

NOTAS ATUAIS E JURISPRUDÊNCIA RECENTE SOBRE PRESCRIÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CURRENT NOTES AND LATEST PRECEDENTS ON PRESCRIPTION IN TAX LAW

ANTONIO MARCUS DOS SANTOS

Doutor e Mestre em Filosofia (UFPR), com estágio de pesquisa doutoral na Albert-Ludwigs-Universität Freiburg (Alemanha). Pós-graduado em Direito Tributário e em Direito Constitucional. Pesquisador, professor e advogado tributarista.
antoniomarkus@yahoo.com

LILIAM FERRARES BRIGHENTE

Doutora e Mestra em Direito do Estado (UFPR). Pós-graduada em Teoria Geral do Direito e em Direito penal e Criminologia. Pesquisadora, professora e advogada.
brighente@yahoo.com

Resumo: O objeto de análise deste artigo é o instituto da prescrição no direito tributário, com destaque para as principais questões que circundam atualmente o tema na doutrina e na jurisprudência. Parte-se de uma discussão sobre os princípios e fundamentos gerais pertinentes, a partir dos quais se ressaltam as especificidades do instituto no direito tributário. Essas especificidades são aprofundadas nas disposições constitucionais e legislativas específicas e nas discussões doutrinárias mais importantes sobre o tema (como a prescrição intercorrente) tanto na esfera administrativa quanto no processo de execução fiscal. Por fim, procura-se demonstrar a centralidade dessas discussões teóricas em articulação com a posição da jurisprudência em importantes decisões recentes ou em andamento, especialmente sobre o tema da prescrição intercorrente e da harmonização necessária entre a Constituição, o Código Tributário e a Lei de Execução Fiscal.

Abstract: The object of this article is the institute of prescription in tax law, with emphasis on the main questions currently surrounding the issue in doctrine and jurisprudence. It starts with a discussion on the pertinent general principles and foundations, from which the institute's specificities in tax law are highlighted. These specificities are deepened in the specific constitutional and legislative provisions and in the most important doctrinaire discussions on the subject (such as intercurrent prescription) both in the administrative sphere and in the tax enforcement process. Finally, the aim is to demonstrate the centrality of these theoretical discussions in articulation with the position of jurisprudence in important latest or ongoing decisions, especially on the subject of intercurrent prescription and the necessary harmonization between the Constitution, the Tax Code and the Tax Forclosure Law.

Palavras-chaves: direito tributário; prescrição; prescrição intercorrente.

Keywords: tax law; prescription; intercurrent prescription.

Sumário: 1. Considerações iniciais - 2. Prescrição: traços gerais e especificidades no direito tributário: 2.1. Termo inicial do prazo prescricional e suspensão da exigibilidade do crédito; 2.2. A prescrição e os lançamentos por homologação; 2.3. Hipóteses de interrupção da prescrição; 2.4. Suspensão da prescrição - 3. Prescrição intercorrente administrativa ou perempção: o problema do prazo para a conclusão de processos administrativos fiscais - 4. Prescrição intercorrente - 5. Considerações finais - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Apesar de os institutos da prescrição e da decadência estarem entre os temas jurídicos mais estudados e debatidos, continuam a exigir renovadas discussões, certamente pela relevância do tema e pela influência que estas discussões têm na aplicação prática dos conceitos. O presente trabalho tem como tema principal o instituto da prescrição; entretanto, a interdependência conceitual e prática entre os institutos exige com frequência a referência ao instituto da decadência, a fim de possibilitar uma reconstrução conceitual e argumentativa mais completa e consistente. O estudo parte de uma definição geral de prescrição, ressaltando suas especificidades no Direito Tributário, sempre buscando situar cada questão sob o enfoque legal, jurisprudencial e doutrinário. Para tanto, é inevitável um diálogo inicial com o direito privado, buscando uma definição geral e os principais elementos do instituto, dirigindo-se então para a sua configuração no Direito Tributário brasileiro.

Neste ponto, é necessário antes ressaltar a determinação constitucional do Art. 146, III, b, segundo a qual cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. O Código Tributário Nacional, recebido com tal *status* pela Constituição, cumpre essa função, elencando, no Art. 156, a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário, e determinando, no Art. 174 e seus incisos, o termo inicial para a contagem do prazo, bem como suas causas de interrupção.

De acordo com o Art. 174 do CTN, a prescrição para cobrança do crédito tributário ocorre em cinco anos, “contados da data da sua constituição definitiva”. Deste enunciado legal surge o primeiro problema interpretativo, que consiste em determinar quando se dá esta constituição definitiva do crédito tributário, marco inicial da contagem do prazo. Parte da doutrina, como veremos, considera que ela ocorre com a notificação regular do lançamento. Entretanto, diante desta notificação o sujeito passivo pode adotar comportamentos diversos (pagar, ignorar, impugnar), o que repercute de modo diverso na constituição definitiva do crédito e gera novas controvérsias doutrinárias. Sem dúvida, a questão mais difícil e relevante diz respeito ao caso de impugnação administrativa. Parte da doutrina considera que a constituição definitiva do crédito se dará, neste caso, somente quando houver decisão administrativa da qual não caiba mais recurso. Outra posição considera que, mesmo que o crédito já esteja definitivamente constituído com a notificação do lançamento, o prazo prescricional fica suspenso em caso de impugnação, já que os recursos administrativos, segundo o Art. 151, III, suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Quanto ao prazo prescricional, o resultado prático desses entendimentos predominantes acaba sendo o mesmo, apesar de suas diferenças internas: a pendência de recurso administrativo impede o início da contagem.

O problema que surge nesta situação, mais precisamente, é que ao mesmo tempo em que já não se pode falar em decadência, pois o fisco já realizou o lançamento, tampouco se pode falar em prescrição para a cobrança, pois o crédito não pode ser exigido, em razão do recurso pendente. Essa é a posição predominante na jurisprudência e acompanhada por parte majoritária da doutrina:

Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão *ex officio*. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional. (REsp 435.896/SP, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. em 05/06/2003).

Esse “hiato” ao qual se refere o acórdão corresponde ao período em que se discute o crédito administrativamente e deixa em aberto um problema de ordem prática, que se agrava quando se constata a omissão legislativa quanto ao prazo para a conclusão do processo administrativo. A ideia de que existe um período, entre o lançamento e a última decisão administrativa, no qual não incide decadência nem prescrição deixa a administração pública sem prazo para concluir o processo administrativo, deixando margem a uma insegurança que contraria o princípio da segurança jurídica, um dos fundamentos da decadência e da prescrição, bem como a garantia constitucional da duração razoável do processo. A esta questão é dedicada a segunda parte deste trabalho.

Finalmente, o trabalho aborda o tema da prescrição intercorrente, isto é, a prescrição que ocorre no curso da execução fiscal, tema que exige a retomada e articulação dos principais elementos desenvolvidos nos momentos anteriores do trabalho, como os fundamentos e princípios relacionados ao instituto da prescrição e a harmonização entre os dispositivos constitucionais, que reservam a normatização geral do tema à lei complementar - papel desempenhado pelo Código Tributário -, e seus possíveis conflitos com a Lei Ordinária 6.830/80. Neste ponto, o trabalho aborda debates atuais e julgados recentes ou ainda pendentes no STJ e no STF.

2. PRESCRIÇÃO: TRAÇOS GERAIS E ESPECIFICIDADES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

De modo bastante sucinto, pode-se definir a “prescrição como a perda do direito de ação pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo”.¹ É muito difícil obter uma definição unívoca de prescrição, não apenas pela diversidade de discussões doutrinárias a respeito, sempre sob a influência de um contexto histórico, mas também devido às diferentes configurações que este instituto pode receber nos diversos ramos do direito. Algumas determinações, entretanto, desenvolvidas na história do instituto, tendem a permanecer e assim orientar os problemas e as respostas que a estes se oferecem. Neste sentido, é comum o recurso aos estudos já realizados no direito privado, visto ser este um tema clássico entre os civilistas. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, retomando o trabalho de Antonio Luiz da Camara Leal,² destaca

quatro elementos integrantes do conceito, ou quatro condições elementares da prescrição: 1ª) existência de uma ação exercitável (*actio nata*); 2ª)

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 212.

² LEAL, Antonio Luiz da Camara. *Da prescrição e da decadência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

inércia do titular da ação pelo seu não exercício; 3º) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; 4º) ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

É importante observar que, mesmo que haja acordo sobre o rol dos elementos integrantes do conceito, a sua aplicação prática pode levar a resultados diversos, a depender do peso dado a cada um dos elementos em sua inter-relação. Algumas formulações, por exemplo, ressaltam a necessidade de limitação do prolongamento temporal das relações jurídicas, em prol da segurança jurídica e estabilidade social; outras ressaltam o caráter punitivo da perda do direito em razão da inércia do interessado, seguindo o ditado romano *dormientibus non succurrit ius*, isto é, o direito não socorre aqueles que dormem. Nos seguintes trechos destacam-se essas visões distintas em sede jurisprudencial:

O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento firme 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. (AgRg no AREsp 220.293/PA, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 1ª TURMA, j. 03/11/2015).

