

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Prescrição do Crédito da Fazenda Pública e a Execução Fiscal

Eurípedes Gomes Faim Filho

Juiz de Direito Titular da Vara da Fazenda Pública de São Vicente/SP. Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo. Professor de Direito. Sócio do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Resumo

A prescrição extingue o crédito tributário após cinco anos a contar do lançamento definitivo, assim, cabe repetição de indébito, sendo que o CTN prevê apenas a moratória como causa de sua suspensão. A interrupção ocorre conforme o art. 174 do CTN, parágrafo único, alterado pela LC 118/05. A Lei 6.830/80, no que tange à prescrição, foi recepcionada pela CF de 1988, de forma que, nesse ponto, é lei complementar, sendo válidas suas regras, por isso a Lei 11.051/04, que a alterou, é inconstitucional. Não há prescrição intercorrente durante o procedimento administrativo porque ela só começa depois do término desse, mas pode ocorrer decadência. A Súmula 314 do STJ não é válida.

Abstract

Tax law statute of limitation extinguishes tax credit after five years from the final assessment, therefore, if one pays a credit so extinguished one has the right to ask it back. The National Tax Code (CTN in Portuguese) says that the only possibility of suspension of the statute of limitation is moratorium. The statute of limitation's period may be stopped according to paragraph of article 174 of CTN, changed by Complementary Law 118/2005. Law 6.830/80, where it deals with statute of limitation, by the constitutional phenomenon of reception, is valid and complementary law, so Law 11.051/2005, witch changed Law 6.830/80, and is unconstitutional. There is no intercurrent statute of limitation during the administrative procedure because it starts only after it is finished, but laches may occur. Abridgment of law 314 made by Superior Justice Court (STJ in Portuguese) is not valid.

1. Prescrição Tributária

A prescrição no Direito Civil é a perda da *pretensão*,¹ ou seja, da possibilidade de exigir um direito em juízo em decorrência da inatividade do titular na defesa do seu direito por certo lapso de tempo, de acordo com a máxima latina “*dormientibus non succurrit jus*”.

Isso não significa a perda do direito de ação, que não se perde nunca, pois mesmo quando o crédito estiver prescrito e for intentada uma execução o direito de ação terá sido exercido pela propositura da execução, embora essa esteja fadada à extinção.²

¹ Código Civil de 2002: “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a *pretensão*, a qual se *extingue, pela prescrição*, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.” (grifo nosso)

² Contra, entendendo ser perda do direito de ação: CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 42; ICHIHARA, Yoshiaki. *Di-*

Já no caso do Direito Tributário, com a prescrição ocorre a extinção do crédito tributário e não meramente da pretensão, conforme o art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Essa diferença entre o Direito Tributário e o Direito Civil tem importância, pois o pagamento de uma dívida civil prescrita é válido, já o pagamento de uma dívida tributária prescrita não o é, cabendo neste último caso repetição de indébito,³ sendo a prescrição tributária irrenunciável por ser matéria de ordem pública.⁴

A esse respeito convém lembrar as seguintes regras do Código Tributário Nacional:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas *não para definição dos respectivos efeitos tributários.*”

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, *utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*” (grifo nosso)

Portanto, a lei tributária pode estabelecer efeitos tributários diversos dos institutos jurídicos de outras áreas, salvo se relacionados à distribuição ou limitação de competências tributárias. Assim, a prescrição, que na verdade é um princípio geral do Direito, não só do Direito Privado, pode receber um tratamento tributário próprio, o que ocorreu como mencionado neste texto.⁵

A prescrição tributária diverge da decadência tributária por ser essa a perda do direito de “constituir” o crédito tributário pelo lançamento, sendo que a prescrição só se inicia após findo o lançamento como passamos a ver.

2. Início do Prazo de Prescrição

“Constituído” o crédito tributário, o que, na linguagem do Código Tributário Nacional, significa tornar o crédito exequível pela determinação de sua liquidação e certeza, começa a correr o prazo de prescrição.⁶

A “constituição” do crédito tributário ocorre com o lançamento, naqueles casos em que o ato da autoridade é imprescindível, ou seja, no denominado “lançamento de ofício”, o que é comum de ocorrer, por exemplo, no IPTU.

rito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 165; HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 464. Este último autor menciona a idéia da perda da pretensão, no entanto opta por afirmar que há perda do direito de ação.

