforme se confere nos seguintes julgados:

(...) Em processo de execução fiscal, é pacífico nesta Corte o entendimento segundo o qual o despacho que ordena a citação não interrompe o prazo prescricional, pois somente a citação pessoal produz esse efeito, devendo prevalecer o disposto no artigo 174 do CTN sobre o artigo 8º, § 2º, da LEF - Lei nº 6.830/80 (...). STJ - Resp.773011/RS, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJ: 03.10.05).

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO. PRESCRIÇÃO. INTERRUÇÃO. PREVALÊNCIA DO CTN. 1. O art. 8º, § 2º, da LEF deve ser aplicado em harmonia com o art. 174 do CTN, não operando a interrupção da prescrição o simples despacho do juiz que determina a citação. Precedentes: EDcl no AgRg no RESP 250723/RJ, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 21.03.2005; RESP 112126/RS, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 04.04.2005. 2. Recurso especial a que nega provimento. - STJ, 1ª Turma Recursal, REsp 865286, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 03/10/2006.

(...) 2. Visualiza-se que, com relação à cobrança dos exercícios de 1994 a 1996 do IPTU, o lustro prescricional encartado no art. 174, do CTN, somente poderia ser interrompido pela citação válida do devedor, haja vista ainda não viger a LC n. 118/2005, que permitiu a interrupção da prescrição pelo despacho que ordena a citação. STJ – Resp. 853371/RS; Rel. Min. Humberto Martins, DJ 18.9.2006.

O entendimento do STJ, como visto, era de que, se a citação não fosse efetivada antes de transcorridos 5 (cinco) anos da data da constituição definitiva do

crédito tributário, a prescrição deveria ser decretada, à luz da redação original do artigo 174 do CTN, não se aplicando o disposto no artigo 8º parágrafo § 2º da LEF.

Ocorre que a partir da LC nº 118/2005 “o despacho do juiz que ordena a citação do devedor”, previsto no inciso I artigo 174 do CTN, passou a ser considerado como ato interruptivo da prescrição, e não mais a própria “citação pessoal do devedor.”

Contudo, é necessário realizar uma interpretação sistemática, devendo o referido dispositivo ser harmonizado com o § 1º do artigo 219 do CPC, de modo que, se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não o despacho citatório, que interrompe a prescrição.

Assim, conforme ementa do STJ colacionada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVOREGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO A QUO. INTERRUÇÃO. ART. 174 DO CTN ALTERADO PELA LC 118/2005. APLICAÇÃO IMEDIATA AOSPROCESSOS EM CURSO, SALVO NOS CASOS DE DESPACHO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO. INTERPRETAÇÃO EM CONJUNTO COM O ARTIGO 219, § 1º DO CPC. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DECONTROVÉRSIA N. 1.120.295-SP. JUÍZO DE RETRATAÇÃO.1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia de n. 1.120.295-SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, consignou entendimento segundo o qual artigo 174 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o § 1º do artigo 219 do CPC, de sorte que "Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição", salvo nos casos em que a demora na citação é imputável exclusivamente ao Fisco. (...).3. Agravo regimental não provido. STJ - AgRg no AgRg no REsp 1158792/SP, Primeira Turma, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 17/11/2010).

O entendimento do STJ parece ter embasamento jurídico. A inércia do credor é requisito indispensável para o fluxo do prazo prescricional, de modo que, sendo o despacho que ordena a citação do devedor ato que não depende do Fisco, não há que se falar em inércia e nem fluência do prazo de prescrição.

Assim, o despacho que ordena a citação do devedor apenas reconhece a efetivação do exercício do direito de ação pelo Fisco, que ao agir pleiteando a ação, coloca fim em eventual conduta inerte, que é o alvo da prescrição.

A nova redação conferida ao artigo 174, I, do CTN pela LC nº 118/2005, ao eleger o despacho do juiz que ordena a citação na execução fiscal, como ato interruptivo da prescrição, também teve o efeito de harmonizar o CTN com a LEF, que em seu artigo 8º, § 2º, dispõe igualmente que, o despacho do juiz que ordenar a citação é causa interruptiva da prescrição.

Essa alteração, repise-se, conferiu maior proteção ao Fisco, pois a mera ordem assinada pelo juiz já produz efeito interruptivo, independentemente do tempo que a citação demandará para efetivar-se. Assim, quanto antes ocorrer a interrupção do prazo para prescrição, melhor para a Fazenda Pública e, conseqüentemente, pior para o devedor.

Destaca Paulsen (2008, p. 281) que:

Da leitura dos seus incisos, vê-se que não basta o Fisco ajuizar a Execução Fiscal no prazo quinquenal: tem de obter o “despacho do juiz que ordena a citação”, este sim causa interrupção do prazo (artigo 174, parágrafo único, inciso I, com a redação da Lei Complementar nº 118/2005).

Dentre as demais hipóteses de interrupção previstas no artigo 174 do CTN, o inciso II prevê o “protesto judicial.”

Trata-se do procedimento especial e cautelar, requerido ao juiz e ordenado por este, com a finalidade da notificação do devedor.

Na percepção do crédito tributário, o protesto judicial somente se justifica na hipótese do Fisco estar impossibilitado de ajuizar a execução fiscal, diante da iminência do término do prazo prescricional.

Quanto à hipótese do inciso III, que trata da interrupção “por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor”, tinha grande relevância antes da Lei Complementar nº 118/2005, quando o inciso I previa textualmente a “citação pessoal”.

Não sendo possível a citação pessoal, podia o Fisco obter o efeito interruptivo mediante citação por edital, constituindo o devedor em mora por essa forma.

O inciso III, ao se referir a “qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora”, sem dúvidas parece se referir as notificações ou intimações judiciais que não a “citação pessoal”, atos processuais que evidenciariam a intenção do credor em receber o seu crédito.

O inciso IV, dispõe que sobre qualquer “ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”. Nesse dispositivo reside a única hipótese de interrupção do prazo prescricional que decorre de ato do devedor.

Esta hipótese poderá ocorrer nos seguintes casos: carta ou petição do devedor, declaração escrita, requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação, pedido de parcelamento do débito, entre outras situações.

Cumpre-nos focar, agora, como ocorre a suspensão da prescrição.

