

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE
SÃO PAULO
PUC-SP**

Sérgio Igor Lattanzi

**A prescrição intercorrente no direito
tributário**

Tese apresentada à Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como condição Parcial para a obtenção do título de Doutor.

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho

**São Paulo
2009**

BANCA EXAMINADORA

DEDICATÓRIA

*Ao meu pai, Amado H. Lattanzi
(in memorian), que apesar da
pouca cultura formal, foi um
verdadeiro mestre na vida,
ensinando-me lições de amor,
caráter, alegria e perseverança,
sem as quais eu não teria
chegado até aqui. Saudades.*

*A minha mãe Mafalda Loffredo,
que sempre batalhou de forma
incansável pela minha educação,
dispendendo tanto amor, apoio e
dedicação. Aqui está o resultado
de tanto esforço.*

*A minha esposa Eva, por todo o
apoio, compreensão e força, sem
os quais eu não teria a
serenidade para atingir meus
objetivos.*

*A minha filha, Giulliana, razão
maior de minha felicidade e
prova de que um homem pode
amar alguém mais do que a
própria vida.*

AGRADECIMENTOS

*Agradeço a Deus,
que me deu e dá tudo o que um homem
mais deseja. Saúde, paz, felicidade, uma
família linda e amigos leais.*

*Agradeço ao Professor Doutor Paulo de Barros
Carvalho,
por tudo o que fez e faz por mim e por todas as
pessoas que tiveram a oportunidade de
compartilhar a sua generosa amizade. Como se
não bastasse o seu inquestionável brilhantismo
como jurista de reconhecimento nacional e
internacional, é um ser humano de qualidades
singulares, pois sua humildade é tamanha que
não o deixa mensurar, de forma correta,
quanto os seus atos influenciam nossas vidas de
forma definitiva para o bem não só sob o
aspecto profissional, mas, especialmente, sob o
aspecto pessoal. Mestre dos Mestres.*

*Agradeço ao Professor José Edson Campos
Moreira,
pela fraternal amizade e pelas discussões
jurídicas que fizeram as bases deste trabalho.*

*Agradeço, sem mais citar nomes, a todos os
mestres que contribuíram para minha formação
e aos meus alunos dos cursos de graduação e
pós-graduação da USJT e da FADITU que
sempre me obrigaram a me atualizar para
poder solver as suas e as minhas próprias
dúvidas.*

*E, finalmente, agradeço aos amigos
que me apoiaram nesta empreitada e tiveram a
paciência de compreender as minhas ausências.*

Sérgio Igor Lattanzi

A prescrição intercorrente no direito tributário

RESUMO

O presente trabalho objetiva sedimentar o entendimento da possibilidade de se aplicar o instituto da prescrição intercorrente nos processos judiciais e administrativos tributários.

Tomaremos como ponto central para sustentar nossas conclusões os enunciados prescritivos constitucionais basilares (princípios) que irão reiterar a idéia da possibilidade da aplicação do instituto.

Demonstraremos o posicionamento de nossos Tribunais em relação à matéria e iremos tecer comentários sobre referidas decisões que irão fazer com que o leitor reflita sobre o tema.

Encontraremos posições dissonantes tanto na jurisprudência quanto na doutrina, entretanto tentaremos dissolver eventuais divergências, utilizando-nos dos princípios da lógica deôntica, especialmente o da não contradição.

Veremos que desde os primórdios, a tendência das diferentes culturas e países é a da não eternização das relações jurídicas. Assim, partindo desse ponto de referência desaguaremos nas conclusões de que há, sim, a possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente tanto no processo judicial (matéria sedimentada em nossos Tribunais) quanto no procedimento administrativo (matéria não acatada, ainda, de forma majoritária em nossos Tribunais). Entretanto, as razões que levaram o Poder Judiciário a entender a aplicação da prescrição intercorrente no processo judicial poderão, parte delas, ser usadas para sustentar a sua aplicação na seara do procedimento administrativo.

Demonstraremos as doutrinas mais atualizadas sobre o assunto, apesar da escassez de obras sobre a matéria em relação a sua aplicação no direito tributário e daremos sugestões de solução no curso do trabalho.

Finalmente, esclarecemos que não queremos com o presente trabalho dar soluções definitivas, mas fazer com que o leitor possa refletir sobre o tema sob uma perspectiva séria. Entendemos o presente trabalho como um norte para futuras discussões, sendo certo que qualquer sugestão será muito bem vinda.

Palavra-chave: prescrição e intercorrente e processo e administrativo e tributário.

ABSTRACT

This paper aims at consolidating the understanding of the possible application of the institute of the intercurrent prescription in tributary judiciary and administrative lawsuits.

The basic support for our conclusions will be the prescribed constitutional foundations (principles) that will reinforce the possible application of the institute.

We shall demonstrate the position of our courts concerning the subject, and we shall comment on the afore-mentioned decisions, which will make the reader to thing the theme over.

We shall find discordant positions both in jurisprudence and doctrine, but we shall try to clear up eventual divergences with the principles of deontic logic, particularly the one concerning non-contradiction.

We shall see that – from the beginning – the tendency of different cultures and countries has been not to eternalize legal relationships. Thus, leaving from this viewpoint we shall reach the conclusion that there is a possibility of application of the intercurrent prescription found both in the legal lawsuit (a long-established matter in our Courts) and in the administrative process (a matter not yet accepted by our Courts). Nonetheless, some of the reasons leading the Judiciary Power to understand the application of the intercurrent prescription in a lawsuit can be used to support its application in an administrative lawsuit.

We shall present the most recurrent doctrines involving the subject, regardless of the scarcity of works on the matter concerning its application in tributary law, and we shall also propose a few solutions all through our paper.

Finally, we shall make it clear that our paper does not intend to present definitive solutions, but simply to lead readers to consider the theme from a serious viewpoint. We see this paper as a guide for further discussions, and any suggestions will certainly be most welcome.

RIASSUNTO

Il presente lavoro ha come obbiettivo stabilire l'applicazione della prescrizione intercorrente nei processi giudiziali e amministrativi tributari.

Si prenderá come punto centrale per sostenere le conclusioni ottenute i dispositivi costituzionali basilari sulla prescrizione (principi) i quali confermano le sue possibilità di applicazione.

Si dimostrerá la posizione dei tribunali riguardante la matéria e si elaborerá una serie di commenti sulle decisioni rispettive, i quali condurranno il lettore a riflettere sul tema.

Si incontreranno posizioni dissonanti tanto in giurisprudenza quanto in dottrina, ma si cercherà comunque di risolvere eventuali divergenze, per mezzo dei principi di logica deontica, specialmente quello di non contraddizione.

Si vedrá che sin daí primordi, la tendenza fra le diverse culture e paesi é quella di non eternizzare i rapporti giuridici. Così, da questo punto di partenza, si arriverá alla conclusione che esiste effettivamente la possibilità di applicazione della prescrizione intercorrente tanto nel processo giudiziale (matéria solidificata nei nostri tribunali) quanto nel processo amministrativo (matéria ancora in discussione, con maggioranza nei tribunali). Tuttavia, i motivi che portano il potere giudiziario ad ammettere la prescrizione intercorrente nel processo giudiziale potranno essere parzialmente utilizzati per sostenere la sua applicazione nel processo amministrativo.

Si descriveranno le dottrine piú frequenti in proposito, malgrado siano poche le opere che prendano cura di tale applicazione in materia di diritto tributario. Si proporranno alcuni suggerimenti di possibili soluzioni al lungo del lavoro.

Infine, sarà chiarito che non si pretende, con il presente lavoro, creare soluzioni definitive, ma far sì che il lettore possa riflettere sul tema sotto una prospettiva seria. Si crede che il presente lavoro possa essere un'indizio d'orientamento per future discussioni, fermo restando que qualunque suggerimento sarà estremamente pertinente.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. DO SISTEMA, SUBSISTEMA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.	15
2.1. Do Sistema da Ciência do Direito e do Sistema do Direito Posto	15
2.2. Das Normas de Estrutura e de Comportamento	18
2.3. Princípios Constitucionais: Valores e Limites objetivos	19
2.4. Princípio como Valor	20
2.5. Princípio como Limite Objetivo	21
2.6. Princípio – Conceito	22
2.7. Princípios Constitucionais Gerais e Estritos	23
3. DOS PRINCÍPIOS QUE ORBITAM O TEMA DO PRESENTE ESTUDO.	25
3.1. Do sobreprincípio da segurança jurídica.	25
3.2. Do princípio que garante o direito de petição	26
3.3. Do Princípio da prescritibilidade das obrigações jurídicas	27
3.4. Do princípio da eficiência administrativa	27
3.5. Do princípio da moralidade administrativa.	28
3.6. Do princípio da Oficialidade	29
4. PRESCRIÇÃO	31
4.1. Síntese histórica	31
4.2. Conceito de prescrição na visão dos civilistas	31
4.3. Conceito de prescrição na visão dos tributaristas.	35
4.4. Da prescrição intercorrente.	37
4.5. Definição.	37

5. O INSTRUMENTO INTRODUTOR DE NORMAS COMPETENTE PARA VEICULAR MATÉRIA DE PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SISTEMA JURÍDICO PÁTRIO.	39
<i>5.1. das fontes do direito</i>	39
<i>5.2. da lei complementar como instrumento introdutor de normas em matéria tributária.</i>	41
<i>5.3. Supremacia da lei complementar sobre a lei ordinária em matéria de prescrição tributária</i>	44
<i>5.4. A Supremacia formal e material da lei complementar sobre a lei ordinária em matéria de prescrição no direito tributário.</i>	46
 6 DA POSSIBILIDADE DE O DIREITO TRIBUTÁRIO SE SOCORRER DE OUTROS INSTITUTOS OU RAMOS DO DIREITO	 51
 7. DAS FORMAS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	 53
<i>7.1. da integração no CTN</i>	53
<i>7.2. estudo das formas de integração</i>	55
<i>7.2.1. da Analogia</i>	55
<i>7.2.2. dos princípios gerais de direito tributário.</i>	56
<i>7.2.3. dos princípios gerais de direito público</i>	56
<i>7.2.4. da equidade</i>	58
<i>7.3. Conclusões</i>	59
 8 DA PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	 61
<i>8.1 Prescrição e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal</i>	63
<i>8.2 Prescrição como forma de extinção da obrigação</i>	64
 9. DA INTERRUPTÃO E DA SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL	 68
<i>9.1. da interrupção para os civilistas</i>	68
<i>9.2. da interrupção para o tributaristas.</i>	68
<i>9.3. da suspensão do prazo prescricional.</i>	69

10. DO IMPEDIMENTO DO INÍCIO DA CONTAGEM DOS PRAZOS PRESCRICIONAIS	71
<i>10.1. Conceito de impedimento.</i>	71
<i>10.2. Grupos de impedimentos</i>	71
<i>10.3. Conclusões</i>	73
11. DA INTERRUPTÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	74
<i>11.1. das formas de interrupção</i>	74
<i>11.1.1. pelo despacho do juiz que ordenar a citação.</i>	74
<i>11.1.2. pelo protesto judicial.</i>	75
<i>11.1.3. qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor</i>	75
<i>11.1.4. por qualquer ato inequívoco do devedor que reconheça o seu débito.</i>	75
<i>11.2. outras formas de interrupção.</i>	76
<i>11.3. Conclusão</i>	76
12. DAS FORMAS DE SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO NO CTN	78
<i>12.1. a suspensão do prazo prescricional na moratória e no parcelamento</i>	78
<i>12.2. do tratamento dado pelo legislador à suspensão no CTN</i>	79
<i>12.3. conclusão.</i>	79
13. FORMAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A SUSPENSÃO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO	80
<i>13.1. suspensão da exigibilidade do crédito X suspensão do curso do prazo prescricional.</i>	80
<i>13.2. conclusão.</i>	82
14. FORMAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O IMPEDIMENTO DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL.	84
<i>14.1. o impedimento e a prescritibilidade das ações.</i>	84
<i>14.2. o impedimento e o artigo 151 do CTN.</i>	85

14.3. sugestão de solução do problema	86
14.4. o impedimento e o procedimento administrativo tributário	89
14.5. conclusão	90
 15. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO DIREITO CIVIL	 92
15.1. breves observações	92
 16. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO DIREITO PENAL	 93
16.1. breves observações.	93
16.2. a prescrição intercorrente penal na visão dos Tribunais Superiores	94
 17. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO CTN	 96
17.1. a prescrição intercorrente e o inciso I, do artigo 174 do CTN	96
17.2. a prescrição intercorrente no CTN e a doutrina	97
 18. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM RELAÇÃO AOS TERCEIROS RESPONSÁVEIS (ART. 134 e 135 DO CTN)	 99
18.1. prescrição e solidariedade.	99
18.2. dos contribuintes do art. 134 do CTN.	99
18.3. Dos Contribuintes do artigo 135 do CTN.	101
 19. O § 4º DO ARTIGO 40 DA LEI 6.830/80 ACRESCIDO PELA LEI 11.051/04.	 107
19.1. a prescrição intercorrente decretada ex officio antes da Lei 11.051/04.	108
19.2. Da inconstitucionalidade da Lei 11.051/04	110
 20. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO	 116
20.1. a doutrina contrária ao posicionamento por nós adotado.	116
20.2. críticas à doutrina dissonante e os argumentos que corroboram nosso entendimento.	117
20.3. conclusão	124

21. DO INICIO DA CONTAGEM DO PRAZO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	126
22. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E JURISPRUDENCIA DE NOSSOS TRIBUNAIS.	130
23. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO JUDICIAL.	135
24. DO INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO JUDICIAL	138
25. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO EXECUTIVO FISCAL E JURISPRUDENCIA DE NOSSOS TRIBUNAIS.	144
26. CONCLUSÕES	147
27. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	150

1 INTRODUÇÃO

A prescrição não é um instituto novo do direito, entretanto estranho é o tratamento superficial dado a sua ocorrência no curso do processo (prescrição intercorrente), o que motivou nosso estudo neste sentido. Apesar de não ser um instituto recente, como já dissemos, quando pesquisamos sua ocorrência no curso do processo judicial ou administrativo tributário, observamos que são poucos os trabalhos que se preocupam em debruçar-se sobre o tema. Assim, concluímos que de duas uma: ou a doutrina, de forma geral, não dá a importância devida ao tema e por isso ocorre tal menosprezo, ou, em face da falta de trabalhos específicos, os autores, de uma forma geral, preferem não discuti-lo.

Entretanto, a ausência de obras relacionadas ao assunto é o que nos motivou a destrinchá-lo e, ao contrário do que se possa imaginar, o tema objeto da presente, tem muitos elementos a serem estudados e desvendados.

A prescrição intercorrente não pode, no nosso pensar, ser estudada de forma superficial em um capítulo ou parágrafo de um livro, como sendo partícula de algo muito maior. Temos a convicção de que o tema merece tratamento específico e talvez nossas conclusões possam contrariar parte da doutrina autorizada. Entretanto nossa intenção é a de colaborar com o direito pátrio, pesquisando autores nacionais e estrangeiros, com o objetivo de, através de um ponto de referência cientificamente aceitável, promover o debate de idéias, maturando e aperfeiçoando nossas futuras conclusões sobre o tema.

Ao traçarmos um estudo sobre a prescrição intercorrente no direito tributário brasileiro, comprovaremos, cientificamente, a possibilidade, ou não de sua aplicação, tanto na esfera judicial quanto na esfera administrativa.

Apontaremos a dissonância existente tanto na doutrina quanto na jurisprudência sobre as possibilidades suscitadas no parágrafo anterior. Entretanto iremos tentar delimitar nossa área de atuação, através de um corte metodológico preciso, para não incorrermos no erro de nos distanciarmos do tema proposto.

Começaremos pelos conceitos e definições apresentados pela doutrina tradicional, ingressaremos no entendimento da matéria objeto através dos doutrinadores tributaristas, passaremos pelos enunciados constitucionais que fundamentam e regem o assunto e, finalmente, faremos uma análise da aplicabilidade do instituto tanto nos meandros do processo judicial quanto nos do procedimento administrativo.

Feitas tais considerações, tentaremos aglutinar nosso estudo, de forma, repita-se, científica, para chegarmos a conclusões seguras sobre a sua aplicação na seara do direito tributário.

2. DO SISTEMA, SUBSISTEMA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

2.1 Do Sistema da Ciência do Direito e do Sistema do Direito Posto

Antes de começarmos a tratar do tema "princípios constitucionais", torna-se necessário traçarmos algumas linhas sobre o que é *sistema*. Assim, tomando como ponto de referência as ensinanças de Paulo de Barros Carvalho¹, devemos diferenciar o sistema da ciência do direito do sistema do direito positivo. Como fez o citado mestre, nos utilizaremos do magistério de Marcelo Neves² que classifica os sistemas em *reais ou empíricos* e sistemas *proposicionais*. O sistema de interesse para o nosso estudo, portanto, é o proposicional, sobre o qual nos deteremos de forma um pouco mais alongada.

Os *sistemas reais ou empíricos*, em breves linhas, são os sistemas que se constituem através dos objetos do mundo físico e social. Nesses sistemas, é totalmente irrelevante sabermos se os objetos que se apresentam na forma de sistema foram dados ou construídos. Como exemplo dos sistemas reais temos os seguintes: sistema solar, sistema nervoso, sistema hidroviário e etc.

Por outro lado, como já havíamos alertado, temos os sistemas proposicionais que se dividem em; sistemas *proposicionais nomológicos* e sistemas *proposicionais nomoempíricos*. Os sistemas *nomoempíricos*, por sua vez, subdividem-se em *sistemas nomoempíricos descritivos* (próprio das ciências, em especial da ciência do direito) e *sistemas nomoempíricos prescritivos* (próprio do sistema das regras jurídicas).

¹ Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 10ª edição 1998. São Paulo. p. 95, 96 e ss.

² *Teoria da Constitucionalidade das leis*, 1988. São Paulo. p. 4

Ao sistema proposicional meramente formal, cujas partes componentes sejam entidades ideais (como ocorre com a matemática e a lógica), damos o nome de *nomológico*.

Ao sistema formado por proposições referenciais empíricas, damos o nome de sistema *nomoempírico*.

Para este capítulo, daremos ênfase ao sistema *nomoempírico*, especificamente o sistema *nomoempírico prescritivo*, por ser ele, próprio do direito posto.

Na Constituição, temos, como asseverou Kelsen³, a título de seu fundamento de validade, a norma hipotética fundamental como ponto de convergência de todas as demais normas jurídicas existentes. Graças a esse axioma, criado pelo grande jurista austríaco, não há o que se tentar descobrir, ou discutir o que ocorreu antes da criação da norma hipotética fundamental. Foi graças a esse esforço intelectual, criado por Kelsen, que o direito passou a ser estudado como uma ciência autônoma.

O nosso estudo parte exatamente desta premissa, qual seja, o traço metodológico e a área de abrangência de atuação dos nossos esforços não ultrapassarão as normas jurídicas do nosso direito. Basear-nos-emos, sempre, nos veículos introdutórios de norma geral e abstrata, e individual e concreta (Constituição, Emendas à Constituição, Leis Complementares, Ordinárias, *Decretos Legislativos, Resoluções do Senado, Decisões Judiciais*, jurisprudências, súmulas e etc.).

Assim, entendemos, como Barros Carvalho⁴, que o direito posto é, sim, formado por um sistema, e este sistema é composto de normas jurídicas que têm como ponto de referência, sempre, a norma Constitucional.

Dentre tantos conceitos de sistema, podemos destacar os seguintes:

³ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1991. p. 240.

⁴ *Curso de direito tributário*, 10ª ed. pág. 99.

"...é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária" (Juan Manuel Teran)⁵

"... é o conjunto de elementos interligados harmonicamente e agrupados em torno de princípios fundamentais. Princípios, por sua vez, são regras basilares de um sistema" (Eduardo M. F. Jardim)⁶.

"...o sistema aparece como objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como composição de partes onetadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema". (Paulo de Barros Carvalho)⁷

Como podemos observar, os conceitos aqui lançados são conceitos de base da palavra sistema. Mas, como não poderia deixar de ser, dão um indicador bastante preciso desse instituto para o mundo jurídico.

Partindo do ponto de que sistema é um conjunto harmônico de elementos e agrupados em torno de princípios fundamentais segundo uma perspectiva unitária, podemos concluir que o direito posto é, sim, formado por um sistema. O conjunto harmônico seria o número das várias normas jurídicas que tratam das relações interpessoais, os princípios fundamentais seriam as regras básicas deste sistema e a perspectiva unitária seria ter, como referência e objetivo, sempre, o respeito à Constituição.

⁵ TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. México, 2007. Porruá, p. 14.