³ Contra, entendendo não caber repetição de indébito: ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 170.

⁴ Contra, entendendo ser renunciável: HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 464.

⁵ Da mesma forma a lei penal dá à prescrição um tratamento diverso do dado pela lei civil dizendo que a prescrição extingue a punibilidade, ou seja, o direito material de punir do Estado, não apenas a pretensão ou o direito de ação: “Código Penal (...) Art. 107. *Extingue-se a punibilidade*: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984) (...) IV - *pela prescrição, decadência ou preempção.*” (grifo nosso)

⁶ Contra, entendendo que é a partir da notificação: CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: RT, 2004, p. 689. Contudo, mantemos a posição do texto, pois de acordo com a redação do art. 174 do Código Tributário Nacional.

Há casos em que o lançamento se dá por um auto de infração, caso em que daí começa a correr o prazo prescricional.

Há situações nas quais o contribuinte deve recolher o tributo independente de atividade administrativa, o que o Código chama de “lançamento por homologação” e alguns indevidamente chamam de “autolanzamento”, pois, a rigor, nesses casos não há verdadeiro lançamento, pois o Fisco já tem o crédito liquidado e certo.

Também há casos de declaração de dívida feita pelo contribuinte, dependendo de uma averiguação pelo Fisco.

Nos dois últimos casos, se houver uma diferença em favor do Fisco, o prazo será de decadência, pois, quanto a essa diferença, não houve lançamento e essa diferença deverá ser lançada de ofício, não tendo começado nessa situação o prazo de prescrição com relação à diferença ou mesmo quanto ao débito declarado e não pago, pois ainda pendente de averiguação feita pelo lançamento.

O lançamento só é mesmo definitivo quando insuscetível de recurso ou de revisão de ofício, de acordo com as leis de cada entidade tributante. A data da inscrição do crédito na dívida ativa não marca esse momento, pois o crédito tem que estar constituído antes da sua inscrição.⁷

3. Prazo, Suspensão e Interrupção da Prescrição

Dispõe o Código Tributário Nacional, no seu art. 174, que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. Esse prazo não se prorroga até o dia útil seguinte, caso o último dia venha a cair em dia não útil, pois não há previsão nesse sentido na lei.⁸

O Código Tributário Nacional não trata especificamente da suspensão da prescrição, contudo prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos seguintes casos:

“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)”

Como se viu acima, diversamente do Direito Civil, no Direito Tributário a prescrição extingue não somente a pretensão, mas também o crédito, assim, não

⁷ Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 723; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 477. Contra, entendendo que a possibilidade de alteração não significa falta de definitividade e que o prazo se inicia com a expedição da certidão da dívida ativa: ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000, pp. 168 e 170.

⁸ Contra, entendendo haver prorrogação para o primeiro dia útil seguinte: ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 170.

se pode dizer que a suspensão da exigibilidade, ou seja, da pretensão, seja causa de suspensão da prescrição tributária.⁹

Tanto é assim que o Código é taxativo ao prever a suspensão da prescrição apenas no art. 155, parágrafo único, ou seja, nas moratórias, e somente naquelas em que houver dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele, caso em que o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito.

O depósito do montante integral, que só faz sentido se tiver o objeto de evitar os efeitos da mora durante uma discussão, pode ser feito na fase administrativa, quando o lançamento ainda não está terminado e, portanto, ainda não começou a correr a prescrição.

Especificamente no caso do inciso III do art. 151, o crédito ainda não foi definitivamente “constituído” pelo lançamento e, assim, a prescrição nem começou a correr.

As liminares e antecipações também podem ser concedidas ainda durante o processo administrativo do lançamento, razão pela qual não suspendem a prescrição que ainda não se iniciou.