O reconhecimento da prescrição tributária é uma espécie de punição à desídia do credor, que deixa de buscar a satisfação do crédito fiscal no tempo legal, de modo que reste atendido também o princípio da segurança jurídica. Registrado pela Corte de origem que não houve negligência da Fazenda estadual, a qual, ao contrário, [...] tentou o tempo todo a citação dos mesmos." [...] não houve desídia do Fisco Paulista e que, portanto, não se pode falar em aplicação da "pena" prescritiva. (AgRg no REsp 1548737/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, 1ª TURMA, j. em 10/11/2015).

A prescrição intercorrente pressupõe desídia do credor que, intimado a diligenciar, se mantém inerte, hipótese, segundo as instâncias ordinárias, não verificada no caso dos autos. (AgRg no AREsp 144.978/RJ, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, 4ª TURMA, j. em 04/06/2013)

Esses julgados já deixam entrever as repercussões práticas nas decisões que priorizam um ou outro aspecto do conceito, o que aparecerá de modo ainda mais evidente ao final deste artigo, durante a discussão sobre a prescrição intercorrente.

Adentrando as especificidades da prescrição no âmbito do direito tributário, cabe observar, primeiramente, que o tema está sujeito a determinação constitucional específica: “Art. 146 Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

A Constituição Federal, portanto, reservou expressamente à lei complementar a normatização geral da prescrição, e o CTN, por sua vez, cumpre esse papel na medida em que, embora anteriormente aprovado como lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição em 1988 com estatuto de lei complementar. Nesta condição, o CTN apresenta a prescrição, juntamente com a decadência, entre as modalidades de extinção do crédito tributário: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência”.

O modo como esses institutos são apresentados no CTN, além de introduzir uma série de problemas cujo desenvolvimento será feito a seguir, em tópicos específicos, permite igualmente observar algumas especificidades destes institutos no âmbito do direito tributário. A prescrição, por exemplo, tradicionalmente está ligada, no direito privado, não ao direito substantivo, mas à pretensão ou ao direito de ação judicial para protegê-lo quando violado, o que significa que o pagamento espontâneo de uma obrigação prescrita não implica em restituição, a princípio, visto que o direito substantivo ainda existia. O CTN, por sua vez, ao classificar a prescrição como uma causa extintiva do crédito tributário, implica o direito à restituição, caso o contribuinte efetue o pagamento de um tributo prescrito. Trata-se, portanto, de uma distinção entre prescrição e decadência existente no direito privado, *mas sem reciprocidade no direito tributário*.

De acordo com o Art. 156, V do CTN, portanto, a prescrição é uma das *causas de extinção do crédito tributário*, e caracteriza, mais precisamente, a perda do direito subjetivo à ação de execução do valor do tributo devido. A prescrição, portanto, é o perecimento deste direito em decorrência da sua não utilização dentro do prazo estipulado para tal. A ocorrência da prescrição, assim, fulmina o direito subjetivo do ente tributante de pleitear através da via judicial a satisfação do crédito. Nos termos do Código de Processo Civil, a prescrição torna a execução nula, já que a obrigação de efetuar o pagamento do crédito tributário extinto torna-se inexigível: “Art. 803. É nula a execução se: I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível”.

A doutrina costuma identificar um problema no fato de o CTN colocar a prescrição e a decadência igualmente entre as causas de extinção do crédito tributário. Embora isso seja certo no que se refere à prescrição, já que atinge o crédito tributário, que nasce com o lançamento, o mesmo parece não se aplicar de igual modo à decadência, o que talvez aponte um equívoco no Art. 156 do CTN:

Talvez fosse mais bem acertado afirmar-se que a decadência extingue o direito à constituição do crédito tributário, e não apresentá-la, ao lado da prescrição, como causa extintiva do crédito tributário propriamente dito. De fato, a decadência não pode extinguir algo – o crédito tributário – que não teria nascido e que, com ela, ficaria proibido de nascer. Entretanto, preferiu o legislador assim disciplinar: como *causas extintivas do crédito*

tributário, tanto a decadência (prazo de vida do direito) como a prescrição (prazo para o exercício do direito).³

O equívoco indicado tem sua origem no fato de que o CTN, no referido dispositivo, parece ignorar o fato de que a prescrição e a decadência se dão claramente em momentos distintos: só cabe falar em decadência *antes* do lançamento; e só *a partir deste*, por sua vez, em prescrição. O próprio CTN dispõe no Art. 142 que o crédito tributário se constitui “através do lançamento”, antes do qual existe apenas a obrigação tributária e o direito de constituir o crédito tributário através do lançamento, conforme sintetiza o professor Eduardo Sabbag:

A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida. Tem-se dito que, constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a cogitação de prescrição. Onde finaliza a primeira inicia-se imediatamente a segunda.⁴

Conforme salienta o mesmo autor, este é o entendimento já consolidado na jurisprudência, como se evidencia no seguinte acórdão do STF, proferido em 1982:

EMENTA: Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (Art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o Artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. (RE 94.462/SP-1982, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. em 06/10/1982)

Este julgado permite levantar as questões relativas à definição do termo de início (*dies a quo*) para a contagem da prescrição. A partir dele, como vemos, pode-se concluir que a ocorrência da decadência será possível até a realização do lançamento. O lançamento pode se dar por auto de infração, como no caso julgado no acórdão, ou por notificação ao contribuinte, como é mais comum, a qual normalmente prevê um prazo de trinta dias para que o notificado efetue o pagamento do débito ou impugnação administrativa. Como se depreende do acórdão, entre o lançamento e o decurso do prazo de trinta dias para pagamento ou interposição de recurso, embora já não se possa mais falar em decadência, ainda não teve início a contagem do prazo prescricional. Caso haja o recurso, isto é, a impugnação do débito na esfera administrativa, essa

³ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.145.

⁴ SABBAG, *loc.cit.*

situação se prolongará até a última decisão administrativa da qual não mais for cabível recurso. Somente então se considerará ocorrida a “constituição definitiva do crédito tributário” referida no Art. 174 do CTN, iniciando-se a contagem do prazo prescricional para a pretensão do Fisco de buscar a tutela jurisdicional para executá-lo.

Em total harmonia com esse entendimento se expressa a jurisprudência mais recente do STJ:

EMENTA: 1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. 2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão *ex officio*. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional. 4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal. 5. Recurso especial improvido. (REsp 435.896/SP, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. em 05/06/2003).

No mesmo sentido já dispunha a Súmula Nº 153 do extinto TFR:

Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

2.1. Termo inicial do prazo prescricional e suspensão da exigibilidade do crédito

É, portanto, a partir da constituição definitiva do crédito que se inicia a contagem do prazo prescricional de cinco anos para que o Fisco execute a cobrança, conforme a dispõe o Art. 174 do CTN: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.” O referido critério para a definição do termo inicial está igualmente consagrado na jurisprudência do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO *A QUO*. ART. 174 DO CTN. 1. Na Declaração do Imposto de Renda, o prazo prescricional de cinco anos tem seu começo a partir da constituição definitiva do crédito tributário, isto é, da entrega da Declaração. 2. A prescrição tributária segue os termos do Art. 174 do CTN, ou seja, tem o Fisco cinco anos para a cobrança do crédito tributário, a contar de sua constituição definitiva. 3. Precedentes do STJ. (REsp 413.457/RS, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 02/12/2003)

Conforme aponta Sabbag, entretanto, a expressão “constituição definitiva do crédito tributário” depende de interpretação, entendendo este autor a “definitividade” à qual o dispositivo faz referência “como a eficácia que torna indiscutível o crédito tributário”, a qual só tem origem no “momento em que não mais for admissível ao Fisco discutir, administrativamente, a seu respeito”.⁵ Cabe identificar o momento no qual se dá essa definitividade para, a partir dele, contar o prazo quinquenal para a propositura da ação de execução fiscal.

É importante perceber que, de acordo com essa explicação, a constituição definitiva do crédito tributário” poderá ocorrer em datas distintas, a depender da atitude tomada pelo contribuinte diante do lançamento: se ele simplesmente ignorar a notificação, deixando de impugnar o débito lançado e tampouco realizando o pagamento, a constituição definitiva do crédito tributário se dará após o fim do prazo estabelecido para a protocolização da defesa administrativa. Este prazo pode variar, dependendo da legislação específica que se aplica à relação jurídico-tributária em questão. Tratando-se da esfera federal, por exemplo, o processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto Nº 70.235/72, que dispõe em seu Art. 15 o prazo de trinta dias para a impugnação administrativa: “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

Neste caso, portanto, contar-se-á trinta dias da intimação do lançamento como prazo para a impugnação. Se esta não for realizada, dar-se-á a “constituição definitiva do crédito tributário”, e no 31º iniciará a contagem do prazo prescricional de cinco anos. Ou seja, até o 30º dia não se dará o início da contagem do prazo prescricional, mas sim no dia seguinte após o 30º dia.

Mais recentemente, o tema foi abordado em julgamento do STJ e o julgador, ao discutir o termo inicial do prazo prescricional relativo ao IPVA, buscou esclarecer com precisão que este termo se dá no dia seguinte ao último dia estipulado para o pagamento, pois até a data do vencimento, isto é, sendo ainda possível ao contribuinte realizar o pagamento, não houve a constituição definitiva do crédito tributário.