2.5. Suspensão da prescrição

A jurisprudência do STJ orienta-se, ora pela suspensão da prescrição pela interposição de recurso administrativo (AgRg no REsp nº 1088111-SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 24-3-2009), ora se orienta pelo impedimento da constituição do crédito tributário, interrompendo a contagem do prazo prescricional pela existência de discussão administrativo a seu respeito (REsp nº751132/RS, Rel. Min. Luis Fux, DJ de 15-1-2007).

EXECUÇÃO FISCAL AUTO DE INFRAÇÃO INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL. TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECEDENTES 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. Agravo regimental improvido. - Segunda Turma: 20090324. STJ - AgRg no REsp 1088111 SP 2008/0204851-3. Rel. Min. Humberto Martins, DJe 24/03/2009.

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO DIES DIES A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL. DECISÃO FINAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA DE ERRO MATERIAL. IRRELEVÂNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

INOCORRÊNCIA. 1. Consoante o cânone do art. 174 do CTN, o prazo prescricional começa a ser contado da data definitiva da constituição do crédito tributário. A existência de discussão administrativa a respeito do crédito tributário obsta sua constituição definitiva, interrompendo a contagem do prazo prescricional, que tão-somente reinicia-se com a manifestação definitiva da autoridade administrativa. (Precedentes: REsp 396.699 - RS, Relator Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, 4ª Turma, DJ 15 de abril de 2002; REsp 190.092 - SP, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ de 1º de julho de 2002). (...) 5. Recurso especial conhecido e desprovido. STJ – Resp. 751.132/RS, Rel. Min. Luis Fux, DJ de 15-1-2007.

Na concepção de Machado (2014, p. 228) leciona que:

Suspender a prescrição significa paralisar o seu curso enquanto perdurar a causa de suspensão. O prazo decorrido perdura, e uma vez desaparecida a causa da suspensão o prazo continua em curso.

Assim, a interrupção e a suspensão são institutos que se diferenciam por sua própria natureza, conforme explica o seguinte julgado do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. LEI N. 6.830 /80, ART. 40 CTN, ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, NÃO SE CONFUNDEM NEM SE CONFLITAM A INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO E A SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRIBENTE DE QUE CUIDAM, RESPECTIVAMENTE, O ART. 174, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O ART. 40 DA LEI N. 6.830/80. ENQUANTO ESTIVER SUSPENSO O CURSO DA EXECUÇÃO CONFORME PREVISÃO CONTIDA NO ART. 40 FS LEI N. 6.830 /80 NÃO CORRERA O PRAZO PRESCRICIONAL. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. - STJ - RECURSO ESPECIAL STJ -REsp. 64939 SP 1995/0021080-0 - Data de publicação: 18/03/1996.

Nesse contexto, é necessário investigar se a suspensão da prescrição, por sua vez, encontra abrigo em algum dispositivo de proteção no Código Tributário Nacional.

O CTN em seu artigo 151, inciso I, admite a fluência do prazo prescricional na pendência de crédito tributário com exigibilidade suspensa. É o caso da moratória individual que suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas que não suspende a prescrição. Somente na hipótese de moratória obtida mediante dolo, assim poderá ser revogada. Situação em que o tempo decorrido entre a concessão de moratória e sua revogação não se computa para o efeito de prescrição artigo 155, I, combinado com o parágrafo, primeira parte do CTN.

Outra situação seria nos casos em que não se apurou o dolo na obtenção da moratória a sua revogação dar-se-á sem imposição de penalidade e desde que ainda não prescrito o crédito tributário parte final do mesmo dispositivo em tela.

No primeiro caso, o CTN estatuiu hipótese de suspensão retroativa da prescrição tendo como suporte fático, não a concessão de moratória, mas a sua revogação. No segundo caso, em que não houve dolo do beneficiado a moratória só poderá ser revogada (anulada, na verdade) se ainda não se consumou a prescrição, o que implica reconhecer a fluência do prazo prescricional durante o período abrangido pela moratória, que é uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido, não se pode prestigiar a inércia do Fazenda Pública negando a própria finalidade da prescrição que é a de trazer segurança jurídica a todos.

Assim, o estudo das hipóteses de suspensão será dividido em duas partes, a primeira tratando do CTN e a segunda da LEF.

2.5.1. Hipóteses de suspensão do CTN

O CTN não prevê especificamente a figura da suspensão da prescrição mas apenas a sua interrupção, nos termos do parágrafo único do artigo 174 do CTN.

Contudo, em seu artigo 151 estabelece hipóteses em que ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I - moratória;
II - o depósito do seu montante integral;
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).
Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

A constituição do crédito tributário em definitivo traz consigo os atributos da liquidez, certeza e exigibilidade.

Suspender a exigibilidade significa impedir temporariamente qualquer medida de cobrança pelo Fisco.

Harada (2011, p. 374) explica que:

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. A suspensão não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua intacto desde sua constituição definitiva pelo lançamento, notificado ao sujeito passivo.

Vale lembrar que o artigo 141 do CTN dispõe que “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.”

Sabe-se que, caso não tenha havido ainda a constituição do crédito tributário, a suspensão da exigibilidade não impede a Fazenda Pública de fazê-lo por meio do lançamento, uma vez que a suspensão só recai sobre o atributo da exigibilidade do crédito tributário, impedindo os subsequentes atos de cobrança, dentre elas, a propositura da ação de execução fiscal.

Carvalho (2005, p. 439) leciona que:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à formalização da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário.

De fato, não há como imaginar a suspensão do crédito tributário antes mesmo de sua existência, de existir a exigibilidade, sem antes já ter havido o lançamento, pois este é condição daquela. A suspensão só irá operar de fato em face de um crédito tributário existente, exigível.

Sobre a exigibilidade do crédito tributário, Machado (2014, p. 190) afirma que:

A exigibilidade nasce quando já não cabe reclamação nem recurso contra o lançamento respectivo, quer porque transcorreu o prazo legalmente estipulado para tanto, que porque tenha sido proferida a decisão em última instância administrativa.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode permanecer inalterada desde sua constituição definitiva, enquanto persistirem as causas de suspensão.

Uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda Pública ficará impedida de cobrar o tributo, inclusive não poderá ajuizar ação de execução fiscal. Até que cesse a causa suspensiva do prazo ficará também suspenso o prazo para o ajuizamento da execução fiscal.