⁶ Jardim, Eduardo M. I. Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*, 4ª ed., Saraiva, 1999, p. 143.

⁷ *Curso de direito tributário*, 10ª ed. p. 95

2.2 Das Normas de Estrutura e de Comportamento

Observamos no sistema do direito posto, firmado no texto supremo, que a sua formação se compõe de dois tipos de normas: a) *de comportamento* e b) *de estrutura*.

As *normas de comportamento* são todas aquelas voltadas a regular as relações interpessoais dos cidadãos, prescrevendo, assim, o comportamento que deverá ser adotado por todas as pessoas que estiverem sob a sua égide. As normas de comportamento trazem o *dever-ser* modalizado em *permitido(P)*, *obrigatório(O)* e *proibido(V)*, sendo certo que para qualquer comportamento se manifestará, certamente, um dos três modais deônticos⁸. Cumpre ressaltar que, para o direito tributário, especialmente quanto ao lançamento (fato jurídico tributário) o único modal que interessa, segundo doutrina de Eurico Diniz⁹, é o "obrigatório".

De outro lado, temos as *normas de estrutura*, que podemos definir como sendo as normas que regulam e dispõem como deverão ser criadas, transformadas e expulsas do sistema as regras jurídicas. Nessas o *dever-ser* não se modaliza, permanecendo neutro, (como exemplo podemos destacar o art.148 da CF, que prescreve: *Compete à União, mediante lei complementar, instituir empréstimo compulsório*).

Ao estudarmos o sistema constitucional, nos deparamos com o Título IV, Capítulo I e seguintes de nossa Lei Maior, que trata do Sistema Tributário Nacional, sendo que a precisão semântica peculiar de Paulo de Barros Carvalho chamou-o de subsistema Constitucional Tributário¹⁰. Podemos

⁸ Vilanova, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Revista dos Tribunais, 1998. p. 78.

⁹ Lançamento tributário, p 171.

¹⁰ *Cursode direito tributário*, p 102/103 : "Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante da outro sistema de amplitude global que é o ré ordenamento jurídico vigente, podemos, è claro, analisar os subconjuntos que nele existem. O que nos

verificar que o mesmo está dividido em seis seções: I) Dos princípios gerais; II) Das limitações ao poder de tributar; III) Dos impostos da União; f V) Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal; V) Dos impostos dos Municípios e VI) da repartição das receitas tributárias. Pela disposição constitucional do subsistema tributário, já podemos observar que as seções I e II , estão diretamente atreladas ao estudo do presente trabalho.

2.3 Princípios Constitucionais: Valores e Limites objetivos.

Antes de nos debruçarmos sobre a conceituação e a classificação dos princípios, devemos nos lembrar do alerta feito por Alf Ross¹¹ ao descrever serem as palavras, em sua maioria, ambíguas e, portanto, portadoras de uma carga significativa de vaguidade: "a maior parte das palavras são ambíguas, e que todas as palavras são vagas quer dizer, que seu campo de referência é indefinido, pois consiste em um núcleo ou zona central e um nebuloso círculo exterior de incerteza".

Não é por outro motivo que Paulo de Barros Carvalho¹² diz: "o termo princípio pode denotar regras, normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor".

Todas as normas jurídicas vêm impregnadas de valor, sendo que existem normas cuja intensidade do valor é maior do que em outras normas. Tais normas têm influência fundamental no ordenamento. O direito utiliza-se do termo princípio para descrevê-las. Mas o termo princípio é utilizado pelo direito, também, para fixar imprescindíveis critérios objetivos. Daí, importância em diferenciarmos os *princípios* como *valor* ou como *limites objetivos*.

interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem sobre a matéria tributária em nível constitucional".

¹¹ *Sobre el derecho y la justicia*, p. 30: *la mayor parte de las palabras son ambíguas, y que todas las palabras son vagas esto es, que su campo de referencia es indefinido, pues consiste en un núcleo o zona central y un nebuloso círculo exterior de incertidumbre* ". (tradução de nossa responsabilidade).

¹² *Curso de direito tributário*, 10ª ed., p. 104.

2.4 Princípio como Valor

Segundo doutrina de Miguel Reale¹³, o princípio como valor pode ser identificado através dos seguintes traços: a) *bipolaridade*; b) *implicação*; c) *referibilidade*; d) *preferibilidade*; e) *incomensurabilidade*; f) *graduação hierárquica*; g) *objetividade*; h) *historicidade* e i) *inexauribilidade*.

Diz o autor que a *bipolaridade* somente é possível no universo dos objetos ideais, razão pela qual é essencial apenas aos valores, sendo certo que somente isto bastaria para não ser confundido. E continua. Na esfera do Direito resulta essa polaridade estimativa. Exemplificando: há o "direito" e o "torto", o "lícito" e o "ilícito".

Quanto à *implicação*, dispõe que: se são valores, são bipoles, sendo certo que se implicam reciprocamente, ou seja, nenhum deles se realiza sem influir, direta ou indiretamente, na realização dos demais.

A *referibilidade*, por sua vez, implica sempre, uma tomada de posição e, por conseguinte, a existência de um sentido.

Em relação à *preferibilidade*, anota Miguel Reale que : "É por esta razão que para nós toda teoria tem como consequência, não causal, mas lógica, uma teleologia ou uma teoria dos fins. Daí dizermos que fim não é senão um valor enquanto reconhecido como motivo da conduta".

A *incomensurabilidade* significa não ser possível mensurar ou valorar o valor, mas poderá, outrossim, haver *hierarquia* dos valores. Isto significa que, apesar de o homem não poder, diretamente, dar valor ao valor, ou dizer que um valor é maior do que o outro, ele, por outro lado, poderá criar uma hierarquia, demonstrando a sua preferência de um valor em relação a outro valor, mas, jamais, dizer que um valor vale mais do que o outro.

¹³ Reale, Miguel. *Introdução à filosofia*. 3ª ed., Saraiva, 1994, p. 143/146.

Já a *objetividade* significa dizer que, o valor não se revela sem algo que o suporta ou sem uma ou mais consciência a qual se referiram.

Quanto à *historicidade*, quer dizer que a sua construção, deflagra-se através da evolução do processo histórico.

Finalmente, quanto à *inexauribilidade*, observamos que os valores não se exaurem em apenas um bem, ou seja, como diz Barros Carvalho¹⁴ : "Ainda que o belo esteja presente numa obra de arte, sobrarão esse valor estético para muitos outros objetos do mundo".

2.5 Princípio como Limite Objetivo

Ao contrário do que ocorre com o valor, que são identificados através dos tópicos tratados nos parágrafos anteriores, os *limites objetivos* não passam por qualquer desses critérios, pois sua construção é, na realidade, mais tenue. Os limites objetivos são imediatamente identificáveis pelo receptor da mensagem, sem que o mesmo empregue grandes esforços. São vários os exemplos de limites objetivos existentes em nosso texto constitucional, sendo certo que podemos destacar os seguintes: estrita legalidade (art. 150, inc. i); anterioridade (art. 150, inc. III, "b"), dentre tantos outros.

Como esclarece Barros Carvalho¹⁵, os limites objetivos não têm valores em si, mas como estes objetivam determinadas finalidades e metas, estas metas e finalidades, sim, são portadoras de valores. Alerta o autor que, se é de clareza meridiana e simplificada a identificação e a compreensão dos *limites objetivos*, o mesmo não ocorre com os valores.

¹⁴ Curso de direito tributário, 10ª ed., p. 105.

¹⁵ Curso de direito tributário, 10ª ed., p. 106.

2.6 Princípio – Conceito

Afinal, qual o conceito de princípio? São muitos os conceitos formulados em direito, ao termo princípio, vejamos alguns deles:

Para António Roque Carrazza¹⁶:

"Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídica que com ele se conectam".

Gabriele Tusa¹⁷, descreve princípios no sentido lógico como:

[...] as verdades fundantes (objetivas) de um sistema de conhecimento[...]

Eduardo Jardim¹⁸ entende que os princípios constitucionais são:

[...] "normas sobranceiras que habitam o Texto Excelso e que representam a base do sistema jurídico em virtude de ocuparem o cume do plano hierárquico dos diplomas normativos, bem como por obrigarem um conteúdo de abrangência racional que espraia efeitos em todos os quadrantes do direito.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹, por sua vez, diz que:

[...]os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.

Concluimos dos conceitos acima descritos que os princípios, e isto constatamos em todos os conceitos ofertados pelos autores de tomo pátrio,

¹⁶ Curso de direito constitucional tributário, 3ª ed. RT., p. 25/26.

¹⁷ Tusa, Gabriele. Cláusulas gerais no código civil de 2002. Tese apresentada para a obtenção da titularidade de Doutor em direito pela Universidade de São Paulo. São Paulo. 2008, p. 44.

¹⁸ Jardim, Eduardo M. Ferreira. Dicionário jurídico tributário, 1995, Saraiva, p. 125.

¹⁹ Curso de direito tributário, 10ª ed., p. 106.

são regras fundamentais formadoras de um sistema. Essas regras vêm permeadas de valores, e estes valores, segundo o critério da *referibilidade* e da *preferência* proposta por Miguel Reale, estão no píncaro da pirâmide hierárquica das normas, em primeiro lugar, por estarem dispostas no texto supremo e, em segundo, por serem regras básicas que orientam todo este sistema.

Os princípios constitucionais podem ser classificados em: a) *Princípio Constitucional ou Princípio Constitucional geral* e b) *Princípio Constitucional Tributário, Administrativo ou princípio Constitucional estrito*. Poderemos, ainda, classificá-los como 1) *princípios expressos ou explícitos* e 2) *princípios inexpressos ou implícitos*.

2.7 Princípios Constitucionais Gerais e Estritos

No momento oportuno, ao tratarmos dos princípios constitucionais que orbitam o tema objeto do presente, qual seja a prescrição das relações intersubjetiva no curso do processo, teremos o cuidado de identificá-los, conforme as classificações até aqui adotadas.

Os *princípios constitucionais gerais*, denominado por Eduardo Jardim²⁰ como *aqueles aplicados a todo ordenamento jurídico, são princípios* insertos no texto constitucional, aplicáveis, indistintamente, a qualquer ramo do direito que venha ser objeto de estudo, e, via de *consequência, aplicáveis no campo* do direito tributário. A título de exemplo, temos o *princípio constitucional da Legalidade, descrito no artigo 5º, inciso II, da CF*, que assim prescreve: Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei”. Como podemos observar, esse princípio não está direcionado de forma individualizada a qualquer ramo do direito (penal, civil, administrativo, tributário e etc). Isto significa que qualquer prescrição normativa no sentido de obrigar o agente a uma ação ou omissão, deverá ser levada a efeito, somente, através de lei, aqui tomada na sua acepção ampla.

²⁰ *Manual de direito financeiro e direito tributário, 4ª ed., p. 145.*

Por outro lado, temos os *princípios constitucionais estritos* ou chamados, também, de específicos, denominando-os, Roque Carrazza²¹, de particularizados. Esses princípios são inseridos nos enunciados prescritivos da Constituição, direcionados a determinados e *específicos subsistemas do* direito. A existência desses princípios estritos, demonstram, em vários casos, a autonomia de um ramo do direito, criando normas fundamentais próprias a este ramo, sendo certo que a sua utilização, em qualquer outro ramo do direito ou subsistema os tornaria totalmente inadequados e sem sentido, ou seja, seria perfeita letra morta.

Visualizamos, assim, outra importante função desempenhada pelos princípios estritos, qual seja, a de ratificar e alertar o legislador constituído, da importância das regras fundamentais.

²¹ *Curso de direito constitucional tributário*, 3ª ed., RT, p. 30.

3 DOS PRINCÍPIOS QUE ORBITAM O TEMA DO PRESENTE ESTUDO.

3.1 Do sobreprincípio da segurança jurídica.

Após a análise do tema, princípios, concluímos que nada mais são do que regras basílares de qualquer sistema, não podendo ser diferente com o sistema do direito. Assim, podemos lançar alguns comentários sobre as regras basílares que irão servir de sustentação para as conclusões desta tese.

Dentro do estudo dos princípios, vamos verificar que alguns são acompanhados de uma carga de juridicidade tão significativa que autores de nomeada denominam-nos de sobreprincípios.

O sobreprincípio mais significativo e que deflagrará a sedimentação de nossas conclusões, pelo menos neste trabalho, é o da Segurança Jurídica. Referida norma basilar é de fundamental importância, especialmente quando tratamos de um tema tão espinhoso quanto o da prescrição, pois é através dele que nos debruçamos no entendimento de que as relações jurídicas não podem ser eternizadas ou indefinidas, sob pena de se deflagrar a insegurança no cidadão.

Paulo de Barros Carvalho²² ao tratar do sobreprincípio da Segurança Jurídica, demonstra de forma irretorquível os aspectos nodais que o caracterizam, ao asseverar:

“Não há porque confundir a certeza do direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deôntico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo de interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos seus efeitos jurídicos da regulação da conduta.

²² Curso de direito tributário, 19ª Ed., 2007, p. 146/147

Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.”

No mesmo diapasão, podemos ver o entendimento do Sobreprincípio da Segurança Jurídica, nas lições de Fabiana Tomé²³, senão vejamos:

[...] (i) garante que os assuntos sejam tratados exclusivamente de acordo com o código do direito, sem interferência de qualquer outro interesse não contemplado pelo ordenamento; e (ii) confere a previsibilidade às decisões jurídicas, em razão do conteúdo prescrito pelos programas do direito [...]

Ao observarmos as palavras dos mestres, podemos destacar que as pessoas não podem viver em insegurança, de forma intranquila, pois cabe ao direito, através de seus institutos, inclusive o da prescrição extintiva de direitos, dar um norte para que o cidadão possa se programar sem carregar um fardo sobre suas costas por prazo indeterminado. Asseveramos que, da mesma forma que não existem direitos eternos, não poderão existir obrigações que se eternizem.

3.2 Do princípio que garante o direito de petição

Referido princípio, inserto pelo legislador constituinte de 1988, tem como um de seus primados assegurar a todo o cidadão o direito de peticionar frente aos órgãos públicos para que sejam reconhecidos os seus direitos e evitar, ou reverter, atos que deságuem em abuso de poder por parte das autoridades constituídas. Tal direito é garantido independentemente do pagamento de qualquer quantia. Insculpido no inciso XXXIV, alínea b), do artigo 5º de nossa Constituição Federal, o primado do direito de petição não só reflete o direito do cidadão de peticionar frente à

²³ Tomé, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2ª edição. São Paulo. Noeses. 2008. pág. 55.

Administração, mas, especialmente, que a Administração responda com eficiência e celeridade ao seu pleito.

Aliás, outra não é a conclusão de Marco Aurélio Greco²⁴, senão vejamos:

“[...] pois tal direito não se restringe ao direito do cidadão contribuinte peticionar frente a Administração, mas, também, uma resposta rápida da própria administração[...].”

3.3 Do Princípio da prescritibilidade das obrigações jurídicas

Referindo-se à prescrição extintiva, a tradição do nosso direito prestigia o princípio da prescritibilidade das obrigações, sendo certo que, quando assim não entende, a própria Constituição Federal explicita quais as exceções, como podemos observar da leitura do inciso XLII, do artigo 5º ao enunciar “a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão nos termos da lei”.

Como se isto não bastasse, tal princípio há muito é encontrado nas normas infraconstitucionais, como podemos observar através da leitura do artigo 205 do Código Civil brasileiro, ao determinar que a prescrição ocorre em 10 (dez) anos quando a lei não lhe fixar prazo menor.

Nesse sentido, temos o magistério de Djalma Bittar e Roque Carrazza, conforme veremos nos capítulos que se seguirão.

3.4 Do princípio da eficiência administrativa

Regra basilar, inserida em nosso ordenamento constitucional através da EC 19/98, denota que os atos praticados pela Administração tenham que vir carregados de força e eficácia que nada mais são do que a manifestação da eficiência. Cabe à Administração Pública, assim, o dever de levar a efeito

²⁴ Greco, Marco Aurélio. *Dívidas fiscais I*, (Procedimento administrativo) Saraiva, SP., 1977, p. 29

as suas atividades com eficiência, atendendo, destarte, com presteza as exigências e as necessidades dos administrados.

Assim, Maria Sylvia Di Pietro²⁵ assevera: “O princípio da eficiência impõe ao agente público, um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabe ao Estado alcançar”.

O princípio da eficiência não é matéria nova dentro do direito administrativo , como constata Edmur Ferreira de Faria²⁶, ao escrever:

“A eficiência da Administração Pública brasileira, na ordem jurídica positivada, não é novidade. É evidente que ela adquiriu, com a Emenda Constitucional n. 19/98, status de princípio constitucional, entretanto, já vinha sendo tratada em norma infraconstitucional. O Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 – Reforma Administrativa Federal -, submete a atividade do Poder Executivo ao controle de resultados (arts. 13 e 25, V), no art. 23, inciso VIII, reforça o sistema de mérito, prevê a dispensa ou demissão do servidor público insuficiente ou desidioso. É a norma contida no art. 100 do referido diploma legal. Por último, pelo art. 26, inciso III, a Administração indireta é vinculada ao Ministério pertinente, para efeito de controle inclusive quanto à eficiência administrativa.

3.5 Do princípio da moralidade administrativa.

Referido princípio, prescrito no *caput* do artigo 37, de nossa Constituição Federal, ordena que a Administração, através de seus agentes, paute-se por praticar seus atos sob a égide de princípios éticos. Não se admite que o agente se utilize de subterfúgios, tais como atos imorais ou não éticos para beneficiar quem quer que seja. O não comportamento sob tais preceitos desaguará, fatalmente, em violação do direito, caracterizando, como assevera Celso Antonio Bandeira de Mello²⁷, em ilicitude.

²⁵ *Direito Administrativo*, 10ª Ed., p. 73

²⁶ *Curso de direito administrativo positivo*, 4ª Ed. Del Rey, Minas Gerais. 2001. p.72

²⁷ *Curso de direito administrativo*, 10ª Ed., Malheiros, p. 73/73

“De acordo com ele, a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a

Para Lúcia Valle Figueiredo²⁸, o princípio da moralidade “corresponde ao conjunto de regras de conduta da Administração que, em determinado ordenamento jurídico, são consideradas os Standards comportamentais que a sociedade deseja e espera”.

Assim, não se admite qualquer ato da Administração, através de seus agentes, que não seja praticado com moralidade e seguido por rígidos princípios éticos, sob pena de invalidar os atos por eles praticados, conforme sempre notou Hely Lopes Meirelles.²⁹

Concluindo, trata-se de princípio constitucional expreso e não de limite objetivo.

3.6 Do princípio da Oficialidade

Um dos princípios mais importantes, para assegurar a celeridade do procedimento administrativo, é o princípio da oficialidade que impõe à Administração o mister de movimentação do procedimento administrativo, cabendo, somente a ela, movimentá-lo, mesmo que a sua instauração tenha sido motivada pelo administrado.

Nesse sentido, temos as lições sempre precisas dos mais respeitados administrativistas pátrios a saber:

Hely Lopes Meirelle³⁰, ao tratar sobre o tema assim esclarece:

“O princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez

conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de pauta jurídica, na conformidade do artigo 37 da Constituição...”

²⁸ *Curso de direito administrativo, 3ª Ed., Malheiros, p. 52*

²⁹ *Direito administrativo brasileiro, 15ª edição, RT, p. 81*

³⁰ *Direito administrativo brasileiro, RT, 15ª ed., p. 580*

iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete o seu impulsionamento até decisão final.

Agustín A. Gordillo³¹, em lição exemplar demonstra que o princípio da oficialidade é derivado do princípio da legalidade objetiva, senão vejamos:

“O princípio da oficialidade, derivado do princípio da legalidade objetiva, tem como primeira hipótese a impulsão de ofício do procedimento administrativo. Com efeito, o procedimento pode ser iniciado de ofício ou por petição da parte, a movimentação do processo é função em qualquer uma das hipóteses da Administração Pública”. (tradução livre).

Celso Antonio Bandeira de Mello³², aprofundando-se sobre o princípio da oficialidade, demonstra que referido princípio:

[...]também se radica na própria natureza constitucional das funções da Administração; isto é, deflui da missão própria do Poder Executivo, no sistema de tripartição dos Poderes, que a Lei Magna do País contempla no seu artigo 2º. [...] .. Daí que lhe incumbe movimentar, por si mesma, o procedimento administrativo a fim de alcançar o interesse público que está obrigada a atender.

Após as transcrições supra, podemos asseverar com toda a segurança que o princípio da oficialidade encontra-se na categoria de princípio e não de limite objetivo, sendo certo que, como princípio, insere-se de forma implícita nos enunciados constitucionais, sendo necessária para a sua identificação, a análise sistematizada de nossa carta magna, especialmente a conjugação dos princípios expressos da legalidade e da tripartição dos Poderes.

