

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**CÁSSIA REGINA CAMPOS DE SIQUEIRA**

**A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE COMO HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DA  
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**SÃO PAULO**

**2017**

**CÁSSIA REGINA CAMPOS DE SIQUEIRA**

**A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE COMO HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DA  
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Aurora Tomazini de Carvalho.

**SÃO PAULO**

**2017**

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo estudar o instituto da prescrição intercorrente como hipótese de extinção da relação jurídica obrigacional estabelecida entre o Fisco e o contribuinte.

A prescrição intercorrente é apresentada como limite temporal ao processo executivo, impedindo a perpetuação da obrigação tributária, como medida de realização da segurança jurídica e de estabilização das relações humanas.

O instituto é abordado como norma jurídica, que encerra um processo contínuo de atos de aplicação do direito e de produção de novas normas, denominado ciclo de positivação do direito tributário. Esse ciclo se inicia com as normas constitucionais, conduz à elaboração da norma individual e concreta que constitui a relação jurídica tributária e, diante da insatisfação da obrigação combinada com o decurso do tempo, é exaurido com a produção da norma extintiva.

A pesquisa é desenvolvida com respaldo na legislação que disciplina a matéria, sobretudo a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, além das posições defendidas pela doutrina e pela jurisprudência, objetivando a compreensão da norma de prescrição intercorrente, especialmente, as condições para a sua produção, o seu veículo introdutor e seus fundamentos de validade.

Para tanto, será estudado o nascimento da relação jurídica tributária, as hipóteses de extinção da obrigação, as normas gerais em matéria de prescrição tributária, notadamente o prazo e as causas suspensivas e interruptivas, a execução fiscal como meio judicial de cobrança do crédito tributário e, finalmente, sua extinção pela prescrição intercorrente. Será abordada, ainda, a possibilidade de aplicação do instituto ao processo administrativo fiscal.

**Palavras-chave:** Processo tributário. Prescrição intercorrente. Extinção da obrigação tributária.

## ABSTRACT

The present work aims to study the intercurrent prescription institute as a hypothesis of extinction of the legal relationship established between the State and the taxpayer.

The intercurrent prescription is presented as a time limit to the tributary lawsuit, preventing the perpetuation of the tax obligation, as a measure to achieve legal security and stabilize human relations.

The institute is approached as a legal norm, which ends a continuous process of acts of application of the law and production of new legal norms, known as the cycle of positivation of tax law. This cycle begins with the constitutional norms, leads to the elaboration of the individual and concrete norm that constitutes the tax legal relationship and, faced with the dissatisfaction of the obligation combined with the passage of time, is exhausted with the production of the extinctive norm.

The research is developed with support in the legislation that disciplines the matter, especially the Federal Constitution and the National Tax Code, in addition to the positions defended by doctrine and jurisprudence, aiming at understanding the intercurrent prescription rule, especially the conditions for its production, its introductory vehicle and its validity grounds.

In order to do so, it will be studied the birth of the tax legal relationship, the hypotheses of extinction of the obligation, the general rules on tax prescription, especially the term and suspensive and interruptive causes, tributary lawsuit as a judicial means of collecting the tax credit and, finally, its extinction by intercurrent prescription. It will also be discussed the possibility of applying the institute to the administrative lawsuit.

**Keywords:** Tributary lawsuit. Intercurrent prescription. Extinction of the tax obligation.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>2 RELAÇÃO JURÍDICA, OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>7</b>
<b>3 EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>10</b>
<b>3.1 Prescrição.....</b>	<b>11</b>
<b>3.1.1 Competência Legislativa.....</b>	<b>12</b>
<b>3.1.2 Contagem do Prazo Prescricional.....</b>	<b>15</b>
<b>3.1.2.1 Suspensão da Prescrição.....</b>	<b>15</b>
<b>3.1.2.2 Interrupção da Prescrição.....</b>	<b>16</b>
<b>4 AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL.....</b>	<b>17</b>
<b>5 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL.....</b>	<b>18</b>
<b>5.1 Considerações Iniciais.....</b>	<b>18</b>
<b>5.2 Prescrição Intercorrente: Hipótese de Extinção da Obrigação Tributária.....</b>	<b>21</b>
<b>5.3 Contagem do Prazo da Prescrição Intercorrente.....</b>	<b>22</b>
<b>5.4 Prescrição Intercorrente e o Artigo 40 da Lei nº 6.830/80.....</b>	<b>25</b>
<b>5.5 Prescrição Intercorrente e o Redirecionamento da Execução Fiscal ao Terceiro Responsável.....</b>	<b>28</b>
<b>5.6 A Disciplina do Novo Código de Processo Civil.....</b>	<b>30</b>
<b>5.7 Jurisprudência sobre a Matéria.....</b>	<b>32</b>
<b>6 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>34</b>
<b>7 CONCLUSÕES.....</b>	<b>36</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>38</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O primado da segurança jurídica exige que as relações humanas sejam estabilizadas com o passar do tempo, evitando-se, assim, a perpetuação de conflitos causados por pretensões insatisfeitas. As normas de prescrição surgem, justamente, para evitar a eternização desses vínculos jurídicos, proporcionando a pacificação social.

Em matéria tributária, a prescrição tem o efeito de extinguir a relação jurídica pela qual o Fisco tem o direito de exigir o tributo e o contribuinte, o dever de efetuar o seu pagamento. A prescrição, portanto, é norma que regula o tempo da exigibilidade do tributo, impondo limites temporais à atuação do Estado que visa compelir o sujeito passivo a levar dinheiro aos cofres públicos.

O Estado, para o desempenho de suas atribuições públicas, necessita de recursos, que são obtidos, sobretudo, pela arrecadação tributária. Todavia, para que tenha o direito de exigir que o contribuinte transfira ao Estado parte de seu patrimônio, é necessária a constituição da relação obrigacional, que se dá por meio da produção de normas jurídicas.

Assim, tendo o contribuinte realizado a conduta descrita no antecedente da norma de incidência tributária, o Fisco terá o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o seu crédito pelo lançamento. Da constituição do crédito, o Estado tem mais 5 (cinco) anos para promover a sua cobrança judicial. E, no curso da execução fiscal, possui mais 5 (cinco) anos para obter a satisfação do crédito, findo o qual, não obtendo êxito, operar-se-á a prescrição intercorrente, que, declarada por sentença judicial, extingue o processo executivo e a obrigação tributária.

A prescrição intercorrente é norma limitadora do tempo do processo executivo, constituindo importante instituto para a realização da segurança jurídica, impedindo que sejam mantidas indefinidamente execuções fiscais que jamais alcançarão a sua finalidade, e, por consequência, obrigações tributárias que nunca serão satisfeitas.

Para tratarmos da extinção da obrigação tributária pela prescrição intercorrente, iremos, primeiramente, estudar o nascimento da relação jurídica tributária e do crédito do Fisco, analisando a inserção, tanto da norma constitutiva desse liame jurídico quando da respectiva norma extintiva, no denominado ciclo ou processo de positivação do direito tributário.

Dessa forma, estudaremos o fenômeno da prescrição intercorrente enquanto norma jurídica que provoca a extinção da obrigação tributária, investigando as condições para a sua produção, bem como a sua verificação no processo judicial e administrativo. Para tanto, estudaremos a legislação pertinente, além da doutrina e da jurisprudência sobre a matéria.

## 2 RELAÇÃO JURÍDICA, OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A relação jurídica tributária, pela qual o Estado tem o direito subjetivo de exigir uma prestação (consubstanciada no pagamento do tributo) e o contribuinte, o dever jurídico de levar dinheiro aos cofres públicos, instaura-se com a produção de uma norma individual e concreta, introduzida no sistema de direito pelo ato administrativo de lançamento ou pelo ato de formalização praticado pelo particular<sup>1</sup>.

O lançamento tributário consiste no ato humano, produzido pela autoridade competente e em observância ao procedimento próprio, que constitui o fato jurídico e formaliza o vínculo, de natureza obrigacional<sup>2</sup>, dado o conteúdo econômico da prestação: o pagamento de tributo.

É possível, ainda, que a relação jurídica tributária seja instituída por ato de formalização praticado pelo próprio sujeito passivo, como é o caso da entrega de declaração pelo contribuinte, contendo todos os caracteres da obrigação. Nessa hipótese, a norma individual e concreta é produzida pelo particular, sendo desnecessário o ato administrativo de lançamento.

Essa norma individual e concreta, que inaugura a obrigação tributária, integra um processo contínuo de aplicação de normas - assim considerado o ato humano realizado pela autoridade competente e em observância ao procedimento determinado pelo direito -, pelo qual são produzidas novas normas jurídicas, hierarquicamente inferiores às primeiras, denominado pela doutrina de ciclo ou processo de positivação do direito tributário.

Com efeito, a simples ocorrência, no mundo fenomênico, do fato descrito na hipótese normativa não faz nascer a relação jurídica. Para tanto, é necessário o ato de aplicação, ou seja, é preciso que o fato seja vertido em linguagem competente.

---

1 Embora o Código Tributário Nacional preveja três modalidades de lançamento (por homologação, por declaração e de ofício), utilizamos a classificação proposta por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que fala em “duas modalidades individuais de formalização do crédito, aglutinadas em plexos normativos que se distinguem em razão de disciplinar que a formalização do crédito seja realizada: (i) pelo contribuinte (e sujeito à homologação do Fisco) ou (ii) pela autoridade fiscal” (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 86).

2 De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, as relações jurídicas tributárias sem conteúdo patrimonial, ou seja, aquelas que têm como objeto um *fazer* ou *não fazer*, são melhor denominadas de “deveres instrumentais ou formais”, apontando a impropriedade na redação do Código Tributário Nacional, que emprega o termo “obrigação” para designar os dois tipos de nexos jurídicos (com ou sem substância econômica), classificando-as em “obrigação principal” e “obrigação acessória” (*Curso de Direito Tributário*, p. 361).