Finalmente, o parcelamento, a hipótese mais recente de suspensão de exigibilidade, também não interrompe a prescrição, razão pela qual é mais sábio a Fazenda concedê-lo no curso do processo judicial, quando a prescrição tiver sido interrompida.

Convém lembrar que as causas de suspensão ou exclusão do crédito tributário não comportam interpretação analógica nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, assim o intérprete não pode estender a aplicação de tais normas.¹⁰

O prazo de prescrição pode ser interrompido, quando começa do zero novamente, e isso nas seguintes situações previstas no parágrafo único do art. 174, na sua redação original:

1. pela citação pessoal feita ao devedor;
2. pelo protesto judicial;
3. por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
4. por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Convém lembrar que, nos termos do art. 125, III, do Código Tributário Nacional, salvo disposição de lei em contrário, no caso de solidariedade a interrupção

⁹ Nesse sentido: MARTINS, Ives Gandra. *A Prescrição no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 356; BALEEIRO, Aliomar. “Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário e Prescrição”. *Revista de Direito Tributário* ns. 9/10, p. 9; HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 466.

Contra, entendendo que são causas de suspensão da prescrição: CALCICOLARI, Ricardo Pires e CORDIOLI, Maximilian Hagl. “A Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária”. *Direito Tributário Atual* n. 18, IBDT-USP, pp. 371/372. Estes últimos autores, brilhantes, principalmente por serem graduandos, argumentam com base na prescrição como sendo perda do direito de ação, inexecutável pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, contudo tal não nos parece correto, pois, como dissemos no texto, no caso do Direito Tributário há a perda do próprio crédito e não da pretensão ou da ação.

¹⁰ Conforme BALEEIRO, Aliomar. “Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário e Prescrição”. *Revista de Direito Tributário* ns. 9/10, p. 9.

ção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

A consulta não é motivo de interrupção ou suspensão do prazo prescricional.¹¹

Esse parágrafo único do art. 174 foi alterado, na sua primeira hipótese, pela Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, que dispôs que tal interrupção ocorre “pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”, tendo tal regra entrado em vigor no dia 9 de junho de 2005.

A regra da Lei Complementar 118 é de natureza processual ou material? Se for de natureza processual, ela se aplica aos feitos em curso desde logo, caso contrário não.

A prescrição é questão de direito material, pois ela ocorre normalmente fora do processo, não existindo Direito Processual fora do processo.¹²

Assim, a Lei Complementar 118, tratando de norma material nesse caso, só se aplica aos fatos geradores posteriores a ela e não desde logo, como ocorreria com uma norma de natureza processual.

Entretanto, essa regra não é nova, pois já prevista no art. 8º, parágrafo 2º, da Lei 6.830/80, cuja validade nesse ponto passamos a questionar:

4. A Prescrição Tributária e a Lei 6.830/80

Na execução fiscal cobra-se dívidas de natureza tributária e dívidas de natureza não tributária como, por exemplo, a multa de trânsito.¹³

Com relação à dívida de natureza não tributária, as regras sobre prescrição da Lei 6.830/80 são plenamente válidas. A dúvida surge no que diz respeito às dívidas de natureza tributária.

A respeito da prescrição, dispõe a Constituição de 1988:

“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 (...).”
(grifo nosso)

Assim, prescrição tributária é matéria reservada à lei complementar e, por isso, a partir da Constituição de 1988, não pode ser tratada pela lei ordinária.

Dessa forma, a Lei 11.051/04, que tratou da prescrição intercorrente, alterando a Lei 6.830, é inconstitucional por não ser lei complementar.¹⁴

Contudo, a Constituição anterior não mencionava expressamente a prescrição tributária como sendo reserva de lei complementar, da forma como hoje ocorre:

¹¹ Conforme CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 47.

¹² Contra, entendendo que prescrição é questão de direito formal: ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 170. Este autor não fornece argumentos para embasar sua posição.

¹³ Nesse sentido: CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: RT, 2004, p. 692.

¹⁴ Lei 6.830/80, art. 40, parágrafo 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)”

“Art. 18. (...)”