³¹ Gordillo, Augustin A. , *Procedimiento y recursos administrativos*, Buenos Aires, 1971, pág. 59.

³² *Curso de direito administrativo*, 10ª ed., p. 328

4 PRESCRIÇÃO

4.1 Síntese histórica.

Andréa Martins Tourinho³³, informa que a palavra prescrição origina-se do termo latino *praescriptio* derivada do verbo prescrever, significando um escrito posto antes. Já era conhecido no Direito Grego, mas só se tem notícia do instituto no Direito Romano, como mais antigo texto legal, a *Lex Julia de Adulteriis*, datada de 18 A. C.

Para o Direito Romano, os crimes de maior potencial ofensivo eram tidos por imprescritíveis (situação até hoje presente nos países de tradição consuetudinária – Inglaterra, E.U.A, etc) visto que a prescrição associava-se à idéia de perdão. Entretanto, a prescrição da condenação surgiu na França, através do Código Penal de 1791, favorecido pela Revolução Francesa. Por volta dos séculos XVI e XVII a prescrição foi reconhecida pela Itália e pela Alemanha. Nos Códigos Penais modernos, a prescrição da ação é aceita quase sem exceção, inclusive pelo Direito Eclesiástico.

Como podemos verificar, o instituto da prescrição sempre teve como principal preocupação a segurança jurídica dos jurisdicionados, objetivando que as obrigações jurídicas não permanecessem indefinidas, assim, foi avançando nos vários ramos do direito, tornando-se um instituto de ordem pública, voltado à não eternização dos direitos e deveres nas relações humanas intersubjetivas.

4.2. Conceito de prescrição na visão dos civilistas

O tempo não é um fato jurídico, per si. O tempo entra, como fato, no suporte fático dos fatos jurídicos . Ora, com ele, nascem direitos, pretensões, ações, ou exceções; ora, com ele, acabam; ora, com ele se dão modificações de ordem jurídica, que atingem direito, pretensões, ações, exceções,

³³ do instituto da prescrição penal. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=965>. Acessado em: 23.09.2008

deveres, obrigações e situações passivas em ações e exceções. Termo diz-se o trato do tempo, quicá o minuto, em que se inicia, ou acaba o tempo medido; prazo, o lapso entre dois termos, inicial ou final.

Pontes de Miranda³⁴

Iniciamos nosso estudo com o pensamento do saudoso mestre que, com sua erudição e precisão cirúrgica, nos dá a noção clara do objeto do instituto da prescrição, que nada mais é do que o tempo ingressando no direito fazendo nascer, extinguir ou modificar direitos e deveres jurídicos.

Como salientamos anteriormente, o grande objetivo é evitar que se eternizem as pendências jurídicas seja o tempo agindo para extinguir direitos como agindo para a aquisição de um direito.

Pontes de Miranda aponta como pressupostos da prescrição os seguintes: **i) a possibilidade da pretensão ou ação** (não sendo necessário que exista a pretensão ou ação, razão por que o que não é devedor, mas é apontado como tal, pode alegar a prescrição, exercer, portanto, o *ius exceptionis temporis*); **ii) a prescritibilidade da pretensão da ação ou da ação**; **iii) o tempus** (transcurso do prazo prescricional), sem interrupção, e vazio de exercício pelo titular da pretensão ou da ação.³⁵

Câmara Leal aprofundando-se no estudo das condições da prescrição, logrou construir quatro elementos nodais para podermos caracterizar a sua ocorrência, a saber: **i) existência de uma ação exercitável**; **ii) inércia do titular da ação pelo seu não exercício**; **iii) continuidade dessa inércia durante um certo lapso temporal** e **iv) ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional**.³⁶

Ao analisarmos os requisitos transcritos pelos autores citados, os pressupostos da prescrição estão sempre atrelados ao fator tempo, seja

³⁴ *Tratado de Direito Privado*, Tomo I, § 12. Cidade: Bookseller,, 1999, p. 78.

³⁵ *Tratado de Direito Privado*. Tomo VI, § 665. Cidade: Bookseller, 1999, p. 146.

³⁶ *Da Prescrição e da Decadência*. 2ª ed. São Paulo: Forense, 1969, p. 25.

para constituir direitos (prescrição aquisitiva), como para desconstituí-los (prescrição extintiva)³⁷.

Caio Mário sustenta que Ruggiero³⁸ ao refletir sobre a questão do tempo como critério fulminante dos prazos prescricionais, assim discorreu sobre o tema:

“O tempo domina o homem, na vida biológica, na vida privada, na vida social e nas relações civis. Atua nos seus direitos. Particularmente quando estes podem exercer relevante papel. Uma vez é requisito do seu nascimento; outras vezes é condição de seu exercício, seja em decorrência da declaração de vontade, quando essa circunstância assenta na convenção entre partes ou na imposição do agente, seja em decorrência de determinação legal, quando é a lei que institui o momento inaugural da relação jurídica; outras vezes, ainda é causa da sua extinção; sob um aspecto diverso, porém generalizadamente absorvente de todos os indivíduos, o tempo é computado na pessoa do titular, que somente depois de certa idade adquire a plenitude de sua capacidade civil.”

Discorrendo sobre o tempo como forma de aquisição ou extinção de direitos, Caio Mário assevera:

Onde ainda o tempo exerce a função de relevo, e interessa em particular ao que constitui objeto de cogitações neste capítulo, é na consolidação e na extinção dos direitos subjetivos. Tem, então, aliado a outros fatores, o condão de tornar imune aos ataques a relação jurídica que haja estado em vigor por certo lapso, ou, ao revés, decreta o perecimento daquela que negligentemente foi abandonada pelo sujeito.

Sob diversos aspectos, e em diversas oportunidades, o direito atenta para a circunstância temporal: ao disciplinar a eficácia da lei, estatui as normas a que subordina o começo e o fim de sua vigência; ao tratar das modalidades do negócio jurídico, cuida do termo inicial ou final, a que sujeita o exercício do direito; e dita as regras a serem observadas na contagem dos prazos.

Além disso, ressaltam os efeitos tempo nas relações jurídicas, sob dúplici ângulo de visão. De um lado, e

³⁷ Pereira, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, v. 1. São Paulo: Forense, 2004, p. 677.

³⁸ Ruggiero, *istituzioni*, § 33, *Capitant, Introducció*n, pág. 338

seguido de outros fatores, **é causa de aquisição de direitos**, quando torna inatacável e inabalável a situação que o titular vem exercendo continuamente (**prescrição aquisitiva**). De outro lado, conduz **à extinção da pretensão jurídica**, que não se exercita por certo período, em razão da inércia do titular (**prescrição extintiva**)[...] ³⁹

Fábio Ulhoa Coelho denota ser o fator tempo critério de aquisição e extinção das obrigações subjetivas, senão vejamos suas palavras:

Mas, embora não force ninguém a exercer seus direitos, **a lei não tolera a inércia para sempre**. O não-exercício de um direito por muito tempo acaba minando a segurança das relações jurídicas. Depois de longo período sem ser procurado para cumprir sua obrigação, o devedor não sabe mais se a deve ou não; se ainda convém manter imobilizados em reserva os recursos para o seu adimplemento, ou se já lhes pode dar emprego mais rendoso. Por essa razão, a lei normalmente estabelece prazo para que o direito seja exercido por seu titular, findo o qual extingue-o em nome da segurança nas relações jurídicas.

Em outros termos, o decurso do tempo, um fato jurídico, também é causa de extinção de direitos. A maioria dos direitos subjetivos perde-se se não for exercido pelo titular durante muito tempo. Não silo, porém, todos os direitos que se extinguem em razão desse talo jurídico. ⁴⁰

Silvio Rodrigues, adotando a mesma linha de pensamento, entende o fator tempo como elemento determinante na aquisição ou perda de direitos, a saber:

Aqui encontramos a influência do elemento tempo no âmbito do direito. Nessa matéria, mais do que em qualquer outra relação jurídica, a interferência desse elemento é substancial, pois existe um interesse da sociedade em atribuir juridicidade àquelas situações que se prolongaram no tempo. De fato, dentro do instituto da prescrição, o personagem principal é o tempo.

Por dois modos ele vai interferir nas relações jurídicas. De um lado, o legislador vai deferir, à pessoa que desfruta de um direito por extenso período de tempo, a prerrogativa de incorporá-lo ao seu patrimônio; neste caso, temos a prescrição aquisitiva, ou seja, o usucapião. De outro, vai determinar que o indivíduo que longamente deixou de exercer uma ação que resguardava um seu

³⁹ Pereira, Caio Mário da Silva, *Instituições de direito civil. Introdução ao direito civil*, vol. 1, p. 679 e 680.

⁴⁰ Coelho, Fábio Ulhoa, *Curso de direito civil*, vol. 1, saraiva, p. 370/371

direito subjetivo perca a prerrogativa de utilizá-la; nesta hipótese, temos a prescrição extintiva. Num e noutro caso encontramos o elemento tempo a interferir na esfera das relações individuais, quer corroborando para se consuma prerrogativa.

Entretanto, embora a prescrição aquisitiva e a extintiva se alimentem desse mesmo elemento, são institutos de natureza diversa. E tanto o são que o legislador pátrio tratou da segunda na Parte Geral do Código Civil, e da primeira, na Parte Especial, dentro do Direito das Coisas, sob a rubrica de usucapião.⁴¹

Como podemos observar, através das transcrições dos autores acima citados, o instituto da prescrição, está intimamente atrelado ao fator tempo, repetimos, *adquirindo* ou *extinguindo* direitos e deveres jurídicos.

É certo que, como asseveramos em linhas anteriores, os direitos e os deveres não podem se eternizar, motivo pelo qual o lapso temporal veiculado pelo ordenamento jurídico, deverá dar termo ao direito (no caso dos prazos prescricionais extintivos) e, ato contínuo, ao dever dos sujeitos nas relações intersubjetivas, ou seja, a do indivíduo com outros indivíduos, sejam eles determinados ou indeterminados.

4.3 Conceito de prescrição na visão dos tributaristas

Adotando parte significativa das descrições propostas, os tributaristas seguem de forma idêntica as estradas moldadas pelos civilistas, conforme mostraremos, a seguir:

Kiyoshi Harada entende que a prescrição é a perda do direito à ação pelo decurso de tempo. É um prazo para o exercício do direito comportando suspensão e interrupção.⁴²

Sacha Calmon Navarro Coelho descreve:

Os atos jurídicos sujeitados ao tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos se não exercidos no prazo

⁴¹ Rodrigues, Silvio. *Direito civil*, vol. 1, Saraiva, p. 323/324

⁴² *Direito Financeiro e Tributário*, 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 522.

assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. **As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem...Se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta essa ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. (grifo nosso)**⁴³

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, descreve-a como sendo a *perda da ação pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo*.

A prescrição, ao contrário da decadência em matéria tributária (que nada mais é do que a perda do direito do credor em constituir a obrigação jurídica tributária contra o devedor após um determinado lapso temporal), só pode ter seu marco inicial de contagem após a constituição definitiva do crédito tributário. Por questão lógica, a decadência precede a prescrição uma vez que a última é a perda do direito da Administração em exigir judicialmente o crédito tributário, sendo certo que, como já dissemos, a decadência antecede a constituição de tal crédito.

Podemos concluir, através dos conceitos lançados, que as obrigações, em regra, são exigíveis por um determinado período de tempo, sendo certo que se o credor não se utilizar deste direito, nos prazos fixados em lei, perderá o direito de fazê-lo.

Prescrição, portanto, pode ser entendida como a não utilização ou sua utilização a destempo de um direito de ação, que, em matéria tributária (nos termos do art. 156, do CTN), extingue esta obrigação. Em suma, a não utilização do direito de ação por um determinado período – exemplo: 5 (cinco) anos – faz com que esse direito não possa mais ser exercido de forma plena.

Salientamos que o credor perde o direito de propor a ação, mas não é proibido de propô-la. Aliás, se proposta a ação a destempo e o magistrado

⁴³ *Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª ed., São Paulo: Forense, 2005, p. 852-853.*

não decretá-la de ofício, ou o devedor não suscitar a sua ocorrência, a norma será aplicada até a satisfação da obrigação, penhorando bens do devedor, levá-los à praça, etc.

Como já exaustivamente demonstramos, a prescrição é instituto de ordem pública, evitando-se, assim, a perpetuação de direitos e deveres.

4.4 Da prescrição intercorrente.

Por outro lado, na prescrição intercorrente, o lapso temporal começa a correr após o ingresso da ação, isto quer dizer, no seu curso, ainda no tempo admitido, mas que por situações prescritas em lei, extingue o direito do credor, no nosso caso, a Fazenda Pública competente, em exigir o seu crédito. Na prescrição intercorrente, ao contrário do que ocorre com a prescrição ordinária, o prazo inicia-se após intentados os processos judicial ou administrativo. Como podemos observar, a prescrição intercorrente, como o próprio nome sugere, ocorre no curso da ação e não antes do seu ingresso.

Objetivando tornar mais clara a prescrição intercorrente, passamos a transcrever algumas definições propostas por alguns autores de tomo.

4.5 Definição

Intercorrente, etimologicamente analisada significa algo existente e em andamento entre dois marcos. Para Aurélio Buarque de Holanda “é o que se mete de permeio, o que sobrevém enquanto outra coisa dura”.⁴⁴

Para Maria Helena Diniz, a prescrição intercorrente “[...] é admitida pela doutrina e jurisprudência, surgindo após a propositura da ação. Dá-se quando, suspensa ou interrompida a exigibilidade, o processo administrativo

⁴⁴ *Dicionário da Língua Portuguesa, Nova Fronteira, Século XXI, 1999.*

ou judicial fica paralisado por incúria da Fazenda Pública. É, pois, a prescrição que se verifica no curso do processo”.⁴⁵

Segundo Paulo Leonardo Vilela Cardoso “[...]a prescrição pode ser intercorrente, ou seja, após a citação, se o processo ficar paralisado, a prescrição interrompida inicia novo curso e com o mesmo prazo, referente à pretensão condenatória, a contar da data da paralisação”.⁴⁶

Theodoro Júnior assevera que

Hoje, pode-se dizer tranquilo o entendimento jurisprudencial de que a Fazenda Pública não pode abandonar a execução fiscal pendente sem correr o risco da prescrição intercorrente, desde é claro que a paralisação dure mais do que o quinquênio legal.⁴⁷

Dentre os conceitos supra transcritos, identificamo-nos com aquele descrito por Maria Helena Diniz. Salientamos nossa posição, pois ela se justificará nas conclusões do presente trabalho.

⁴⁵ *Dicionário Jurídico*, v. 3, São Paulo: Saraiva 1998, p. 699.

⁴⁶ *Revista de Doutrina da 4ª Região – Publicação da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região - EMAGIS*

⁴⁷ *Lei de Execução Fiscal*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 130.

5 O INSTRUMENTO INTRODUTOR DE NORMAS COMPETENTE PARA VEICULAR MATÉRIA DE PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SISTEMA JURÍDICO PÁTRIO.

5.1 Das fontes do direito

Quando nos deparamos com o instituto das fontes do direito, observamos que se trata das causas de nascimento desse ramo do conhecimento, conforme - de forma simples e objetiva - nos ensina Savigny⁴⁸.

Analisando a doutrina tradicional, vamos verificar que as fontes do direito são divididas, segundo Marcel Planiol⁴⁹, em fontes materiais ou reais – que nada mais são do que os atos e fatos jurídicos de conteúdo econômico qualificados em lei como hipótese de incidência de obrigação tributária - e fontes formais - simbolizadas pelo feixe de normas pelas quais o direito se instrumentaliza, exteriorizando-se e assumindo força vinculante, criando direitos e deveres subjetivos⁵⁰ -. Como feixe de normas, conforme podemos construir da escola clássica, entende-se o conjunto normativo válido num determinado estado de direito. Rubens Gomes de Sousa⁵¹ subdivide as fontes formais ou esse conjunto normativo em fontes formais primárias – aquelas que inovam ou inauguram o direito – tais como a Constituição; Emendas à Constituição; Leis Complementares; Ordinárias, Medidas Provisórias, etc., e em fontes formais secundárias – aquelas que existem apenas para esclarecer e dar uniformidade à aplicação das fontes formais primárias – tais como decretos regulamentares, portarias e demais instruções normativas. Entretanto, Paulo de Barros Carvalho, fazendo estudo profundo sobre os conceitos lançados, assevera de forma lúcida que quanto às fontes materiais, não há maiores reparos a fazer, entretanto, quando se trata da conceituação de fontes formais, demonstra que só

⁴⁸ *Trate de droit romain, trad. M ch. Chenoux, Paris, Librairie de Firmin Didot Frère, 1855, p. 7-63*

⁴⁹ *Traté élémentaire de droit civil, Paris, LGDJ, 1948, p. 48-62*

⁵⁰ *Jardim, Eduardo. Manual de direito financeiro e tributário, São paulo, Saraiva, 9ª edição, 2008, p. 139*

⁵¹ *Sousa, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária, , 2ª ed. , São Paulo, Resenha dos Tributária, 1975, p. 67*

podem ser entendidas como tal os focos ejetores de normas – Casas Legislativas –. Aquilo que a doutrina clássica denomina de fontes formais, para o citado mestre, nada mais são do que instrumentos introdutórios de normas primárias e secundárias, substituindo a expressão fontes formais, por instrumentos introdutórios, pois, permanecendo a primeira grafia, teríamos que entender ser o direito fonte dele mesmo, deflagrando, destarte, em tautologia insanável.⁵²

⁵² *Curso de Direito Tributário, 19ª ed., p. 56/58*

Queremos evitar o emprego da expressão "fontes formais", que utilizamos em edições anteriores, pelos argumentos já referidos, motivo pelo qual substituímo-la por "instrumentos introdutórios de normas". Antes, porém, de tocarmos nesse assunto, façamos breves ponderações.

Nosso direito positivo compreende quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe de preceitos jurídicos dos Municípios. As três primeiras são próprias do esquema federativo, enquanto a última revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Tudo pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais.

Se as diferenças entre a ordem federal, a estadual e a municipal são claramente perceptíveis, fato idêntico não sucede entre a organização jurídica do Estado federal (sistema nacional) e a da União (sistema federal). Para tanto, em trabalho inexcedível, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello² apresenta os sinais correspondentes aos dois arranjos, de forma precisa e juridicamente escoreita, dizendo que são ordens jurídicas especiais, posto que as respectivas competências se circunscrevem aos campos materiais que lhes são indicados pela ordem jurídica total. Esta, a ordem jurídica total, está na Constituição do Estado federal e sua complementação no contexto da legislação nacional. A chamada Constituição Federal pode ser desdobrada em duas Canas distintas: a Constituição total e a Constituição da União.

O texto constitucional, lei suprema de nosso ordenamento jurídico, estabelece no art. 5.º, II:

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Entenda-se "lei" no sentido amplo e teremos o quadro dos instrumentos primários de introdução de normas no direito brasileiro, válido para as quatro ordens jurídicas que compõem o sistema total. A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, pelo que as designamos por "instrumentos primários". Todos os demais diplomas regradores da conduta humana, no Brasil, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. São, por isso mesmo, considerados "instrumentos secundários" ou "derivados", não apresentando, por si só, a força vinculante que é capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo.

Realizam os comandos que a lei autorizou e na precisa dimensão que lhes foi estipulada. Ato normativo infralegal, que extrapasse os limites fixados pela lei que lhe dá sentido jurídico de existência, padece da coima de ilegalidade, que o sistema procura repelir.

Sintetizemos, para assertar que os instrumentos introdutórios de normas se dividem em instrumentos primários — a lei na acepção lata — e instrumentos secundários ou derivados— os atos de hierarquia inferior à lei, como os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço etc.

Esta classificação dos instrumentos introdutórios é aplicável ao ordenamento como um todo, valendo para a ordem jurídica do Estado federal, da mesma forma que para o sistema nacional, para os sistemas estaduais e para os sistemas municipais.

Por decorrência lógica, é o critério que deve ser adotado no plano das relações tributárias.

5.2 Da lei complementar como instrumento introdutor de normas em matéria tributária.

Assim sendo, podemos qualificar as leis complementares como fontes formais primárias ou veículos introdutores de normas primários, inovando ou inaugurando o direito.

Não resta dúvida de que as fontes do direito são conceitos universais para todos os sub-ramos existentes, sendo, assim, os preceitos até aqui adotados enquadram-se perfeitamente à seara do direito tributário.