Assim, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário será sempre provisória, que poderá se perdurar por um período de tempo, sendo que poderá ocorrer a qualquer momento a cessação da suspensão da exigibilidade da obrigação.

Carvalho (2014, p. 436) lembra que:

A suspensão no curso do prazo prescricional é diferente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois para que se possa suspender o curso de tempo que leva à prescrição o mesmo deve ter se iniciado. Como exemplo, ocorre quando o sujeito passivo é notificado do lançamento para recolher ou impugnar o débito em 30 (trinta) dias. Se o sujeito passivo impugnar a exigência do débito em processo administrativo específico, a exigibilidade ficará suspensa porém o fluxo do prazo prescricional não terá sequer começado.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se confunde, com a suspensão do prazo prescricional, pois o mesmo nem teria começado. Portanto, para suspender o curso de tempo que leva a prescrição o mesmo deve ter se iniciado.

Referindo-se à situação em que a suspensão da exigibilidade surge depois de constituído o crédito tributário.

Paulsen (2008, p. 281) ensina que:

A suspensão do prazo prescricional ocorre por força da própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses do artigo. 151 do CTN, a moratória, o depósito do montante integral, a impugnação e recurso administrativo, a liminar em mandado de segurança, a liminar ou antecipação de tutela em outras ações, o parcelamento. Isso porque, suspende a exigibilidade, resta afastado um dos requisitos para a execução, que pressupõe título certo, líquido e exigível. Não há outras causas suspensivas da exigibilidade que não estas decorrentes diretamente do Código Tributário Nacional, sendo inconstitucionais as leis ordinárias que estabeleceram hipóteses diversas, pois invadiram a reserva de lei complementar constante do art. 146, III, b, da Constituição Federal.

Uma vez constituído o crédito tributário, a suspensão da exigibilidade no andamento da execução fiscal, respaldada nas hipótese do artigo 151 do CTN, pode paralisar o curso da execução, desde que, requerida pelo devedor. O mero requerimento não garante a suspensão do referido crédito, mas, se faz necessário a homologação pela Fazenda Pública. E nesse caso, a suspensão da execução fiscal, não significa a extinção do crédito até o efetivo cumprimento da obrigação administrativa do débito

De igual modo, suspender a exigibilidade impedirá a prática de atos de exigência, suspendendo a fluência do prazo prescricional.

O prazo já percorrido permanece computado e após a solução da causa suspensiva continua do ponto onde parou. Já se houver a existência de uma causa suspensiva no momento da propositura da ação de execução, esta deve ser extinta por falta do pressuposto de exigibilidade.

O parágrafo único do artigo 155 do CTN reconhece o efeito de suspensão da prescrição ao prescrever que na hipótese de ser descoberto que a obtenção da moratória se deu mediante dolo ou simulação do beneficiado, ela será revogada e o tempo decorrido entre a concessão de moratória e sua revogação não se computa para efeito de prescrição do direito à cobrança do crédito. É o que se chama de suspensão retroativa da prescrição.

O artigo 155 do CTN reconhece a figura da suspensão quando se tratar de moratória como dispõe o dispositivo:

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.

Assim se o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, o crédito será cobrado acrescido de juros e multa. O tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito de prescrição do direito à cobrança do crédito. É o que se chama de suspensão retroativa da prescrição.

Da mesma forma, o parcelamento também suspenderá a exigibilidade e, ao mesmo tempo, o prazo prescricional, como decorrência da incidência do artigo 151, VI, do CTN.

Deve-se atentar, porém, para o fato de que o parcelamento pressupõe reconhecimento do débito pelo devedor, o que configura causa interruptiva do prazo prescricional, artigo 174, parágrafo único, IV, do CTN

Embora a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se confunda com a suspensão da prescrição, sempre que ocorrer uma causa suspensiva da exigibilidade, isto implicará na suspensão da fluência do prazo prescricional.

Analizados a correlação entre os dois institutos podemos passar agora, a analisar o instituto da prescrição intercorrente.

2.5.2. Hipóteses de suspensão da LEF

A LEF prevê duas hipóteses de suspensão do prazo prescricional. A primeira delas, prevista no artigo 2º, § 3º, da LEF, que trata da inscrição dos créditos tributários na dívida ativa, enquanto a segunda, prevista no § 2º artigo 40 da mesma Lei, trata do arquivamento do processo em razão da não localização de bens.

O artigo 2º, § 3º, da LEF dispõe o seguinte:

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.

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

A certidão de dívida ativa (CDA) é título executivo extrajudicial, dotado de liquidez, certeza e exigibilidade relativas, como dispõe o art. 204 do CTN. Constitui-se unilateralmente pela Fazenda Pública, sendo o único título executivo extrajudicial que não necessita da assinatura do devedor para ser válido.

A inscrição do crédito em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária. Isso quer dizer que o crédito tributário não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, ser passível de cobrança judicial do devedor, conseqüentemente ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir exigibilidade à relação jurídico tributária. Portanto, a dívida ativa pode ser definida como crédito tributário inscrito.

Após os atos preparatórios e inscrito o crédito tributário em dívida ativa, o devedor será notificado do inteiro teor da certidão para, em sessenta dias, alternativamente: efetuar o pagamento, acrescido dos encargos incidentes; solicitar o parcelamento do débito por uma das formas previstas em lei; ou prestar garantia integral do crédito em cobrança, por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia.

O entendimento do STJ, no entanto, recusa efeito a esta hipótese, em relação aos créditos de natureza tributária, justamente porque o artigo 146, III, *b*, da CF/88, estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e créditos tributários conforme o artigo 174 do CTN.

É isto o que ilustra o seguinte julgado:

EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO – SUPREMACIA DO CTN SOBRE A LEI DE EX (ART. 174) EXECUÇÕES FISCAIS – LAPSO PRESCRICION (ART. 2º, § 3º) AL CONSUMADO.
1. A suspensão de 180 dias do prazo prescricional a contar da inscrição em Dívida Ativa, prevista no art. 2.º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, aplica-se, tão-somente, às dívidas de natureza não tributária. Porquanto, a prescrição do direito do Fisco ao crédito tributário regula-se por lei complementar, in casu, o art. 174 do CTN. Agravo regimental improvido. STJ - (AgRg no REsp 1.016.424/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 17.6.2008).

A inscrição em dívida ativa, ato interno da Administração, não tem qualquer influência sobre o prazo prescricional em relação aos créditos de natureza tributária.