Ensina AURORA TOMAZINI DE CARVALHO<sup>3</sup> que:

Sempre que se produz uma linguagem jurídica, alguém está aplicando uma norma, mediante um processo que denominamos de positivação. Positivar, assim, é passar da abstração para a concretude das normas jurídicas. O que se efetiva, necessariamente, por meio de ato humano. Este ato, bem como a pessoa credenciada para realizá-lo, são determinados pelo direito e é por meio dele que normas são inseridas no sistema, numa posição hierarquicamente inferior.

O processo de positivação do direito tributário tem como ponto de partida as normas constitucionais que atribuem competência tributária aos entes federados, bem como estabelecem a materialidade e o procedimento para a instituição dos tributos. Com fundamento nas regras constitucionais, são produzidas as normas gerais e abstratas, que veiculam a hipótese normativa e sua consequência jurídica, ou seja, estabelecem a regra matriz de incidência. Estas, por sua vez, fundamentam a produção das normas individuais e concretas, que fazem nascer o vínculo obrigacional.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>4</sup> identifica os elementos essenciais da relação jurídica, que são divididos em “subjético” e “prestacional”; no primeiro, são encontrados os sujeitos de direito (ativo e passivo) e, no segundo, reside a prestação, enquanto “conteúdo do direito de que é titular o sujeito ativo e, ao mesmo tempo, do dever a ser cumprido pelo sujeito passivo”.

Em outras palavras, a figura obrigacional é constituída por: sujeito ativo (Estado), sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário<sup>5</sup>, nos termos da lei), objeto (prestação pecuniária), direito subjético do Fisco de receber o tributo e dever jurídico do particular de fazer o seu pagamento. Verifica-se, portanto, que o crédito tributário é elemento da relação jurídica tributária de natureza obrigacional.

O conceito de “tributo” é definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

3 *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*, p. 334

4 *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 214.

5 O artigo 121 do Código Tributário Nacional define sujeito passivo como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, que pode ser o contribuinte, que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Com a introdução da norma individual concreta no ordenamento jurídico, o Estado passa a ter o direito de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo. É assim que o sistema tributário atinge a sua finalidade, qual seja, a obtenção de recursos para viabilizar o exercício das funções estatais.

Naturalmente, no curso do processo de positivação, o sujeito passivo poderá impugnar o lançamento, pretendendo a sua modificação ou desconstituição, seja pela via administrativa ou judicial. No entanto, o Fisco perseguirá a cobrança do crédito tributário até que sobrevenha uma causa extintiva do vínculo obrigacional, igualmente formalizada por norma jurídica.

Portanto, a obrigação tributária nasce por meio da produção de normas (linguagem de direito positivo), inserida no sistema pela autoridade competente e mediante a observância do procedimento próprio, e, igualmente, é assim que se opera a sua extinção.

A forma natural de extinção do vínculo jurídico entre Fisco e sujeito passivo é o pagamento, assim consideradas todas as situações em que a obrigação é satisfeita (por exemplo, a conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado e homologação do lançamento e a consignação em pagamento), pois todas resultam na entrega de dinheiro ao Estado para realização de suas atribuições.

Entretanto, o direito regula outras situações em que o processo de positivação é exaurido sem que ocorra o adimplemento da obrigação, como é o caso da decadência e da prescrição, que impõem limites temporais, respectivamente, à constituição e à exigibilidade do crédito tributário.

Com efeito, as normas de prescrição interrompem o processo de positivação do direito tributário, conforme ensina EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>6</sup>:

No direito tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. Por isso, tanto quanto as outras normas gerais e abstratas, a decadência e a prescrição devem ser aplicadas, produzindo suas respectivas normas individuais e concretas.

É nesse contexto que se insere a prescrição intercorrente, como limitação temporal ao processo de execução, de modo a evitar que as relações jurídicas tributárias sejam eternizadas.

Assim como a prescrição ordinária, a prescrição intercorrente regula o tempo da exigibilidade do crédito tributário, porém em outro momento do ciclo de positivação, ou seja, já no curso da cobrança judicial da dívida.

---

6 *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 102.

### 3 EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme exposto, a extinção da obrigação tributária também ocorre por meio de manifestação de linguagem, ou seja, pela inserção de norma no sistema jurídico, de acordo com o procedimento prescrito e pela autoridade competente. E, para tanto, deve ser verificada alguma das possibilidades jurídicas de extinção do liame obrigacional.

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>7</sup>, o vínculo obrigacional somente será desconstituído pelo desaparecimento de um de seus elementos, ou seja: (a) pelo desaparecimento do sujeito ativo; (b) pelo desaparecimento do sujeito passivo; (c) pelo desaparecimento do objeto; (d) pelo desaparecimento do direito subjetivo que o sujeito ativo tem de postular o objeto, que equivale à desapareição do crédito; e (e) pelo desaparecimento do dever subjetivo, cometido ao sujeito passivo, de prestar o objeto, que equivale à desapareição do débito.

Preceitua o artigo 97, VI, do Código Tributário Nacional, reforçando o princípio da estrita legalidade que orienta o direito tributário, que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de extinção do crédito tributário (verdadeiramente, de extinção da obrigação tributária, na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>8</sup>). Nesse sentido, o CTN elenca onze causas extintivas nos incisos do artigo 156<sup>9</sup>, *in verbis*:

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.

7 *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 269.

8 PAULO DE BARROS CARVALHO critica a redação do Código Tributário Nacional, que utiliza “crédito tributário” quando, verdadeiramente, refere-se ao liame obrigacional, “na sua integridade constitutiva”. “Toda a disciplina da Lei n. 5.172/66 estrutura-se com base na expressão 'crédito tributário', de amplitude discreta e insuficiente para transmitir de maneira adequada as mensagens que o legislador se propôs. Melhor seria se tivesse 'obrigação tributária', de proporções semânticas mais abrangentes” (Idem, p. 270).

9 As hipóteses do artigo 156 do CTN não esgotam as possibilidades legais de extinção da obrigação tributária. Conforme observa HUGO DE BRITO MACHADO, “há no direito privado causas extintivas que, embora não previstas no Código Tributário Nacional, aplicam-se em matéria tributária” (*Curso de Direito Tributário*, p. 203).

PAULO CESAR CONRADO<sup>10</sup> corrobora que a extinção do vínculo jurídico obrigacional “*não se aperfeiçoa pela só verificação, no mundo social, das causas alinhadas no art. 156 do Código Tributário Nacional (‘fatos geradores’ da extinção), senão por sua tradução na competente linguagem normativa individual e concreta*”. Nesse sentido, o autor destaca que as hipóteses dos incisos IX e X (decisão administrativa e judicial) constituem o “*próprio canal linguístico capaz de atribuir teor jurídico à extinção*”, enquanto os demais incisos fixam os fatos geradores da extinção, como é o caso da prescrição.

Ao presente estudo interessa, especificamente, a extinção da obrigação tributária pela prescrição, prevista no inciso V do artigo 156 do CTN, que provoca o desaparecimento do direito conferido ao sujeito ativo de postular o objeto, causando a desapareição do dever subjetivo, cometido ao sujeito passivo, de prestar o objeto. E, por consequência, resta extinto o crédito tributário.

### **3.1 Prescrição**

A Fazenda Pública, enquanto titular do direito subjetivo de postular o objeto da relação jurídica tributária, deve exercer a sua pretensão, promovendo a cobrança judicial do crédito, devidamente inscrito em dívida ativa (título executivo extrajudicial), no prazo assinalado pela lei. Para tanto, o artigo 174 do Código Tributário Nacional estabelece o prazo de 5 (cinco) anos.

Escoado esse prazo, resta fulminada a pretensão estatal à cobrança do crédito tributário. Mas o instituto não produz efeitos apenas no âmbito processual. Em matéria tributária, a prescrição provoca o desaparecimento do direito subjetivo atribuído ao sujeito ativo (direito material), liberando o sujeito passivo do dever jurídico de pagar o tributo, extinguindo-se, assim, a própria relação obrigacional (e, por consequência, o crédito tributário).

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES<sup>11</sup> defende a natureza de direito material das normas que regulam a prescrição tributária, na medida em que o instituto:

[...] restringe a aplicação de um direito, qual seja, de exigir o crédito tributário, ou seja, de buscar por meios próprios (administrativo e judicial) o direito ao crédito constituído. Ela [a prescrição] limita o direito que tem o fisco de exigir o crédito, controla o tempo da exigência do crédito (direito material), não apenas o tempo do ajuizamento da ação judicial.

<sup>10</sup> *Processo Tributário*, p. 69.

<sup>11</sup> *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: regras do direito e segurança jurídica*, p. 133.

Acrescenta a autora, enaltecendo a relevância do instituto, que, caso a prescrição produzisse efeitos apenas processuais, “o direito não seria extinto, e o objetivo do instituto, que é a pacificação das relações sociais, não seria alcançado, o que não permitiria a consolidação da segurança jurídica”.

O reconhecimento da prescrição, na lição de ANTONIO LUIZ DA CAMARA LEAL<sup>12</sup>, depende da presença de quatro condições elementares, quais sejam: “(i) existência de uma ação exercitável (*actio nata*); (ii) inércia do titular da ação pelo seu não exercício; (iii) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; (iv) ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional”.

Mas, reitere-se, não basta a verificação dessas condições no mundo fenomênico para que a obrigação tributária seja extinta pela prescrição. Para tanto, é necessária a produção de norma jurídica, ou seja, o fato prescricional deve ser vertido em linguagem competente.