Partindo desse pressuposto, vamos verificar com clareza meridiana que, em matéria de prescrição, compete privativamente à lei complementar - instrumento introdutor de norma primário - veicular, inaugurar e inovar referido instituto, conforme podemos construir através da interpretação da alínea b), inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal, senão vejamos:

“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;

Através da transcrição supra, não pode pairar qualquer dúvida qual instrumento introdutor de normas é competente para veicular matéria de prescrição em direito tributário. Alguns autores, como Daniel Monteiro Peixoto⁵³, entendem que referida matéria pode ser legislada em outros

⁵³ Revista dialética de direito tributário nº 125-16.

2.1. Sobre o afastamento do art. 8º, § 2º da LEF: análise do argumento do STJ

Do mapeamento acima procedido, constata-se, pela coluna “c” da planilha, que o Superior Tribunal de Justiça consolidou postura na qual os dispositivos da Lei n. 6.830/80 que disciplinam a suspensão ou a interrupção da contagem do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário devem ceder ante as regras do Código Tributário Nacional. Mesmo que a posição da Corte Superior seja firme neste sentido, cabe-nos avaliar o teor do argumento lançado para traçarmos considerações críticas.

O argumento central dos referidos arrestos da Corte Superior fixa-se no ponto de que as hipóteses contidas na Lei de Execuções Fiscais não podem se sobrepor às do Código Tributário Nacional (art. 174), visto que, ao passo em que este foi recepcionado com o status de lei complementar, aquela é lei ordinária e, portanto, hierarquicamente inferior.

instrumentos introdutórios de forma complementar, especialmente se a vigência destas normas ocorreram antes da Constituição Federal de 1988.

Pensamos que a análise procedida pelos referidos acórdãos é apressada e cai na tentação do argumento fácil (e altamente problemático) de que o “CTN, lei complementar, prevalece sobre a Lei 6.830, lei ordinária”, Há uma série de peculiaridades relativas ao contexto da edição dos referidos veículos normativos, bem como à posposição de ordens constitucionais, que não podem ser deixadas de lado na avaliação do problema. Vejamos:

Contexto de criação da Lei n. 5.172/66 - editada sob vigência da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, foi posteriormente denominada, segundo o Ato Complementar n. 36, de 13 de julho de 1967, Código Tributário Nacional. A esta Constituição era estranha a figura da lei complementar para tratar de normas gerais de Direito Tributário. O Código Tributário Nacional, desta forma, além de ter sido aprovado sob rito de lei ordinária, tratava de matéria de lei ordinária. Nenhum problema até aí.

A Constituição de 1967, instaurando nova ordem jurídica, trouxe o seguinte comando em seu art. 19, § 1º:

‘Art. 19 (...)

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.’~

O dispositivo em apreço deve ser interpretado no sentido de que o assunto “normas gerais de Direito Tributário” só poderia, a partir de então, ser veiculado pelo instrumento normativo “lei complementar”. A locução “normas gerais”; neste contexto, não significava que os temas deveriam ser tratados de forma genérica, mas que os seus destinatários seriam as pessoas políticas em geral. Entretanto, para que estas normas pudessem agir como fator de integração da mensagem constitucional na delimitação do exercício da competência legislativa pelas pessoas políticas em geral (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), deveriam se concentrar em apenas dois temas: i) limitações constitucionais do “poder tributário” e ii) conflitos de competência legislativa tributária.

Um abrange o outro, vale dizer, ao passo em que as “limitações constitucionais do poder tributário” dizem respeito às fronteiras a serem observadas pelos entes federativos na edição das normas tributárias em sentido estrito, atribuindo à lei complementar a missão de “esclarecer” as diretrizes já presentes na Constituição quanto aos limites materiais a serem explorados pelas pessoas políticas no exercício da competência legislativa tributária; a “prevenção de conflitos de competência tributária” é uma forma específica de demarcação destes limites nas zonas de possível dúvida, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, quanto à titularidade destas matérias.

No cenário montado pelo texto constitucional da época, é relativamente clara a constatação de que temas como lançamento, crédito tributário, decadência e prescrição, além de i) não cuidar de “limitações constitucionais ao poder tributário” (demarcações materiais da competência legislativa para dispor sobre tributos), ii) não possuem pertinência com o assunto “prevenção de conflitos de competência legislativa tributária entre pessoas políticas”. Estes temas conformam, em último desdobramento, fatores de limitação formal da competência administrativa tributária (condicionantes relativas ao procedimento administrativo de constituição e cobrança do crédito tributário, nestas incluído o tempo em que este deverá se realizar -decadência e prescrição).

Nestes termos, há de concluir que os dispositivos da Lei n. 5.172/66 que tratam sobre prescrição do crédito tributário foram recepcionados, à época, como lei ordinária, vale dizer, disciplinavam tema para o qual bastava a edição deste tipo de veículo normativo⁷. Importa consignar que é parcialmente verdadeira a assertiva de que o CTN fora recepcionado com o papel de estabelecer normas gerais de Direito Tributário: só cumpriam este papel os dispositivos que versavam sobre os temas acima alinhavados, todos os demais continuaram disciplinando assunto de lei ordinária. O Código possui extenso número de dispositivos e a classificação do papel exercido deve observar a matéria versada em cada um deles.

Não é de censurar, deste modo, que a Lei ordinária n. 6.830 (Lei de Execuções Fiscais - LEF), de 22 de setembro de 1980, viesse a agregar novas diretrizes sobre prazo prescricional. Reitere-se: na vigência da Constituição de 67/69, período em que foi editada a LEF, não era necessária a figura da lei complementar para que se pudesse tratar do tema prescrição tributária.

André Leri Marques⁵⁴, por sua vez, não faz qualquer ressalva, deixando entender que a Lei ordinária poderá tratar sobre matéria de prescrição, entretanto, referida visão não se compagina com a realidade, pois o direito tributário só se socorre de outras fontes formais primárias ou instrumentos introdutórios primários (tais como: lei ordinária, medida provisória, decreto legislativo, etc.) para integrar as lacunas deixadas pela própria legislação. Cumpre obtemperar que lacuna não se confunde com o não-desejo do legislador em tratar de uma determinada matéria dentro do campo tributário. Expliquemos melhor: No Código Tributário Nacional, o legislador debruçou-se com atenção ímpar sobre as formas de interrupção da prescrição tributária, não deixando, entretanto, de dar atenção às formas de suspensão, apesar de tratá-las sucintamente, conforme iremos verificar em capítulos futuros.

O entendimento de que a Lei Complementar é o instrumento introdutor de normas adequado para veicular matéria de prescrição, no direito tributário, é compartilhado por parte autorizada da doutrina, bem como da jurisprudência, sendo certo que esta última será tratada em capítulo a parte.

Para José Eduardo Soares de Melo⁵⁵, a lei de execuções fiscais, por ser lei ordinária, não teria o condão de modificar os preceitos de uma lei complementar como é o Código Tributário Nacional.

Roque Carazza⁵⁶ trilhando o mesmo rumo, destaca, por exemplo, que o artigo 40 da Lei 6.830/80, é absolutamente inconstitucional.

Kiyoshi Harada⁵⁷, de forma explícita, demonstra que o artigo 40 da Lei 6.830/80, não foi recepcionado pela Constituição vigente, portanto, as modificações realizadas no respectivo enunciado estão, de forma idêntica, corroídas pela inconstitucionalidade, uma vez que referido enunciado trata

⁵⁴ *Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n° 160- 9/14.*

⁵⁵ *Curso de direito tributário, São Paulo, Dialética, 1997, p. 238.*

⁵⁶ *Curso de direito constitucional tributário, Malheiros, 22ª edição, 2ª tiragem, pág. 381*

⁵⁷ www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=350 . Acessado em 17 de setembro de 2008.

da matéria prescrição tributária que só pode ser veiculada, como dissemos, por lei complementar. Vejamos as palavras do jurista:

Na verdade, o esperto legislador, para driblar a jurisprudência que não admite a suspensão da prescrição, nem sua interrupção fora das hipóteses elencadas no parágrafo único do art. 174 do CTN, acrescentou, sorrateiramente, ao art. 40 supra transcrito um parágrafo aparentemente favorável ao contribuinte. Acontece que esse artigo, bem como seus parágrafos preexistentes padecem do insanável vício da inconstitucionalidade.

De fato, tanto o *caput*, como seus parágrafos não foram recepcionados pela Carta Política de 1988, que submeteu a disciplina da prescrição à lei complementar, nos expressos termos do art. 146, II, b, *in verbis*: [...]

5.3 Supremacia da lei complementar sobre a lei ordinária em matéria de prescrição tributária.

Não resta dúvida de que há supremacia da lei complementar sobre a lei ordinária, conforme podemos observar pelas lições de Hugo de Brito Machado⁵⁸ e Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“Na verdade, a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária. É certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isto não significa de nenhum modo que a lei complementar não possa regular outras matérias, e em se tratando de norma cuja aprovação exige quorum qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada por lei ordinária. É a tese que temos sustentado, em homenagem ao princípio da segurança jurídica.

“ A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria é assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associada ao seu estabelecimento. Paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigiu ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido a mesma forma...

⁵⁸ Hierarquia das leis. Disponível em : http://www.conjur.com.br/2008-fev-11/lei_ordinaria_nunca_revogar_lei_complementar?pagina=1. Acesado em: 19.07.2008.

... o professor Miguel Reale demonstrou serem essas leis um *tertium genus* de leis, que não ostentam a rigidez dos preceitos constitucionais, nem tampouco devem comportar a revogação (perda da vigência) por força de qualquer lei ordinária superveniente, opinião esta partilhada por outros juristas, como Pontes de Miranda.”⁵⁹

Como podemos observar, para os autores citados acima, não importa o conteúdo da norma, e sim, o instrumento introdutor de normas que estará veiculando determinada matéria. Tanto Hugo de Brito Machado quanto Manoel Gonçalves Ferreira Filho entendem que se determinada matéria é introduzida por lei complementar, sua alteração só poderá ser levada a efeito por instrumento de igual estatura.

Por outro lado, autores não menos respeitados como José Souto Maior Borges assevera que se uma determinada norma for inserida por uma lei complementar, mas, materialmente, ou seja, o seu conteúdo pertencer a instrumento ordinário, poderá uma lei ordinária alterar os dispositivos inseridos daquela. Vejamos o que o mestre tem a dizer:

"Entretanto, sem o quorum do art. 50, a lei complementar material fere a Constituição, incorrendo numa inconstitucionalidade externa ou extrínseca ao conteúdo do ato legislativo. A inconstitucionalidade será, na hipótese, puramente formal, porque o ato legislativo estará inserido na esfera da lei complementar, mas o seu processo de elaboração terá desatendido ao modelo constitucional.

"Diversamente ocorrerá, consoante exposto (supra, Cap. III, §3), se a lei for votada em sentido contrário, isto é, com observância da área de competência reservada constitucionalmente à lei complementar. Aí, as conseqüências jurídicas serão distintas se (a) estivermos em presença do campo da lei ordinária da União, que é apenas uma parcela do campo total da competência legislativa e (b) se estivermos no campo da lei ordinária estadual e municipal. Na hipótese (a), será a lei impropriamente designada 'complementar', porque valerá tanto e 'na mais do que uma lei ordinária da União. Não é o rótulo, o nomen jûris inapropriado que transubstanciará o ato legislativo”⁶⁰.

⁵⁹ Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*, Editora Saraiva, 22ª edição, págs. 183/184

⁶⁰ *Lei complementar tributária*, São Paulo, Revista dos tribunais, 1975, p. 74

Se a lei complementar (a) invadir o âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal. Sobre esse ponto não há discrepância doutrinária. A lei complementar fora do seu campo específico, cujos os limites estão fixados na Constituição, é simples lei ordinária. Sem a congregação dos dois requisitos estabelecidos pelo art. 50 da Constituição, o quorum especial e qualificado (requisito de forma; e a matéria constitucionalmente prevista como objeto de lei complementar (requisito de fundo) não há lei complementar. Contudo, se não ultrapassar a esfera de atribuições da União, o ato legislativo será existente e válido e eficaz. Só que não estará submetido ao regime jurídico da lei complementar - inclusive quanto à relativa rigidez - mas ao da lei ordinária, podendo conseqüentemente ser revogada por esta.”⁶¹

5.4 A Supremacia formal e material da lei complementar sobre a lei ordinária em matéria de prescrição no direito tributário.

Aqui nos deparamos com o problema da hierarquia das leis sob os aspectos formal e material. Observamos que se determinada matéria pode ser veiculada por lei ordinária e o for veiculada por lei complementar, verificaremos que, materialmente, é lei ordinária e, formalmente trata-se de lei complementar. Quando isso ocorrer, a matéria poderá ser alterada por lei ordinária. Referido entendimento, que é por nós acatado, também foi recepcionado pelo Supremo Tribunal Federal.⁶² Entendem os ministros que, se uma determinada matéria for introduzida no ordenamento jurídico por lei complementar, mas seu objeto for de lei ordinária, não há qualquer óbice para que a mesma seja modificada pelo segundo instrumento, qual seja, lei ordinária, mesmo que tenha sido veiculada, inicialmente, por lei complementar, senão vejamos sua ementa:

RE377457 / PR - PARANÁ
 RECURSO EXTRAORDINÁRIO
 Relator(a): Min. GILMAR MENDES
 Julgamento: 17/09/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
 Publicação REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO

⁶¹ *Lei complementar tributária, São Paulo, Revista dos tribunais, 1975, p. 26*

⁶² RE377.457/PR

DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008
EMENT VOL-02346-08 PP-01774Parte(s)

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. **Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes.** 4. **A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721.** 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento. (grifo nosso).

Verificamos, através da transcrição da ementa supra, que para a nossa Corte Maior prevalece a tese da materialidade dos enunciados prescritivos, sobre a forma com a qual os mesmos são lançados no universo jurídico. Portanto, se determinada matéria for inserida por lei complementar e materialmente pertencer a lei ordinária, poderá ser modificada pela última. A contrário senso, se a norma foi inserida por lei complementar e materialmente é matéria de lei complementar, não poderá ser alterada, em hipótese alguma, por lei hierarquicamente inferior, caso do nosso trabalho.

Além de Souto Maior Borges, perfilam-se a este entendimento Sacha Calmon Navarro Coelho e Geraldo Ataliba, senão vejamos:

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. **Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência.** Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. **Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de status, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensanchas ao brocardo processual "nenhuma nulidade, sem prejuízo",** por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emissor da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei ordinária excederá se cuidar

da matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.

É oportuno compreender porque as coisas se passam assim, com um pouco mais de profundidade, com esforço na Teoria Geral do Direito. Todo sistema jurídico abriga determinadas técnicas de reconhecimento de suas leis e de suas normas. Sim, porque leis e normas são coisas distintas, assunto que retomaremos mais à frente aproveitando os escólios de Souto Maior Borges. Por ora, aprofundando a teoria dos âmbitos de validade, basta dizer que as leis são como fios por onde correm as energias normativas, isto é, as normas. No caso da lei complementar, há requisitos de forma quanto à sua edição e requisitos de fundo quanto ao seu conteúdo, isto é, quanto ao que pode conter em termos normativos. Os conteúdos são predeterminados na Constituição. Tais requisitos formam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro." ⁶³

...
Acontecendo de a lei complementar extravasar o campo específico próprio da espécie – e o problema se coloca principalmente com relação à lei ordinária – surge a questão de se saber se, nesta hipótese, pode ser derogada por norma que não outra lei complementar.

Em outras palavras: pode, por exemplo, a lei ordinária dispor em contrário à lei complementar, em matéria privativa desta?

A resposta é intuitiva e decorre das imposições do sistema: sim. A lei ordinária pode perfeitamente dispor sobre qualquer matéria não reservada à lei complementar, inclusive derogando a espécie normativa, neste campo.

É que a lei complementar, fora de seu campo específico – que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte – nada mais é do que lei ordinária. A natureza das normas jurídicas – em sistemas positivos como o nosso, objeto de quase exaustivo tratamento constitucional – é dada conjuntamente pela forma (no caso, de elaboração) e pelo conteúdo. Este sem aquela não configura a entidade, da mesma maneira que aquela sem este. Só há lei complementar válida e eficaz, quando concorrem os dois elementos citados para configurá-la.

Faltando qualquer deles, não se tem a espécie. Na ausência da forma, não há lei complementar, nem nada. É nulo o ato. É nenhum.

Na falta de conteúdo o ato é existente, é válido, é norma mas não tem a eficácia própria da espécie: é mera lei ordinária.

Sem o concurso de matéria e forma não se configura a entidade. Não chega a reunir os elementos que lhe dão vida como tal.

⁶³ Coelho, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro – 8ª edição*, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 105

Este raciocínio se comprovará se invertidos os seus termos.

Efetivamente, se possível fôra impedir à lei ordinária a disciplina de certa matéria, porque esta foi objeto de lei complementar, estar-se-ia modificando a Constituição, na parte em que, ao cuidar do processo legislativo, trata do quorum para deliberação.

Seria o mesmo que exigir quorum qualificado para aprovação de matéria própria de lei ordinária.

Importaria restringir os poderes normais do Congresso, contrariando a Constituição.

Ora, o exame do texto constitucional imediatamente evidencia a existência, entre outras, de dois tipos de matéria, no que tange ao processo legislativo: aquelas que só podem ser objeto de disciplina por lei complementar (vedadas à lei ordinária, portanto) e as demais, determináveis por exclusão, e que podem ser regidas por lei ordinária.

Relativamente a cada qual previu-se um processo: a) especial e qualificado (art.50), para o primeiro caso, incidindo b) o segundo no amplo princípio genérico, regente das deliberações parlamentares, em geral (art. 31) e aplicável às demais normas jurídicas.

Se prevalecesse inteligência que sustentasse ser vedado à lei ordinária tratar de matéria objeto de lei complementar, fora do campo específico desta, teríamos criado um obstáculo novo à competência ordinária do Congresso, sem reforma constitucional, o que seria absurdo⁶⁴.

Cumprir fazer tabula rasa sobre o tema e asseverar que, em matéria de prescrição no direito tributário, o instrumento introdutor de normas competente para veicular o instituto, tanto sob o aspecto formal (*quorum* qualificado, denominação e etc.), quanto pelo aspecto material (conteúdo que deve ser tratado no instrumento introdutor), é a lei complementar, conforme preceitua nossa Constituição Federal.

Ao tratar de forma menos intensa o subinstituto da suspensão da prescrição, não autorizou o legislador ou o próprio sistema jurídico, a nenhum aplicador da norma, o direito de se utilizar das formas de suspensão previstas em outros ramos do direito, tais como o processual civil e, muito menos, em normas tributárias insertas por outros veículos introdutores

⁶⁴ Ataliba, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 35.

desautorizados pela Constituição Federal (leis ordinárias, medidas provisórias, etc.). As respostas devem e serão encontradas de forma explícita ou implícita na própria fonte competente, qual seja, a lei complementar, representada, hoje, por recepção constitucional, pelo Código Tributário Nacional.

Por coerência lógica, podemos asseverar que as demais fontes formais primárias ou instrumentos introdutórios de normas primárias só podem ser utilizados para preencher as lacunas deixadas pela lei complementar, quando esta não dispuser de forma expressa sobre determinada matéria, nos termos do artigo 108 do CTN. Em tais situações, sim, estará autorizado o aplicador da norma a se socorrer de outros instrumentos introdutórios de normas pertencentes, inclusive, à seara diversa da tributária.

Em suma, não importam disposições de outros ramos para o direito tributário por conveniência, mas, apenas, quando não houver disposição expressa na norma competente para tratar e veicular matéria específica. Tal conclusão é obtida pela leitura do próprio *caput* do artigo 108 do CTN, ao se prescrever que, na ausência de disposição expressa, e somente na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação utilizará de métodos integrativos.

Como veremos em breve, a legislação tributária competente para tratar da prescrição ordinária— lei complementar -, também veicula em seus enunciados prescritivos sua ocorrência no curso do processo - prescrição intercorrente.

6 DA POSSIBILIDADE DE O DIREITO TRIBUTÁRIO SE SOCORRER DE OUTROS INSTITUTOS OU RAMOS DO DIREITO

Evidentemente, reafirmamos que o direito tributário poderá se socorrer de outros ramos do direito para ser bem interpretado e aplicado. Na realidade, todas as normas jurídicas individualmente consideradas são incompletas. O legislador que tentasse elaborar uma norma prevendo todas as situações possíveis ingressaria numa empreitada inglória e o resultado seria interminável e frustrante.