Isto porque, no que se refere aos tributos, o artigo 2º, § 3º, da LEF invade matéria reservada à lei complementar, não sendo, portanto, aplicável à execução de crédito tributário.

A segunda hipótese é a do artigo 40 da LEF:

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.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

A lógica utilizada é de que, suspenso o processo, ficará ao mesmo tempo suspenso o curso do prazo prescricional, mas esta situação deverá perdurar somente por um período de 1 (um) ano, após o que, será determinado o arquivamento dos autos.

Sabbag (2015, p. 884) explica que:

Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano da suspensão da execução, o juízo deve ordenar o arquivamento dos autos em cartório (artigo 40, parágrafo § 2º, da LEF), até o momento em que forem encontrados devedor ou patrimônio equivalente à dívida exequível, ocasião em os autos serão desarquivados, dando-se prosseguimento normal à execução.

Ou seja, os autos devem permanecer arquivados até o momento em que forem localizados o devedor ou bens penhoráveis, oportunidade em que os autos serão desarquivados, em prosseguimento à execução.

Estranhamente, o entendimento do STJ a respeito da prescrição intercorrente parece tomar como pressuposto a validade desta hipótese da suspensão prevista fora do CTN, portanto, não fundada em lei complementar.

É isto o que se confere nos seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – DECRETAÇÃO EX OFFICIO – POSSIBILIDADE – ART. 40 § 4º DA LEI 6.830 /80 (REDAÇÃO DA LEI 11.051 /2004) - NORMA DE DIREITO PROCESSUAL -

APLICAÇÃO AOS FEITOS AJUIZADOS ANTES DE SUA VIGÊNCIA
- PRECEDENTES STJ.

1. Na execução fiscal, interrompida a prescrição com a citação pessoal e não havendo bens a penhorar, pode a Fazenda Pública valer-se do art. 40 da LEF para suspender o processo pelo prazo de um ano, ao término do qual recomeça a fluir a contagem até que se complete cinco anos, caso permaneça inerte a exequente durante esse período.

4. Recurso especial não provido - justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins. T2 - Segunda Turma DJe. - 22/9/2008. STJ – Resp. 842.085 RS.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CITAÇÃO DO EXECUTADO ART. 40 DA LEF. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. Constituído o crédito tributário, tem a Fazenda Pública cinco anos para obter a citação do executado, sob pena de prescrição. A suspensão do feito pelo prazo de um ano é cabível após interrompida a prescrição, com a citação pessoal. Não havendo bens a penhorar, o exequente vale-se do art. 40 da LEF, restando suspenso o processo e, conseqüentemente, o prazo prescricional por um ano, ao término do qual recomeça a fluir a contagem até que se complete cinco anos. Agravo regimental improvido. STJ - AgRg no REsp 730480 MG 2005/0036247-6. DJe data de publicação: 28/08/2006

Embora tais julgados tenham como tema central a prescrição intercorrente – que será tratada adiante –, ao estabelecer seu pressuposto na prévia suspensão do prazo prescricional, acaba reconhecendo à Fazenda Pública o direito de valer-se do artigo 40 da LEF para suspender o processo pelo prazo de um ano, suspendendo igualmente o prazo prescricional.

Note-se, ainda, que o precedente dá a entender que se trataria de efetiva suspensão, ou seja, que um prazo já em curso seria apenas suspenso, voltado a correr do ponto em que parou – raciocínio que é logo depois recusado, visto que o STJ acaba tomando o momento final do prazo de suspensão como marco inicial para a contagem integral do prazo de 5 anos para a prescrição intercorrente.

A suspensão seria pelo prazo de 1 (um) ano, ao término do qual voltaria a fluir a contagem do prazo prescricional, até que se completassem os cinco anos, caso permanecesse inerte a exequente durante esse período – o que configuraria, assim, uma interrupção do prazo prescricional.

Ora, o artigo 40 da LEF, tal como o art. 2º, § 3º da mesma Lei, contém hipótese de suspensão do prazo prescricional, o que não atende à reserva de lei

complementar estabelecida pelo artigo 146, III, b, da CF em relação ao crédito tributário.

Vale notar que em outro precedentes, tratando diretamente da aplicação do art. 40 da LEF, como hipótese de suspensão, o mesmo STJ afastou a sua aplicação em relação ao crédito tributário, fazendo prevalecer o art. 174 do CTN:

EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR - PRECEDENTES. 1 - Pacificou-se no STJ o entendimento de que o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no art. 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o art. 146, III, b, da CF. 2 - Em consequência, o art. 40 da Lei nº 6.830/80, por não prevalecer sobre o CTN, sofre os limites impostos pelo art. 174 do referido ordenamento tributário. Assim, após o transcurso de um quinquênio, marcado pela contumácia fazendária, impõe-se a decretação da prescrição intercorrente, consoante entendimento sumulado. 3 - Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada. 4 - Agravo regimental desprovido. STJ - 1ª Turma; AgRg no REsp nº 418.162-RO (2002.0025867-2); Rel. Min. Luiz Fux; j. 17/10/2002; v.u.) RSTJ 166/59.

A consequência disto seria que durante a suspensão da execução fiscal pela ausência de bens penhoráveis, continuaria fluindo o prazo prescricional, aos menos quanto aos créditos de natureza tributária.

O artigo 40 da LEF voltará a ser tratado mais a frente, quando da análise da prescrição intercorrente.

Cabe agora adentrar no tema central, analisando como corre o prazo para a configuração da prescrição intercorrente em relação aos créditos de natureza tributária no trâmite da execução fiscal.

3. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Nessa terceira parte será abordado o instituto da prescrição intercorrente, analisando o fluxo prescricional durante o trâmite da ação de execução fiscal.

Prescrição intercorrente é aquela cujo curso se inicia após a interrupção do prazo prescricional, se o processo de execução permanecer parado por desídia do credor.

TRIBUTÁRIO. EEXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INÉRCIA DA FAZENDA ESTADUAL. 1. Configurada a inércia da Fazenda Estadual, que permitiu o arquivamento do feito por mais de cinco anos sem que diligenciasse para prosseguir com a execução, consubstancia-se a prescrição intercorrente. 2. Precedentes jurisprudenciais. 3. Recurso não provido (REsp n. 188.963-SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1º Turma, DJ 11.03.2002).