§ 1º Lei complementar estabelecerá *normas gerais de direito tributário*, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.” (grifo nosso)

O que seria matéria de “normas gerais de Direito Tributário” sempre foi muito controvertido, tendo a doutrina gasto rios de tinta e toneladas de papel para tratar do assunto, mas sem sucesso, o que fez o Constituinte de 1988 ser mais específico quando tratou do tema.

Caso a prescrição seja entendida como sendo matéria de norma geral, as disposições da Lei 6.830/80 a esse respeito seriam inconstitucionais desde o início, pois essa é uma lei ordinária.

Se for adotado o entendimento contrário, a Lei 6.830/80 não seria inconstitucional na sua origem e a parte dela que trata de prescrição teria se tornado lei complementar pelo fenômeno da recepção, tal como ocorreu com o Código Tributário Nacional, inicialmente lei ordinária, e convertido para lei complementar pela Constituição de 1967.

O Legislador tem um poder que foi constituído pelo Poder Constituinte e somente esse Poder Constituinte pode impor limites ao Poder Legislativo, não sendo lícito ao intérprete criar outros.

No caso, como o Poder Constituinte da Constituição anterior não disse o que era norma geral, cabia ao Poder Legislativo fazê-lo, assim o Legislador tinha liberdade para tratar da prescrição, não expressamente prevista pelo Poder Constituinte como reserva de lei complementar.

Além disso, a autonomia dos Estados e Municípios, consagrada pela Constituição anterior, também exige essa interpretação, tolhendo a União de poder não expressamente outorgado a ela pelo Poder Constituinte de interferir no âmbito dos Estados e Municípios.

Em virtude dessa liberdade é que se pode afirmar que o Legislador federal, estadual ou municipal poderia tratar de prescrição tributária na lei ordinária, antes de 1988, o que foi feito na Lei 6.830/80 pelo Legislador federal.

Poderia ser discutido se as normas sobre prescrição da Lei 6.830/80 se aplicariam apenas aos tributos da União, contudo, embora algumas vezes tenham se levantado nesse sentido,¹⁵ deve-se aceitar a aplicação das regras federais às demais entidades da Federação, mesmo antes da Constituição de 1988 devido à natureza concentradora de nossa Federação, fruto de sua própria origem.¹⁶

¹⁵ Contra a aplicação das normas do Código Tributário Nacional sobre prescrição e decadência aos Estados e Municípios vide ATALIBA, Geraldo. “Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios”. *Revista de Direito Público* n. 10, em especial p. 79; BORGES, Souto Maior. “Normas Gerais de Direito Tributário”. *Revista de Direito Público* n. 31, em especial p. 259; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 207.

¹⁶ Nesse sentido, ARZUA, Heron. “Contribuição ao Estudo dos Tributos Parafiscais”. São Paulo: Resenha Tributária e IBET, 1974, p. 42; COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Comentários à Constituição de 1988”. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 133; TÔRRES, Heleno Taveira. “Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional - Hierarquia das Normas - Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento”. *Revista de Direito Tributário* n. 84, pp. 54/55; CALCIOARI, Ricardo Pires e CORDIOLI, Maximilian Hagl. “A Prescrição Intercorrente em Matéria Tribu-

Mas, com o advento da Constituição de 1988, as normas sobre prescrição previstas na Lei 6.830/80 passaram a ser lei complementar, pelo fenômeno da recepção supramencionado, aplicando-se a todas as entidades da Federação.¹⁷

Nessa linha de raciocínio é válida e lei complementar a regra prevista no art. 2º da Lei 6.830/80 que diz:

“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.”¹⁸

Também é válida a regra do art. 8º da mesma Lei:

“Art. 8º

(...)

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

Essa norma revogou o disposto no art. 174, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a regra que diz: “lex posteriori derogant priori”.

Da mesma forma é o que ocorre com o *caput* do art. 40 da citada Lei:

“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.”