No processo de positivação do direito tributário, encontramos normas de prescrição gerais e abstratas (hipótese que implica uma consequência) e individuais e concretas (constituição do fato prescricional e da relação jurídica extintiva).

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>13</sup> ensina que, no plano geral e abstrato, há normas “que apresentam, em sua hipótese, o decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco no exercício do direito de ação, e em seu conseqüente, a previsão abstrata da extinção do direito de ação ou do crédito”. E, no plano individual e concreto, há normas que “veiculam em seu antecedente o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco, e no seu conseqüente, a objetiva relação jurídica extintiva do direito de ação ou do crédito”.

### **3.1.1 Competência Legislativa**

O artigo 146 da Constituição Federal reservou à lei complementar a introdução de “normas gerais em matéria de legislação tributária”, incluindo, entre os institutos alcançados pela regra constitucional, a prescrição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

<sup>12</sup> *Da prescrição e da decadência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 549.

<sup>13</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p.154.

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição** e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (grifo nosso)

A interpretação do mencionado artigo 146 rendeu divergências doutrinárias quanto ao conteúdo das “normas gerais em matéria de legislação tributária” que estaria reservado à lei complementar, surgindo duas correntes: a dicotômica e a tricotômica.

A corrente dicotômica defende a interpretação sistemática da Constituição Federal, concluindo, assim, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária para, especificamente: (i) dispor sobre conflitos de competência; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Dessa forma, o conteúdo dessas “normas gerais” estaria limitado às matérias dos incisos I e II do artigo 146. Entre os juristas que apoiam essa tese, citamos Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza.

Em sentido diverso, a corrente tricotômica defende que a lei complementar exerce três funções em matéria tributária, quais sejam: (i) dispor sobre conflitos de competência; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Dessa forma, o conteúdo dessas “normas gerais” não estaria limitado às matérias dos incisos I e II do artigo 146.

A adoção de uma tese ou outra implica conferir maior ou menor abrangência ao conteúdo das normas gerais de prescrição que devem ser introduzidas por lei complementar.

Compartilhamos a tese da corrente tricotômica. A Constituição Federal de 1988 atribuiu claramente três funções à lei complementar, delimitando, nas alíneas do inciso III do artigo 146, o conteúdo das “normas gerais em matéria de legislação tributária” que deve ser disciplinado por esse veículo normativo, no qual está inserida a prescrição.

Em que pese o entendimento de ilustres juristas em sentido contrário, defendemos que o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal (cuja aplicação não está limitada às matérias indicadas nos incisos I e II do dispositivo) encontra-se em perfeita harmonia com o pacto federativo, conferindo uniformidade à legislação tributária, isonomia entre as pessoas políticas e segurança jurídica.

Vivenciamos enormes disputas entre os entes federados, por exemplo, devido à fixação de alíquotas maiores ou menores para os tributos de suas respectivas competências. Imaginemos os conflitos e as desigualdades que seriam implantadas acaso as pessoas políticas pudessem legislar sobre prescrição, estabelecendo seus próprios prazos e hipóteses suspensivas e interruptivas: contribuintes em idêntica situação fática poderiam experimentar consequências jurídicas totalmente diferentes. Por exemplo: uma empresa situada no município A teria direito à certidão positiva com efeito de negativa (e, com isso, poderia participar de uma licitação), enquanto outra empresa, situada na cidade vizinha B, não teria esse mesmo direito, devido a uma causa de suspensão da exigibilidade prevista na legislação do município A, não existente na lei da cidade B.

Realmente, a lei complementar exerce função de enorme relevância no Sistema Tributário Nacional, ao estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária referidas no artigo 146, III, da Magna Carta, especialmente sobre prescrição. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>14</sup> leciona que:

estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando o prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação) das regras da decadência e prescrição do direito do Fisco e da decadência e prescrição do direito do contribuinte, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

No mesmo sentido, CRISTIANO CARVALHO e EDUARDO JOBIM<sup>15</sup> defendem que cabe à lei complementar disciplinar “decadência e prescrição como causas extintivas de obrigação tributária, bem como definir os termos iniciais destes fenômenos, as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária”.

LEANDRO PAULSEN<sup>16</sup> também sustenta que prescrição é matéria de normas gerais de Direito Tributário, devendo, portanto, ser disciplinada por lei complementar, não podendo o legislador ordinário fixar prazos nem hipóteses de suspensão e de interrupção da prescrição, sob pena de inconstitucionalidade.

As normas gerais sobre prescrição tributária, atualmente, estão disciplinadas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro 1966), que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

---

14 *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 66.

15 *Da Prescrição Intercorrente de Créditos Tributários e o Art. 40, §4º, da Lei de Execuções Fiscais inserido pela Lei nº 11.051/2004*, p. 200.

16 *Curso de Direito Tributário: completo*, p. 242.

O artigo 156 do CTN insere a prescrição entre as hipóteses de extinção da obrigação tributária (inciso V). Já o artigo 174 estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para o exercício do direito de ação pelo Fisco, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário, elencando, no parágrafo único, as causas interruptivas da prescrição. As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário estão relacionadas no artigo 151.

### ***3.1.2 Contagem do Prazo Prescricional***

O prazo de 5 (cinco) anos que a Fazenda Pública possui para promover a cobrança judicial do crédito tributário tem como termo inicial a data da sua constituição definitiva, consoante prevê o artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional.

A constituição definitiva do crédito tributário equivale à inserção no ordenamento jurídico da norma individual e concreta que veicula a relação jurídica tributária em seu consequente, o que ocorre no momento da regular notificação do lançamento feita ao sujeito passivo<sup>17</sup>, ou, ainda, do ato de formalização praticado pelo particular.

Constituído definitivamente o crédito tributário, começa a correr o prazo prescricional de 5 (cinco) anos que, todavia, pode ser atingido pela verificação de alguma causa suspensiva ou interruptiva prevista em lei.

#### ***3.1.2.1 Suspensão da Prescrição***

A contagem do prazo prescricional (já iniciada) ficará suspensa se verificada alguma das hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, quais sejam: “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; VI – o parcelamento”.

---

<sup>17</sup> Há divergências na doutrina quanto ao momento da constituição definitiva do crédito tributário, se isso ocorre: com o ato de lançamento, regularmente notificado ao contribuinte; com o decurso do prazo para impugnação ou da decisão administrativa irreformável; ou, ainda, com a inscrição em dívida ativa que, verdadeiramente, confere executoriedade ao crédito tributário. Compartilhamos a primeira tese; no entanto, para o estudo da prescrição intercorrente, tais distinções se mostram irrelevantes.

O curso do prazo prescricional ficará paralisado enquanto persistir a causa suspensiva. A partir do momento em que o fato que determinou a suspensão deixar de existir, a prescrição volta a correr, considerando-se, em sua contagem, o período transcorrido antes da paralisação.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que acarreta a paralisação do prazo prescricional em andamento, consiste em situações que obstam provisoriamente o processo de positivação do direito, ou seja, a atuação do Fisco que visa compelir o sujeito passivo a pagar o tributo. Dessa forma, é possível que o contribuinte iniba temporariamente esse percurso, adotando providências que suspendam a exigibilidade, até que ocorra a extinção da obrigação ou que seja retomado o curso do processo de positivação.

EURICO MARCO DINIZ DE SANTI<sup>18</sup> explica que só é possível falar em prescrição se, ao longo de 5 (cinco) anos, houver exigibilidade do crédito tributário. Se a suspensão da exigibilidade ocorrer antes do vencimento do prazo para pagamento do tributo, o termo inicial do prazo prescricional não será mais a data da sua constituição definitiva, mas sim a data do “desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade”. Mas se a suspensão ocorrer após o decurso do prazo para pagamento, a prescrição continuará a ter como termo inicial a data da constituição definitiva do crédito, “mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade”.

### ***3.1.2.2 Interrupção da Prescrição***

De acordo com o artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a prescrição é interrompida: “I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”. Verificada uma dessas hipóteses, inicia-se a contagem de novo prazo de 5 (cinco) anos.

A redação original do artigo 174 do CTN previa a interrupção da prescrição pela citação pessoal feita ao devedor, mas o inciso I do parágrafo único desse dispositivo foi alterado pela Lei Complementar nº 118/2005, que entrou em vigor em junho de 2005. Dessa forma, os despachos citatórios proferidos a partir dessa data têm o efeito de interromper o prazo prescricional.

---

18 *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 156

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES define interrupção como “o efeito jurídico que tem por objetivo cessar a contagem de um prazo legalmente estabelecido para que mesmo volte a contar novamente”, esclarecendo que essa nova contagem se inicia no mesmo instante em que se deu a interrupção, com amparo no artigo 202, parágrafo único, do Código Civil, segundo o qual “a prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu”.

Com efeito, ajuizada a ação de execução fiscal, o “despacho do juiz que ordenar a citação” interrompe a prescrição, e o prazo retomará a sua contagem, por inteiro, no curso no processo executivo, podendo levar à extinção da obrigação tributária, pela prescrição intercorrente.

#### **4 AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Uma vez constituída a obrigação tributária, não satisfeita pelo sujeito passivo, e depois de encerrada a instância administrativa, a Fazenda Pública procede à inscrição do crédito em Dívida Ativa, obtendo o título executivo necessário à sua cobrança judicial, em que, persistindo o inadimplemento, poderão ser expropriados bens do particular para pagamento do tributo.