Assim, enquanto a prescrição comum corre até a fluência do prazo ou a ocorrência de hipótese de interrupção, a prescrição intercorrente toma lugar após a interrupção, estudando-se no presente trabalho apenas aquela que se consuma durante a tramitação da execução fiscal.

A LEF dispõem em seu artigo 40 que:

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.
§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.
§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.
§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

Como se vê, o dispositivo pretende regular tão-somente a suspensão do processo. Mas foi a partir dele que o STJ veio a consolidar entendimento a respeito da contagem do prazo para a prescrição intercorrente, ao final editando a Súmula 314 do STJ com o seguinte teor:

Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

No embalo desta criação jurisprudencial, a Lei 11.051/2004 acrescentou ao artigo 40 da LEF o artigo § 4º, *in verbis*:

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Assim, a prescrição intercorrente, no processo de execução fiscal promovido pela Fazenda Pública, passou a contar com previsão expressa.

Conforme ensina Coelho e Coêlho (2007, p. 80):

A Prescrição intercorrente consiste na perda da pretensão, durante o curso da relação processual, em face do decurso da relação processual, sem a prática de todos os atos processuais destinados a levar a cabo o processo e fixar definitivamente a decisão acerca da pretensão levada a juízo.

Assim, no curso de um processo do qual a prescrição foi interrompida, o prazo outrora interrompido volta a fluir, caso o exequente deixe de praticar atos processuais essenciais ao prosseguimento do processo.

O STJ esclareceu essa questão ao julgar o REsp nº 1.034.191 RJ, como relatora a Ministra Eliana Calmon que assim discorreu sobre o seu voto:

(...) 2. Cumpre, antes de tudo, entender que a prescrição intercorrente, consoante aplicação, é resultante de construção doutrinária e jurisprudencial para punir a negligência do titular de direito e também para prestigiar o princípio da segurança jurídica, que não se coaduna com a eternização de pendências administrativas ou judiciais. Assim, quando determinado processo administrativo ou judicial fica paralisado por um tempo longo, por desídia da Fazenda Pública, embora interrompido ou suspenso o prazo prescricional, este começa a fluir novamente. Portanto, a prescrição intercorrente pressupõe a preexistência de processo administrativo ou judicial, cujo prazo prescricional havia sido interrompido pela citação ou pelo despacho que ordenar a citação, conforme inciso I, do parágrafo único do art. 174 do CTN, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 118, de 9-2-2005. Portanto, a prescrição intercorrente é aquela que diz respeito ao reinício da contagem do prazo extintivo após ter sido interrompido. (...) STJ - Resp. nº 1.034.191 RJ, Min^a Rel. Eliana Calmon, DJe: 13/11/2013.

Nota-se que ao utilizar essa tese, o intuito é obstar a duração dos processos por prazo indefinido, é um procedimento que gera um indubitável problema burocrático sobrecarregando o Judiciário.

A utilização dessa técnica não deixa de ser um controle de processos, evitando-se, o dispêndio de recursos materiais e humanos do Judiciário.

Desta maneira, no intuito de prever uma maior efetividade nas decisões, o processo não pode ter sua duração indefinida e nem ter um prazo prefixado para o seu encerramento, até porque pode passar por uma série de imprevistos até a conclusão da prestação jurisdicional. Na verdade, o que se pretende com a aplicação da prescrição intercorrente no decorrer do trâmite processual é estabelecer e criar limites temporais para esta indefinição.

Na execução fiscal, ainda que as normas jurisprudenciais sejam precedentes, a questão é tratada atualmente pela Lei nº 11.051/2004, que acrescentou o § 4º ao artigo 40, da LEF.

O instituto é derivado das normas que tratam da prescrição, com muitas de suas especificidades, incluindo prazos e marcos suspensivos e interruptivos gerais. As normas jurisprudências inovam, contudo, ao autorizar o reinício do prazo interrompido no âmbito do mesmo processo onde ocorreu a interrupção; e fixar um marco inicial novo peculiar para contagem da prescrição, que já fora ajuizada

Como explica Toniolo (2010, p. 108):

A chamada prescrição intercorrente se diferencia da prescrição em geral por representar o reinício do prazo interrompido pelo ajuizamento da demanda no momento processual escolhido pelo legislador como adequado.

Nesse sentido interessa tratar da prescrição intercorrente, no sentido restrito a execução fiscal dos créditos tributários, que uma vez aplicada, pode extinguir, em um mesmo processo, a mesma pretensão exercida no ajuizamento da ação, e que pode voltar a fluir, a partir de determinado evento de fato ou de direito.

Explorada, então, a relevância do instituto da prescrição intercorrente para o ordenamento jurídico na busca da segurança jurídica, cabe agora explorar o seu conceito.

A prescrição intercorrente é caracterizada pela inércia continuada e ininterrupta no curso do processo em tempo superior ao estabelecido pela legislação, em que se verifica a prescrição em dada hipótese. Se o processo seguir o seu andamento normal não há falar em prescrição, pois terá sido interrompida pelo despacho do juiz que ordenar a citação, e igualmente não será consumada, pois a pretensão terá sido exercida. Ainda será caracterizada, se o credor não praticar os atos processuais por sua própria desídia, a intercorrência poderá ser aplicada no decorrer do processo.

A falta da prática dos atos processuais pela Fazenda Pública durante a relação processual que possam levar o processo judicial a termo, pode dar origem a prescrição intercorrente, liberando o devedor do encargo.

Souza (2007, p. 137) afirma que:

A prescrição intercorrente é aquela cujo curso se inicia após a citação, se o processo de execução permanecer parado por desídia do credor. Assim, enquanto a prescrição comum corre antes do ajuizamento da ação, a intercorrência tem lugar durante o processo. O prazo é o mesmo que o legalmente estabelecido para a primeira.

O instituto da prescrição intercorrente tem um marco temporal inicial e final dentro do processo de execução fiscal, se o Fisco não praticar atos judiciais afim de impulsionar o processo, ficará caracterizada a sua inércia.

Melo (2007, p. 236) afirma que “A prescrição intercorrente decorre da negligência da Fazenda em dar prosseguimento às exigibilidade tributárias.”

O fato de a Fazenda Pública não praticar atos processuais afim de levar o processo judicial a termo, caracteriza negligência, portanto, factível a aplicação da prescrição intercorrente no decorrer do processo judicial.