Entretanto, esse entendimento deve ser aperfeiçoado, uma vez que, na data do vencimento do tributo, o Fisco ainda está impedido de levar a efeito os procedimentos tendentes à sua cobrança. Isso porque, naturalmente, até o último dia estabelecido para o vencimento, é assegurado ao contribuinte realizar o recolhimento voluntário, sem qualquer outro ônus, por meio das agências bancárias autorizadas ou até mesmo pela *internet*, ficando em mora tão somente a partir do dia seguinte. Desse modo, tem-se que a pretensão executória da Fazenda Pública (*actio nata*) somente surge no dia seguinte à data estipulada para o vencimento do tributo. (REsp 1.320.825/RJ, 1ª Seção do STJ, rel. Min. Gurgel de Faria. J. em 10/08/16).

⁵ SABBAG, 2017, p. 1151.

Eduardo Sabbag,⁶ assim como Leandro Paulsen,⁷ considera que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre somente com a notificação da última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso. Paulsen, entretanto, vai mais longe, afirmando, que qualquer causa de suspensão da exigibilidade do crédito implica a suspensão do curso da prescrição, entendimento que não é seguido por Sabbag. Paulo de Barros Carvalho,⁸ por sua vez, considera que a constituição definitiva do crédito se dá com a notificação válida do lançamento. Entretanto, enquanto a exigibilidade do crédito se encontra suspensa, não se pode atribuir ao exequente inércia em promover a execução, e sendo a inércia um dos requisitos fundamentais da prescrição, o prazo prescricional só inicia seu curso após o fim das causas de suspensão de exigibilidade.

Apesar dessa discreta diferença conceitual entre esses autores, o resultado prático de suas definições parece ser o mesmo, a saber, o de que o marco inicial da contagem do prazo quinquenal de prescrição será: 1) trinta dias após a notificação do lançamento, caso não haja recurso administrativo, ou, caso haja esta impugnação, 2) a data da notificação da última decisão administrativa. Opinião bastante divergente, entretanto, é a exposta por Harada, para quem o prazo quinquenal da prescrição inicia imediatamente após a notificação do lançamento, e segue independentemente da suspensão da exigibilidade do crédito em virtude de impugnação. Os argumentos que embasam esta tese, bem como as suas implicações em confronto com as demais, serão analisados em maiores detalhes a seguir, no desenvolvimento da discussão sobre a possibilidade de fixação de um prazo prescricional para as decisões de recursos administrativos (prescrição intercorrente administrativa ou perempção).

2.2. A prescrição e os lançamentos por homologação

Conforme visto acima, no caso de lançamento por homologação a própria declaração “representa a constituição do débito por iniciativa do contribuinte”. Se o pagamento foi realizado corretamente, ocorrerá a homologação, tácita ou expressa, e a extinção definitiva do crédito tributário, não restando margem para cogitação de prescrição ou decadência, pois nada mais haverá a lançar nem a cobrar judicialmente.

Por outro lado, se o contribuinte deixa de realizar tanto a declaração quanto o pagamento, instaura-se para o fisco o prazo decadencial para a realização do lançamento, conforme dispõe a Súmula n. 555 do STJ, publicada em 9 de dezembro de 2015:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do Art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

⁶ Cf. SABBAG, 2017, p. 1152.

⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 453.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 559.

A terceira hipótese, que dá origem a maiores dificuldades, é quando o contribuinte efetua a declaração e o pagamento, mas o valor pago é incorreto. Nesta última hipótese, prevalece no STF e no STJ o entendimento de que o crédito tributário será considerado definitivamente constituído a partir da entrega da declaração. Os seguintes excertos de julgados ilustram tal entendimento no STF e no STJ:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL DECLARADO E NÃO PAGO. AUTOLANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA COBRANÇA DO TRIBUTO. Em se tratando de autolancamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida e posterior cobrança. Agravo regimental improvido. (AI-AgR 144.609/SP, 2º T., rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 11/04/1995)

EMENTA 1: Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais. (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da DCTF, não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à constituição do crédito tributário, *in casu*, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (Artigo 150, § 4º do CTN), incidindo a prescrição, nos termos em que delineados no Art. 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF. (REsp 389.089/RS, 1º T., rel. Min. Luiz Fux, j. em 26/11/2002)

No mesmo sentido, a Súmula 436 do STJ: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Nos casos de tributo adequadamente declarado, porém pago incorretamente, o marco inicial para a contagem do prazo prescricional será a data do vencimento contido na declaração. Entre a entrega da declaração e o vencimento, portanto, o prazo prescricional ainda não está correndo.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. [...]. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA INFORMADA EM DECLARAÇÃO. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. [...] 2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte, por DCTF, e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra -se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento.

Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. 3. *O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração.* No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período. 4. Recurso especial improvido. (REsp.658.138/PR, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, j. em 08 -11 -2005) (*Grifos nossos*)

O entendimento expresso no julgado acima, entretanto, contém uma imprecisão que pode levar a equívocos, conforme bem aponta a doutrina⁹ e as nossas próprias considerações desenvolvidas acima. Isso porque seria mais adequado afirmar, diferentemente do que se lê no trecho grifado, que o referido termo inicial do prazo prescricional não é “a data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração”, mas o dia seguinte a esta data.

Vale ressaltar que a explicação acima pressupõe que a declaração é anterior ao vencimento, e embora essa seja a regra, não é impossível que a declaração se refira a créditos anteriores e já vencidos. Isso pode ocorrer, por exemplo, no caso de recolhimento de IRPJ mensal com base no lucro presumido, no qual as datas de vencimento para esses recolhimentos seriam anteriores à declaração. Nesse caso o marco inicial do prazo prescricional para o fisco efetuar a cobrança seria a declaração dos rendimentos, e não a data de vencimento dos créditos porventura não pagos. Sobre o tema, veja-se o julgado abaixo, dentre os muitos outros¹⁰ que exemplificam esse entendimento:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE OU VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. *Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado e não pago, o Fisco dispõe de cinco anos para a cobrança do crédito, contados do dia seguinte ao vencimento da exação ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior.* Só a partir desse momento, o crédito torna-se constituído e exigível pela Fazenda pública. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 302.363/SE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/11/2013, DJe 13/11/2013) (*Grifos nossos*)

⁹ Cf. SABBAG, 2017, p. 1.159.

¹⁰ Cf. REsp 1.120.295/SP (rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 12-05-2010); (AgRg no AREsp 381.242/SP, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., j. em 08-05-2014; (I) AgRg no REsp 1.487.929/RS, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., j. em 05-02-2015; REsp 1.497.248/RS, rel. Min. Og Fernandes, 2ª T., j. em 06-08-2015; AgRg no AREsp 529.221/SP, rel. Min. Sérgio Kukina, 1ª T., j. em 15/09/2015).

Também é digno de nota, nos julgados acerca do tema, que a jurisprudência, incluindo o STJ e o STF, considera que a declaração feita pelo contribuinte é suficiente para a constituição do crédito tributário, dispensando assim o fisco de realizar a constituição formal do débito. De acordo com esse entendimento predominante, a partir da declaração não está mais o lançamento sujeito a prazo decadencial, mas sim prescricional. Em caso de débito corretamente declarado pelo contribuinte, mas sem o adequado pagamento, pode o fisco, sem qualquer procedimento administrativo prévio, efetuar diretamente a inscrição do débito em dívida ativa. Não é necessário sequer notificar o contribuinte, pois se considera que a iniciativa do contribuinte em realizar espontaneamente a declaração do débito tributário é ao mesmo tempo um reconhecimento deste débito junto ao fisco; um procedimento análogo ao lançamento, suficiente para constituir o crédito tributário e torná-lo exigível. Sabbag assim resume essa posição: “Se o próprio sujeito passivo apura o *quantum* devido e se “autonotifica” com a entrega da declaração, não teria sentido “lançar” para apurar uma situação impositiva que já foi tornada clara pelo próprio contribuinte.”¹¹

Conforme esse mesmo autor sinaliza, entretanto, há argumentos contra esse entendimento predominante, baseados na literalidade do Art. 142 do CTN, segundo o qual o lançamento é um ato privativo da autoridade administrativa.

2.3. Hipóteses de interrupção da prescrição

As causas de interrupção do prazo prescricional estão listadas no Art. 174, Parágrafo único, I a IV, do CTN:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pela citação pessoal feita ao devedor;

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCp N° 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

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

A cada vez em que é interrompido, o prazo prescricional de cinco anos é renovado, ou seja, recomeça a ser contado em sua integralidade após a data da causa interruptiva. Em síntese, a cada vez que ocorrer uma das hipóteses listadas, começa-se a contar cinco anos para a prescrição. Claramente são hipóteses, portanto, que operam no interesse do sujeito ativo do crédito tributário, que terá renovado seu prazo para efetuar a cobrança judicial do tributo. De modo geral, a leitura do artigo e seus incisos nos mostram que as hipóteses de interrupção em geral se verificam em casos em que o sujeito ativo demonstra interesse no recebimento do crédito, pois, como

¹¹ SABBAG, 2017, p. 1.161.

vimos, a prescrição, assim como a decadência, tem entre as suas causas a inércia do titular do direito.