A cobrança judicial da dívida ativa da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, seja de natureza tributária ou não tributária, é realizada por meio de ação própria (execução fiscal), disciplinada por lei especial (Lei nº 6.830/80) e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Em matéria tributária, a ação de execução fiscal pressupõe a constituição da obrigação (norma individual e concreta) que, diante do inadimplemento do sujeito passivo, é transformada em título executivo extrajudicial, por meio de sua inscrição em Dívida Ativa (artigo 585, VI, do CPC/1973 e artigo 784, IX, do CPC/2015) que, por sua vez, inaugura a fase de executoriedade do crédito tributário.

Nesse sentido, ensina PAULO CESAR CONRADO<sup>19</sup> que a execução fiscal tem como missão “permitir a veiculação de norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária”, e, como pressuposto, “a constituição da obrigação tributária”, devidamente inscrita em dívida ativa:

---

<sup>19</sup> *Processo Tributário*, p. 202.

[...] mais do que constituir a obrigação tributária (via lançamento) ou de vê-la constituída pelo contribuinte (via “autolancamento”), o Estado-fisco, para que possa se pretender agente provocador do Judiciário em nível de execução, deve, precedentemente, constituir o correlato título executivo, fazendo-o mediante específico procedimento administrativo (falamos aqui, repare-se, em procedimento, porque ausente a ideia de conflituosidade nessa fase) de inscrição do crédito tributário no respectivo Livro de Dívida Ativa.

A relação jurídica processual instaurada perante o Estado-juiz, por meio da ação de execução fiscal, é constituída no conseqüente de uma norma secundária, que representa a forma coercitiva pela qual o Fisco busca a satisfação de seu direito creditório.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>20</sup> ensina que as regras do direito, na sua completude, tem feição dúplice; a norma primária é aquela que “prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto”, enquanto a norma secundária “prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária”.

Sobre as normas secundárias, elucida AUTORA TOMANIZI DE CARVALHO<sup>21</sup>:

[...] a norma secundária atribui juridicidade às primárias. Ela prescreve que no caso de descumprimento, inobservância, inadimplência, por parte do sujeito passivo, do dever jurídico prescrito na regra primária, o outro sujeito da relação, titular do direito subjetivo, pode exigir coativamente a prestação não-adimplida. Com isso, estabelece-se nova relação jurídica, na qual intervém outro sujeito, o órgão judicial, aplicador da sanção coacionada.

## **5 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL**

### ***5.1 Considerações Iniciais***

A prescrição intercorrente é aquela verificada no curso do processo executivo, após a interrupção do prazo operada pelo “despacho do juiz que ordenar a citação”. Nesse caso, nas palavras de RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES<sup>22</sup>, “o esgotamento do limite do tempo da exigibilidade ocorrerá após a propositura da ação de cobrança judicial”.

O reconhecimento da prescrição intercorrente encontra relevância no direito, na medida em que estabelece um limite temporal para a ação de execução fiscal (meio judicial de

<sup>20</sup> *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 58.

<sup>21</sup> *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*, p. 238.

<sup>22</sup> *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: regras do direito e segurança jurídica*, p. 351.

exigência do crédito tributário), impedindo que o processo executivo se prolongue indefinidamente - e, igualmente, que se eternize a relação jurídica tributária. Atende, portanto, ao princípio da segurança jurídica e à necessidade de estabilização das relações intersubjetivas.

A instauração da relação jurídica processual decorre do conflito caracterizado pela inadimplência do sujeito passivo. A finalidade da execução fiscal é, justamente, a solução desse conflito, obtida com a satisfação da obrigação tributária, que, por sua vez, é efetivada, na ausência de pagamento voluntário, pela expropriação de bens devedor.

No entanto, decorrido o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido pelo artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional, sem que tenha sido citado o devedor e/ou localizados bens passíveis de penhora - o que inviabiliza a prestação da tutela jurisdicional pretendida pelo Fisco -, a relação jurídica processual (e, com ela, a obrigação tributária) resta extinta pela prescrição intercorrente.

PAULO CESAR CONRADO<sup>23</sup> leciona que:

[...] no plano das execuções, o Estado-juiz deve ser provocado no prazo por lei estabelecido (prescrição propriamente dita); mas não só: em tal plano, as condições necessárias à outorga da correlata tutela (informações acerca do paradeiro do devedor e de seu patrimônio) precisam ser oferecidas no tempo apropriado, sob pena de se frustrar sua conferência (da referida tutela), quedando o processo em aberto ad infinitum – resultado repudiado pelo valor que atua por trás da noção de prescrição (segurança jurídica). Por outra: se a outorga das tutelas executivas não é atribuição do Estado-juiz que dependa unicamente da provocação do interessado – exigindo, mais ainda, o fornecimento dos elementos-informações, por aquele mesmo interessado, que a viabilizem –, imperativo que desdobrada reste, para tais processos (de execução), a ideia de prescrição.

Conclui o autor que a prescrição intercorrente é fenômeno inerente à natureza do processo executivo, de modo que o seu reconhecimento “independe da existência de enunciado legal que a preveja com foros de especificidade, bastando, antes disso, que o correspondente fato implicador se verifique”, consubstanciado na inércia do Fisco em fornecer os elementos-informações necessários para viabilizar a citação e a penhora, por prazo igual ou superior ao da prescrição propriamente dita.

Para MARCELO POLO<sup>24</sup>, o prolongamento do processo executivo no tempo somente se justifica pela prática de atos processuais úteis ao alcance de sua finalidade, qual seja, a satisfação do crédito tributário. Diz o autor:

<sup>23</sup> *Execução Fiscal em Matéria Tributária*: decretabilidade *ex officio* da prescrição intercorrente, p. 191.

<sup>24</sup> *Extinção da Execução Fiscal*, p. 447.

A razão prática para a criação do instituto está na suspensão *sine die* do processo diante da não localização do devedor ou de bens penhoráveis. O fundamento é buscado no princípio da segurança jurídica, na raiz do qual está a repulsa à infinitude de situações pendentes. Além disso, contraria a própria natureza do processo que fique suspenso indefinidamente, *ad eternum*. Isso não significa que o processo não possa se prolongar no tempo, como sói acontecer por motivos vários, mas que esse prolongamento se dê pela realização de atos úteis para que o processo atinja o seu termo. O processo existe para chegar a um fim, para atingir seu escopo. O fim do processo executivo é a satisfação do crédito do exequente. Mas a busca desse fim só se justifica na medida em que se praticam atos processuais que potencialmente conduzam para esse fim (utilidade). Na medida em que não há mais atos úteis no sentido da localização de bens do devedor, o processo executivo está fadado ao insucesso, está virtualmente impossibilitado de alcançar o seu escopo. Precisa, pois, ser extinto, tendo ou não alcançado o fim a que originalmente serve (o processo executivo).

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO<sup>25</sup> acrescenta que o reconhecimento da prescrição intercorrente atende, inclusive, aos interesses do próprio Estado, pois não haveria utilidade em manter arquivadas milhares de execuções fiscais inviáveis, sendo mais acertado “concentrar o tempo, os esforços e as energias do Judiciário, e das procuradorias das fazendas exequentes, naquelas execuções viáveis, em face das quais o Poder Público tem chances de efetivamente receber o que lhe é devido”.

Vale registrar, em sentido contrário, o entendimento de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>26</sup>, que sustenta a inexistência de prescrição intercorrente no processo tributário. Para o autor, a prescrição atinge o direito de ação (relação linear entre Fisco e Estado-juiz) e não o processo executivo (relação angular que decorre do exercício do direito de ação):

A noção da prescrição intercorrente decorre da ideia de que a “citação pessoal feita ao devedor”, conforme dispõe o art. 172, I, do CC (artigo 174, parágrafo único, I, do CTN), tem o condão de reiniciar novo prazo prescricional, agora, no decorrer do processo. Tal visão deflui da confusão criada pela noção de interrupção [...] sempre associada a reinício, quando a nosso ver, essa hipótese simplesmente corta a contagem do prazo de prescrição, interrompendo seu fluxo pelo simples fato de reconhecer como pressuposto da citação o efetivo exercício do direito de ação. Para que continuar o curso de prazo extintivo do direito de ação se esta já foi exercida!?

Concordamos, no entanto, com a possibilidade de extinção do processo executivo (e, por conseguinte, da obrigação tributária) pela prescrição intercorrente, impondo-se, assim, com fulcro nos artigos 174 e 156, V, do CTN, um limite temporal à ação de execução fiscal, como medida de efetivação da segurança jurídica.

<sup>25</sup> *Execução Fiscal e Cautelar Fiscal*, p.780.

<sup>26</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 170.

## **5.2 Prescrição Intercorrente: Hipótese de Extinção da Obrigação Tributária**

Consoante exposto, as normas que regulam a prescrição tributária possuem natureza de direito material, de modo que o fato prescricional acarreta a extinção da relação jurídica tributária pela qual o sujeito ativo (Fisco) tem o direito subjetivo de receber o tributo e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), o dever jurídico de fazer o seu pagamento, provocando, por consequência, o desaparecimento do crédito tributário.