Conforme supra citado, os conceitos apresentados pelos doutrinadores revelam que a prescrição intercorrente se dá pela inércia da Fazenda Pública em não praticar atos processuais destinados a levar a termo o processo de execução fiscal em determinado lapso temporal, culminando na desobrigação do devedor em adimplir o crédito tributário.

Consoante a afirmação de Toniolo (2010, p. 133) ao dizer que:

Quando o autor abandona a ação, deixando de exercer os poderes, as faculdades e os deveres inerentes ao polo processual que ocupa, deixa também de exercer a pretensão correspondente ao crédito afirmado em juízo. Logo, volta-se ao estado de inércia e ao abandono do direito por seu titular, coma as consequências que tanto repudiam o ordenamento jurídico.

Quando o Fisco não exerce esse direito dentro de um lapso temporal, a inércia no decorrer da ação de execução fiscal, pode caracterizar o abandono desse direito, se não praticado os atos processuais judiciais que possam levar o processo a termo. Assim, o devedor poderá ser liberado da obrigação.

Portanto, se o feito permanecer paralisado por mais de cinco anos depois de proposta a ação de execução fiscal, poderá configurar-se a prescrição intercorrente se o exequente permanecer inerte após decorrido o prazo de suspensão do processo.

Portanto, a inércia da Fazenda Pública no processo de execução fiscal, caracteriza-se pela obrigação de conceder o andamento processual, que depende de ato seu, e se não for praticado por qualquer circunstância, é certo que, se o processo ficar paralisado por culpa sua, é suscetível a ocorrência da prescrição intercorrente.

Assim, se a paralisação for pela inércia da Fazenda Pública, se consuma a prescrição intercorrente.

Segundo Júnior (2000, p. 145-146) explica que:

Para admitir-se a prescrição intercorrente, no entanto, é necessário que a inércia processual se deva, por inteiro, à Fazenda Exequente. Se é o devedor ou se são as deficiências do serviço forense que acarretam a paralisação do feito, não se poderá pensar em prescrição do direito do Fisco.

Se o processo ficar parado dependendo de um despacho do juiz não há se falar em prescrição intercorrente.

Harada (2007, p. 392) explica que:

Interpreta que pela lei de regência, sem a obtenção do despacho citatório do devedor no processo executivo fiscal, tem-se por consumada a prescrição. Igualmente tem-se por consumada a prescrição se, após interrupção da prescrição pelo despacho que ordenar a citação do executado, o processo ficar paralisado por cinco

anos. É a chamada prescrição intercorrente, reconhecida pela doutrina e jurisprudência remansosa.

Se não houve citação por desídia do Fisco, à prescrição deve ser verificada, se ocorreu, após decurso do prazo de 5 (cinco) anos, deve ser aplicada a prescrição intercorrente, isso só será possível em face da inércia do exequente em não movimentar o processo.

3.1. Da Súmula 314 do STJ

O artigo 40 da LEF determina que quando não for localizado o devedor ou bens passíveis de penhora, o juiz deve suspender a execução pelo prazo de 1 (um) ano, perdurando tal circunstância, o processo deve ser arquivado sem baixa na distribuição.

Embora tal dispositivo apenas pretendesse veicular uma hipótese de suspensão, o mecanismo nele previsto acabou por servir de baliza para que o STJ consolidasse entendimento a respeito de uma situação prática em que a prescrição intercorrente ficaria configurada de maneira incontestada.

Serve de ilustração o seguinte julgado da 1ª. Seção do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. SUSPENSÃO DO FEITO. INTIMAÇÃO PESSOAL DA FAZENDA PÚBLICA. DESNECESSIDADE.

"É firme o entendimento jurisprudencial do STJ no sentido de configurar-se a prescrição intercorrente quando, proposta a execução fiscal e decorrido o prazo de suspensão, o feito permanecer paralisado por mais de cinco anos por culpa da exequente. Nesse sentido: Paralisado o processo por mais de oito anos sem que a exequente promova nenhum ato ou procedimento para impulsionar o andamento do feito, fica caracterizada a prescrição intercorrente uma vez que o princípio do impulso oficial não é absoluto" STJ - (REsp 502732 / PR; Rei. Min. Franciulli Netto, DJU 29.03.2004). (REsp 978.415/RJ, Rei. Min. José Delgado, DJ 16.4.2008, p. 1).

Tal entendimento foi cristalizado na Súmula 314 do STJ, nestes termos:

Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Perceba-se que a Súmula colacionada não faz menção expressa ao despacho de arquivamento provisório após o prazo de um ano, nem explicita quanto à intimação da Fazenda da suspensão ou do próprio arquivamento provisório, dando a entender que transcorrido o prazo de um ano da suspensão, se iniciaria o prazo da prescrição intercorrente.

Dispõe o julgado colacionado:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS. PRAZO PRESCRICIONAL INTERCORRENTE. 1. Nos termos do art. 40, § 4º, da Lei n. 6.830/80, configura-se a prescrição intercorrente quando, proposta a execução fiscal e decorrido o prazo de suspensão, o feito permanecer paralisado por mais de cinco anos, contados da data do arquivamento, por culpa da parte exequente. Aplicação da Súmula 314/STJ. 2. O cerne da questão está em saber se as diligências realizadas pelo agravante após o arquivamento provisório do processo de execução fiscal possuem o condão de dar novo início ao prazo prescricional intercorrente. 3. A realização de diligências sem resultados práticos ao prosseguimento da execução fiscal não possui a faculdade de obstar o transcurso do prazo prescricional intercorrente. STJ - AgRg no REsp 1328035 MG 2012/0120183-1, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Julgamento em: 11/09/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 18/09/2012.

O julgado ensina que se o processo de execução fiscal permanecer paralisado por mais de 5 (cinco) anos contados da data do arquivamento, configura-se a prescrição intercorrente aplicando-se a Súmula 314/STJ.

3.2. O contraste entre o conceito geral de prescrição intercorrente e a Súmula 314 do STJ

O instituto da prescrição intercorrente é aceita pela doutrina e jurisprudência, após a interrupção do prazo prescricional, a inércia por parte da Fazenda Pública por prazo superior a 5 anos.

São inúmeras as hipóteses em que se pode alegar tal configuração.

A Súmula 314 do STJ trata apenas de uma situação específica, acabando por deixar de fora inúmeras outras situações práticas de alta indagação.