O primeiro apontamento a se fazer sobre as quatro hipóteses de interrupção listadas é que as três primeiras são judiciais, ao passo que a última pode ser tanto judicial quanto extrajudicial, isto é, administrativa. Importante observar a alteração promovida no inciso I pela Lei Complementar 118/05, após a qual não é mais necessário que o Fisco promova a citação pessoal do devedor, sendo suficiente, para interromper a prescrição, obter o “despacho do juiz que ordena a citação”. Obtido o despacho, o entendimento do STF é que a interrupção da prescrição retroage à data da propositura, conforme dispunha o § 1º do Art. 219 do CPC/73, considerado aplicável também à matéria tributária, e com o mesmo teor no Art. 802, parágrafo único, do novo CPC. Harmonizou-se assim a legislação tributária à Lei de Execuções Fiscais, que em seu Art. 8º, § 2º, já dispunha que “o despacho do juiz que ordenar a citação será causa interruptiva da prescrição”, mas enquanto lei ordinária encontrava impedimento à sua aplicação à prescrição tributária, por ser esta matéria reservada à lei complementar.

O inciso II menciona protesto judicial, procedimento especial e cautelar que pode ser requerido ao juiz, podendo este ordenar a notificação do devedor, quando a prescrição for iminente e a Fazenda se encontrar impossibilitada de ajuizar a execução fiscal.

O inciso III é bastante genérico, ao fazer menção a “qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor”, o que pode incluir qualquer ato judicial que expresse o interesse do fisco credor em receber o pagamento devido, como interpelações, notificações ou intimações judiciais, e inclusive o próprio protesto judicial já tratado especificamente no inciso II. Antes da alteração promovida pela LC118/05 no inciso I, o Fisco se socorria dessa generalidade, pois, frustrada a citação pessoal, buscava obter o efeito interruptivo mediante citação do devedor por edital, constituindo-o assim em mora.

O inciso IV conclui o rol das causas interruptivas da prescrição fazendo referência a “qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”, evidenciando duas diferenças marcantes em relação aos incisos que o precedem. Em primeiro lugar, é o único a estabelecer uma hipótese na qual uma ação realizada pelo devedor dá origem à interrupção da prescrição. Em segundo lugar, também é o único a incluir entre as causas de interrupção, atos praticados inclusive na esfera extrajudicial, e por isso pode incluir uma extensa lista de atos praticados pelo contribuinte na esfera administrativa, como petições, correspondências, declarações, requerimentos, pedidos de compensação ou parcelamento, e assim por diante. Vale destacar, por fim, entendimento do STJ segundo o qual a consulta administrativa não é modo de interrupção de prescrição:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. CONSULTA. A consulta não é modo de interrupção da prescrição (CC, Art. 172). Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no REsp 87.840/BA, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. em 08/06/1998)

2.4. Suspensão da prescrição

Diferentemente do que ocorre com a interrupção, o prazo atingido pela suspensão não tem a sua contagem reiniciada “do zero”, mas sim do ponto em que parou. Assim, se o prazo quinquenal foi suspenso um ano após o seu início, quando cessar a causa de suspensão, o prazo será retomado do ponto em que parou, ou seja, terá mais quatro anos até a ocorrência da prescrição.

A suspensão não está, como a interrupção, prevista no Art. 174 e parágrafo único do CTN. A hipótese mais clara e menos controversa se encontra no Art. 155 e Parágrafo único, que dispõem que, em casos de revogação de moratória após descoberta de dolo ou simulação do beneficiado para a sua obtenção, “o tempo decorrido entre a concessão de moratória e sua revogação não se computa para efeito de prescrição do direito à cobrança do crédito”. Ou seja, o que o referido dispositivo prevê nada mais é do que uma hipótese de suspensão retroativa da prescrição: dentro das hipóteses descritas – dolo ou simulação –, caso seja revogado o benefício da moratória, que consiste em um prolongamento legal do prazo para o pagamento do crédito tributário (regulada pelos Arts. 152 a 155 do CTN), o tempo decorrido entre a concessão do benefício e a sua revogação não será contado para o prazo prescricional. Vejamos o referido dispositivo legal:

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

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

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

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

Partindo deste dispositivo, Eduardo Sabbag considera possível estendê-lo aos institutos da isenção, anistia e remissão, visto se tratar também, nestes três casos, de benefícios concedidos ao devedor, que preveem explicitamente a aplicação, no que for cabível, do Art. 155:

No CTN, encontramos um eloquente exemplo: as causas de *anulação de moratória* (Art. 155, Parágrafo único, CTN), cujas disposições são extensíveis, igualmente, aos institutos da *isenção* (Art. 179, § 2º, CTN), da *anistia* (Art. 182, parágrafo único, CTN) e da *remissão* (Art. 172, Parágrafo único, CTN), quando *concedidos em caráter individual*. A nosso sentir,

são bons exemplos – se não forem os únicos – de causas de suspensão da prescrição para a cobrança de débitos tributários.¹²

O tema, entretanto, é permeado por controvérsias. Parte da doutrina, a exemplo de Leandro Paulsen e Hugo de Brito Machado Segundo, considera que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito implicam diretamente a suspensão do prazo prescricional. Para Paulsen, isso ocorre porque a exigibilidade é um dos requisitos para a execução:

A suspensão do prazo prescricional ocorre por força da própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses do Art. 151 do CTN: moratória, depósito do montante integral, impugnação e recurso administrativo, liminar em mandado de segurança, liminar ou antecipação de tutela em outras ações, parcelamento. Isso porque, suspensa a exigibilidade, resta afastado um dos requisitos para a execução, que pressupõe título certo, líquido e exigível.¹³

Hugo de Brito Machado Segundo, por sua vez, argumenta com base no princípio da *actio nata*,¹⁴ segundo o qual a prescrição se inicia com a violação do direito e o consequente nascimento da pretensão ou ação.

Por outro lado, no que diz respeito à prescrição da ação de execução desse crédito já lançado, qualquer causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário é, também, suspensiva da respectiva prescrição, por conta do princípio da *actio nata*. Assim, cessada a causa suspensiva da exigibilidade do crédito (cassada uma medida liminar, por exemplo), o auto de infração subsiste plenamente exigível.¹⁵

Eduardo Sabbag, por sua vez, pondera que “com relação ao atrelamento da temática da suspensão de prescrição às causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, devemos tomar certas cautelas principiológicas”.¹⁶ Embora este autor admita, como vimos, essa extensão no caso específico da revogação moratória mencionado no Art. 155 (para a isenção, a anistia e a remissão), apresenta objeções a esse atrelamento nos moldes acima expostos.

É que quando o Fisco, sendo provocado em reclamação administrativa protocolizada pelo contribuinte, demora muitos anos para se posicionar, sabe-se que a exigibilidade do crédito tributário mantém-se suspensa até a última decisão administrativa da qual não caiba mais recurso. Falar-se em “suspensão de prescrição” durante este interregno parece não ser a melhor “saída terminológica”, pois o termo a *quo* do lustrum prescricional dar-se-á

¹² SABBAG, 2017, p. 1.173.

¹³ PAULSEN, 2020, p. 453.

¹⁴ O Código Civil Brasileiro prevê o princípio no Art. 189: “Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os Arts. 205 e 206”.

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 117.

¹⁶ SABBAG, 2017, p. 1.173.

com a decisão última mencionada, o que indica que a prescrição, em tese, não teria ainda começado a correr. Vale dizer, destarte, que não se suspende o prazo que nem sequer se iniciou.¹⁷

Assim, a primeira questão que se pode dirigir à tese que associa diretamente a suspensão da exigibilidade do crédito à suspensão da prescrição refere-se aos recursos administrativos. Como vimos, a constituição definitiva do crédito, início da contagem do prazo prescricional, se dá após eventual fase contenciosa administrativa, de modo que a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá com a última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso (na esfera administrativa). Isso significa que a exigibilidade do crédito, enquanto dura essa fase contenciosa, está suspensa, embora o prazo prescricional ainda sequer tenha se iniciado. Portanto, há a suspensão da exigibilidade do crédito, mesmo sem a existência de prazo prescricional.

Paulsen, que defende essa vinculação, percebe o problema apontado acima e trata a questão da seguinte maneira: “A execução promovida quando vigente uma das causas suspensivas da exigibilidade deve ser extinta por falta de pressuposto. Mas a suspensão da exigibilidade superveniente ao ajuizamento da execução fiscal implica a suspensão do processo”.¹⁸

A dificuldade se resolveria, portanto, acrescentando à tese de que “a suspensão do prazo prescricional ocorre por força da própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário” a seguinte ressalva: desde que esta se dê após a constituição definitiva do crédito, a qual marca o início da contagem do prazo prescricional.

Nos casos de suspensão de exigibilidade em razão de medida liminar ou antecipação de tutela, previstos no Art. 151, IV e V do CTN, a tese parece não encontrar problemas. Caso o contribuinte obtenha tais medidas contra a exigência do tributo, “não corre o prazo prescricional. Contar-se-á o prazo anterior, até a concessão da medida, prosseguindo-se a contagem após a sua cassação”.¹⁹

Mais problemático, entretanto, torna-se esse entendimento quando se tem em conta o parcelamento, o qual, como vimos, implica a confissão do crédito pelo devedor, e é por isso pacificamente considerado uma forma de interrupção do prazo prescricional. A tese de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (Art. 151 do CTN) implica a suspensão do prazo prescricional leva o autor a sobrepor as figuras da interrupção e da prescrição, na hipótese de parcelamento:

Obtido parcelamento, por sua vez, também restará suspenso o prazo prescricional como decorrência da incidência do Art. 151, VI, do CTN. Deve-se atentar, porém, para o fato de que o parcelamento pressupõe reconhecimento do débito pelo devedor, o que configura causa interruptiva do prazo prescricional (Art. 174, Parágrafo único, IV, do CTN). Assim,

¹⁷ *Ibid.*, p. 1.174.