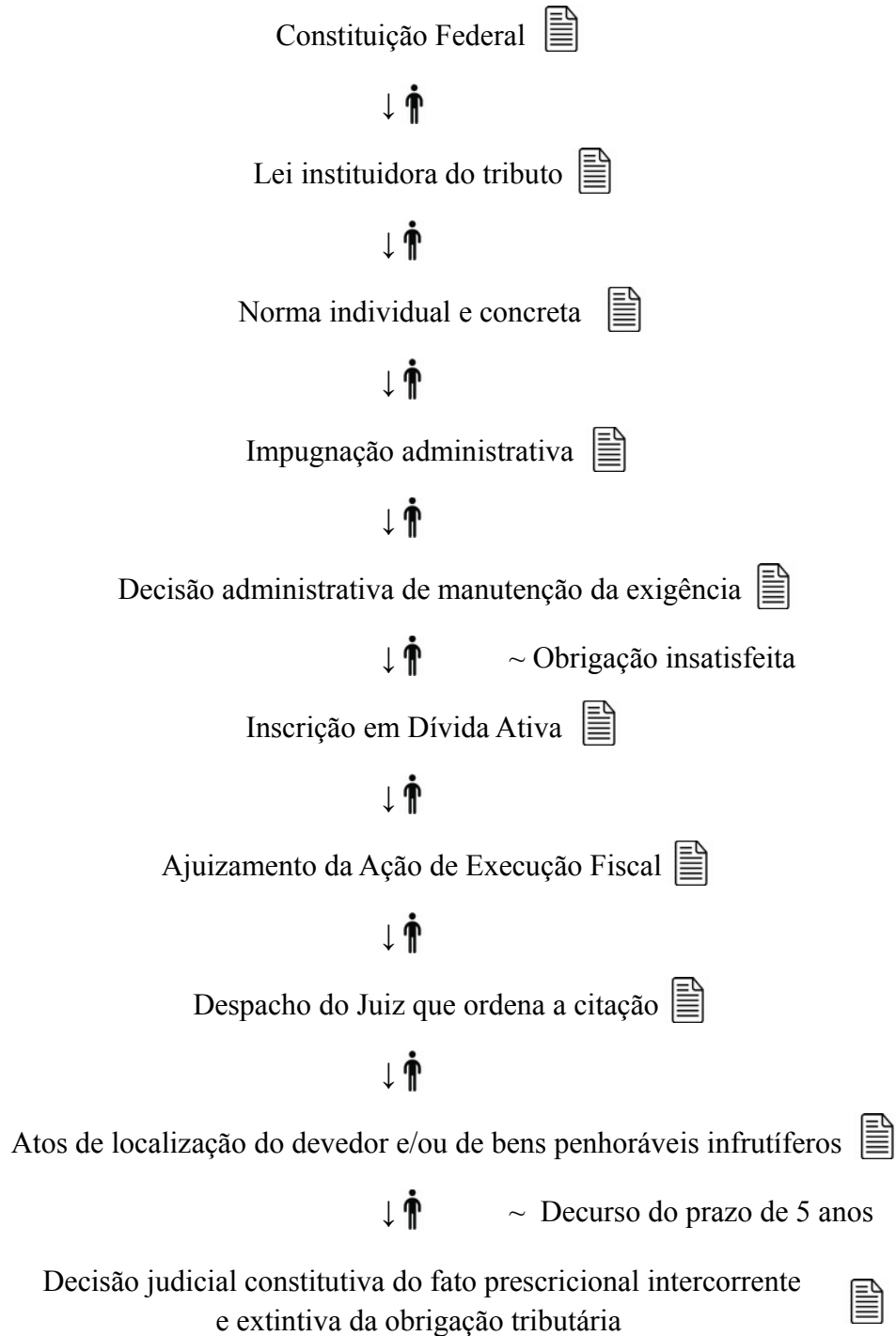
A prescrição intercorrente, portanto, constitui hipótese de extinção da obrigação tributária (e não apenas do processo executivo), que ocorre com a produção de uma norma individual e concreta, introduzida no sistema de direito pela decisão judicial (linguagem competente) que reconhece a sua ocorrência. Seu fundamento de validade é o próprio artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a prescrição extingue o crédito tributário, bem como o artigo 174, *caput*, do mesmo diploma, que fixa o prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

A norma individual e concreta que constitui o fato prescricional interrompe o processo de positivação do direito tributário, em uma fase mais avançada desse percurso: depois de realizado o lançamento e notificado o sujeito passivo (ou praticado o ato de formalização pelo particular); apresentada (se o caso) a impugnação administrativa; proferida decisão administrativa de manutenção da exigência; realizada a inscrição do crédito em dívida ativa; ajuizada a ação de execução fiscal; proferido o despacho citatório; e, finalmente, decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, no curso do processo executivo, sem a citação do devedor e/ou localização de bens passíveis de penhora (nem verificada nenhuma causa suspensiva ou interruptiva), é, então, proferida decisão judicial reconhecendo a ocorrência da prescrição intercorrente.

A norma que constitui o fato prescricional intercorrente é produzida ao final dessa sequência de atos de aplicação do direito e de produção de normas, qualificadas por uma pretensão resistida (pretensão contestada/insatisfeita, na lição de JAMES MARINS<sup>27</sup>), que, no curso da cobrança judicial, decorrido o prazo de 5 (cinco) anos sem a satisfação da obrigação, extingue, além do processo executivo, a relação jurídica tributária, exaurindo o ciclo de positivação, que teve início com as normas constitucionais de direito tributário:

---

27 *Direito Processual Tributário Brasileiro*, p. 50.



### ***5.3 Contagem do Prazo da Prescrição Intercorrente***

Partindo da premissa de que, verificada uma causa interruptiva, o prazo prescricional recomeça a contar, por inteiro, da data do ato que a interrompeu, conclui-se que “o despacho do juiz que ordenar a citação”, proferido na ação de execução fiscal, constitui o marco inicial da contagem de novo prazo de 5 (cinco) anos, no curso do processo executivo, que, decorrido

sem a satisfação da obrigação, nem a ocorrência de nenhuma hipótese suspensiva ou interruptiva, levará à prescrição intercorrente.

Essa é a tese defendida por RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES<sup>28</sup>, com a qual compactuamos:

[...] Após a ocorrência do efeito de interrupção da prescrição, recomeça a contagem de 5 (cinco) anos e assume seu curso normal de exigibilidade que apenas termina com a exigibilidade efetiva (satisfativa) ou a decretação da norma de prescrição.  
[...] no entremeio do despacho citatório e a penhora dos bens, o prazo de 5 (cinco) anos está em andamento. Só com a expropriação do bem seja por meio de penhora (com ou sem oferecimento), isto é, com a afetação de bens ou dinheiro suficiente para entender que o crédito foi exigido que cessa o fluxo do prazo de prescrição; veja que não estamos criando uma interrupção do prazo de prescrição sem fundamento legal, e sim dizendo que com a exigência não há mais prazo de prescrição em andamento. A ação de cobrança pode continuar após a expropriação do bem (leilão), procedimento processual de extinção do crédito, mas a exigibilidade já foi alcançada. O processo pode ainda aguardar a oposição de embargos, que tem o condão de suspender o curso da ação de execução. A dúvida pode surgir quando a penhora não tenha sido suficiente, simples, a exigibilidade continua.

A autora refuta a tese defendida por diversos juristas no sentido de que a prescrição intercorrente seria uma punição pela desídia do credor em praticar os atos necessários ao impulsionamento do feito, defendendo que o reconhecimento do instituto na ação de execução fiscal não está condicionado à inércia do Fisco.

Todavia, de modo majoritário, o entendimento da doutrina e da jurisprudência é no sentido de que o prazo prescricional, interrompido pelo despacho citatório, é retomado, por novo período de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que a Fazenda Pública deixar de movimentar o processo. Dessa forma, a paralisação da execução fiscal, não causada pelo Fisco, não ensejaria a extinção do feito pela prescrição intercorrente, ainda que não haja bens penhorados.

Essa, aliás, é a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.102.431/RJ<sup>29</sup>, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 179), *in verbis*: “a perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário”.

Nesse repetitivo, a questão submetida a julgamento era justamente a “impossibilidade de decretação de prescrição intercorrente nos casos de demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça”.

<sup>28</sup> *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*: regras do direito e segurança jurídica, p. 353 e 361.

<sup>29</sup> Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.102.431/RJ, Relator Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, Julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.

Dessa forma, a retomada do prazo prescricional, no curso da execução fiscal, dependeria da caracterização da inércia da Fazenda Pública; se o Fisco deixar de dar andamento ao processo, correrá em seu desfavor novo prazo prescricional.

HUGO DE BRITO MACHADO<sup>30</sup> defende que ação de execução pode ficar paralisada por diversas razões, o que, em princípio, não implicaria prescrição intercorrente. “Entretanto, se a paralisação decorre da inércia do autor, posto que o andamento do processo está a depender de um ato seu, que não é praticado, neste caso tem curso a prescrição”.

Esse também é o entendimento de CLEIDE PREVITALI CAIS<sup>31</sup>:

A paralisação do processo da execução fiscal, à míngua da prática efetiva de atos voltados à localização do devedor e de bens penhoráveis, provoca a ocorrência da prescrição intercorrente nos termos do parágrafo único do art. 174 do CTN que indica as únicas causas admissíveis de interrupção da prescrição da ação quanto a créditos tributários. Na ausência de qualquer uma dessas causas há de se entender como fluindo o prazo prescricional de cinco anos fixado pelo *caput* do dispositivo mencionado.

Defendemos que o termo inicial da prescrição intercorrente é o “despacho do juiz que ordenar a citação”, conforme determina o Código Tributário Nacional.

O artigo 174, parágrafo único, I, do CTN estabelece que o despacho citatório interrompe a prescrição. O efeito dessa interrupção é o início da contagem de novo prazo de 5 (cinco) anos, que somente deixará de correr: (i) pela ocorrência de alguma das causas suspensivas da exigibilidade do artigo 151; (ii) pela verificação de alguma das hipóteses interruptivas do artigo 174, parágrafo único; (iii) pela satisfação da obrigação (pagamento voluntário ou expropriação de bens) ou (iv) pelo decreto da prescrição (artigo 156, V).

Os eventuais atos processuais praticados pelo Fisco visando a localização do devedor e/ou de bens penhoráveis (pesquisa de endereços, expedição de ofícios, pedido de penhora *online*, pesquisa de bens, ou, ainda, requerimentos de suspensão do processo para diligências administrativas), não se enquadram em nenhuma das causas suspensivas ou interruptivas disciplinadas pelo CTN, o que permite concluir que o prazo prescricional flui desde a sua interrupção pelo despacho citatório.

A própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, embora tenha consolidado a tese que a prescrição intercorrente apenas se verifica com a inércia do Fisco, tem defendido que “os requerimentos da Fazenda Pública para realização de diligências infrutíferas não tem o condão de suspender nem interromper o prazo prescricional”<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro*, p. 433.

<sup>31</sup> *O Processo Tributário*, p. 490.

<sup>32</sup> Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.208.833/MG, Relator Ministro

Ocorre que não há previsão legal (lembrando que a matéria tem reserva de lei complementar) para a adoção, como condição para o fluxo do prazo da prescrição intercorrente, a caracterização da inércia da Fazenda Pública.

A prescrição intercorrente é regida pelas normas do Código Tributário Nacional, aplicando-se, notadamente, o prazo de 5 (cinco) anos e as causas suspensivas e interruptivas nele indicadas.

Sendo assim, podemos concluir que o reconhecimento da prescrição intercorrente, na ação de execução fiscal, tem como pressupostos: (i) interrupção do prazo prescricional pelo despacho do juiz que ordenar a citação; (ii) não localização do devedor e/ou de bens passíveis de penhora para satisfação da obrigação; (iii) decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados do despacho citatório; e (iv) não verificação de nenhuma hipótese suspensiva ou interruptiva prevista no Código Tributário Nacional.

#### ***5.4 Prescrição Intercorrente e o Artigo 40 da Lei nº 6.830/80***

A Lei nº 11.051 de 29 de dezembro de 2004 acrescentou o §4º ao artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais, com a seguinte redação:

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.

**§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. (grifo nosso)**

Veja-se que o *caput* do artigo 40 da LEF veicula uma causa de suspensão da prescrição que, entretanto, não encontra respaldo nas normas do Código Tributário Nacional. No mesmo sentido, o §4º estabelece o termo inicial do prazo prescricional intercorrente, qual seja, a decisão que ordenar o arquivamento do processo, um ano após a suspensão de que trata o *caput*.

Com essa norma, a Lei de Execuções Fiscais inovou no sistema, introduzindo: (i) uma nova hipótese de suspensão da exigibilidade, não prevista no artigo 151 do CTN; ou ainda (ii) um novo prazo prescricional, diverso do previsto no artigo 174, *caput*, do CTN, que corresponde a 1 (um) ano de suspensão do processo executivo mais 5 (cinco) anos, totalizando 6 (seis) anos para que, então, a obrigação seja extinta pela prescrição intercorrente.

Ocorre que a Lei nº 6.830/80 é lei ordinária de direito processual, não sendo, portanto, adequada para dispor sobre normas de prescrição tributária (que, reitere-se, possuem natureza de direito material), haja vista que a Constituição Federal elegeu a lei complementar como veículo introdutor de normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive, sobre prescrição.

A Lei de Execuções Fiscais é anterior à Constituição Federal de 1988, porém, diferentemente do Código Tributário Nacional, não foi recepcionada com *status* de lei complementar, justamente porque veicula normas de natureza processual.

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES<sup>33</sup> sustenta que:

[...] a teoria da recepção defende que a mesma deve ocorrer sempre que uma lei tiver compatibilidade material com os comandos constitucionais, mas como a Lei nº 6.830/1980 é uma lei de conteúdo processual, foi recepcionada como lei ordinária processual, prescrição é matéria de direito material. Pela nova ordem constitucional de 1988, sendo os dispositivos da LEF antinômicos com o CTN, foram revogados sem redução de texto para aplicação nos créditos de natureza tributária.

A autora menciona, entre os dispositivos antinômicos da LEF: o artigo 2º, §3º, que prevê que a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal; o artigo 8º, §2º, que estabelece que o despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição (observando-se que a redação original do artigo 174 do CTN previa que a prescrição era interrompida pela citação pessoal do devedor); e o já mencionado artigo 40. Tais dispositivos são aplicáveis somente às ações de execução fiscal movidas para cobrança de dívidas não tributárias.

CRISTIANO CARVALHO e EDUARDO JOBIM defendem que nosso Sistema Constitucional Tributário exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre prescrição. “A Lei nº 11.051/04, sendo ordinária e tratando em seus arts. 2º e 6º sobre prescrição intercorrente, salvo forte esforço hermenêutico, está padecida ao vício de inconstitucionalidade”.

---

33 *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*: regras do direito e segurança jurídica, p. 40.

Nesse contexto, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do processo nº 0004671-46.2003.404.7200<sup>34</sup>, declarou a inconstitucionalidade parcial do artigo 40, *caput* e §4º, da Lei nº 6.830/80, exatamente por ter criado uma nova causa suspensiva ou um novo prazo prescricional (de seis anos), violando a reserva de lei complementar para regular a matéria. Veja-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTIGO 40 DA LEI Nº 6.830/80. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ACOLHIDA EM PARTE.

1. Tanto a Constituição de 1967 como a de 1988 conferiram apenas à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, nas quais se insere a prescrição.

2. A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) foi recepcionada como lei complementar pelas Constituições de 1967 e 1988. Em seu artigo 174, cuidou exaustivamente da prescrição dos créditos tributários, fixando prazo de cinco anos e arrolando todas as hipóteses em que este se interrompe. Não tratou, porém, acerca da suspensão do lapso prescricional.

3. Não poderia o artigo 40 da Lei nº 6.830/80 instituir hipótese de suspensão do prazo prescricional, invadindo espaço reservado pela Constituição à lei complementar.

4. Da interpretação conjunta do *caput* e do § 4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, depreende-se que o início do prazo prescricional intercorrente apenas se dá após o arquivamento, que, de acordo com o parágrafo segundo do mesmo artigo, é determinado após um ano de suspensão. Assim, em primeiro lugar, não corre prescrição no primeiro ano (*artigo 40, caput*) e, em segundo, chega-se a um prazo total de seis anos para que se consuma a prescrição intercorrente, o que contraria o disposto no CTN.

5. Acolhido em parte o incidente de argüição de inconstitucionalidade do § 4º e *caput* do artigo 40 da Lei nº 6.830/80 para, sem redução de texto, limitar seus efeitos às execuções de dívidas tributárias e, nesse limite, conferir-lhes interpretação conforme à Constituição, fixando como termo de início do prazo de prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão (*artigo 40, caput*).

Ao acolher em parte a argüição de inconstitucionalidade do artigo 40, *caput* e §4º, da LEF, o TRF da 4ª Região elegeu como termo inicial da prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão da execução fiscal. Todavia, a regra criada pelo Tribunal, igualmente, não encontra fundamento no Código Tributário Nacional.

PAULO CESAR CONRADO, diferentemente, entende que o artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais tem caráter processual, razão pela qual não haveria que se cogitar a necessidade de veiculação da matéria disciplinada pelo dispositivo por lei complementar:

[...] a norma trazida pela indigitada Lei nº 11.051/2004, por não disciplinar o fenômeno da prescrição, tampouco sua forma intercorrente, não se vê dotada de caráter material, senão de foros processuais: sua função vinculada estaria, nesses

34 Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Argüição de Inconstitucionalidade nº 0004671-46.2003.404.7200, Relatora Desembargadora Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Segunda Turma, Julgado em 27/08/2010.

termos, à explicitação do regime (processual) de decretação a que se submete o referido fenômeno (da prescrição intercorrente) – conclusão que ao mesmo tempo que repele qualquer discussão sobre a necessidade de veiculação do tema por lei complementar, autoriza a imediata aplicação da norma a todos os casos que em seu arquétipo se encaixam.

A questão relativa à constitucionalidade (ou não) do artigo 40 da LEF, diante da previsão do artigo 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal de 1988, será decidida pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral da matéria no Recurso Extraordinário nº 636.562/SC (Tema 390):

Tema 390: Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos art. 146, III, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade ou não, do artigo 40, §4º, da Lei 6.830/1980, que regula a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, sob a alegação de que não se trata de matéria reservada à lei complementar.

Defendemos que o artigo 40, *caput* e §4º, da Lei de Execuções Fiscais é inconstitucional, pois efetivamente disciplina matéria reservada a lei complementar, considerando ainda que as normas de prescrição tem natureza de direito material. Com efeito, poderia a LEF disciplinar a suspensão do processo de execução fiscal, mas não a suspensão do prazo prescricional.

### ***5.5 Prescrição Intercorrente e o Redirecionamento da Execução Fiscal para o Terceiro Responsável***

Discute-se, ainda, a ocorrência da prescrição intercorrente nos casos em que a ação de execução fiscal é redirecionada a terceiros, que passam a integrar o polo passivo da relação jurídica processual, na qualidade de corresponsáveis pela obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade de terceiros nos artigos 134 e 135, em que são indicadas as pessoas que poderão responder pela obrigação tributária e as condições para que isso ocorra, *in verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
  - V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
  - VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
  - VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
- Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Por sua vez, o artigo 125, inciso III, do CTN estabelece que “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”. Sendo assim, o despacho do juiz que ordenar a citação interromperá o prazo prescricional, inclusive, em relação ao terceiro responsável, como, por exemplo, o sócio-gerente da pessoa jurídica executada.

Verificada a causa interruptiva, inicia-se o novo prazo de 5 (cinco) anos, dentro do qual o Fisco poderá requerer o redirecionamento da execução ao terceiro responsável, desde que tenha sido comprovado nos autos: (i) a intervenção ou omissão das pessoas referidas do artigo 134 do CTN; (ii) que a obrigação tributária resulta “de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (artigo 135 do CTN); ou, ainda, que (iii) houve a dissolução irregular da empresa, consoante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>35</sup>.