Esse dispositivo deve ser harmonizado com o art. 174 do Código Tributário Nacional que no seu parágrafo único diz que a prescrição é interrompida “pela citação pessoal feita ao devedor”, ou seja, somente se o devedor não for localizado e nem seus bens, haverá a *suspensão* da prescrição que recomeça a correr de onde parou tão logo seja encontrado o devedor ou bens passíveis de penhora.

Mesmo se a falta de andamento for imputável ao serviço judiciário ou ao Fisco haverá a prescrição, pois tal fato não é previsto na lei como caso de suspensão ou interrupção da prescrição.¹⁹

Isso parece contrariar a Súmula 106 do STJ que diz:

tária”. *Direito Tributário Atual* n. 18, IBDT-USP, pp. 366/367. Embora com fundamento diverso do texto por entender que prescrição não é questão de direito material: THEODORO JR., Humberto. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 194.

¹⁷ Nesse sentido: CALCIOLARI, Ricardo Pires e CORDIOLI, Maximilian Hagl. “A Prescrição Inter-corrente em Matéria Tributária”. *Direito Tributário Atual* n. 18, IBDT-USP, pp. 368/369. Contra, entendendo que não houve recepção: CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: RT, 2004, p. 691.

¹⁸ Regra semelhante encontra-se no Decreto-lei 1.793/80 que, pelas razões expostas no texto, se aplica a todas as entidades da Federação, diversamente do que ensina HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467, nota 45.

¹⁹ Contra: CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 47.

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

Ocorre que, no que tange aos tributos, a simples propositura de ação não interrompe e nem suspende a prescrição.

Dessa forma, se a citação ou a penhora não ocorrer por desleixo do Fisco, a prescrição continuará correndo naqueles casos de fato geradores anteriores à Lei Complementar 118, como mencionado *supra*, ou seja, haveria prescrição intercorrente, a qual passamos a tratar em seguida.

5. A Prescrição Intercorrente

Denomina-se intercorrente a prescrição ocorrida no curso do feito e tal instituto é aceito pelo STF como válido em nosso Direito em alguns casos.²⁰

Não há falar-se em prescrição intercorrente durante o processo administrativo, pois ela ainda não começou a correr, podendo ocorrer a decadência.²¹

O STJ, por sua vez, proclama a existência da prescrição intercorrente tributária na execução fiscal na Súmula 314:

“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.”

Essa Súmula traz como referência legislativa o art. 174 do Código Tributário Nacional e o art. 40 da Lei 6.830/80, baseando-se em precedentes que se iniciaram em 1998.²²

Dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional:

“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.”

Como se vê, nada há nesse artigo que mencione a prescrição intercorrente,²³ contudo o mesmo não ocorre com o art. 40 da Lei 6.830/80 que diz:

²⁰ Súmula 264: “Verifica-se a prescrição intercorrente pela paralisação da ação rescisória por mais de cinco anos.”

Súmula 327: “O direito trabalhista admite a prescrição intercorrente.”

²¹ Contra: COSTA, Alcides Jorge. “Decadência, Prescrição e Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 21, ano 5, outubro/dezembro de 1997. A favor, mas com outros fundamentos: CALCIOLARI, Ricardo Pires e CORDIOLI, Maximilian Hagl. “A Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária”. *Direito Tributário Atual* n. 18, IBDT-USP, p. 374.

²² Primeira Seção, julgado em 12.12.2005, *DJ* 08.02.2006, p. 258. http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=11. Site visitado no dia 28 de agosto de 2006.

²³ Contra, entendendo que a prescrição intercorrente é prevista no parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional: CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: RT,

“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.” (grifo nosso)

Este artigo diz que a prescrição se suspende enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens, assim, a contrário senso, fora desses casos, ocorreria a prescrição intercorrente por simples negligência da Fazenda em casos em que houvessem bens ou fosse encontrado o devedor, pois aí não haveria suspensão da prescrição que, assim, continuaria a correr e seria intercorrente porque ocorreria durante a execução.²⁴

Não sendo encontrados bens ou o devedor, o feito será encaminhado ao arquivo, mas aí não haverá prescrição, pois ela estará suspensa,²⁵ prosseguido a execução a qualquer momento em que o Fisco encontrar o devedor ou bens passíveis de penhora.²⁶

Conforme visto acima, ocorreria a denominada prescrição intercorrente no caso de não-citação ou não-penhora por falta reputável ao Fisco,²⁷ não tendo amparo legal, *data venia*, o prazo de um ano previsto na Súmula. A Lei 6.830/80, no seu art. 40, parágrafo 2º,²⁸ fala no prazo de um ano, mas não com relação a eventual recomeço da prescrição.