Daí o direito autorizar a utilização dos institutos de outros ramos quando estamos tentando interpretar ou aplicar determinada norma. Paulo de Barros Carvalho há muito se debruçou sobre o tema da autonomia dos ramos do direito, chegando a afirmar, de forma enfática, o que há é **o falso problema da autonomia do direito**⁶⁵. Acertadamente o autor demonstrou que a autonomia do direito só existe por questões didáticas, não podendo um ramo alterar ou desautorizar os preceitos consagrados pela teoria geral do direito, ou os princípios gerais públicos e privados do direito. Ser ramo autônomo não significa menosprezar os princípios basilares do direito, pois sua autonomia é meramente didática. Exemplifica o autor a questão do

⁶⁵ *Curso de direito tributário*, 19ª ed., p. 13.

“ Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos — as unidades normativas — se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretenda há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível.

Tomemos o exemplo da regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência dos Municípios. A hipótese normativa, em palavras genéricas, é ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel, no perímetro urbano do Município, num dia determinado do exercício. O assunto é eminentemente tributário. E o analista inicia suas indagações com o fito de bem apreender a descrição legal. Ser proprietário é conceito desenvolvido pelo Direito Civil. A posse também é instituto versado pelos civilistas e o mesmo se diga do domínio útil. E bem imóvel? Igualmente, é tema de Direito Civil. Até agora, estivemos investigando matéria tributária, mas nos deparamos apenas com instituições características do Direito Civil. Prossigamos. A lei que determina o perímetro urbano do Município é entidade cuidada e trabalhada pelos administrativistas. Então, saímos das províncias do Direito Civil e ingressamos no espaço do Direito Administrativo. E estamos estudando Direito Tributário... E o Município? Que é senão pessoa política de Direito Constitucional interno? Ora, deixemos o Direito Administrativo e penetremos nas quadras do Direito Constitucional. Mas não procuramos saber de uma realidade jurídico-tributária? Sim.

Imposto Predial e Territorial Urbano ao afirmar que a propriedade é matéria que iremos dissipar na seara do direito civil; já a área urbana, na seara do direito administrativo e sujeito ativo - o município -, na seara do direito constitucional e assim sucessivamente, apesar de tratar-se de matéria eminentemente tributária.

Por tudo o que até aqui tratamos, podemos deduzir que um ramo do direito, – mesmo autônomo apenas didaticamente -, deve ter seu próprio regramento e, para elucidar tais regras, devemos utilizar os princípios basilares para esclarecê-lo e bem aplicá-lo.

E é exatamente por esse motivo que o direito tributário não pode modificar os institutos do direito privado, segundo dispõe o artigo 110 do CTN, senão vejamos:

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

Tal enunciado reitera o que até aqui vimos defendendo, isto é, que o direito tributário, apesar de didaticamente autônomo, exatamente por essa condição, não poderá alterar institutos do direito privado. É certo asseverar que a recíproca é verdadeira, isto quer dizer, não cabe a ninguém, utilizar conceitos de outros ramos para alterar as disposições expressas e constitucionalmente outorgadas à lei complementar – e utilizada por ela - para legiferar sobre *prescrição* em matéria tributária. Isto quer dizer que, da mesma forma que o direito tributário não pode desvirtuar conceitos e prescrições de outros ramos, os demais ramos não poderão alterar as prescrições outorgadas ao direito tributário, especialmente quando esta outorga for constitucional.

7 DAS FORMAS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1 Da integração no CTN

O Código Tributário Nacional, tentando esclarecer suas próprias normas, dispõe em seu artigo 108 que:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:

- I – a analogia;
- II – os princípios gerais de direito tributário;
- III – os princípios gerais de direito público;
- IV – a equidade

Devemos fazer uma primeira observação em relação ao *caput* do artigo 108 supra transcrito, pois o mesmo implica em incoerência lógica imperdoável, pois ao ordenar que a integração da legislação tributária deverá se utilizar sucessivamente, **na ordem indicada**: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, ingressou o legislador em seara que não lhe pertence.

Como podemos concluir, pelas lições sempre precisas de Barros Carvalho⁶⁶, a linguagem que norteia o direito é a prescritiva, isto quer dizer,

⁷⁶ “Curso de direito tributário, 19ª ed., p.4

A linguagem do legislador é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas.

Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social.

Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam.

Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho sistematizado cientificamente. Aliás, no campo tributário, os diplomas têm se sucedido em velocidade espantosa, sem que a cronologia corresponda a um plano preordenado e com a racionalidade que o intérprete almejaria encontrar. Ainda que as

aquela que impõe comportamentos intersubjetivos, ou seja, de um sujeito em relação a outro sujeito; por ser uma linguagem técnica é composta por linguagem natural com pinceladas de linguagem científica. Compete ao direito prescrever em seus enunciados qual comportamento um sujeito deverá adotar ou não em relação a outro sujeito. Ao analisarmos tais preceitos, verificamos que o direito não pode prescrever o comportamento do sujeito com ele mesmo, não é por outro motivo que o suicídio e a automutilação, sem intenção de fraudar terceiros, não constituem qualquer tipo de crime.

Assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza.

Dentro de uma acepção ampla do vocábulo "legislador" havemos de inserir as manifestações singulares e plurais emanadas do Poder Judiciário, ao exarar suas sentenças e acórdãos, veículos introdutórios de normas individuais e concretas no sistema do direito positivo. O termo abriga também, na sua amplitude semântica, os atos administrativos expedidos pelos funcionários do Poder Executivo e até atos praticados por particulares, ao realizarem as figuras tipificadas na ordenação jurídica.

Pois bem, a crítica acima descrita não se aplica, obviamente, às regras produzidas por órgãos cujos titulares sejam portadores de formação técnica especializada, como é o caso, por excelência, dos membros do Poder Judiciário. Se atinarmos, porém, à organização hierárquica das regras dentro do sistema, e à importância de que se revestem as normas gerais e abstratas, como fundamento de validade sintática e semântica das individuais e concretas, poderemos certamente concluir que a mencionada heterogeneidade dos nossos Parlamentos influi, sobremaneira, na desarrumação compositiva dos textos do direito posto.

Se, de um lado, cabe deplorar produção legislativa tão desordenada, por outro sobressai, com enorme intensidade, a relevância do labor científico do jurista, que surge nesse momento como a única pessoa credenciada a construir o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada. Mas, enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos científicos, o mesmo já não se passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não-contradição e do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas.

Nada obstante, cumpre lembrar que o emprego de termos técnicos e o modo científico com que se expressa o jurista não conseguem superar certas dificuldades do vocabulário especializado, como as ambigüidades e o teor de vagueza, que somente serão resolvidos à custa de ingentes esforços semânticos.

E o problema persiste no nível da Teoria Geral do Direito, a que chegamos por meio de sucessivas generalizações, pois nela remanesçam as palavras e locuções plurissignificativas, que irão desaparecer apenas no altiplano da Lógica Jurídica. Naquele reduto formal, por haver uma estrutura de linguagem efetivamente unívoca, encontrará o cientista esquemas seguros e precisos para captar o arcabouço da mensagem normativa, uma vez que os termos lógicos têm uma e somente uma significação.

Voltemos ao que interessa. Ao analisarmos as prescrições do artigo 108 do CTN, vamos verificar que se trata de verdadeiro processo interpretativo, pois a interpretação é objeto da ciência do direito e não do direito em si. Assim, ao ordenar o legislador a forma que deverá ser interpretada uma norma, extrapolou sua seara de atuação, pois como tal *mister* é um processo intrasubjetivo, ou seja, do intérprete com ele mesmo, jamais o legislador poderia lançar mão de enunciado prescritivo para ditar a ordem que o intérprete deve adotar no processo de interpretação.

7.2. estudo das formas de integração.

Ultrapassado este primeiro obstáculo, causado pelo legislador ao criar o artigo 108 do CTN, passemos para o estudo das formas de integração a saber:

7.2.1. da Analogia

Analogia, para Ezio Vanoni⁶⁷, nada mais é do “a identificação da vontade da lei ou a aplicação da lei a um caso semelhante.” Segundo Ruy Barbosa Nogueira⁶⁸ a analogia “implica a apreciação do estado de fato legal e a comparação deste com outro estado de fato concreto.” Barros Carvalho⁶⁹, por sua vez, argumenta: “tem-se por analogia o expediente de que serve o aplicador da lei, ao colher em norma que incide em caso semelhante a disciplina jurídica que o sistema positivo não mencionou expressamente.” Apesar de referir-se à linguagem Ferdinand de Saussure nos dá indicador preciso do que significa analogia, pois o autor assim se expressa “A analogia supõe um modelo e sua imitação regular. Uma forma analógica é uma forma feita à imagem de outra ou outras, segundo uma regra determinada.”⁷⁰

⁶⁷ *Natureza e interpretação das leis tributárias*, trad. Rubens Gomes de Sousa, R. de Janeiro, Ed. Financieiras, p. 320/321

⁶⁸ *Curso de direito tributário*, Saraiva, São Paulo, 1989, p. 113

⁶⁹ *Curso de direito tributário*, 19ª edição, Saraiva, 2007, p. 103

⁷⁰ *Curso de linguagem geral*. Ed. Cultrix, SP., p. 187.

Podemos concluir que a analogia é a aplicação da norma a casos concretos semelhantes não mencionados pelo legislador. Entretanto, em matéria tributária, podemos observar que a analogia só tem aplicação na seara do direito processual e não na seara do direito material, – elementos constitutivos da obrigação tributária –, como explicitamente se verifica através de análise ao parágrafo primeiro do artigo 108 do CTN, como bem observou Kiyoshi Harada⁷¹

7.2.2 dos princípios gerais de direito tributário.

Por princípios gerais de direito tributário devemos entender todos os princípios constitucionais tributários, sejam eles expressos ou inexpressos. prescritos pelo legislador constituinte. Dentre tais princípios podemos destacar o da *estrita legalidade; irretroatividade das normas tributárias, anterioridade, não utilização de tributo de forma confiscatória, uniformidade, não discriminação em razão da procedência ou destino dos bens, etc..* Não é outro o entendimento da doutrina autorizada em geral, conforme podemos observar nas obras de Barros Carvalho⁷², Aliomar Balleiro⁷³, Luciano Amaro⁷⁴ dentre vários outros autores de tomo.

7.2.3 Dos princípios gerais de direito público

Princípios gerais de direito público são representados pelos princípios constitucionais gerais expressos ou inexpressos que são aplicáveis a todos os ramos do direito e, por conclusão lógica, ao direito tributário. Apesar de não direcionado especificamente ao direito tributário, os princípios gerais de direito público atuam com força idêntica no direito tributário como os princípios constitucionais tributários. Não são poucas as vezes em que os

⁷¹ *Direito financeiro e tributário*, ed. Atlas, 16ª edição, 2007, p. 485/486

Embora a analogia figure em primeiro lugar, não quer dizer que ela tenha maior relevância ou aplicação no campo tributário. Por força do princípio da legalidade tributária, ela só tem aplicação na área do direito processual; não poderá ter aplicação no âmbito do direito material, ou seja, em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária como, aliás, esta dito no parágrafo primeiro supratranscrito...

⁷² *Curso de direito tributário*, saraiva, 19ª ed., São Paulo, 2007, p. 104.

⁷³ *Direito tributário brasileiro*, 11ª edição, atualizada por Misabel Derzi, 1999, Forense, p. 680/681

⁷⁴ *Direito tributário brasileiro*, 10ª edição, saraiva, 2004, 209/210.

princípios constitucionais tributários nada mais são do que uma repetição dos princípios constitucionais gerais. Assim, os princípios Republicano, Federativo, da irretroatividade das leis, da legalidade, da propriedade, bem como, e principalmente, os sobreprincípios da Segurança Jurídica, da Justiça e o da Certeza do Direito.

Assim, como marco diferencial, devemos observar que os princípios gerais são enunciados constitucionais basilares aplicáveis a todos os ramos ou sub-ramos do direito, enquanto os princípios constitucionais tributários foram inseridos pelo legislador constituinte de forma restrita e específica ao sistema tributário, conforme bem diferenciou Maria de Fátima Ribeiro em seus comentários ao Código Tributário Nacional.⁷⁵

⁷⁵ Comentários ao código tributário nacional, 3ª edição, forense, 1998 p. 243/244.

Os princípios de direito tributário e os princípios de direito público, comportam os seguintes desdobramentos:

a) os princípios gerais de direito ligam-se à natureza das coisas. São portanto, elementos capazes para ajudar o trabalho interpretativo;

b) segundo o método de *eterointegrazione* da norma, os princípios gerais de direito natural são admitidos e a *autointegrazione* se faz através dos princípios do direito natural, que podem realizar a integração da normatividade;⁷⁷

c) não há lacunas dada a. força de expansão indefinida dos princípios, conforme apresentam alguns doutrinadores;

d) em caso de dúvida, os princípios podem ser invocados, sejam de direito público ou tributário.

Os enunciados revelam grandes dúvidas doutrinárias sobre os princípios gerais de direito. Igualmente difícil a tomada de posição, uma vez que as correntes de pesquisa sofrem críticas diversas.

A opinião do Ministro Baleeiro,⁷⁸ é clara quanto aos princípios gerais de direito tributário e direito público. De direito tributário, apresenta que "constituem assim a primeira base do método sistemático, pela qual os pontos silentes, obscuros ou contraditórios duma lei do imposto (talvez do tributo) se completam, esclarecem-se ou se corrigem pelas leis de outros tributos ou pelas regras básicas do CTN". Já com referência aos princípios gerais de direito público, apresenta o autor que embora o direito tributário seja autônomo, não significa ser compartimento estanque. Inúmeras vezes invocam-se princípios do direito público constitucional, administrativo, penal, etc., para os casos novos, imprevistos ou excepcionais. No entanto, seu uso ou emprego deve ser prudente.⁷⁹

O direito tributário como ramo do direito público, tem princípios específicos, somente aplicáveis a essa parte do direito. O Código Tributário Nacional determina que, na ausência da legislação tributária expressa, o aplicador da lei utilize, após a analogia, os princípios gerais de direito tributário (art. 108, II). Tais princípios encontram-se na Constituição Federal: capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da legalidade tributária (art. 150, I), da igualdade tributária (art. 150, II), da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro (art. 150, III, letra b), da proibição do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), da proibição de limitações tributárias interestaduais e intermunicipais (art. 150, V), das imunidades (art. 150, VI), das competências privativas (arts. 153 a 156), entre outros. E, se estes não fornecerem a regra aplicável à situação e fato, o aplicador da lei deve, a seguir investigar dentro dos princípios gerais de direito público (art. 108, III), como já foi mencionado.

Estes princípios são aqueles que possuem o mesmo caráter vinculante da norma jurídica. Através dos princípios da República Federativa unitária, da separação dos poderes, da soberania da lei, entre outros, o Estado se autolimita, devendo, portanto, respeitá-los sempre.

7.2.4 Da equidade

A equidade, segundo Maria Helena Diniz⁷⁶, está consagrada como elemento de interpretação da norma ao caso concreto. Apresenta-se a equidade como a capacidade que a norma tem de atenuar o seu rigor, adaptando-se ao caso *sub judice*. Entretanto, quando a norma aplicada a um caso particularizado vier a produzir efeitos que viriam a contradizer os valores que moldam o ordenamento jurídico, então, segundo Recaséns Siches, indubitavelmente, tal norma não deve ser aplicada a esse caso concreto⁷⁷.

Eduardo Jardim por sua vez, define equidade como um “instituto de cores fluidas e penetrado de subjetivismo. Preordena-se a suavizar os rigores da lei em obséquio aos altaneiros ideais de ética e de justiça. Previsto no artigo 108, IV, do CTN sua utilização não pode render margem à dispensa do pagamento do tributo devido”⁷⁸.

Finalmente, Paulo de Barros Carvalho assevera que:

“[...] tem vez a equidade quando o ser humano, posto na contingência de aplicar o direito, sopesa refletidamente seus valores e os da sociedade em que vive, observa os fatos sociais e examina-lhes as proporções na sua grandeza real, abrandando os rigores da lei e imprimindo-lhe ares de maior suavidade e dimensão humanitária[...]”

Tais princípios permeiam o sistema jurídico como um todo ou algumas de suas áreas. São fontes supletivas da lei, como apresenta Celso Ribeiro Bastos.⁸¹ Os princípios gerais de direito tributário são restritos e específicos ao sistema tributário. Já os princípios gerais de direito público são de maior nível de abstratividade, portanto mais abrangentes, o que é próprio de todo direito público.

A fonte mais importante destes princípios é a Constituição Federal. Destacam-se aí, o princípio da igualdade (art. 5º da CF), o da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI, da CF), o da pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, da CF), o da ampla defesa dos litigantes (art. 5º, XIII, da CF).

Conforme fora exposto, os princípios gerais de direito expressos em leis de ordem geral (pública) são invocáveis, com mais razão no direito tributário. Assim, Baleeiro⁸² cita o exemplo do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, e, especialmente o art. 5º: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que se dirige e às exigências do bem comum”.

Tais princípios visam uma perfeita harmonia entre o Estado e o cidadão, donde emanarem diretamente da Constituição Federal.

⁷⁶ *Compêndio de introdução à ciência do direito*, ed. Saraiva, 18ª edição, p. 476

⁷⁷ *Nueveva Perspectiva de la equidad*, in *La nueva filosofía de la interpretación del derecho*, p. 256/258

⁷⁸ *Dicionário jurídico tributário*, 6ª edição, dialética, 2008, p. 129

Não quis o legislador do código tributário nacional que a magnanimidade, implícita nesse valor, chegasse a ponto de comprometer a substância dos direitos por ela alcançados, estabelecendo, no § 2º. do artigo 108, que o emprego da equidade não poderia ocasiona a dispensa do pagamento de tributo devido”⁷⁹

Através das transcrições retro, podemos concluir que a equidade nada mais é do que um instrumento para se levar a efeito a interpretação de enunciados prescritivos, especialmente quando não houver norma clara sobre determinado caso concreto, sendo certo que irá prevalecer o subjetivismo do aplicador da norma jurídica que, levando em consideração os valores pessoais e sociais, deverá aplicar a norma da forma menos gravosa ao seu destinatário.

No direito tributário, especificamente, a utilização da equidade não poderá dispensar o contribuinte do pagamento do tributo devido, não se lhe atingindo, portanto, o direito substancial, qual seja, a obrigação tributária. Lembremo-nos que, da mesma forma que a analogia não pode ser aplicada para cobrar tributo não previsto em lei – em face do princípio da tipicidade tributária –, na equidade não se admite a dispensa do pagamento do tributo devido, levando-se em consideração, apenas, os critérios subjetivos.

7.3 Conclusões

Por tudo o que até aqui discorremos, vamos verificar que os métodos integrativos previstos no artigo 108 do CTN, são, na realidade, instrumentos para a execução dos verdadeiros métodos de interpretação, não se justificando estudá-los separadamente da hermenêutica.

Evidentemente que, excluindo o excesso do *caput* do artigo 108 – que impõe ao aplicador como realizar a integração, que não deixa de ser um processo de interpretação –, o mesmo só vem ratificar o que dissemos, ou seja, para que possamos levar a efeito as normas previstas no próprio Código Tributário Nacional e em outras normas tributárias – somente na

⁷⁹ Curso de direito tributário, 19ª edição, saraiva.

ausência de disposição expressa -, o aplicador deverá lançar mão dos institutos acima.

Quando se tratar de matéria processual tributária, por analogia, poderemos nos socorrer, por exemplo, do Código de Processo Civil, mas não poderemos alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (vide artigo 110 do Código Tributário Nacional). E, esses ramos, não poderão ingressar em seara já normatizada pela legislação tributária competente.

Não podemos nos esquecer que o instituto da prescrição não é matéria de direito processual, ao revés, trata-se de direito substantivo, conforme demonstraremos no curso de nosso trabalho, motivo pelo qual a analogia não pode ser-lhe aplicada. Por outro lado, não cabe falar em equidade, pois a sua aplicação é vedada no direito substantivo. Sobram-nos, portanto, os princípios gerais de direito tributário e direito público. No nosso caso, ao nos socorrermos dos enunciados prescritivos constitucionais, vamos verificar que a prescrição tributária é matéria exclusiva de lei complementar, nos termos do artigo 146, III, b, reiterando, vez por todas, o que até agora vimos sustentando e que se constitui no cerne do nosso trabalho.

8 DA PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme podemos observar, a Lei 5.172 de 1966, votada como lei ordinária, com base no art. 5º, XV, alínea *b*, da Constituição de 1946, que, posteriormente, passou a chamar-se Código Tributário Nacional (CTN), com fundamento no art. 7º, do Ato Complementar nº 36 de 1967, **foi recepcionada com status de lei complementar**, tanto pelo art. 18, § 1º, Constituição de 1967 e Emenda constitucional de 1969, como pelo § 5º, do art. 35, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88 e é válida juridicamente no que não se contrapor a este diploma.