Dessa forma, conclui-se que a Fazenda Pública possui o prazo de 5 (cinco) anos, contados do despacho citatório, para obter o redirecionamento da execução fiscal ao terceiro responsável, sob pena de extinção da obrigação pela prescrição intercorrente. Destarte, o despacho que ordena a citação dos sócios interromperá novamente o prazo prescricional, que voltará a correr por mais 5 (cinco) anos.

Nos processos disciplinados pela redação original do artigo 174 do CTN, a interrupção da prescrição se opera com a citação pessoal feita ao devedor. Dessa forma, a prescrição intercorrente restará configurada se transcorrer o prazo de 5 (cinco) anos entre a citação do executado e a citação do terceiro responsabilizado.

---

<sup>35</sup> A matéria foi decidida pelo Superior Tribunal de Justiça, pela sistemática dos recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial nº 1.371.128/RS, em que foi firmada a seguinte tese (Tema 630): “Em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente”.

A jurisprudência do STJ é exatamente nesse sentido<sup>36</sup>:

O Superior Tribunal de Justiça possui o firme entendimento de que a citação da sociedade executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal, que deverá ser promovida no prazo de cinco anos, prazo esse estipulado como medida de pacificação social e segurança jurídica, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais.

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES acrescenta que a modificação do polo passivo da execução fiscal não altera o prazo da prescrição, corroborando que o redirecionamento da execução fiscal ao terceiro responsável deverá ocorrer antes de escoados 5 (cinco) anos desde o despacho citatório:

A exigibilidade judicial é do crédito (e não da pessoa do contribuinte), isto porque não se trata de uma nova dívida como se fosse uma novação, assim sendo se o limite de tempo para a cobrança já se esgotou nada pode ser feito, uma vez que o efeito extintivo do crédito se operou. Se ainda não ocorreu o esgotamento do prazo de 5 (cinco) anos, que se conta da data da última interrupção, aí sim pode ser atribuída a responsabilidade ao terceiro que tenha praticado à época do fato gerador a materialidade da norma de responsabilidade (devidamente comprovado nos autos), tornando assim novo marco interruptivo do crédito.

Vale registrar a tese defendida por SÉRGIO IGOR LATTANZI<sup>37</sup>, segundo a qual a responsabilidade dos contribuintes indicados no artigo 135 do Código Tributário Nacional é pessoal (e não solidária), sendo-lhes, portanto, inaplicável o artigo 125, inciso III, do mesmo diploma, que trata da interrupção da prescrição como efeito da solidariedade. Por consequência, o despacho citatório da pessoa jurídica não teria o efeito de interromper a prescrição em relação aos sócios-gerentes. Dessa forma, ajuizada a execução fiscal somente em face da pessoa jurídica, o pedido de redirecionamento do processo às pessoas indicadas no artigo 135 do CTN deve ocorrer no prazo de 5 (cinco) anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, e não do despacho citatório ou da citação da empresa.

Para o autor, a regra do artigo 125, inciso III, do CTN somente se aplica às pessoas mencionadas no artigo 134, cuja responsabilidade é solidária. Nesse caso, interrompida a prescrição pelo despacho citatório, terá o Fisco o prazo de 5 (cinco), contados dessa decisão, para obter o redirecionamento ao sócio solidário.

<sup>36</sup> Excerto da ementa do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1297255/SP, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, Superior Tribunal de Justiça, Julgado em 19/03/2015, Publicado em 27/03/2015.

<sup>37</sup> *A prescrição intercorrente no direito tributário*, p. 101.

Também merece registro a posição defendida por HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO<sup>38</sup>, segundo a qual a responsabilidade das pessoas mencionadas no artigo 135 do CTN deveria ser apurada em momento anterior ao ajuizamento da ação de execução fiscal, em processo administrativo, assegurado o contraditório e a ampla defesa.

Isso porque, na execução fiscal, o credor busca uma tutela executiva e não uma tutela de conhecimento. “Assim, a CDA, como título executivo que é, deveria indicar, desde logo, o nome de todos, o devedor e os corresponsáveis, sob pena de não poder a execução ser movida, ou 'redirecionada' contra estes, posteriormente”. Para o autor, o processo executivo não constitui a via adequada para se apurar a responsabilidade de terceiro, o que, inclusive, demanda a produção de provas.

### ***5.6 A Disciplina do Novo Código de Processo Civil***

O Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), diferentemente do diploma anterior, inclui a prescrição intercorrente entre as hipóteses de extinção do processo de execução (artigo 924, V), disciplinando a contagem desse prazo no artigo 921:

Art. 921. Suspende-se a execução:

[...] III - quando o executado não possuir bens penhoráveis;

[...] §1º. Na hipótese do inciso III, o juiz suspenderá a execução pelo prazo de 1 (um) ano, durante o qual se suspenderá a prescrição.

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

§3º. Os autos serão desarquivados para prosseguimento da execução se a qualquer tempo forem encontrados bens penhoráveis.

§4º. Decorrido o prazo de que trata o § 1º sem manifestação do exequente, começa a correr o prazo de prescrição intercorrente.

§5º. O juiz, depois de ouvidas as partes, no prazo de 15 (quinze) dias, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição de que trata o § 4º e extinguir o processo.

Art. 924. Extingue-se a execução quando:

[...] V - ocorrer a prescrição intercorrente.

A sistemática de contagem do prazo prescricional intercorrente prevista no CPC/2015 é semelhante àquela prevista no artigo 40 da Lei nº 6.830/80 - e, igualmente, inaplicável à prescrição tributária.

---

38 *Execução Fiscal e Cautelar Fiscal*, p. 722.

Conforme defendido ao longo desse trabalho, a prescrição tributária é matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, não podendo ser disciplinada por lei ordinária processual. Ademais, as normas de prescrição tem natureza de direito material, extinguindo não apenas o direito de ação do Fisco, mas, principalmente, o liame obrigacional.

O Código de Processo Civil, aplicável à execução fiscal de forma subsidiária, conforme previsão expressa no artigo 1º da Lei nº 6.830/80, veicula normas de direito processual, cabendo ao Código Tributário Nacional estabelecer as normas gerais em matéria de prescrição tributária.

Nesse sentido, assevera SÉRGIO IGOR LATTANZI<sup>39</sup> que:

[...] ao prever o curso do prazo prescricional após o ingresso da execução, disciplinou o legislador do CTN, de forma explícita, o instituto da prescrição intercorrente. Não cabendo a nenhuma lei ordinária tentar tratar de matéria outorgada constitucionalmente à lei complementar. Não cabe ao direito processual civil, à teoria geral do direito e muito menos às leis ordinárias tributárias específicas tratar de matéria que não lhe compete, aliás como tentou fazer a lei 11.051/04 que acrescentou o §4º ao artigo 40 da lei 6.830/80.

### ***5.7 Jurisprudência sobre a Matéria***

A jurisprudência pátria tem admitido, de modo pacífico, a ocorrência da prescrição intercorrente nas ações de execução fiscal promovidas para cobrança de créditos tributários da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Todavia, inexiste uniformidade entre os julgados, especialmente quanto ao termo inicial da contagem desse prazo, o que gera insegurança jurídica.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.120.295/SP<sup>40</sup>, pela sistemática dos recursos repetitivos (na vigência do artigo 543-C do CPC/1973), o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a interrupção da prescrição, pelo despacho citatório, retroage à data de propositura da ação, com fundamento no artigo 219, §1º do CPC/1973 (que corresponde ao artigo 240, §1º, CPC/2015):

[...] O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz

<sup>39</sup> *A prescrição intercorrente no direito tributário*, p. 98.

<sup>40</sup> Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.120.295/SP, Relator Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, Julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010.

ao entendimento de que **o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo**, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional. (grifo nosso)

Dessa forma, no mesmo julgado, o STJ defendeu que “a propositura da ação constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN”. Esse entendimento, no entanto, não se coaduna com outras teses firmadas pelo mesmo tribunal.

No julgamento de outro repetitivo (Recurso Especial nº 1102431/RJ<sup>41</sup>), o STJ fixou o entendimento de que (Tema 179): “a perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário”.

Ocorre que, se o prazo de 5 (cinco) anos somente volta a correr como consequência da inércia da Fazenda Pública, o termo inicial da prescrição intercorrente não será a data de ajuizamento da ação (nem do despacho citatório), mas o momento em que restar caracterizada a omissão do Fisco em movimentar o processo.

A regra fixada pelo STJ, além de não encontrar fundamento no Código Tributário Nacional, deixa em aberto o marco inicial da prescrição intercorrente, que é eleito de acordo com a interpretação do julgador. Quando, então, a prescrição voltará a correr na execução fiscal? Com a última manifestação da Fazenda Pública? A decisão que suspende o processo por um ano, pela não localização de bens penhoráveis? A decisão que determina o arquivamento da execução após um ano de suspensão?

Em dezembro de 2005, o STJ aprovou a Súmula 314, cujo enunciado reproduz exatamente a previsão do §4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80: “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”. Portanto, o tribunal elegeu como termo inicial o fim do prazo de um ano de suspensão do processo.

No entanto, em recentes julgados, o tribunal tem decidido no sentido de que “os requerimentos para realização de diligências que se mostraram infrutíferas em localizar o devedor ou seus bens não têm o condão de suspender ou interromper o prazo de prescrição intercorrente”<sup>42</sup>. Nesse caso, em que não houve a suspensão do processo, qual seria o termo inicial da prescrição intercorrente?

41 Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.102.431/RJ, Relator Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.

42 Excerto da ementa do Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 775.087/PR, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Segunda Turma, Superior Tribunal de Justiça, julgado em 09/06/2016, DJe 21/06/2016.