Convém lembrar que a súmula, no que carece de amparo legal, não é válida, pois a Constituição, como dissemos, exige lei complementar para tratar de prescrição, o mesmo fazendo o Código Tributário Nacional no seu art. 97 que exige respeito ao princípio da estrita legalidade tributária, sendo a súmula, nesse ponto, ilegal e inconstitucional.²⁹

Contudo, tal levaria cinco anos para acontecer, assim, seria muito melhor o juiz aplicar o disposto no art. 267, III, combinado com o parágrafo 1º do mesmo artigo, todos do CPC, conforme autorizado pelo art. 1º da Lei 6.830:

2004, p. 694. Mantemos a posição do texto porque nada há no parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional que faça menção à prescrição intercorrente.

²⁴ No sentido de que a inércia do Fisco na execução fiscal geraria a prescrição intercorrente: ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 169. Contra, entendendo que a prescrição intercorrente continua a correr no arquivo, mesmo não encontrados bens ou o devedor: CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4ª edição. São Paulo: RT, 2004, p. 691. Contudo, mantemos a posição do texto, pois de acordo com a redação legal.

²⁵ Contra, entendendo que há interrupção da prescrição: THEODORO JR., Humberto. *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 51; e FLAKS, Milton. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 194. Mantemos o entendimento do texto, pois o art. 40 fala claramente em suspensão, não tendo amparo legal interpretação diversa.

²⁶ Lei 6.830, art. 40: “§ 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.”

²⁷ Contra, entendendo que no caso de negligência do Fisco caberia apenas a extinção do feito ou a perempção: CALCIOIARI, Ricardo Pires e CORDIOLI, Maximilian Hagl. “A Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária”. *Direito Tributário Atual* n. 18, IBDT-USP, pp. 374/375.

²⁸ “§ 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.”

²⁹ “Art. 97. *Somente a lei* pode estabelecer: I - a instituição de *tributos*, ou a sua *extinção*; (...) VI - as hipóteses de exclusão, *suspensão e extinção de créditos tributários*, ou de dispensa ou redução de penalidades.” (grifo nosso)

“Art. 267. Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito:

(...)

III - quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias; (...)

§ 1º O juiz ordenará, nos casos dos ns. II e III, o arquivamento dos autos, declarando a extinção do processo, se a parte, intimada pessoalmente, não suprir a falta em 48 (quarenta e oito) horas. (...)”

Convém ressaltar que simples pedido de prosseguimento não dá andamento ao feito e a penalidade supramencionada só não deve ser aplicada se realmente a Fazenda der andamento ao feito.

6. Conclusões

Do exposto, podemos concluir o seguinte:

1. com a prescrição tributária ocorre a extinção do crédito tributário e não meramente a extinção da ação ou da pretensão;
2. o pagamento de uma dívida prescrita tributária não é válido e pode ser repetido;
3. a prescrição tributária diverge da decadência tributária por ser essa a perda do direito de “constituir” o crédito tributário pelo lançamento;
4. “constituído” o crédito tributário, o que, na linguagem do Código Tributário Nacional, significa tornar o crédito exequível pela determinação de sua liquidação e certeza, começa a correr o prazo de prescrição;
5. a “constituição” do crédito tributário ocorre com o lançamento, naqueles casos em que o ato da autoridade é imprescindível, ou seja, no denominado “lançamento de ofício”;
6. nos casos em que o lançamento se dá por um auto de infração, começa daí a correr o prazo prescricional;
7. no caso de lançamento por homologação e no de declaração de dívida feita pelo contribuinte, dependendo de uma averiguação pelo Fisco; se houver uma diferença em favor do Fisco, o prazo será de decadência;
8. a prescrição do crédito tributário ocorre em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, ou seja, do término do lançamento definitivo;
9. o lançamento só é mesmo definitivo quando insuscetível de recurso ou de revisão de ofício, de acordo com as leis de cada entidade tributante;
10. o Código Tributário Nacional não trata especificamente da suspensão da prescrição;
11. não se pode dizer que a suspensão da exigibilidade, ou seja, da pretensão, seja causa de suspensão da prescrição tributária;
12. o Código é taxativo ao prever a suspensão da prescrição apenas no art. 155, parágrafo único, ou seja, nas moratórias, e somente naquelas em que houver dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
13. o prazo de prescrição pode ser interrompido nos casos do art. 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional: pela citação pessoal feita ao devedor; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em