Especialmente após a Constituição de 1988, quando explicitamente ordenou caber a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, não restou qualquer dúvida que o conteúdo do CTN trata das especificações contidas no artigo 146 da Constituição Federal em vigor. Por tais razões, o CTN foi recepcionado como lei complementar. Como se isto não bastasse, a comprovação de sua recepção como lei complementar pode ser constatada através das leis que realizaram alterações em seus enunciados prescritivos, dentre elas a Lei complementar 104, de 10 de janeiro de 2001- alterando a alínea *c*) do art. 9º, acrescentado o § 2º ao artigo 43, - e a Lei complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005 – acrescentando os artigos 185-A e 191-A - dentre outras alterações.

É verdade que para alguns autores, tal como Daniel Monteiro Peixoto⁸⁰, os dispositivos da lei 6.830/80 podiam normatizar o instituto da prescrição, uma vez que, à época da sua edição, a Constituição vigente não incluía a prescrição como matéria exclusiva de lei complementar. Entretanto, ousamos discordar de tal posicionamento, pois, se à época de sua

⁸⁰ Revista dialética de direito tributário nº 125-16.

elaboração a Constituição não exigia que matéria de prescrição fosse veiculada por lei complementar, não é menos verdade que a partir de 1988, após a publicação da Constituição atual, tornou-se explícita tal exigência, assim sendo, a partir de 10 de outubro de 1988, como havia lei complementar tratando do instituto da prescrição, qualquer instrumento introdutor diverso estaria em divergência com o texto constitucional e, portanto, não recepcionado por nossa Carta Magna.

Por outro lado, autores de tomo, com os quais nos perfilamos, entendem que a matéria só deve ser veiculada por lei complementar, não podendo lei ordinária normatizar ou ter valia de norma após a Constituição de 1988. Lembremo-nos de que se assim não fosse, cairíamos na condição não lógica de asseverar que a Lei 6.830/80 é instrumento ordinário em alguns dispositivos e instrumento complementar em outros.

Daniel Zanetti Marques Carneiro⁸¹ assevera:

[...]lembre-se apenas que o Código Tributário Nacional foi recepcionado em nosso ordenamento jurídico com status de Lei Complementar, pelo que somente por esta espécie normativa pode ser alterado, dado que veicula as normas gerais em matéria de legislação tributária a que alude o art. 146, III, da Constituição Federal".

No mesmo sentido, temos o posicionamento de Rodrigo Alexandre Álvaro Pinto, quando afirma:

Nesse ponto, observa-se que a nova redação do inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN fez por unificar a disciplina da interrupção da prescrição da ação executiva, que antes variava em razão da natureza do crédito objeto de execução fiscal: se tributário, era interrompida a prescrição pelo próprio ato citatório – prevalecendo a disciplina do CTN sobre a da LEF, enquanto diploma com força de lei complementar, já que matéria constitucionalmente reservada apenas ao trato por tal via (arl. 146, III, b, CR/88)` (grifo nosso).

⁸¹ Revista dialética de direito tributário, São Paulo, nº . 117 , pág. 24, setembro de 2007.

No mesmo diapasão, acatam tal premissa José Eduardo Soares de Melo, Roque Carrazza e Kiyoshi Harada, para tanto, reportamo-nos às notas de rodapé 65, 66 e 67.

8.1 Prescrição e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

O próprio Supremo Tribunal Federal, em decisão lançada em meados de 2008, decidiu pela prevalência da aplicação da lei complementar em matéria tributária sobre a lei ordinária, especificamente as leis 8.212/91 e Decreto-lei 1.569/77, que tratavam de forma diferenciada os prazos prescricionais das contribuições previdenciárias.

Nossa Suprema Corte entendeu, de forma correta, que o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional – status de Lei Complementar - deve prevalecer sobre os prazos prescricionais inseridos em outros instrumentos normativos inferiores, especialmente Lei Ordinária. Além disto, julgou de forma correta, serem as contribuições previdenciárias espécies do gênero tributo, estando, portanto, sob a égide dos preceitos basilares que orientam o gênero. Vejamos a ementa da decisão:

RE556664 / RS - RIO GRANDE DO SUL RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 12/06/2008

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação: DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008

Ementa

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à

decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

Pela ementa acima transcrita, podemos verificar que o STF deixou muito claro que qualquer norma que venha cuidar de prescrição em matéria tributária, deverá ser veiculada por lei complementar. Tal decisão além de pontuar a supremacia da lei complementar sobre a lei ordinária, tanto sob o aspecto material quanto sob o aspecto formal, reiterou, vez por todas, que o prazo prescricional das contribuições previdenciárias, como as demais espécies tributárias, prescrevem em 5 (cinco) anos a sua cobrança.

8.2 Prescrição como forma de extinção da obrigação

Ultrapassada eventual celeuma sobre o conteúdo material do Código Tributário Nacional, podemos verificar que o instituto da prescrição é tratado em vários dos seus enunciados— 125, III,; 155 e § único; 156, V; 163, III;

169, § único; 174 e § único e 195, § único – . Entretanto, ao examinarmos de perto o artigo 156 e seu inciso V, vamos verificar que, no direito tributário, o transcurso do prazo prescricional não só decreta a perda do direito de exigir a obrigação tributária, como também **extingue** referida obrigação, senão vejamos:

“Art. 156. **Extinguem** o crédito tributário ...

...

V – a **prescrição** e a decadência”.

Verificando a literalidade do enunciado, não sobra qualquer dúvida quanto à extinção da obrigação tributária. Por outro lado, se verificarmos o instituto da prescrição com os elementos essenciais que compõem o crédito, chegaremos à mesma conclusão, qual seja, o decurso do prazo prescricional extingue não só o direito de ação como o próprio crédito tributário.

Podemos destacar cinco elementos essenciais da relação jurídica tributária ou obrigação tributária, a saber: *a) sujeito ativo; b) sujeito passivo; c) objeto; d) direito subjetivo do sujeito ativo em exigir o crédito e e) o dever jurídico do sujeito passivo em adimplir a obrigação tributária.*

Ao nos depararmos com os cinco elementos supra, concluímos que, para a existência de uma relação jurídica tributária, deverão estar presentes todos os critérios essenciais para a sua formação, entretanto, para que referida relação se extinga, deverá ocorrer o desaparecimento de, pelo menos, um dos cinco elementos acima descritos.

Retornando a nossa idéia inicial, ao ocorrer o transcurso do prazo prescricional, desaparece um dos elementos essenciais da relação jurídica tributária, qual seja, *o direito subjetivo do sujeito ativo, em exigir a obrigação tributária.*

Repita-se, havendo o desaparecimento de qualquer um dos elementos retro descritos, desaparece , via de consequência, a obrigação

tributária, não sendo outra a conclusão a que chegamos em nossa dissertação de mestrado, defendida no ano de 2000⁸², bem como através das ponderações lançadas por Paulo César Conrado⁸³

Em síntese conclusiva, ao lermos o *caput* do artigo 156, podemos observar que ele normatiza as formas de extinção do crédito tributário. Evidentemente que, por ser o crédito e o direito subjetivo em exigí-lo, elementos essenciais da obrigação - pois sem ele a obrigação não existiria - ao normatizar que a **prescrição** extingue o direito subjetivo de exigir o crédito, por conclusão lógica - estará extinguindo a própria obrigação tributária, conforme nos ensina Barros Carvalho - ⁸⁴.

⁸² Lattanzi, Sérgio Igor. *A regra-matriz de incidência do IPTU*, Dissertação apresentada para a obtenção da titularidade de Mestre em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2000, p. 80/101

⁸³ *Compensação tributária e processo*, ed. Max limonad, 2003, p. 78/79

“3.5. Decadência e prescrição

Não pretendemos desviar o nosso foco de atenção e, por isso mesmo, nos dispensaremos de tecer, aqui, quaisquer comentários acerca desses dois institutos, já por si carregados de polêmica, permitindo-nos registrar, apenas, que tanto a prescrição como a decadência exsurtem como formas de extinção da obrigação tributária diretamente associadas ao primado da segurança jurídicas.

Com efeito, prescrição e decadência devem ser entendidas como fenômenos que fulminam o direito subjetivo do Estado de perceber a importância correspondente ao tributo, fixadas, no sistema, as condições para que tal se opere, tudo no mais das vezes associado à inércia no providenciar o necessário à realização daquele direito. Como contrapartida do fenecimento do aludido direito subjetivo (crédito tributário), uma e outra daquelas entidades proporcionam a extinção, de igual modo, do débito do sujeito passivo, daí advindo a desintegração do próprio laço obrigacional. (grifo nosso)

⁸⁴ *Direito Tributário – Linguagem e método*, pág.418/421.

“2.5.1. Composição interna do liame obrigacional

A composição interna do liame obrigacional pela presença de três elementos - sujeito ativo, sujeito passivo e objeto - que se entrelaçam num vínculo abstrato.

...O gráfico expõe a obrigação tributária na sua completude sintática. Todos os componentes que nele consignamos são elementos ínsitos, necessários e, portanto, imprescindíveis à existência da relação jurídica obrigacional. O objeto é o centro de convergência, para onde afluem as atenções e preocupações dos sujeitos. Diz-se que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Em contranota, o sujeito pas-lever jurídico de cumpri-la. Reproduzimos essa de interesses mediante dois vetores, de mesma a mesma intensidade, com a mesma direção, porém de sentidos contrários, justamente para mostrar que, satisfeito o dever jurídico, desaparece o direito subjetivo e vice-versa. Ao se anularem mutuamente, extingue-se a relação jurídica, que não pode subsistir, repetimos, à míngua de qualquer dessas entidades integrantes de sua estrutura.

...

Pois bem, voltemos à idéia nuclear da esquematização relacional. O direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos “crédito”. E o dever jurídico (ou também dever subjetivo) que a ele se contrapõe, de prestar o objeto, designamos “débito”. Revela, por isso, inominável absurdo imaginar-se obrigação sem crédito. No domínio dos desatinos, equipara-se à concepção do vínculo obrigacional sem sujeito ativo, ou sem sujeito passivo, ou sem objeto.

Como acabamos de observar, o instituto da prescrição em matéria tributária, repita-se, além de deflagrar a perda do direito de exigir o crédito via judicial, extingue a própria obrigação tributária.

9 DA INTERRUPTÃO E DA SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL

9.1 Da interrupção para os civilistas

Para os civilistas como Maria Helena Diniz , a interrupção é

[...]a inutilização da prescrição iniciada, de modo que o prazo começa a correr da data do ato que a interrompeu ou do último ato do processo que a interromper. Provoca, portanto, a descontinuidade da prescrição já iniciada, eliminando do cálculo o tempo decorrido anteriormente para que comece de novo a sua contagem (De Plácido e Silva). É portanto, a parada do curso da prescrição e conseqüente perda do prazo transcorrido⁸⁵.

Paulo Nader, por sua vez, descreve a interrupção como sendo

[...]um fato produzido durante a fluência do prazo e consiste na eliminação do tempo computado e reinício de contagem. O novo prazo começa a correr do dia em que houver a interrupção ou do último ato do processo para a interromper. Ela se opera por provocação do interessado e somente poderá ser exercida por uma vez. Representa, assim, uma fuga da prescrição⁸⁶.

9.2 Da interrupção para o tributaristas.

Os tributaristas seguindo a mesma linha dos civilistas, entendem, conforme leciona Eduardo Jardim, a interrupção do prazo prescricional como sendo [...]a descontinuidade do lapso temporal da prescrição. Importa notar que, uma vez configurada, ressurgue um novo ciclo prescricional completo⁸⁷.

Paulo de Barros Carvalho ao tratar sobre a interrupção do prazo prescricional assim se manifesta [...]Interrompido o curso do tempo , cessa a contagem, começando tudo novamente, isto é, computando-se mais cinco anos.⁸⁸

⁸⁵ *Dicionário jurídico*, p. 890

⁸⁶ *Curso de direito civil - parte geral - vol. 1. Forense*, 2004, p. 579

⁸⁷ *Dicionário jurídico tributário*, 6ª ed. P. 196/197.

⁸⁸ *Curso de direito tributário*, 19ª ed., Saraiva, p. 506

Conforme as transcrições supra, podemos entender que Interromper o prazo prescricional significa que o lapso temporal ocorrido até o momento da interrupção, deixa de ser considerado e sua contagem reinicia-se novamente pelo prazo integral. Exemplificando: Se um determinado prazo prescricional começou a ser contado a partir de 14 de junho de 2005 e, em 14 de junho de 2007 ele for interrompido, sua contagem se iniciará novamente a partir do momento da interrupção. Em suma, sem a interrupção, o prazo inicial de contagem seria 14.06.2005, assim, a prescrição se deflagraria em 13.06.2010. Entretanto, em face da interrupção ocorrida em 14 de junho de 2007, o prazo prescricional se consumará em 13.06.2012, pois a contagem dos 5 (cinco) anos reinicia-se, integralmente, após a sua interrupção.

9.3 Da suspensão do prazo prescricional.

Por outro lado, a suspensão do prazo prescricional caracteriza instituto totalmente distinto da interrupção. Paulo Nader descreve:

“Ocorre a suspensão quando, no curso da contagem do tempo, surge a razão que impõe a paralisação da contagem. Uma vez cessada a causa, o tempo continuará fluindo, computando-se os dias anteriores à paralisação”⁸⁹.

Silvio Venosa, no mesmo sentido, descreve que “ Nos casos de suspensão, nos quais a causa é superveniente, uma vez desaparecida esta, o prazo prescricional retoma seu curso normal, computando-se o tempo verificado antes da suspensão”⁹⁰.

No mesmo diapasão, sob o magistério de Hector Villegas, Eduardo Jardim define suspensão como sendo a

“descontinuidade do lapso de tempo da prescrição. Difere da interrupção, segundo o entendimento de Hector Villegas, o qual compartilhamos, na medida em que sua configuração aproveita o curso temporal anterior, o qual se agrega ao prazo que então se reinicia”⁹¹

⁸⁹ *Curso de direito civil - parte geral - vol. 1. Forense, 2004, p. 577.*

⁹⁰ *Venosa, Sílvio de Salvo . Direito civil: parte geral. - 3, ed. - São Paulo. Atlas, 2003, - (Coleção direito civil; V. 1), p. 629.*

⁹¹ *Dicionário jurídico tributário, 6ª ed. Saraiva, p. 307.*

A suspensão do prazo, por sua vez, ocorre quando no curso do prazo prescricional, acontece algo previsto em lei que deixa a contagem suspensa. Cessada a causa de sua suspensão, volta o prazo a ser contado pelo período restante, à época em que o mesmo foi suspenso. Exemplificando: imaginemos que um determinado prazo prescricional de cinco anos iniciou-se em 14 de junho de 2005, entretanto, em 13 de junho de 2007 o mesmo foi suspenso por uma das hipóteses previstas em lei (exemplo: o parcelamento). Em 14 de dezembro do mesmo ano a causa suspensiva não mais existe – em face da revogação do parcelamento. Podemos construir que o prazo prescricional continuará a ser contado a partir de 14 de dezembro, desconsiderando o período de suspensão. Em suma: entre 14.06.2005 até 13.06.2006, passaram-se 12 meses. Entre o dia 14.06.2007 a 14.12.2007, em face da suspensão, esses 6 (seis) meses não são computados na conta da prescrição em face da suspensão. Assim, o prazo final para deflagrar-se a prescrição será 14 de dezembro de 2010 e não 14 de junho de 2010, pois os seis meses em que esteve suspenso não se computam, repita-se, para a contagem do prazo prescricional.

10 DO IMPEDIMENTO DO INÍCIO DA CONTAGEM DOS PRAZOS PRESCRICIONAIS

Por impedimento entendemos as causas previstas em lei que impedem o início da contagem do prazo de prescrição. Tal instituto é previsto em vários ramos do direito, dentre eles o direito civil, penal, etc. Em determinadas situações previstas em lei, os prazos prescricionais não podem ter iniciada a sua contagem, pois existem fatores que impedem as partes de tomarem os procedimentos necessários para a exigência de seu direito. Entrementes, temos que ressaltar que o impedimento só se justifica quando as partes não possam se utilizar do mesmo (impedimento) a seu favor, bem como, em face do sobreprincípio da Segurança Jurídica, não poderá se eternizar, pois se assim fosse, o impedimento poderia ser uma arma para que os titulares de direito eternizassem esse direito contra os seus obrigados, descaracterizando, por completo, o instituto da prescrição que é o da não eternização das relações jurídicas intersubjetivas.

10.1 Conceito de impedimento.

Silvio Venosa assevera que “[...] nos casos de impedimento, mantém-se o prazo prescricional íntegro, pelo tempo de duração do impedimento, para que seu curso somente tenha início com o término da causa impeditiva”⁹².

10.2 Grupos de impedimentos

Paulo Nader, por sua vez, descreve minuciosamente o que significa impedimento do prazo prescricional e disserta sobre os três grupos de impedimento no código de processo civil⁹³, *in verbis*:

⁹² *Direito civil: parte geral*. - 3, ed. - São Paulo. Atlas, 2003, - (Coleção direito civil; V. 1), p. 629.

⁹³ *Curso de direito civil - parte geral* - vol. 1. Forense, 2004, p. 577/578

“Impedimento e suspensão da prescrição não se confundem. São termos técnicos distintos, mas que produzem igual efeito direto. Quando há impedimento, a contagem do prazo não se inicia, permanecendo assim enquanto perdurar a causa. Ocorre a suspensão quando, no curso da contagem do tempo, surge a razão que impõe a paralisação da contagem. Uma vez cessada a causa, o tempo continuará fluindo, computando-se os dias anteriores à paralisação. A Lei Civil enumera três grupos de causas que impedem ou suspendem a prescrição. No primeiro, contemplam-se as relações familiares e situações análogas; no segundo, a dificuldade do prescribente; no último, imposições técnicas. Examinemos cada qual:

157.1. Relações familiares e situações análogas. Dispõe a Lei, por seu art. 197, que a prescrição não corre entre os cônjuges, entre ascendentes e descendentes e entre tutelados ou curatelados e seus assistentes. Cessando tais causas a contagem será iniciada ou terá a sua continuação, segundo tenha havido impedimento ou suspensão. O princípio legal visa a preservar a harmonia no vínculo, evitando que a celeridade do tempo provoque precipitadas ações judiciais. Por outro lado, a decisão de ajuizar uma ação poderia ser motivo de pressão psicológica na relação, desestimulando o titular do direito e provocando, em consequência, a prescrição de seu direito de ação.

157.2. Dificuldade do prescribente. Três situações bem distintas são relacionadas pelo legislador, na forma do art. 198, como razão suficiente para impedir ou suspender o fluxo temporal, havendo entre elas, como denominador comum, a presumida falta de condições para articular os seus interesses pessoais. O preceito legal visa a proteção daqueles que se encontram em uma das seguintes condições: incapacidade absoluta, ausência do País a serviço público da União, Estados ou Municípios e os membros das Forças Armadas, que se encontrarem em serviço no período de guerra. O tratamento especial aos incapazes segue a tendência geral dos sistemas jurídicos de dispensarem maior atenção para a categoria, a fim de que tais pessoas não sejam eventualmente vítimas da desídia de seus representantes. Relativamente à condição dos servidores públicos civis a serviço no Exterior e dos militares durante a guerra, a razão é plenamente justificável, pois de um lado poderiam vir a ser prejudicados com a prescrição e, de outro, o interesse pendente poderia lhes tirar as condições psicológicas para o trabalho.

157.3. Imposições Técnicas. Quem tem um direito condicionado a um acontecimento futuro e incerto não dispõe de ação que o assegure, pois se encontra apenas na expectativa de vir a ter um direito incorporado ao seu patrimônio. Somente na hipótese de a condição se verificar é que o prazo prescricional começará a fluir. Análoga é a posição de quem depende de um prazo para adquirir o

direito. Somente após a verificação do termo que surgirá o direito. Ipso facto, quem se encontre nesta situação não dispõe de ação, sendo certo e lógico que não corre, contra si, o prazo de prescrição. Finalmente, estando pendente ação de evicção, onde se discute o domínio, não se tem ainda legitimidade para o ajuizamento de uma ação judicial, razão pela qual há impedimento para a contagem do prazo ou motivo para a suspensão da prescrição.”

10.3 Conclusão.

Podemos observar que o impedimento poderia ser suscitado pela Administração quando do procedimento administrativo tributário, alegando imposições técnicas. Entretanto, tal argumento não poderia ser acatado uma vez que, no caso do procedimento administrativo, a Administração além de credora interessada é, concomitantemente, julgadora, assim, somente ela poderá criar dificuldade de imposição técnica em seu próprio favor, situação, como veremos, inadmissível no direito.