Qual a solução a ser dada no caso de ser proferido o despacho de citação e a citação não ocorrer depois de ultrapassados mais de 10 anos sem a expedição da

carta de citação. Pode-se dizer que a culpa seja exclusivamente do poder judiciário e que não houve inércia por parte da Fazenda Pública?

A Súmula 314 do STJ, no final das contas, trata apenas da situação em que os autos permaneçam arquivados por mais de 5 anos, e isto depois de ultrapassado um ano de suspensão na forma do caput do artigo 40 da LEF.

Pior: a Súmula se mostra insuficiente até mesmo para pacificar a situação específica que se propõe a tratar, tendo sido recentemente reaberta a discussão no STJ, em regime de Recurso Repetitivo, por meio do Recurso Especial nº 1.340.553/RS.

Coloca-se em discussão, agora, o seguinte detalhamento:

- 1) - O prazo de um ano de suspensão previsto no artigo 40, parágrafos 1º e 2º, da LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido.
- 2) - Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não decisão judicial nesse sentido, findo o prazo de um ano, inicia-se automaticamente o prazo prescricional de cinco anos durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do artigo 40, parágrafos 2º, 3º e 4º, da Lei 6.830, findo o qual estará prescrita a execução fiscal.
- 3) - A efetiva penhora é apta a afastar o curso da prescrição intercorrente, mas não basta para tal o mero peticionamento em juízo requerendo a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens.
- 4) - A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (artigo 245 do Código de Processo Civil), ao alegar a nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do artigo 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição).

Como visto, a própria confusão entre os institutos da suspensão (por um ano) ao final de que viria a iniciar-se o prazo para prescrição intercorrente, tal como se se tratasse de hipótese de interrupção, acarreta dúvida em saber se não estaria, no caso, exigindo-se o transcurso de 6 (seis) anos, ao invés de 5 (cinco), como estabelecido no art. 174 do CTN.

Tal situação levou o Tribunal Regional Federal da 4. Região a decidir pela inconstitucionalidade parcial do artigo 40, caput e § 4º, da LEF, por entender que a

interpretação que leva ao prazo superior a 5 (cinco) anos viola a reserva de lei complementar para cuidar de prescrição.

A Corte Especial do referido Tribunal entendeu que não caberia ao legislador ordinário estabelecer hipótese de suspensão da prescrição, tampouco levar ao aumento do prazo quinquenal. Daí por que conta o prazo de 5 (cinco) anos já a partir do despacho que determina a suspensão da execução e não do decurso de 1 (um) ano.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. TERMO INICIAL. DESPACHO DE SUSPENSÃO. ART. 40, DA LEF. LAPSO TRANSCORRIDO. 1. A Corte Especial deste Tribunal, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade do § 4º e caput do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, adotou interpretação de acordo com a Constituição Federal, fixando como termo inicial do prazo de prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão (art.40, caput). Caso em que o despacho de suspensão fora publica em 26/06/1995 e a sentença sido prolatada em 07/08/2013, restando patente a incidência da prescrição quinquenal. TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL AC 233660720144049999 PR 0023366-07.2014.404.9999 (TRF-4) Data de publicação: 16/04/2015.

Note-se que a discussão passou ao largo do fato de que a própria previsão de hipótese de suspensão ou de interrupção da prescrição é matéria reservada a Lei Complementar, o que forçosamente conduziria ao afastamento da aplicação do artigo 40 da LEF em relação aos créditos de natureza tributária.

CONCLUSÃO

O estudo circunscreve-se a prescrição quinquenal intercorrente dos créditos de natureza tributários no trâmite da execução fiscal.

No curso da execução fiscal, a prescrição intercorrente é caracterizada pela inércia continuada e ininterrupta da Fazenda Pública após ocorrida a hipótese de interrupção da prescrição ordinária prevista no artigo 174, p. u., I, do CTN.

Assim, proferido o despacho do juiz que ordena a citação, nos termos da redação vigente do artigo 174, p. u., I, do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar 118/2005, afastada estará a prescrição em sua forma de contagem ordinária, iniciando novo prazo de 5 (cinco) anos, agora para a prescrição intercorrente.

O Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula 314, cristalizou o entendimento de que, “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por 1 (um) ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.”

Trata-se de uma fórmula de contagem de prazo baseada nas circunstâncias previstas no art. 40 da LEF, ou seja, que não se compromete a resolver toda a diversidade de circunstâncias em que poderia ser configurada a prescrição intercorrente, mas apenas a hipótese de não localização do devedor ou de bens, seguida de despacho de suspensão do processo.

Embora tal dispositivo da LEF apenas pretendesse veicular uma hipótese de suspensão, o mecanismo nele previsto acabou por servir de baliza para que o STJ consolidasse entendimento a respeito de uma situação prática em que a prescrição intercorrente ficaria configurada de maneira inconteste: a paralisação do andamento por 5 (cinco) anos sucessivos, ocorrida na sequência da suspensão do processo por meio de despacho do Juiz.

Aliás, de acordo com o texto da Súmula 314 do STJ, a contagem dos 5 (cinco) anos apenas começaria ao final do prazo de 1 (um) ano de suspensão, o que implicaria, na verdade, no prazo de 6 (seis) anos para a configuração da prescrição.

Isto levou o TRF da 4ª Região a entender que tal forma de contagem, que faz com que o prazo possa ser superior a 5 (cinco) anos, seria inconstitucional por violar a reserva de lei complementar para cuidar de matéria sobre prescrição.

Isto porque, matéria tributária que cuida especialmente da prescrição, deve ser tratada por lei complementar como é o caso do Código Tributário Nacional, desde a Constituição anterior, tem *status* de lei complementar, dispondo sobre as normas gerais em matéria tributária, inclusive sobre a prescrição.

Examinando os dispositivos do CTN, verifica-se a determinação do marco inicial para a contagem do prazo, a constituição do crédito tributário, a consequência da prescrição, a extinção do crédito, e o marco interruptivo desse prazo. Além de tratar do conteúdo prescricional de maneira uniforme, sendo que somente autoriza a prescrição comum e não a prescrição intercorrente.