¹⁸ PAULSEN, 2020, p. 453.

¹⁹ PAULSEN, 2020, p. 454.

haverá a interrupção do prazo pela confissão, seguida do parcelamento como causa suspensiva da exigibilidade. O prazo *interrompido e suspenso* só recomeçará, por inteiro, na hipótese de inadimplemento.²⁰ (*Grifo nosso*)

É curioso que Paulsen, ao tratar do tema, não se manifeste acerca da moratória, a qual, como vimos acima, é comumente tida como o exemplo mais pacífico de suspensão da prescrição tributária. Em contrapartida, como procura demonstrar Kiyoshi Harada, as disposições sobre a moratória também podem dar base ao principal argumento contra a tese de que a suspensão da exigibilidade do crédito implica a suspensão da prescrição: “A tese da suspensão simultânea da exigibilidade do crédito tributário e do prazo prescricional não tem apoio no CTN. Ao contrário, o Código proclama exatamente o contrário, como se verifica do Art. 155.”²¹

O argumento de Harada parte, mais especificamente, das hipóteses de revogação da moratória previstas no Art. 155, I e II do CTN. Conforme visto acima, o parágrafo único do Art. 155 estabelece que, no caso do inciso I, “o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito”, o que, segundo Harada, “conduz à conclusão de que a sua concessão não implicou suspensão da prescrição”.²² Ou seja, a simples concessão da moratória, que por si só já acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não implica a suspensão do prazo prescricional, podendo implicá-la apenas em caso de revogação, retroativamente.

Assim, embora Harada esteja de acordo com Sabbag sobre a hipótese de suspensão trazida pelo Art. 155, I, ele aponta esse mesmo dispositivo frontalmente contra a associação entre suspensão da exigibilidade do crédito e suspensão da prescrição. O mesmo argumento prossegue com base na análise do inciso II:

Na segunda hipótese, em que não houve dolo ou simulação (ou fraude) do beneficiário, a moratória só poderá ser revogada se ainda não atingido o crédito tributário pela prescrição, isto é, se ainda não decorrido o prazo de cinco anos a contar da data de concessão do benefício. Em ambos os casos, está proclamada que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela moratória não implica suspensão do prazo prescricional.²³

Ou seja, ao declarar que, na ausência de dolo ou simulação, a moratória só poderá ser revogada se o crédito tributário ainda não tiver sido atingido pela prescrição, o inciso II também deixa claro que a concessão da moratória, por si só, mesmo suspendendo a exigibilidade do crédito, não acarreta a suspensão da prescrição. As conclusões de Harada sobre o tema são ainda mais restritivas:

²⁰ PAULSEN, *loc.cit.*

²¹ HARADA, 2018, p. 719.

²² HARADA, *loc. cit.*

²³ HARADA, 2018, p. 720.

Finalmente, disposições acerca da decadência e da prescrição constituem matérias sob reserva da lei complementar (Art. 146, III, b, da CF), as quais se encontram exaustivamente disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, que não prevê a hipótese de suspensão concomitante da exigibilidade do crédito tributário e da prescrição.²⁴

Assim como Sabbag, portanto, Harada considera que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não acarreta a suspensão do prazo prescricional. Entretanto, dá a esta tese um peso ainda maior, tornando-a mais restritiva e menos favorável ao Fisco. Partindo do fato de que não há previsão no CTN de “suspensão concomitante da exigibilidade do crédito tributário e da prescrição”, o autor considera que nem mesmo eventual processo administrativo tributário, instaurado após impugnação à notificação do lançamento, tem como efeito a suspensão da prescrição, cujo marco inicial, segundo este autor, se dá com a notificação, independente de recurso.

Constituído definitivamente o crédito tributário, abrem-se duas possibilidades: a) o sujeito passivo efetua o pagamento, hipótese em que se extingue o crédito tributário; b) o sujeito passivo resiste à pretensão do fisco, apresentando impugnação ao crédito tributário, dando nascimento ao processo administrativo tributário que outra coisa não é senão o meio de solucionar a lide. A Fazenda sabe de antemão que precisa encerrar esse processo antes dos cinco anos, sob pena de prescrição.²⁵

Segundo Harada, a tese de que o crédito tributário não está definitivamente constituído antes de uma decisão definitiva em sede administrativa parte da premissa de que o crédito pode ser alterado até que se dê esta decisão. Contra este posicionamento, objeta que o procedimento de lançamento já está encerrado quando é notificado ao sujeito passivo. A impugnação representaria, por sua vez, uma resistência à pretensão do fisco, inaugurando uma lide a ser solucionada pelo processo administrativo. Ao Tribunal Administrativo, por sua vez, caberia apenas a desconstituição do crédito, mas não a sua constituição ou aperfeiçoamento, pois o lançamento “é ato privativo do servidor público integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas ao teor do Art. 142, do CTN, c.c. o inciso XXII, do Art. 37, da CF”,²⁶ não podendo o referido servidor, neste ato, ser substituído pelo “órgão colegiado de última instância administrativa, onde existem representantes de contribuintes que nem servidores públicos são”.²⁷ O autor ainda argumenta que tal tese pressupõe que o crédito tributário impugnado é de certo modo provisório (já que não definitivamente constituído), o que é incoerente, em primeiro lugar, por ser descabida a ideia de uma notificação de crédito provisório, e em segundo lugar, porque se o contribuinte tivesse realizado o pagamento ao invés da impugnação, o crédito seria extinto, de acordo com o Art. 156, I, do CTN, e só pode ser extinto o crédito definitivamente constituído.

²⁴ HARADA, 2018, p. 716.

²⁵ *Ibid.*, p. 722.

²⁶ HARADA, 2018, p. 716.

²⁷ HARADA, *loc. cit.*

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o autor argumenta ainda que se o CTN atribui ao recurso administrativo a faculdade de suspender o crédito tributário é por que este já foi constituído, o que por sua vez, implica o início do prazo prescricional, conforme o Art. 174.

Aliás, a suspensão da exigibilidade do crédito pressupõe que ele está definitivamente constituído. Somente o crédito tributário em vias de constituição definitiva pelo procedimento do lançamento é que comporta suspensão, por exemplo, por via de uma liminar no mandado de segurança impetrado contra ato do agente lançador.²⁸

Segundo esta linha argumentativa, portanto, ou o crédito está definitivamente constituído quando da notificação do lançamento (Art. 142), marcando o início do prazo prescricional, ou sequer poderia ser suspensa a sua exigibilidade através de recurso, pois o crédito só pode ser suspenso se já foi constituído. Em resumo, seriam estes os argumentos contra o vínculo entre a suspensão da exigibilidade do crédito e a suspensão da prescrição. Por último, cabe destacar um argumento que ao mesmo tempo aponta para um problema mais amplo - a prescrição administrativa -, fonte de séria preocupação prática e muitas discussões, que merecem ser abordadas em tópico específico.

[essa tese] acaba conferindo efeito jurídico ao ato potestativo da Fazenda. Se ela levar 10, 15 ou 20 anos para proferir a decisão final no processo administrativo, o prazo prescricional de 5 anos não estará fluindo.

[...]

essa tese conspira contra o Princípio da Segurança Jurídica, que fundamenta tanto a prescrição como a decadência; de fato, não estará fluindo o prazo decadencial, porque o crédito tributário já foi constituído, ainda que de forma provisória, e nem estará fluindo o prazo prescricional, porque o processo administrativo tributário ainda não foi encerrado por opção do fisco.²⁹

Ou seja, a tese segundo a qual existe um período, entre o lançamento e a última decisão administrativa, no qual não incide decadência nem prescrição, deixa a administração pública sem prazo para concluir o processo administrativo, o que pode lançar o contribuinte na incerteza quanto à prescritibilidade das obrigações, incerteza que afronta o princípio da segurança jurídica, um dos fundamentos da decadência e da prescrição, e a garantia constitucional da duração razoável do processo.

3. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE ADMINISTRATIVA OU PEREMPÇÃO: O PROBLEMA DO PRAZO PARA A CONCLUSÃO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS

Coloca-se, portanto, a questão de saber se a Fazenda Pública possui um prazo dentro do qual tenha de concluir o processo administrativo, especialmente o processo

²⁸ HARADA, 2018, p. 719.

²⁹ HARADA, 2018, p. 716.

originado por eventual recurso interposto pelo contribuinte contra a notificação do lançamento. O tema é bastante controverso, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, dividindo-se em opiniões que afirmam ou negam a possibilidade da prescrição intercorrente administrativa. A recusa tem como argumento a ideia de que não se pode falar em prescrição antes da constituição definitiva do crédito tributário, o qual só viria, de acordo com essa posição, com o encerramento de eventual litígio na órbita administrativa.