mora o devedor; ou por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor;

14. salvo disposição de lei em contrário, no caso de solidariedade a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais;

15. a consulta não é motivo de interrupção ou suspensão do prazo prescricional;

16. a primeira hipótese do parágrafo único do art. 174 foi alterada pela Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, ocorrendo a interrupção pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, tendo tal regra entrado em vigor no dia 9 de junho de 2005, sendo essa uma norma de direito material, como o são as normas relacionadas à prescrição;

17. com relação à dívida de natureza não tributária as regras sobre prescrição da Lei 6.830/80 são plenamente válidas;

18. prescrição tributária é matéria reservada à lei complementar a partir da Constituição de 1988;

19. a Lei 11.051/04, que tratou da prescrição intercorrente, alterando a Lei 6.830, é inconstitucional por não ser lei complementar;

20. o Legislador federal, estadual ou municipal poderia tratar de prescrição tributária na lei ordinária, antes de 1988, o que foi feito na Lei 6.830/80 pelo Legislador federal, devendo-se aceitar a aplicação das regras federais às demais entidades da Federação, mesmo antes da Constituição de 1988 devido à natureza concentradora de nossa Federação;

21. com o advento da Constituição de 1988, as normas sobre prescrição previstas na Lei 6.830/80 passaram a ser lei complementar, pelo fenômeno da recepção, aplicando-se a todas as entidades da Federação;

22. a regra do art. 2º, parágrafo 3º, da Lei 6.830/80 que diz que a inscrição na dívida ativa 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, é válida e lei complementar;

23. a regra do art. 8º, parágrafo 2º, da Lei 6.830/80 pela qual o despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição, é válida, lei complementar e revogou o disposto no art. 174, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional;

24. a regra da suspensão da prescrição do art. 40 da Lei 6.830/80 é válida e lei complementar, mas somente haverá a suspensão da prescrição se o devedor não for localizado e nem seus bens, e ela recomeça a correr de onde parou tão logo seja encontrado o devedor ou bens passíveis de penhora;

25. mesmo se a falta de andamento for imputável ao serviço judiciário ou ao Fisco haverá a prescrição, pois tal fato não é previsto na lei como caso de suspensão ou interrupção da prescrição;

26. no que tange aos tributos, a simples propositura de ação não interrompe e nem suspende a prescrição;

27. não há falar-se em prescrição intercorrente durante o processo administrativo, pois ela ainda não começou a correr, podendo ocorrer a decadência;

28. o art. 40 da Lei 6.830/80 prevê a prescrição intercorrente no caso em que, localizado o devedor ou encontrados bens, haja negligência da Fazenda em dar andamento à execução;

29. não tendo amparo legal e não é válido o prazo de um ano previsto na Súmula 314 do STJ;

30. o art. 40, parágrafo 2º, da Lei 6.830/80 fala no prazo de um ano, mas não com relação a eventual recomeço da prescrição; e

31. o juiz pode aplicar na execução fiscal o art. 267, III, c.c. o parágrafo 1º, do mesmo artigo, do Código de Processo Civil c.c. o art. 1º da Lei 6.830/80, sendo que o simples pedido de prosseguimento não dá andamento ao feito.