Como se isto não bastasse, somente até o prazo de vencimento da obrigação é que podemos falar, no direito tributário, em impedimento, pois em nenhum outro momento conseguimos observar tal figura no código tributário nacional, conforme observaremos a seguir.

Ultrapassado a dificuldade dos conceitos de interrupção, suspensão e impedimento dos prazos prescricionais, poderemos agora, de forma mais segura, realizar a aplicação desses institutos ao Código Tributário Nacional.

11 DA INTERRUPTÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

11.1 Das formas de interrupção

O parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional, normatiza cinco formas de interrupção da prescrição em matéria tributária, como podemos observar:

Art. 174. Ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação na execução fiscal;
- II – pelo protesto judicial;
- III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor
- IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Cumpre lembrar que, antes de mais nada, como asseverou Barros Carvalho, “[...] Interrompido o curso do tempo , cessa a contagem, começando tudo novamente, isto é, computando-se mais cinco ano.

11.1.1 pelo despacho do juiz que ordenar a citação

Analisando o artigo 174 do CTN, podemos ressaltar que o seu inciso I foi inserido pela lei complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, que alterou dispositivo anterior que previa que a prescrição se interrompia com a citação pessoal feita ao devedor. Após as alterações insertas pela LC 118/2005, a primeira forma de interrupção da prescrição ocorre com o despacho que autoriza a citação do executado, destarte, a partir da data em que o magistrado exarar seu despacho autorizando a citação do devedor contribuinte , interrompe-se a prescrição e começa a contagem de mais 5 (cinco) anos para que o exequente possa dar andamento ao processo objetivando receber o seu crédito.

11.1.2 Pelo protesto judicial

Já no inciso II, podemos observar que se a Administração objetivar interromper o prazo prescricional, poderá lançar mão do protesto judicial. O protesto judicial é figura jurídica descrita no artigo 867 do Código de Processo Civil brasileiro que normatiza a possibilidade de prover, conservar e ressaltar os direitos daquele que o detém, devendo fazê-lo de forma escrita através de petição dirigida ao juiz, conforme transcrição abaixo:

Art. 867. Todo aquele que desejar prevenir responsabilidade, prover a conservação e ressalva de seus direitos ou manifestar qualquer intenção de modo formal, poderá fazer por escrito o seu protesto, em petição dirigida ao juiz, e requerer que do mesmo se intime a quem de direito.

11.1.3 Qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor

No inciso III, a interrupção do prazo prescricional ocorre por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor, sendo referida disposição extremamente *lata* abrangendo qualquer ato judicial. Dentre as várias possibilidades podemos destacar, conforme o faz Kiyoshi Harada⁹⁴, as interpelações, notificações, intimações e o próprio protesto judicial⁹⁵, devendo o credor deixar clara a intenção de cobrar o seu crédito. O Código de Processo Civil brasileiro, trata dos atos judiciais retro citados em sua Seção X - Dos Protestos, Notificações e Interpelações - , e nos artigos 867 e seguintes.

11.1.4 Por qualquer ato inequívoco do devedor que reconheça o seu débito.

E, finalmente, no inciso IV, a interrupção se consuma quando o devedor, por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, reconheça o

⁹⁴ *Direito financeiro e tributário. Nota de rodapé 41 a 45 da pág.526.*

⁹⁵ *Vide artigos 867 a 873 do CPC.*

seu débito. Observemos que cabe ao devedor reconhecer o seu débito de forma absolutamente espontânea.

Conforme podemos verificar, o artigo 174 não previu nenhuma outra forma de obstaculização do prazo prescricional a não ser a interrupção. Tanto isto é verdade que, quando o legislador do Código Tributário Nacional quis tratar sobre a suspensão da prescrição, o fez de forma individualizada no próprio CTN.

11.2 Outras formas de interrupção

Cumpramos ressaltar que o Código Tributário Nacional, em vários de seus enunciados, normatiza a obstaculização do prazo prescricional, na grande maioria das vezes, é verdade, sob a ótica da interrupção, conforme podemos construir da análise dos artigos 125, inciso III; parágrafo único do artigo 169, além do artigo 174, senão vejamos:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I -...

III - a **interrupção** da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”.

...

“Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é **interrompido** pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada”.

11.3 Conclusão

Reiterando o que dissemos até aqui, a própria Lei Complementar previu as únicas formas possíveis de interrupção, não cabendo falar, em hipótese alguma, em preenchimento de lacuna onde elas não existem. Isto

quer dizer, só se preenchem lacunas quando o legislador não previu determinadas situações. Não se preenchem lacunas quando o legislador não quis utilizar determinada modalidade do instituto em relação à matéria legiferada.

Devemos lembrar que o instituto da prescrição e por consequência lógica o das formas de sua interrupção, deve ser introduzido por Lei Complementar, assim, qualquer outro instrumento legislativo que venha tratar da matéria - especificamente em direito tributário - não poderá prevalecer.

12 DAS FORMAS DE SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO NO CTN

Continuando nossos estudos, vamos verificar que no Código Tributário Nacional há, apenas, de forma explícita, duas formas de suspensão da prescrição. Isto ocorre quando o contribuinte ingressa com pedido ou se beneficia de uma moratória ou um parcelamento, sendo certo que no lapso temporal entre a concessão do parcelamento e sua revogação não se conta o prazo prescricional.

12.1 A suspensão do prazo prescricional na moratória e no parcelamento

Fazendo uma rápida análise, vamos constatar que, neste caso, ocorre a suspensão do prazo prescricional em relação ao crédito tributário, conforme podemos extrair das prescrições contidas no parágrafo único do artigo 155 e § 2º do art. 155 – A do CTN.

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 -...

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.

...

Art. 155 - A.

...

§ 2º. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Tanto na moratória quanto no parcelamento, enquanto pendente o cumprimento de um ou de outro, o prazo prescricional não será contado. Ao analisarmos sintaticamente a frase, “*não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito o tempo que ocorre entre a sua concessão e a sua revogação*”, podemos entender com toda a serenidade que a expressão ‘não se conta’ é sinônimo de suspensão do prazo prescricional. Assim, a partir do momento em que o contribuinte deixar de cumprir a sua obrigação e, ato contínuo, revogada a moratória ou parcelamento, recomeçará a fluir o prazo prescricional pelo tempo restante.

12.2 Do tratamento dado pelo legislador à suspensão no CTN.

Observemos que o legislador do CTN não se esqueceu do instituto da suspensão do prazo prescricional ao elaborar as normas gerais de direito tributário, apenas tratou-a de forma sucinta, normatizando sua possibilidade de forma explícita na concessão da moratória e do parcelamento. Assim sendo, qualquer outro instrumento introdutor de normas, principalmente ordinário, não poderá veicular outras formas de suspensão do prazo prescricional em matéria tributária.

12.3 Conclusão.

As demais formas que afetam os prazos prescricionais estão dispostas no artigo 174 do CTN, que já dissecamos em parágrafos anteriores.

Como acabamos de ver, a única forma de suspensão do prazo prescricional é aquela tratada no parágrafo único do artigo 155 do CTN. Entretanto, dúvida significativa ocorre quando tratamos das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Questiona-se: suspensão da exigibilidade do crédito suspende automaticamente o prazo prescricional? Tal indagação será objeto de estudo dos tópicos seguintes.

13 FORMAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A SUSPENSÃO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO.

13.1 Suspensão da exigibilidade do crédito X suspensão do curso do prazo prescricional.

Quando analisamos o artigo 151 do CTN, constatamos que o referido enunciado prescreve as formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A questão é: quando o crédito tributário está suspenso, suspende-se, também, o seu prazo prescricional?

O artigo 151 do CTN assim normatiza:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I – a moratória;
II – o depósito do seu montante integral;
III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
VI – o parcelamento.

Num primeiro momento, a questão parece ser bastante simples e lógica, isto quer dizer, evidentemente, que, se o prazo para a cobrança estiver suspenso, o prazo prescricional também estaria. Mas não é bem assim, pois devemos sempre lembrar das inesquecíveis lições de Alfredo Augusto Becker ⁹⁶que citando ensaio filosófico de Albert Camus⁹⁷, nos alerta sobre os crimes de lógica.

Assim, analisando as disposições do artigo 151 do CTN, vamos constatar que o enunciado só se refere à suspensão da exigibilidade do

⁹⁶ *Carnaval tributário*, 2ª edição, ed. Lejus, 2004, p. 115 a 117

⁹⁷ *L'Homme Revolte*, Paris, Gallimard, 1951

crédito tributário, não tratando da suspensão do seu prazo prescricional. Neste sentido temos a assertiva de autores de nomeada, senão vejamos:

Paulo de Barros Carvalho assevera que “Sobre a suspensão do prazo prescricional, cumpre esclarecer que não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito.”⁹⁸

No mesmo sentido, Kiyoshi Harada afirma “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não importa na suspensão do prazo prescricional.”⁹⁹

Realmente, não poderia ser outra a conclusão, pois uma coisa é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e outra coisa é a suspensão do prazo prescricional.

Como já asseveramos anteriormente, a única situação em que o CTN – instrumento introdutor de norma competente para veicular o tema prescrição em matéria tributária – prevê a suspensão do prazo prescricional, é aquela descrita no parágrafo único do artigo 155, que atinge, como podemos concluir, especificamente, apenas duas das formas de suspensão da exigibilidade do crédito, quais sejam, a moratória e o parcelamento.

Isto não é pouco, pois se fizermos uma análise lógica, vamos constatar que a suspensão da exigibilidade do crédito não se confunde com a suspensão do prazo prescricional. Tanto isto é verdade que, quando o legislador quis aplicar a **suspensão do prazo prescricional** sobre duas das modalidades da **suspensão da exigibilidade do crédito** o fez de forma explícita – repita-se, através do parágrafo único do artigo 155 e § 2º do artigo 155 A, ambos do CTN.

Evidentemente que a assertiva acima é bastante pragmática, mas não deixa de ter coerência lógica, pois mais uma vez não se trata de

⁹⁸ *Fundamentos jurídicos da incidência.*, pág 195

⁹⁹ *Direito Financeiro e Tributário – ed. Atlas – 16ª edição, 2007. pág.*

integrarmos a legislação tributária por ausência de norma, mas sim de respeitarmos a vontade do legislador que, ao elaborar o Código Tributário Nacional, elegeu a interrupção como o grande instrumento para se postergar o prazo para a cobrança do tributo, por parte da Administração.

Para alguns juristas de tomo, como Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁰⁰, as formas de suspensão da exigibilidade do crédito teriam o condão de suspender, também, o prazo prescricional, baseando sua teoria na ótica de que não dependeria da Administração a solução da causa de suspensão do crédito, em tempo hábil para que não se deflagre o exaurimento do prazo prescricional nesse ínterim. Simplificando: independeria da Administração tributária a solução do motivo da suspensão da exigibilidade por prazo superior a 5 (cinco) anos. Caso transcorresse o prazo de 5 (cinco) anos após a suspensão – motivo que deflagrou a suspensão da exigibilidade do crédito – a Administração não teria mais o direito de exigir o valor devido a título de crédito, em face da prescrição.

13.2 Conclusão.

Em análise apressada, repita-se, parece bastante acertado tal posicionamento que, ao ocorrer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, também deveria ocorrer a suspensão do prazo prescricional (pois se um contribuinte se utilizasse de uma das formas de suspensão e no prazo superior a cinco anos não fosse resolvido o conflito, perderia a Administração o direito de exigir o seu crédito).

Por outro lado, imaginemos um contribuinte que se sinta injustiçado com determinada cobrança e se utilize de uma das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do CTN, especialmente a defesa administrativa. Após muitos anos, o contribuinte não vê forma de solução do conflito. Indaga-se: seria justo perpetuar-se a cobrança sobre ele, enquanto não se soluciona por décadas a celeuma?

¹⁰⁰ *Decadência e prescrição no direito tributário. Max Limonad. 2000. p. 290*

Parece-nos que, da mesma forma que é injusta a perda do direito da Administração em cobrar o tributo, em face da suspensão do crédito, o é, também, em relação ao contribuinte que fica com uma espada sobre sua cabeça por prazo indeterminado – por anos ou décadas – e não vê resolvida a discussão.

Alguns desavisados iriam arguir o princípio do interesse público da Administração, prevalecendo sobre o interesse individual do contribuinte. Entretanto, trata-se de direito substantivo e, ao desrespeitar o direito de um contribuinte, estará se desrespeitando o direito de todos os contribuintes. Assim, o interesse público existe de ambos os lados.

Qual seria a solução para esse conflito? A melhor solução, entendemos, seria aplicar a legislação competente para tanto, qual seja, o Código Tributário Nacional.

Não podemos nos esquecer de que o instituto da prescrição é matéria de ordem pública, pois desde a antiguidade, como já noticiamos no início deste trabalho, não se pode eternizar os direitos e os deveres nas relações intersubjetividade, que é objeto nodal das normas jurídicas. Simplificando, não pode existir credor eterno e, por consequência lógica, nem devedor eterno.

14 FORMAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O IMPEDIMENTO DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL.

14.1 O impedimento e a prescritibilidade das ações.

A mesma linha de raciocínio deverá ser adotada para aqueles que entendem que, quando ocorrer uma das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, se deflagrará, automaticamente, o impedimento da contagem do prazo prescricional.

Cumpramos observar que se levarmos às últimas consequências a aplicação do impedimento ao prazo prescricional, estriamos incorrendo no mesmo erro de se perpetuar as relações intersubjetivas que, como nós já dissemos em várias oportunidades neste trabalho, não é admitida no direito pátrio.

Assim, o tempo para a permanência do impedimento do curso do prazo prescricional deverá ser de alguma forma delimitado, sob pena de eternizarmos, só que com outra nomenclatura, as relações jurídicas.

Observamos que a suspensão não pode se eternizar, bem como a interrupção não poderá ter prazos ilimitados. Por coerência lógica, não poderá o impedimento, de forma idêntica, perpetuar as relações intersubjetivas.

Cumpramos ressaltar que o credor, no caso o Estado, tem prazo mais do que razoável para exigir o que de direito, pois tem 5 (cinco) anos a partir do exercício subsequente àquele em que poderia ser realizado o lançamento para constituí-lo (art. 173, I do CTN), mais cinco anos entre a constituição do

crédito e a ação judicial (art. 174 do CTN) e mais cinco anos entre o despacho autorizador da citação até a garantia da execução, abrindo possibilidade de defesa ao contribuinte executado através dos embargos (§ único, inciso I, do art. 174, do CTN). Resumindo, desde a ocorrência do evento jurídico tributário, se a Administração, através de seus órgãos competentes acordar da hibernação a cada cinco anos, terá 15 (quinze) anos para levar a efeito, entre o evento jurídico tributário - fato gerador - e a manifestação do Poder Judiciário, a sua cobrança, isto se não se utilizar de uma das formas de interrupção (exemplo: protesto judicial) que poderá alongar, ainda mais, o prazo para a exigência do crédito.

Como já salientamos em parágrafos anteriores, o impedimento só é previsto no Código Tributário Nacional entre a constituição definitiva do crédito e o seu vencimento, pois antes da constituição estamos na seara da decadência e após o vencimento, na seara da prescrição.

14.2 O impedimento e o artigo 151 do CTN.

Através de um esforço interpretativo, poderíamos tentar aplicar as formas de impedimento da ocorrência do prazo prescricional, por exemplo, em alguns casos previstos no artigo 151 do CTN, especificamente os incisos “ii – o depósito do montante integral; iv – a concessão de medida liminar em mandado de segurança e v- a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”, uma vez que nos demais incisos aplica-se, na melhor das hipóteses, a suspensão do fluxo do prazo prescricional.

Mesmo nos casos supracitados, deveremos tentar delimitar o prazo do impedimento para que não se eternizem as obrigações e os deveres jurídicos, como alertamos em parágrafos anteriores.

O depósito do montante integral na seara administrativa impede que se altere o valor do tributo exigido por parte da Administração. É certo que a impugnação administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário, não

havendo necessidade de qualquer depósito para suspendê-la. Neste caso, a demora de uma decisão definitiva na seara administrativa, no nosso entender, deflagraria a prescrição intercorrente, venha o procedimento administrativo acompanhado ou não de depósito do seu montante integral. Observe-se que neste caso, o depósito, repita-se, só serve para inalterar o valor do tributo devido e não para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois a suspensão da exigibilidade já ocorre com a própria defesa e com o recurso utilizados pelo contribuinte. Em suma. Não há o que se falar em impedimento quando do depósito do montante integral na seara administrativa, pois a demora da Administração para decidir, na qualidade de credora e juíza, não pode punir o contribuinte eternizando o crédito contra a sua pessoa, conforme veremos em capítulo futuro.

Já nos processos judiciais tanto o depósito do valor do montante integral quanto a liminar em mandado de segurança, bem como liminares em tutelas antecipatórias em ações ordinárias e sumárias, não poderão, sob a rubrica do impedimento, identicamente, se eternizar.

14.3 Sugestão de solução do problema

Entendemos que nestes casos, o impedimento, caso a medida seja concedida antes do vencimento, não deve superar os prazos previstos em lei para que haja uma decisão do Poder Judiciário.

No mandado de segurança, por exemplo, vamos verificar que após o ingresso do mesmo e, havendo prova que esteja em poder de Repartição Pública, o magistrado notificará a autoridade para apresentar os documentos originais ou certidão no prazo de 10 (dez) dias, nos termos do § único do artigo 6º, da lei 1533/51. Ao despachar a inicial, o juiz ordenará que a autoridade coatora preste informações que achar necessárias no prazo de 10 (dez) dias, nos termos do inciso I, do artigo 7º da Lei 1533/51, com as alterações feitas pelo artigo 1º da Lei 4.348, de 26 de junho de 1964. Findo o prazo do inciso I, do art. 7º retro descrito, o juiz dará 5 (cinco) dias para o representante do Ministério Público se manifestar, sendo os autos remetidos

à conclusão e a decisão ser prolatada em 5 (cinco) dias. Além dos prazos fixados em lei, específica, acrescentemos, ainda, os 100 (cem) dias (dez + noventa dias) previstos no artigo 219 do Código de Processo Civil, para se levar a efeito a citação do suplicado.

Sustentamos a tese de que o impedimento no mandado de segurança não poderá ultrapassar os prazos estipulados em lei para que seja prolatada a sentença pelo magistrado, assim, somando-se os prazos impostos pela Lei 1.533/51, ou seja, 130 (cento e trinta) dias (10 dias para apresentação de documentos; 10 dias para oferecimento das informações; 5 dias para a manifestação do Ministério Público; 5 dias a prolação da sentença e mais 100 dias para a citação), cessa o impedimento e começa a ser contado o prazo prescricional.

Se assim não for, o impedimento poderá, simplesmente, se perpetuar, demorar décadas e deflagrar o que o instituto da prescrição sempre quis evitar, ou seja, a eternização das relações jurídicas.

O mesmo raciocínio pode ser adotado para as medidas antecipatórias concedidas em ações judiciais propostas pelos ritos sumário ou ordinário.

Quando nos referimos às formas de impedimento, vamos encontrar que as mesmas ocorrem quando, por força de lei, as partes estão impedidas de exercer os seus direitos. Cumpre esclarecer que tal impedimento deve ser causado por terceiro, não podendo envolver nenhuma das partes interessadas, ***pois se o motivo da demora que deflagrou o impedimento for causado ou puder ser causado, por qualquer uma das partes em seu próprio benefício, tal regra não poderá ser aplicada.***

Sejamos mais claro. No caso da moratória e do parcelamento, o próprio Código Tributário Nacional, como já apontamos alhures, determina a suspensão do prazo prescricional entre a sua concessão e a sua revogação.

Nos casos previstos nos incisos *iv* e *v* do artigo 151 do CTN, os prazos processuais deverão ser cumpridos pelas partes sob pena de perempção, sendo certo que, conforme apontamos anteriormente, ultrapassado os prazos legais, não se justificaria a permanência do impedimento, devendo ser contado o início do prazo prescricional após ultrapassados os prazos previstos em lei para a solução do processo. Entretanto, antes disso, o credor estaria impedido de levar a cabo execução do seu crédito ou do seu regular andamento, justificando, destarte, o impedimento do fluxo do prazo prescricional.