Como exemplo, podemos observar os dois seguintes julgados; um, mais antigo, proferido pelo STF, corroborado pelo segundo, mais recente, do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. No intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva de recurso administrativo de que tenha se valido o contribuinte, não corre ainda o prazo de prescrição (CTN, Art. 151, III), tampouco o de decadência, já superado pelo auto, que importa lançamento do crédito tributário (CTN, Art. 142). (AgR no AI 96.616, rel. Min. Francisco Rezek, 2ª T., j. em 27/04/1984)

EMENTA: TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA DO ART. 23, § 2º DA LEI 4.131/62. ARGUIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN. [...] 7. 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 auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que, somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica. [...] (REsp 840.111/RJ, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 02/06/2009)

No final do trecho acima, o Ministro Luiz Fux afirma a inexistência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal devido à ausência de previsão normativa específica. No mesmo sentido se dirigiu o STF no julgamento da ADI 124/SC, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, no qual chegou a admitir que a existência de tal prazo seria apropriada. Mas, ao final, também afirma que tal prazo atualmente não existe e, mais ainda, só poderia vir a existir por meio de lei complementar.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO

ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o Art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.

O que se discute nos julgados acima é, mais propriamente, os parâmetros para se definir marcos iniciais e finais da decadência e da prescrição. O problema é que o entendimento neles expresso deixa um vácuo entre esses dois períodos, para o qual não se vislumbra nenhum prazo limite.

No mesmo sentido caminha o entendimento Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, conforme dispõe, desde 2010, Súmula Nº 11, com efeito vinculante em relação à administração tributária federal, de acordo com a Portaria Nº 277, de 7 de junho de 2018, publicada pelo Ministério da Fazenda no DOU 109: “Súmula Nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”

Três são os argumentos centrais desta posição: a impossibilidade de prescrição antes da constituição definitiva do crédito tributário, definida pelo o Art. 174 como seu marco inicial, e a impossibilidade de prescrição durante a pendência de recurso administrativo, por acarretar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Em último lugar, a ausência de disposição legislativa específica prevendo a prescrição no âmbito administrativo. Mas também há fortes argumentos contra esta posição.

Em primeiro lugar, deve-se observar que mesmo não havendo tal previsão normativa específica, a razoável duração do processo, inclusive administrativo, é assegurada pela Constituição Federal e por isso deve ser respeitada em todas as esferas da Federação. Não se pode esquecer a o Art. 5º, LXXVIII, acrescentado pela Emenda Constitucional 45/2004: “A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Kiyoshi Harada, como visto acima, possui, entre os doutrinadores aqui referidos, a compreensão mais favorável ao contribuinte e mais severa quanto ao Fisco. Considera que a constituição definitiva do crédito, e conseqüentemente o marco inicial do prazo prescricional, se dão a partir da notificação do lançamento, e por isso o prazo de cinco anos já estaria correndo mesmo com a impugnação do lançamento e a instauração de processo administrativo, ou seja, mesmo com a suspensão da exigibilidade do crédito.

Esclareça-se que do prazo de cinco anos o contribuinte é responsável pela utilização de apenas 75 dias (30 dias para impugnar e 30 dias para interpor recurso ordinário), acrescido, eventualmente, de mais 15 dias para apresentação, quando cabível, de recurso especial. No processo administrativo não há espaço para o contribuinte apresentar recursos protelatórios de variadas espécies, como acontece no processo judicial. Por isso, Ruy Barbosa Nogueira sustenta que a revisão do lançamento decorrente de impugnação do sujeito passivo “tem que estar concluída dentro do prazo de prescrição que, precisamente para possibilitar o trabalho procedimental de reexame, suspende a exigibilidade por tempo considerado pela vontade objetivada na lei, não só como suficiente para terminá-lo (cinco anos), mas ainda com a flexibilidade da sua interrupção judicial, se necessária, para ser terminado esse trabalho.”³⁰

O argumento mais uma vez torna evidente a gravidade da questão e é contundente: o prazo de cinco anos seria pertinente para que a Fazenda decidisse inclusive eventual recurso administrativo, pois o contribuinte poderia ocupar, no máximo, setenta e cinco dias deste período, cujo prolongamento excessivo se deveria atribuir, por isso, à própria Fazenda, simultaneamente sujeito ativo e juiz do litígio.

Hugo de Brito Machado Segundo propõe uma solução que, ao mesmo em que busca determinar um prazo para a conclusão do processo administrativo, evita o uso do termo “prescrição” para designá-lo, reconhecendo, assim como a jurisprudência citada, que este termo deve ser utilizado apenas após a decisão do recurso, com a constituição definitiva do crédito tributário e a recuperação de sua exigibilidade. Por isso adota, com base na doutrina de Marco Aurélio Greco, o termo *perempção*:

Temos por certo que um prazo relativo a essa fase não seria nem de decadência, de que não mais se cogita, pois o Fisco já exerceu o direito potestativo de constituir o crédito tributário, nem propriamente de prescrição, que ainda não se iniciou, uma vez que a exigibilidade do crédito restara suspensa. É o que defende Marco Aurélio Greco, para quem o citado prazo é de *perempção* [...].³¹

De acordo com essa concepção, “o prazo estabelecido para a conclusão de um procedimento, sob pena de sua extinção, corresponde a um prazo de *perempção*”.³² O critério para a definição e aplicação deste prazo, segundo esse entendimento,

³⁰ HARADA, 2018, p. 717.

³¹ MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 193.

³² MACHADO SEGUNDO, *loc. cit.*

estaria implícito no parágrafo único do Art. 173 do CTN, o qual expressamente visa fixar uma hipótese de antecipação do termo inicial da decadência no caso de medida preparatória ao lançamento de um dos tributos regidos pelo *caput* do Art. 173. O autor considera, entretanto, que esse dispositivo acaba por evidenciar uma hipótese de preempção, já que fixa o prazo de cinco anos para o Fisco concluir o processo administrativo. Se a Administração, ao ter notificado o sujeito passivo de medida preparatória ao lançamento, passa a ter cinco anos para concluí-lo, “o mesmo prazo, por consequência, limitará no tempo o exercício de seu dever de torná-lo definitivo, dando cabo à fase contraditória de controle de sua legalidade”.³³

Ou seja, assim como o processo administrativo para concluir o lançamento iniciado, o processo administrativo que discute a legalidade do lançamento efetuado teria um prazo de cinco anos. Leandro Paulsen reconhece a plausibilidade desta interpretação, mas ressalta que ela ainda não encontra acolhimento na jurisprudência.

Há fundamento para entendermos que a conclusão do processo administrativo-fiscal deve se dar no prazo máximo de cinco anos contados da data em que tenha sido iniciada a fiscalização, ou seja, da data da lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal de que tenha resultado o lançamento, sob pena de preempção, forte no parágrafo único do Art. 173 do CTN. A jurisprudência, contudo, é no sentido de que *não corre prazo durante o processo administrativo-fiscal*, servindo, o Parágrafo único do Art. 173, apenas para antecipar o início do prazo decadencial quando a fiscalização se inicie antes do termo previsto no inciso I do *caput*.³⁴ (Grifo do autor)

É possível encontrar, entretanto, na jurisprudência de alguns tribunais decisões que parecem decorrer da fundamentação acima proposta, embora carentes de padronização terminológica. É o que vemos nos seguintes julgados proferidos pela 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, nos quais não se utiliza o termo “preempção” e, ademais, permanece uma oscilação entre os termos “prescrição” e “decadência”.

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO. DECADÊNCIA. O Estado tem cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, o que equivale a dizer que, no prazo de cinco anos, deve julgar a impugnação havida, sob pena de decadência. Apelação provida. (Apelação Cível 59603816-6, Relator Des. Romeu Elias de Souza)

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. ARTIGO 151, III, CTN. Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição. Entretanto, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de

³³ MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 194.

³⁴ PAULSEN, 2020, p. 747.

reconhecer a prescrição. (Ap. 597200054, Rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa, j. em 23/12/1998)

Historicamente, os seguintes dispositivos legais têm servido de parâmetro para a jurisprudência e para o debate doutrinário. Em primeiro lugar, a Lei Nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe no Art. 49: “Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.”

O processo administrativo tributário, por sua vez, encontra regulação específica no Decreto 70.235/72, também denominado Lei do Processo Administrativo Fiscal, já que foi recepcionado com o estatuto de lei ordinária. Pelo princípio da especialidade, ele afasta a aplicação da Lei 9.784/99. Entretanto, essa lei específica não se manifesta quanto ao prazo razoável para a apreciação das petições e recursos administrativos, deixando uma lacuna legislativa que veio a ser preenchida pela Lei 11.457/07, que trata da administração tributária federal e em seu Art. 24 dispõe: “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

No julgado a seguir, proferido pelo TRF4 sob relatoria do próprio Desembargador Leandro Paulsen, a decisão é precedida pela reconstrução desse histórico legislativo:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESSARCIMENTO. PRAZO PARA APECIAÇÃO. Na ausência de prazo específico para o conhecimento dos pedidos de ressarcimento, era aplicável o Artigo 49 da Lei 9.784/99, que, cuidando do processo administrativo em geral, estabelece o prazo de 30 dias, após a conclusão da instrução, para que a autoridade decida, prorrogável, motivadamente, por igual período. Pedidos formulados anteriormente ao advento da Lei 11.457/07, quando passou a ser aplicado o prazo de 360 dias, previsto em seu Art. 24. Os processos administrativos em questão (protocolados em 21/01/1999 e 10/09/2002) encontravam-se paralisados por mais de quatro anos, configurando, esta injustificada morosidade da impetrada, ofensa a direito líquido e certo do impetrante. (TRF4, REOMS 2007.70.09.001418-0, 2ª T., Rel. Des. Leandro Paulsen, D.E. 26/09/2007)

Embora esse dispositivo demonstre, ao menos no âmbito federal, a percepção do problema aqui abordado, ele foi ao mesmo tempo alvo de justificadas críticas, pelo fato de não prever qualquer consequência ou sanção para o seu descumprimento. Em regra, a jurisprudência tem aplicado como sanção pelo descumprimento deste prazo de 360 dias o estabelecimento de multa diária ou mora do Fisco, a depender do caso.

4. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A prescrição intercorrente propriamente dita é a que ocorre no curso da Execução Fiscal. Conforme vimos acima, o despacho do juiz ordenando a citação interrompe o prazo prescricional, o que significa que o prazo reinicia sua contagem e caso o processo fique paralisado por cinco anos, ocorre a prescrição intercorrente. O tema também se encontra disciplinado pelo Art. 40 da Lei 6.830/80:

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. (Incluído pela Lei Nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste Artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei Nº 11.960, de 2009)

Esse dispositivo foi e continua sendo alvo de muita discussão, que originou uma série de modificações, inseridas posteriormente, como se pode ver, através de seus parágrafos. De acordo com o *caput*, caso não seja localizado o devedor ou bens a serem trazidos à penhora, o juiz ordenará a suspensão do processo de execução fiscal, e durante esta suspensão, não correrá o prazo de prescrição. Observa-se que, de acordo com a redação do dispositivo, a suspensão do processo implica a suspensão da prescrição. A justificativa para tal concepção, que se pode perceber nos parágrafos posteriormente incluídos e nas interpretações jurisprudenciais predominantes no STJ, é de que a prescrição intercorrente pressupõe inércia do exequente. Ou seja, não basta o mero transcurso do tempo.

Essa ideia já estava implícita na Súmula Nº 106 do STJ, segundo a qual a demora na citação decorrente de “motivos inerentes ao próprio mecanismo da Justiça” não justificaria a ocorrência de prescrição nem de decadência: “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.”

De acordo com o § 2º, após um ano suspenso, sem que seja localizado o devedor ou bens penhoráveis, os autos deverão ser arquivados em cartório e, segundo o § 3º, se a qualquer tempo forem posteriormente encontrados o devedor ou os bens,

“serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução”. Não sem razão, este dispositivo ensejou grande polêmica, pois deixa margem para se afirmar o prolongamento indefinido da cobrança e mesmo a imprescritibilidade da ação, o que geraria grande insegurança jurídica.

Durante muitos anos, a doutrina e a jurisprudência buscaram conciliar o Art. 40 da LEF com o Art. 174 do CTN; após décadas nessa situação foi finalmente inserido, pela Lei 11.051/2004, o §4º no Art. 40 da LEF, autorizando o juiz, caso tenha decorrido cinco anos desde a decisão que ordenou o arquivamento dos autos, a decretar de ofício a prescrição, tal como já era permitido nos casos de decadência.

De acordo com a Lei de Execução Fiscal, portanto, caso não sejam encontrados o devedor ou bens a penhorar, haverá a suspensão do processo por um ano. Após um ano suspenso, caso ainda não se tenha encontrado o devedor ou bens, o processo será arquivado, passando a correr o prazo prescricional de cinco anos, ao fim do qual, se a Fazenda permanecer inerte, o processo será atingido pela prescrição. Este entendimento está expresso na Súmula 314 do STJ: “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”.

Cabe ressaltar que, quando se considera a soma dos prazos de suspensão do processo e o da prescrição, o texto da LEF corroborado pelo STJ admite, na prática, o transcurso de seis anos até a ocorrência da prescrição (um ano de suspensão mais cinco anos de prescrição). Apesar de este prazo, no que se refere a créditos tributários, ser seriamente questionável, os julgados mais recentes mostram que esse entendimento tende a prevalecer.

Em 2018, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial 1.340.553/RS, e depois de tantos anos de discussão sobre a contagem do prazo da prescrição intercorrente previsto no Art. 40 da LEF, finalmente foram estabelecidos os critérios para se efetuar a contagem. Trata-se, portanto, de um dos mais importantes julgados recentes, que expressa o entendimento atual do STJ sobre a questão.

No que se refere às execuções relativas a créditos de natureza tributária, discorrendo sobre o caput do Art. 40 da LEF e seus §§ 1º e 2º, o acórdão, sob a relatoria do ministro Mauro Campbell Marques, assim dispôs:

Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se *automaticamente* o procedimento previsto no Art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal.

[...]

No primeiro momento em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do Art. 40, caput, da LEF. (Grifos do autor)

Portanto, o prazo de um ano de suspensão inicia automaticamente na data em que a fazenda pública toma ciência de que o devedor ou bens penhoráveis não foram localizados, e isso independente de manifestação expressa da fazenda requerendo a suspensão ou do Juízo a declarando. O acórdão é enfático nesse ponto:

3. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no *caput*, do Art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o Art. 40: "[...] o juiz suspenderá [...]"). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. (*Grifos do autor*)

E, mais adiante:

O que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Pública tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido e/ou da não localização do devedor. Isso é o suficiente para inaugurar o prazo, ex lege. (Grifos do autor)

Da mesma forma, após o decurso desse prazo de um ano, inicia-se automaticamente o prazo prescricional do crédito exequendo, ou seja, o prazo quinquenal, durante o qual o processo deve ficar “arquivado sem baixa na distribuição, na forma do Art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei Nº 6.830/80 – LEF”. Decorrido o prazo quinquenal, “o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”, prossegue o acórdão.

A posição proferida pelo STJ, embora não esteja em desacordo com o entendimento anterior da Corte, não escapa dos mesmos questionamentos que há décadas circundam o tema. Neste sentido, imediatamente após a publicação do julgado, surgiram críticas e argumentos defendendo que este entendimento do STJ, mais especificamente no que se refere ao prazo de um ano de suspensão (Lei 6.830/1980, Art. 40), não deve ter aplicação em matéria tributária. Podemos encontrar os principais argumentos em defesa desta tese nas análises sobre a decisão do STJ feitas pela professora Renata Elaine Silva Ricetti Marques.

Em primeiro lugar, a autora parte da discussão acerca dos fundamentos da prescrição e da decadência. Conforme vimos já nas páginas iniciais deste trabalho, dois são os fundamentos possíveis para a existência destes institutos. O primeiro fundamento, mais ligado à estabilidade e segurança jurídicas, enfatiza a necessidade de um limite temporal para as relações jurídicas; por outro lado, há o entendimento que ressalta um caráter mais punitivo do instituto, priorizando a necessidade de punição do exequente pela sua inércia, isto é, por não promover o andamento do processo do qual era o principal interessado. No primeiro caso, é possível um tratamento mais objetivo do prazo prescricional, ao passo que a referência à “inércia” deixa margem à avaliação subjetiva do comportamento do exequente.

A definição de “prescrição” oferecida pela autora, inclusive na modalidade “intercorrente”, deixa claro a prioridade dada ao fundamento puramente objetivo,

isto é, ao limite temporal para a exigibilidade do crédito, independentemente de outros fatores.

A resistência que oferecemos às teses se assenta no conceito de prescrição como o fim do limite do tempo da exigibilidade do crédito e de prescrição intercorrente, espécie de prescrição em que o esgotamento do limite do tempo da exigibilidade ocorrerá após a propositura da ação de cobrança judicial. (Grifos da autora)³⁵

Para mostrar que o STJ, no julgado em questão, manifestou o entendimento diverso, compreendendo a decretação intercorrente da prescrição como uma punição pela inércia, a autora destaca o seguinte trecho do acórdão, que aparece grifado na página 10:

*Com efeito, a citação do devedor implicaria interrupção do prazo prescritivo e a efetiva localização de bens significaria a possibilidade de o feito executivo caminhar, afastando a inércia necessária à caracterização da prescrição intercorrente.*³⁶

Esta rejeição de uma concepção punitiva do instituto da prescrição, portanto, é o primeiro fundamento da crítica à posição externada pelo STJ no referido acórdão. Enfaticamente, a autora defende a concepção diversa, fundada na necessidade de um limite temporal objetivo para a exigência judicial de um crédito tributário, o qual foi fixado pelo CTN em cinco anos, ao fim dos quais a cobrança deve ser extinta, juntamente com o respectivo crédito.

Definitivamente, não podemos entender que a decretação da prescrição decorra de uma punição pela inércia do titular da ação (critério subjetivo), pois a prescrição é norma temporal que impede a perpetuação do direito. Assim, vemos que a prescrição intercorrente é uma das formas de aplicação da norma que determina o fim do prazo para exigibilidade do crédito, ou seja, é decorrência lógica e natural do conceito de prescrição e dos efeitos da interrupção (critério objetivo).³⁷ (Grifos da autora)

O segundo fundamento para essa crítica é o fato de que a Constituição Federal de 1988, no Art. 146, inciso III, alínea b, reservou expressamente a lei complementar a fixação dos prazos de suspensão e interrupção da prescrição, e o CTN, nesta condição, fixou claramente, no Art. 174, o prazo de prescrição e as suas hipóteses de interrupção. Assim, sabendo que o CTN possui o estatuto de lei complementar, ao passo que a LEF é lei ordinária, argumenta a autora pela aplicação objetiva do prazo quinquenal estabelecido pelo Art. 174 do CTN, que prevê como hipótese de interrupção o despacho do juiz ordenando a citação. Deste modo, a prescrição intercorrente deveria ocorrer

³⁵ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Nova interpretação do STJ sobre prescrição intercorrente em matéria tributária*. Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-28/renata-elaine-prescricao-intercorrente-materia-tributaria>. Acesso em: 09 abr. 2020.