Portanto, em tese não seria possível aceitar outras normas para tratar de matéria tributária, em particular a prescrição. Isso significa dizer que; se porventura ocorrer essa situação, não estará sendo respeitado o princípio da reserva legal complementar, ou seja, o CTN não poderá ser modificado ou alterado, salvo por lei complementar específica que regule a matéria.

Vale evidenciar, que a Constituição Federal fala em norma legal complementar, conforme o disposto no artigo 146, III, b, do CTN para tratar de prescrição tributária, assim afasta o tratamento da matéria por outra norma ordinária, jurisprudencial, doutrinária ou consuetudinária.

No mesmo sentido, cabe examinar a aplicação do instituto da prescrição intercorrente dentro do sistema de normas hierárquicas, se a espécie normativa é adequada para criar um instituto, mas não possa delimitá-lo, ou seja, definir o seu marco inicial, nessa hipótese também não poderia ser adequada a norma que inseriu o instituto no ordenamento jurídico.

Assim, no que pese as divergências doutrinárias e jurisprudenciais, torna-se relevante alcançar a solidez e a segurança nas relações jurídicas, porquanto, a perpetuação de uma obrigação que, estabelece uma exceção de imprescritibilidade no ordenamento jurídico, não seria razoável aos princípios constitucionais norteadores do Direito.

REFERÊNCIAS

ÀVILA, René Bergmann, **Direito Processual Tributário**, processo Administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon: COELHO, Eduardo Junqueira, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13, in Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

COSTA, André L. **Decadência e Prescrição**: pesquisas tributárias nova série 13. In Ives Gandra Martins da Silva. 2ª. ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HARADA, Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____ HARADA Kiyoshi, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13, in Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13, in Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

JUNIOR, Humberto Theodoro, **Lei de Execução Fiscal**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MACHADO, Hugo de Britto, **Curso de Direito Tributário**, in Ives Gandra Martins, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____ MACHADO, Hugo de Brito, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13. *in* Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Humberto, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13, *in* Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008

MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Decadência e Prescrição**: pesquisas tributárias nova série 13. *in* Ives Gandra da Silva Martins. 2ª.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____ MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Curso de Direito Tributário**, *In* Ives Gandra da Silva Martins, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELO, José Eduardo Soares, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13. *in* Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

NUNES, Cleucio Santos, **Curso de Direito Processual Tributário**, São Paulo: Dialética. 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

_____ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário: Completo**, 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PORTO, Éderson Garin, **Manual da execução Fiscal**. 2ª Ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RODRIGUES, Cláudia, **O título executivo na execução de dívida ativa da Fazenda Pública**. São Paulo. Revista dos Tribunais 2002.

RODRIGUES, Fátima Fernandes, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13, in Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

RODRIGUES, Marlene Talarico Martins, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13, in Ives Gandra da Silva Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

RSTON, Sergio Martins, **A Prescrição intercorrente no Processo Civil brasileiro**. In CIANCI, Mirna Coordenadora **Prescrição no novo Código Civil, uma análise interdisciplinar**, São Paulo, Saraiva, 2005.

TONIOLO, Ernesto José, **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal** -, 2ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues, **Decadência e Prescrição**, pesquisas tributárias, nova série 13, in Ives Gandra Martins 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

HARADA, Kiyoshi http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=248474&key=5052317

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE nº STF - RE 556.664, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe. de 14.11.08, (Grifo editado). 556.664 – Tribunal Pleno, Min. Rel. Gilmar Mendes, Brasília, DF, 12 de junho de 1994. Lex jurisprudência do STF. Mérito. DJe-216, Divulg. 13.11.2008 Public.14.11.2008. Vol. 2341-10 PP-01886

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 592.321/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 4 de dezembro de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 789.443/SC, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 11 de dezembro de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 911.489/SP, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 27 de março de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 773.011RS, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 03 de outubro 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 865.286/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 03 de outubro 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 853.371/RS, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 18 de setembro de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 64.939/RS, Rel. Min. César Asfor Rocha, 1ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 18 de março de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 1.016.424/SP, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 17 de junho de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 842.085/RS, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 22 de setembro de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 978.415/RJ, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 16 de abril de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal. AgRg no REsp nº 1.328.035/MG, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 18 de setembro de 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal. AgRg no REsp nº 418.162-R5/RJ, Rel. Min. Luiz Fux. 1ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 17 de outubro de 2002.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Apelação, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal. AC nº 0023366-07.2014.404.9999/PR, Rel. Min. Candido Alfredo Dilva Leal Junior. 4ª Turma, Porto Alegre, RS. Lex jurisprudência do TRF. DJe.de 16 de abril de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 122.467/AM, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 14 de fevereiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 1.100.156/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 18 de junho de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 1.165.994/RO, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 28 de junho de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 735.220/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 16 de maio de 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal no REsp nº 661.726/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 28 de fevereiro de 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, Processual Civil e Tributário, Execução Fiscal. REsp nº 622.165/PE, Rel. Min. Luiz Fux. 1ª Turma, Brasília, DF. Lex jurisprudência do STJ. DJe.de 30 de junho de 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 314. Disponível em <http://www.stj.gov.br> < acesso em 21/05/2015>.

BRASIL Superior Tribunal de Justiça
<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequ>
< acesso em 02/12/2015.

BRASIL Superior Tribunal de Justiça
<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/enquadramento-constitucional-da-prescri%C3%A7%C3%A3o-intercorrente-jurisprudencial-e-legal-nas-execu%C3%A7>
< acesso em 02/12/2015.

BRASIL Superior Tribunal de Justiça
http://www.stj.jus.br/sites/STJ/Print/pt_BR/noticias/noticias/%C3%9Altimas/Pedido-de-vista-interrompe-julgamento-de-recurso-repetitivo-sobre-execu%C3%A7%C3%A3o-fiscal < acesso em 03/12/2015.

LEGISLAÇÃO brasileira: Constituição Federal artigo 146, III, *b*, - CF.

LEGISLAÇÃO brasileira: Lei nº 5.172/1996 - CTN.

LEGISLAÇÃO brasileira: Lei nº 6.830/80 – LEF.

LEGISLAÇÃO brasileira: Lei nº 5.869/1973 - CPC

LEGISLAÇÃO brasileira: Lei nº 11.051/2004.

LEGISLAÇÃO brasileira: Lei nº 8.212/1991.

LEGISLAÇÃO brasileira: Lei Complementar nº 118/2005 – LC.

LEGISLAÇÃO brasileira: Decreto nº 70.235/72.