Em outro julgado, decidiu-se que<sup>43</sup> “a falta de impulso oficial do processo, por si só, não exime a responsabilidade da exequente pela condução do feito executivo, mormente quando o transcurso de prazo superior a cinco anos ocorre após a citação”. Considerou-se, então, a data da citação como termo inicial da prescrição intercorrente.

Verifica-se, assim, diversas possibilidades para o marco inicial da prescrição intercorrente em ação de execução fiscal, quais sejam: a data da distribuição da ação; do despacho citatório; da citação do devedor; da decisão que suspende o processo; do termo final do prazo de um ano de suspensão; da decisão que determina o arquivamento do processo.

Vale destacar que, relativamente à regra do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, o Superior Tribunal de Justiça decidirá, no julgamento do Recurso Especial nº 1.340.553/RS<sup>44</sup>, pela sistemática dos recursos repetitivos, as seguintes questões:

- a) Qual o pedido de suspensão por parte da Fazenda Pública que inaugura o prazo de 1 (um) ano previsto no art. 40, §2º, da LEF;
- b) Se o prazo de 1 (um) ano de suspensão somado aos outros 5 (cinco) anos de arquivamento pode ser contado em 6 (seis) anos por inteiro para fins de decretar a prescrição intercorrente;
- c) Quais são os obstáculos ao curso do prazo prescricional da prescrição prevista no art. 40, da LEF;
- d) Se a ausência de intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (art. 40, §1º), ou o arquivamento (art. 40, §2º), ou para sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente (art. 40, §4º) ilide a decretação da prescrição intercorrente.

Por outro lado, a constitucionalidade do artigo 40 da LEF, à luz do artigo 146, III, “b”, da Carta Magna, será decida pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral da matéria no Recurso Extraordinário nº 636.562/SC (Tema 390).

## **6 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Alguns juristas defendem, ainda, a possibilidade de extinção da obrigação tributária pela prescrição verificada no curso do processo administrativo fiscal, quando, apresentada impugnação ou recurso administrativo pelo sujeito passivo, o Estado deixar de proferir decisão por prazo superior àquele fixado no artigo 174 do Código Tributário Nacional.

43 Excerto da ementa do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 334.497/RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, Superior Tribunal de Justiça, julgado em 17/03/2016, DJe 01/04/2016.

44 Decisão de afetação proferida pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, em 31/08/2012.

Para ROQUE ANTONIO CARRAZA<sup>45</sup>, a prescrição intercorrente na esfera administrativa encontra fundamento no artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal, que assegura a razoável duração do processo, no âmbito judicial e administrativo:

[...] o art. 5º, LXXVIII, da CF torna irretorquível a possibilidade da ocorrência da prescrição nos processos administrativo-tributários (prescrição intercorrente). Com efeito, ao Poder Público compete o dever de promover de ofício a impulsão do processo administrativo-tributário (cf. art. 2º, parágrafo único, XII, da Lei 9.784/1999). E isto há de ser feito dentro de um prazo razoável, para que se estabilizem, o quanto antes, as relações entre o fisco e o contribuinte. Ora, a nosso ver, se o mesmo Poder Público permanece inerte por mais de cinco anos (cf. art. 174 do CTN), não dando andamento ao processo administrativo-tributário ocorre a prescrição intercorrente.

Em que pese a necessidade de se impor um limite temporal ao processo administrativo fiscal, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar (podendo, portanto, estabelecer normas gerais sobre prescrição tributária, nos termos artigo 146, III, “b”) dispõe que as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, III). Assim, não é possível falar no fluxo do prazo prescricional em relação a tributo que esteja com a exigibilidade suspensa.

Esse é o entendimento de RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES<sup>46</sup>, que, no entanto, assevera que a duração desarrazoada do processo administrativo tributário viola os princípios da razoável duração do processo e da segurança jurídica. Dessa forma, defende que o legislador deveria ter atribuído efeito interruptivo ao processo administrativo, de modo a obrigar a Administração Pública a se pronunciar no período máximo de 5 (cinco) anos.

Igualmente, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>47</sup> sustenta que, “quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional”.

Esse também é o entendimento da jurisprudência. Sobre a matéria, decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.587.540/PE<sup>48</sup>:

[...] o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III, do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com o auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até o seu julgamento ou a revisão de ofício, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão deflagra-se a fluência do prazo prescricional, não havendo falar-se, ainda, em prescrição intercorrente em processo administrativo fiscal, porquanto ausente previsão legal específica.

45 *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 513.

46 *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: regras do direito e segurança jurídica*, p. 371.

47 *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 169.

48 Excerto da ementa do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.587.540/PE, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, Primeira Turma, Superior Tribunal de Justiça, julgado em 18/08/2016, DJe 29/08/2016.

## 7 CONCLUSÕES

Com fundamento no princípio da segurança jurídica, nas normas constitucionais em matéria tributária (inclusive o disposto no artigo 146, III, “b”, da Carta Magna), bem como nas normas gerais sobre prescrição tributária estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, é possível afirmar que o instituto da prescrição intercorrente é aplicável ao processo judicial tributário, configurando hipótese de extinção da relação jurídica obrigacional constituída entre o Fisco e o contribuinte.

Verificamos que as normas que regulamentam o instituto possuem natureza de direito material, de modo que o fato prescricional intercorrente acarreta não apenas a extinção do processo executivo, mas, principalmente, a extinção do liame obrigacional, provocando o desaparecimento do direito subjetivo conferido ao Fisco de exigir o tributo, liberando o sujeito passivo do dever jurídico de efetuar o seu pagamento, e, assim, provocando a desaparecimento do crédito tributário.

A extinção da obrigação tributária pela prescrição intercorrente se dá com a produção de norma individual e concreta, que veicula o fato prescricional em seu antecedente e a extinção da relação jurídica no consequente, tendo como veículo introdutor a decisão judicial que reconhece a sua ocorrência, proferida em ação de execução fiscal, e, como fundamento de validade, os artigos 156, inciso V, e 174, *caput* e parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Por força do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre prescrição, devem ser introduzidas no sistema jurídico por lei complementar. Por consequência, as normas veiculadas por leis ordinárias, tais como a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil (que, vale destacar, têm natureza de direito processual), são inaplicáveis em matéria tributária.

Atualmente, essas normas gerais são estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar. Com efeito, a prescrição intercorrente, em matéria tributária, é regulada pelas normas do CTN, especialmente quanto à definição de prazos e das hipóteses suspensivas e interruptivas.

Das normas do Código Tributário Nacional, extrai-se que: (i) a prescrição é hipótese de extinção da obrigação tributária; (ii) o prazo prescricional é de 5 (cinco) anos; (iii) o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal interrompe a prescrição; e (iv) os atos processuais praticados pelo Fisco visando a localização do devedor e/ou de bens penhoráveis não constitui causa suspensiva nem interruptiva do prazo prescricional.

Assim, partindo da premissa de que o prazo prescricional interrompido volta a correr, por inteiro, da data do ato que o interrompeu, conclui-se que “o despacho do juiz que ordenar a citação”, proferido na ação de execução fiscal, constitui o termo inicial da contagem de novo prazo de 5 (cinco) anos, no curso do processo executivo, que, decorrido sem a satisfação da obrigação, nem a ocorrência de nenhuma hipótese suspensiva ou interruptiva prevista no CTN, levará à prescrição intercorrente.

Registramos o entendimento predominante da doutrina e da jurisprudência, em sentido diverso, de que a prescrição intercorrente somente poderia ser reconhecida quando a paralisação da execução fiscal decorrer da inércia do Fisco. Não concordamos com essa tese, porquanto não encontra respaldo nas normas do Código Tributário Nacional, considerando que as eventuais diligências realizadas pela Fazenda Pública, visando a localização do devedor e/ou de bens penhoráveis - atos processuais que poderiam descaracterizar a inércia do credor -, não têm o condão de suspender nem interromper o prazo prescricional.

De qualquer forma, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, de modo majoritário, defendem a aplicabilidade da prescrição intercorrente às ações de execução fiscal promovidas para a cobrança de crédito tributário. No entanto, não há uniformidade no entendimento da matéria, especialmente quanto à identificação do termo inicial desse prazo, o que gera insegurança jurídica. Percebemos que a dificuldade em definir o marco inicial da prescrição intercorrente decorre, justamente, da adoção da premissa de que o reconhecimento do instituto depende da inércia do Fisco, pois não há clareza quanto ao momento em que essa inércia seria configurada.

Por derradeiro, concluímos que a prescrição intercorrente é inaplicável ao processo administrativo fiscal, considerando que as defesas e os recursos apresentados pelo sujeito passivo constituem causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151, inciso III, do CTN. Em que pese a necessidade de se impor limites temporais também no âmbito administrativo, não é possível defender a fluência do prazo prescricional (e a consequente extinção da obrigação tributária) na vigência de uma causa suspensiva da sua exigibilidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. (Coleção estudos de direito de processo Enriso Tullio Liebman, 22)
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2009. 623f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.
- CARVALHO, Cristiano e JOBIM, Eduardo. *Da Prescrição Intercorrente de Créditos Tributários e o Art. 40, §4º, da Lei de Execuções Fiscais inserido pela Lei nº 11.051/2004*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. São Paulo: MP Editora, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal em Matéria Tributária: decretabilidade ex officio da prescrição intercorrente*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. São Paulo: MP Editora, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- LATTANZI, Sérgio Igor. *A prescrição intercorrente no direito tributário*. 2009. 159f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord). *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. v.2.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Execução Fiscal e Cautelar Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord). *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. v.2.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

POLO, Marcelo. Extinção da Execução Fiscal. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). *Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.