³⁶ MARQUES, *loc. cit.*

³⁷ MARQUES, 2018, n. p

após o decurso de cinco anos a partir do despacho, não se justificando o período de seis anos por interferência da LEF.

Isso porque o prazo interrompido pelo despacho do juiz que ordenou a citação se esgotou (inciso I, Parágrafo único do Artigo 174 do CTN). Dessa forma a prescrição intercorrente tem previsão no CTN (lei complementar), e não na LEF (lei ordinária).

[...]

Por esse motivo, o prazo de *seis anos* e as regras de suspensão e interrupção da prescrição intercorrente para os créditos de natureza tributária são inconstitucionais, pois não encontram amparo legal no CTN, que é uma lei complementar.³⁸

Cabe lembrar que os argumentos apresentados pela autora encontram respaldo em entendimento proferido já em 2010 pela jurisprudência do TRF4, que, com razões bastante semelhantes, combateu a aplicação da LEF que acarretava o transcurso de seis anos entre a suspensão do processo e a prescrição. Para evitar essa consequência, o TRF4 declarou parcialmente inconstitucional o Art. 40, *caput* e § 4º da LEF, considerando que a interpretação destes artigos que acarreta o prazo de seis anos para a prescrição viola a reserva de lei complementar para dispor sobre prescrição.

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 consume a prescrição intercorrente, o que contraria o disposto no CTN.* 5. *Acolhido em parte o incidente de arguição 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*

³⁸ MARQUES, *loc. cit.*

como termo de início do prazo de prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão (Artigo 40, caput). (TRF4, ARGINC 0004671-46.2003.404.7200, Corte Especial, Rel. Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 14/09/2010) (Grifo nosso)

A Corte Especial do TRF4, portanto, considerou que a LEF, enquanto lei ordinária, não poderia estabelecer hipótese de suspensão da prescrição, muito menos se esta hipótese acarretasse prazo maior que o de cinco anos, estabelecido pelo CTN. Com base neste entendimento, a Corte proferiu decisão determinando que o prazo quinquenal tome como marco inicial o despacho que determina a suspensão do processo execução, ou seja, antes de decorrer um ano a partir desta suspensão.

Por último, é importante acrescentar que o entendimento do STJ aqui exposto prevê uma hipótese para que o processo de execução se estenda por mais de seis anos, pois as petições de penhora feitas dentro deste prazo poderão ser processadas posteriormente e, caso sejam frutíferas, com efeito interruptivo da prescrição retroagindo à data do petiçãoamento. É o que assenta o item 4.3 do acórdão:

4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero petiçãoamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo - mesmo depois de escoados os referidos prazos -, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

Observa-se, portanto, que o acórdão estabelece uma nova possibilidade, na qual o prazo de prescrição, contado do despacho inicial que o interrompe, pode superar o período de seis anos. Se considerarmos os argumentos contra o prolongamento do prazo prescricional por período superior a cinco anos, esta nova possibilidade trazida pelo STJ se mostra ainda mais problemática, como mais uma vez argumenta a professora Renata Elaine Silva Ricetti Marques:

É curioso notar que a referida tese criou uma condição resolutória para o reconhecimento da prescrição intercorrente: após *seis anos* se houver petição da Fazenda Pública de localização de bens do devedor, que ainda não tenha sido processada, será reconhecida a prescrição intercorrente apenas após seu processamento. O processamento da referida petição pode ser realizado “a qualquer tempo” após esgotado o prazo de *seis anos*. Nesses casos, a prescrição intercorrente deve ser considerada interrompida (nova interrupção) e retroagirá à data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera, voltando a contar mais cinco anos. Nesse contexto, novamente

robustecemos nosso posicionamento que apenas a lei complementar, no caso o CTN, pode interromper o prazo de prescrição.³⁹

A título de conclusão deste tópico, cabe ressaltar que esta é uma discussão que permanece viva, não apenas na doutrina como também na jurisprudência. Atualmente é muito aguardado o julgamento do Recurso Extraordinário 636.562/SC, cuja repercussão geral já foi admitida pelo STF. Neste julgado, o tema será novamente discutido, desta vez abordando diretamente a questão constitucional da reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, julgando a constitucionalidade do Artigo 40, §4º, da Lei 6.830/1980 à luz do Art. 146, III, b, da Constituição Federal. Nesta decisão, espera-se finalmente uma definição do STF quanto à aplicabilidade destes dispositivos da LEF em relação aos créditos tributários.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O caráter atual das discussões sobre o tema estudado neste trabalho, ainda vivo nas discussões teóricas e também nas decisões jurisprudenciais recentes ou ainda pendentes, obriga-nos a concluí-lo mantendo a questão em aberto, chamando a atenção para alguns aspectos fundamentais aqui desenvolvidos e necessários para o acompanhamento das discussões atuais. Em primeiro lugar, o tema exige a reconstrução e a retomada prévias não apenas dos fundamentos doutrinários e legais do instituto, mas também dos seus fundamentos teóricos e históricos em sentido mais amplo, em diálogo com outros ramos do direito, especialmente o direito privado, ressaltando as questões específicas do direito tributário. Mais do que o simples objeto de uma reflexão preparatória e abstrata, esses fundamentos se mostram centrais para a discussão de julgamentos atuais do STJ e do STF.

Nos referidos julgados, analisados no último capítulo deste trabalho e exemplares para as questões mais importantes sobre o tema, percebe-se claramente a necessidade de harmonizar dois elementos considerados nucleares do conceito de prescrição, a saber, o decurso do prazo legal para o exercício de um direito e a inércia do seu titular em exercê-lo. A objetividade intrínseca ao primeiro elemento se vê muitas vezes em conflito com o caráter subjetivo que o segundo pode adquirir, ao deixar margem para uma apreciação do comportamento do sujeito considerado inerte e das suas possíveis justificativas para tal em cada caso concreto. Se, por um lado, não parece justo considerar inerte aquele que não tinha meios para fazer o processo avançar (localizando o devedor ou seus bens, por exemplo), sem a fixação e a observação de um prazo objetivo, por outro lado, o instituto perde a certeza e a segurança jurídicas que constituem sua própria finalidade e fundamento, assim como a estabilidade das relações jurídicas e sociais de modo geral.

Problema análogo pode ser percebido, já no texto normativo, que a despeito de visar a positivação e objetividade dos critérios para a aplicação do

³⁹ MARQUES, 2018, n. p.

instituto, emprega conceitos de caráter aberto, como faz o Art. 174 do CTN, principal dispositivo sobre a prescrição, ao determinar o início do prazo prescricional a partir da constituição “definitiva” do crédito. Se não há unanimidade sobre o momento em que o crédito se torna definitivamente constituído e assim sujeito ao prazo prescricional, o problema se torna ainda mais acirrado quando se leva em conta que a doutrina e a jurisprudência majoritariamente entendem que entre o lançamento e essa constituição definitiva já não incide a decadência, tampouco se iniciou o prazo prescricional. Tal problema se torna ainda mais pungente, como fica visível na análise da jurisprudência, com a ausência de regramento sobre a prescrição administrativa e a ainda incipiente disposição legal sobre os prazos para a conclusão dos processos administrativos propostos pelo contribuinte, problema cujos desdobramentos precisam ser acompanhados, sem esquecer o princípio da duração razoável do processo judicial e administrativo, garantido pelo Art. 5º, LXXVIII, da Constituição.

Esta garantia constitucional, neste caso, se vê reforçada pelo princípio constitucional expresso da eficiência, princípio que também tem aplicação direta sobre o tema, seja no caso da otimização do processo administrativo, o qual é inteiramente conduzido pela administração, que deve ser, portanto, responsabilizada pelos prazos de conclusão, e até mesmo nos casos de processos judiciais de execução, considerando que a Fazenda Pública cada vez mais dispõe de meios tecnológicos de obtenção de informação e localização de contribuintes e seus dados econômicos. Eficiência que se exige, por fim, do próprio aparato judicial, tanto no que diz respeito à razoável duração do processo, quanto ao próprio dever de “uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”, conforme ordena o Art. 926 do CPC, ressaltando os valores constitucionais. É exatamente neste sentido, por fim, de busca de sistematização e coerência, que se manifesta toda a importância do estudo doutrinário e da pesquisa acadêmica para o aperfeiçoamento da operação e aplicação desse instituto jurídico e do Direito como um todo.

6. REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. *Prescrição tributária. Interrupção e suspensão*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 01 jun. 2020. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/15210/prescricao-tributaria-interruptao-e-suspensao>. Acesso em: 15 mai. 2020.

LEAL, Antonio Luiz da Câmara. *Da prescrição e da decadência*, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Nova interpretação do STJ sobre prescrição intercorrente em matéria tributária*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-28/renata-elaine-prescricao-intercorrente-materia-tributaria>. Acesso em: 09 abr. 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Decadência e prescrição*. São Paulo: RT, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2017.