Aliás, esta é a preocupação que atormenta, inclusive, os penalistas, em especial Damásio Evangelista de Jesus¹⁰¹, ao escrever artigo sobre o impedimento dos prazos prescricionais quando o réu no processo penal é citado por edital, senão vejamos:

“A lei simplesmente impõe a suspensão da prescrição, sem limitar o prazo. Assim, se não cumprida a rogatória, por quanto tempo pode ficar impedido o decurso do prazo prescricional? Cumprida a rogatória dezenas de anos depois da sua expedição, poderá prosseguir a ação penal? Como não há prazo legal para cumprimento da rogatória, a solução afirmativa à última questão, decorrendo da interpretação literal da lei, não nos parece justa. Se um dos fundamentos da prescrição penal reside na inércia da autoridade¹⁾, que não encerra o processo dentro dos prazos legais, impondo como castigo a extinção da punibilidade, a suspensão indefinida do prazo ofende o princípio da igualdade das partes. Permitindo-se a suspensão da prescrição sem limite temporal, esta, não cumprida a carta rogatória, jamais ocorreria, encerrando-se o processo somente com a morte do réu ou outra causa extintiva da punibilidade. Se o Estado perde, pelo decurso do tempo, a pretensão punitiva, não é lógico que, diante da expedição da rogatória não cumprida, pudesse exercê-la indefinidamente.”

Como podemos verificar, a grande preocupação do juriconsulto é a mesma que permeia o nosso trabalho, qual seja, a perpetuação das relações

¹⁰¹ *Prescrição penal e rogatória não cumprida.*, p. 02 e 03.

Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4596> – acessado em 27.12.2008

jurídicas. Se há consenso nos crimes contra a vida de que os prazos não podem se eternizar, o que dirá dos prazos referentes às relações jurídicas tributárias.

14.4 O impedimento e o procedimento administrativo tributário.

Por outro lado, o mesmo não ocorre com o inciso “iii – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”-, pois, neste caso, a Administração cumula as funções de credora e de julgadora, não se enquadrando na hipótese o impedimento. Então, pergunta-se: por que não poderíamos aplicar o instituto do impedimento do curso do prazo prescricional, na situação descrita no inciso iv- do art. 151 do CTN?

A resposta parece óbvia. Nas reclamações e nos recursos administrativos, a responsabilidade do julgamento cabe à própria Administração pública. Portanto, não há o que se falar em responsabilidade de terceiros, a não ser da própria Administração que julgará o procedimento administrativo.

Voltamos a repetir que, parece injusto a Administração perder o direito de exigir o seu crédito após decorridos cinco anos da causa que deflagrou a suspensão da sua exigibilidade. Mas não menos injusta é a situação do contribuinte que terá sobre sua égide uma obrigação por prazo indeterminado.

Imaginemos um jovem empresário de vinte e um anos que tenha contra si lavrado um auto de infração e inconformado apresentou defesa. Após 50 (cinquenta) anos, a Administração julga definitivamente o procedimento administrativo, condenando o ex-jovem empresário. Pergunta-se: não parece um absurdo a Administração demorar tanto tempo para decidir e exigir o seu crédito? Observamos que se perdeu, totalmente, o interesse público da cobrança. Por quantos governos passou o crédito sem ser exigido? A conclusão instintiva é a de que cinquenta anos para se

solucionar um procedimento administrativo é inaceitável e que a Administração não poderia mais exigir aquele crédito, pois a demora na solução definitiva do conflito ocorreu por culpa da Administração, não podendo transferir esta responsabilidade a terceiros.

Partindo do exemplo acima, questiona-se: qual a diferença entre a solução definitiva do procedimento administrativo em cinquenta anos e cinco anos e um dia? A resposta, em termos lógicos, seria, **nenhuma**. Pois o prazo estabelecido em lei para que se deflagre a prescrição é de cinco anos. Após este período o crédito está prescrito. Se algumas pessoas não concordarem com tais conclusões, deverão procurar os legisladores e pedir a dilação do prazo prescricional de cinco para dez, ou quinze, quem sabe, até mesmo, vinte anos. Mas o que não se pode fazer é tentar aumentar o prazo prescricional, através de interpretações que extrapolem os enunciados legais. O contribuinte não pode permanecer com uma obrigação pela eternidade.

Alguns autores entendem^{102 103} que o crédito seria - após o ingresso da defesa administrativa, ação judicial ou no curso da suspensão do prazo – imprescritível, pois se deveria aguardar *sine die* uma decisão ou solução final. Tal posicionamento equipararia o inadimplemento da obrigação tributária no Brasil com os crimes de guerra, contra a humanidade ou racismo, estes sim, imprescritíveis. Verdadeiro absurdo.

14.5 Conclusão

Lembremo-nos de que seria totalmente ilógico aceitarmos a prescrição no curso do processo de execução fiscal, mesmo após a citação ou o despacho que a autorizou - desde que a Administração Pública não

¹⁰² Feitosa, Celso Alves. Revista dialética de direito tributário n. 94, p. 18/21, julho de 2003.

¹⁰³ Humberto Theodoro Júnior. Processo de execução. . 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 2002. p. 480-481.

“O objeto da execução forçada são os bens do devedor, dos quais se procura extrair os meios de resgatar a dívida exequenda. Não há, no processo de execução, provas a examinar, nem sentença a proferir. E sem penhora, nem mesmo os embargos podem ser opostos. Daí porque a falta de bens penhoráveis do devedor importa suspensão *sine die* da execução (art. 794, III).”

realize as diligências necessárias para tanto - e não aceitarmos a prescrição quando o credor e o julgador se encontram na mesma pessoa, ou seja, a própria Administração Pública.

Daí o nosso entendimento de que descabe falar em suspensão, interrupção e impedimento que eternizem as obrigações tributárias, inclusive, no procedimento administrativo.

15 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO DIREITO CIVIL

15.1 Breves observações

No direito civil existe possibilidade idêntica da aplicação da prescrição intercorrente, ou seja, no curso do processo, desde que haja a paralisação do mesmo, começando-se a contar, novamente, o prazo prescricional pela sua inteireza. O artigo 202, I do novel Código Civil, normatiza que a prescrição se interrompe somente uma vez e dar-se-á “por despacho do juiz, mesmo incompetente, que ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual”. Em suma, se paralisado o processo após o despacho que ordenar a citação, o prazo prescricional volta a fluir pela sua inteireza.

Entretanto, se não houver a citação do suplicado no prazo de 100 (cem) dias, conforme podemos concluir da leitura do artigo 219, §§ 3º e 4º do código de processo civil, o prazo prescricional será contado como se não houvesse ocorrido a interrupção.

Outro enunciado interessante é o prescrito no artigo 205 do Código Civil brasileiro, ao determinar que a prescrição ocorre em 10 (dez) anos quando a lei não lhe fixar prazo menor.

Como podemos verificar, está aqui um primado infraconstitucional que demonstra não haver ação imprescritível, princípio vedado por nossa sistemática jurídica.

Daí, no direito civil, podemos constatar a existência da prescrição no curso do processo, não podendo ser considerada uma anomalia a sua aplicação no direito tributário, até porque, seus enunciados preveem tal possibilidade como já acusamos.

16 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO DIREITO PENAL

16.1 Breves observações

Como já dissemos, não é exclusividade do direito tributário a aplicação da prescrição intercorrente no curso do processo. Como pudemos observar, para a legislação penal, o Estado tem o direito de punir, mas não por prazo indeterminado, conforme constatamos através das prescrições insertas no artigo 107 do Código penal , senão vejamos:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

IV - pela prescrição, decadência ou perempção;

V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;

VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;

VII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)

VIII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)

IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Através da leitura do inciso IV do artigo 107, podemos verificar que a prescrição é forma de extinção da punibilidade na seara penal.

Para o direito penal, a prescrição ocorre em relação à pretensão punitiva (antes do trânsito em julgado da ação) e à pretensão executória (após o trânsito em julgado da sentença condenatória), conforme podemos observar através das transcrições dos artigos 109 e 110 do Código Penal Brasileiro, senão vejamos:

Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§1º e 2º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime...

...

Art. 110. A prescrição depois de transitar em julgado a sentença condenatória regula-se pela pena aplicada e verifica-se nos prazos fixados no artigo anterior, os quais se aumentam de um terço, se o condenado é reincidente.

Assim, os prazos prescricionais da pretensão punitiva podem ocorrer

a) entre a data do recebimento da denúncia ou queixa e a data da publicação da sentença final e b) a partir da publicação da sentença condenatória.

Analisando as possibilidades descritas no parágrafo anterior, verificamos que ambas ocorrem após intentada a ação: Uma antes do trânsito em julgado e a outra após o trânsito em julgado, demonstrando, destrate qualificarem-se como intercorrentes.

O conceito de prescrição intercorrente se solidifica por ter seu marco temporal inicial determinado após o ingresso do processo, assim, podemos identificá-lo em vários ramos do direito, inclusive o tributário, como exaustivamente demonstramos.

16.2 A prescrição intercorrente penal na visão dos Tribunais Superiores

Como veio ocorrer com o direito tributário, o Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, há muito reconheceram-na no campo penal, senão vejamos:

“Caracterizada a prescrição da pretensão punitiva, na modalidade superveniente, se entre a data da sentença ao dia do julgamento da apelação que nega provimento ao recurso do Ministério público, decorreu o lapso prescricional, hipótese em que deve ser decretada de ofício”. (AR. Rel. Célio Borja – RT 672/386- STF).

“Prescrição intercorrente. Consumado o lapso prescricional no curso da pendência do recurso especial, cabe declarar-se, preliminarmente, a extinção da punibilidade, com prejuízo do mérito do recurso” (Resp. Rel. José Dantas. RSTJ 22/312- STJ).

Como acabamos de verificar o instituto da prescrição intercorrente é largamente aplicado no direito penal, objetivando garantir o primado da *Segurança Jurídica*, inclusive, e especialmente, em relação aos crimes contra a vida. Imaginemos então não aplicar o instituto contra as relações intersubjetivas de crédito fiscal. Seria o mesmo que afirmássemos ser mais importante a arrecadação de um crédito tributário do que a vida do contribuinte.

17 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO CTN

De todos os preceitos até aqui transcritos, podemos concluir com certa serenidade, que a prescrição intercorrente está explicitamente prevista no Código Tributário Nacional, não precisando o intérprete mais atento se socorrer de qualquer outro ramo do direito para poder identificá-la ou esclarecê-la.

17.1 A prescrição intercorrente e o inciso I, do artigo 174 do CTN

O artigo 174, do Código Tributário Nacional, como já frisamos em capítulos anteriores, transcreve de forma cristalina a previsibilidade da prescrição intercorrente, juridicizando-a no direito tributário.

Ao relembrarmos o inciso I, parágrafo único, do artigo 174, do CTN, observamos que a prescrição se **interrompe** pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. Lembremo-nos de que a interrupção tem o condão de fazer reiniciar o prazo prescricional, em síntese, o credor tem o prazo de 5 (cinco) anos após a interrupção para poder amealhar bens do devedor, penhorando-os, e dar oportunidade ao contribuinte de apresentar seus embargos, se for o caso.

Deduzimos destas assertivas que: se o prazo prescricional se interrompe e não se suspende, a conclusão lógica será a de que, ultrapassado o período previsto no *caput* do artigo 174 (cinco anos), será o crédito extinto através da prescrição deflagrada no curso do processo, ou seja, se extinguirá nos termos do artigo 156, inciso V, primeira parte, do CTN.

Insistimos que não se trata de uma interpretação literal da legislação tributária ou dos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional. Ao

revés, trata-se de interpretação sistematizada, pois, quando o legislador resolveu tratar da suspensão e de qualquer outro instituto que pudesse influir no prazo prescricional, o fez de forma explícita no próprio CTN.

Assim, é de rigor reconhecer a prescrição intercorrente no direito tributário, sendo totalmente desnecessário se socorrer da teoria geral do direito para integrá-la.

17.2 A prescrição intercorrente no CTN e a doutrina.

Neste sentido, para reiterar nossas assertivas, temos a companhia de alguns autores que escreveram sobre o tema, entre eles Julio Dalton Ribeiro¹⁰⁴, Gustavo Brechbühler¹⁰⁵ e Kiyoshi Harada¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Revista de doutrina da 4ª Região – Publicação da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região – EMAGIS, Artigo Publicado Em 17.12.2004, p. 4.

“Dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Por força do parágrafo único, inciso I, do art. 174 do CTN, proposta a execução fiscal e citado o devedor, tem-se por interrompido o curso do prazo prescricional, ou seja, inutiliza-se o prazo prescricional em curso, destruindo a eficácia do tempo transcorrido(17), e determinando o seu reinício, como se nunca houvesse fluído.(18) Nada obstante, a prática desse ato, isoladamente, não é capaz de interromper eternamente a fluência do lapso prescricional, ressuscitando o sistema romano de perpetuidade das ações. Aliás, explicita Clóvis Beviláqua que a intenção foi exatamente o oposto.(19).....Assim, se a demanda, após aperfeiçoada a relação processual,(21) por inércia do credor, é paralisada, o prazo da prescrição começa a correr e será igual ao prazo da prescrição da ação(22), ou seja, de cinco anos para a execução fiscal. Isso porque a negligência do Fisco, deixando de exercitar seu direito de ação, fomenta novamente a incidência dos requisitos da prescrição.

¹⁰⁵ Brechbühler, Gustavo. Fiscosoft - Artigo - Federal - 2007/1439 -publicado em 26/06/2007 16:13 , p. 3. “Na esfera tributária, o prazo prescricional de ação de cobrança do crédito começa a fluir da data de sua constituição definitiva. E isto somente ocorrerá desde que o lançamento esteja concluído e o sujeito passivo da obrigação tributária regularmente notificado, nos termos do art. 145 do CTN. O referido prazo conta-se até o despacho determinando-se a citação do executado, uma vez ajuizado o executivo fiscal correspondente, conforme a nova dicção do art. 174, do CTN, promovida pela Lei Complementar 118/2005.

Na vigência da ordem jurídica anterior à referida Lei Complementar, somente por ocasião do ato citatório regularmente cumprido, interrompia-se o fluxo prescricional. Convém salientar, que esse prazo, conforme o art. 2º, § 3º da Lei nº 6.830/80, fica suspenso, quando da inscrição do débito em dívida ativa, por 180 dias, retornando a ser contado.

Todavia, em sede de Execução Fiscal, as normas que prevalecem no disciplinamento da prescrição são aquelas advindas do Código Tributário Nacional: primeiro, por serem de hierarquia superior em face da lei específica que rege a matéria - sem abandonar a superada tese da hierarquia das leis - ou melhor dizendo, pois a Constituição Federal de 1988 (CF/88), para certas matérias, como prescrição, decadência, definição de contribuinte, base de cálculo, etc.. determina que tais regramentos sejam disciplinados pela via de Lei Complementar (o CTN), a chamada norma geral de Direito Tributário, nos termos, do art. 146, III, "c" da Lei Maior.

¹⁰⁶ Disponível em: http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=350 . Acesso em: 17 set. 2008.

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

“Cumpre, antes de tudo, conceituar o que seja prescrição intercorrente.

Consoante escrevemos ela é ‘resultante de construção doutrinária e jurisprudencial para punir a negligência do titular de direito e também para prestigiar o princípio da segurança jurídica, que não se coaduna com a eternização de pendências administrativas ou judiciais. Assim, quando determinado processo administrativo ou judicial fica paralisado por um tempo longo, por desídia da Fazenda Pública, embora interrompido ou suspenso o prazo prescricional, este começa a fluir novamente¹⁰⁶

Portanto, a prescrição intercorrente pressupõe a preexistência de processo administrativo ou judicial, cujo prazo prescricional havia sido interrompido pela citação ou pelo despacho que ordenar a citação, conforme inciso I, do parágrafo único, do art. 174 do CTN, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 118, de 9-2-2005.

18 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM RELAÇÃO AOS TERCEIROS RESPONSÁVEIS (ART. 134 e 135 DO CTN).

18.1 Prescrição e solidariedade.

A prescrição intercorrente deflagra-se, também, em relação a terceiros responsáveis. No caso da solidariedade (art. 134 do CTN), o prazo contra eles começa a correr após o despacho que autorizar a citação (art. 174, I, do CTN) da pessoa jurídica ou contribuinte principal. Como vimos, o despacho que autoriza a citação interrompe a prescrição, assim, se a prescrição se interrompe contra o contribuinte principal, deverá, de forma idêntica, interromper o prazo prescricional em relação aos contribuintes solidários, conforme, aliás, prescreve o inciso II, do artigo 125 do CTN, conforme veremos a seguir.

Art. 125. salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

...

III – a **interrupção** da prescrição em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

Como podemos perceber, a interrupção faz com que o prazo prescricional seja reiniciado do começo, obtendo a Administração, portanto, mais cinco anos para poder levar a cabo o recebimento de seu crédito, através de uma manifestação judicial.

18.2 Dos contribuintes do art. 134 do CTN.

Imaginemos um contribuinte, pessoa jurídica, que esteja sendo executado e o juiz da causa tenha dado o despacho autorizando a sua citação. Imaginemos que o despacho autorizador da citação tenha sido exarado em fevereiro de 2005. Questiona-se: até quando a Administração

poderia pedir a citação do sócio solidário, desde que tenha incorrido em alguma das situações previstas no artigo 134 do CTN, levando-se em consideração as prescrições do artigo 174, I, do mesmo diploma legal? A resposta nos parece bastante objetiva, qual seja, até fevereiro de 2010, pois se a Administração não se utilizou do direito de pedir a citação ou manifestação judicial definitiva contra o sócio solidário, após decorridos 5 (cinco) anos, viu seu direito prescrever no curso do processo. Não vem sendo outro o entendimento de parte da doutrina¹⁰⁷ ¹⁰⁸ e da jurisprudência como veremos em capítulo próprio.

Repita-se que se trata de prescrição intercorrente, por ter se exaurido o prazo previsto em lei, no curso da ação, para utilizar seu direito em exigir a exação na qualidade de credor.

Observe-se que tais conclusões são atingidas através de uma interpretação sistematizada pelas seguintes razões: 1) a Constituição Federal ordena que cabe à lei complementar ser o instrumento introdutor de norma competente para disciplinar a prescrição; 2) obedecendo os preceitos constitucionais, a lei complementar veiculou a prescrição, seus prazos, formas de interrupção e suspensão, conforme exaustivamente tratados nos parágrafos anteriores; 3) o legislador, ao elaborar o Código Tributário Nacional, previu quais as situações em que a prescrição se interromperia ou suspenderia, sendo certo que, ao não eleger determinadas formas de

¹⁰⁷ Gustavo Brechbühler - Fiscosoft – <http://www.socrates.trf5.gov.br/netacqi/nph-brs.exe?CO1=ou&CO2=ou&CO3=ou&OP1> - publicado em 26/06/2007 16:13, p. 3.

“A problemática da prescrição intercorrente pode ser constatada, por exemplo, quando num Executivo Fiscal a Fazenda olvida, por período superior ao quinquênio legal, de promover a citação dos sócios da empresa executada (devedora). Nota-se que é da inércia do ente público que se fulcra a prescrição intercorrente; daí esta poder se consumir mesmo quando já aforada a ação de Execução Fiscal.”

¹⁰⁸ Pinto, Rodrigo Alexandre Lazaro, Revista dialética de direito tributário, São Paulo, nº 144, setembro de 2007, p. 50 e 51.

“Como visto, o transcurso de mais de cinco anos entre a citação da empresa devedora e a do sócio co-responsável na execução fiscal acarreta a prescrição da pretensão de cobrança do débito tributário, nos termos do art. 174 do CTN.

Discute-se, no caso, se o despacho que determina a citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição também em relação ao sócio, eis que não configuraria inércia do credor. No entanto, é evidente que o transcurso de mais de cinco anos entre a citação da empresa e a do sócio co-responsável torna prescrita a cobrança do crédito tributário.”

interrupção ou suspensão, não autoriza qualquer intérprete a integrar referida legislação, pois não se trata, como já dissemos, de lacunas, mas sim da vontade do legislador.

18.3 Dos Contribuintes do artigo 135 do CTN

No caso do artigo 135 do Código Tributário Nacional, a situação é diversa, pois, como consta no próprio enunciado prescritivo, a responsabilidade, aqui, é pessoal. Transcrevamos o artigo para melhor compreensão:

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

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Por ser pessoal e não solidária, a situação dos contribuintes descritos no artigo 135 do CTN tem tratamento diverso, pois solidariedade e pessoalidade são institutos distintos. Assim, os preceitos do artigo 125 do CTN não se aplicam ao artigo 135, pois no citado artigo 125, a interrupção é efeito da responsabilidade solidária e não da pessoal. Por tais motivos, não se aplicam tais disposições ao artigo 135 do CTN que trata, apenas, repita-se, da responsabilidade pessoal.

É verdade que os tribunais não vêm fazendo distinção entre os artigos 134 e 135, ambos do CTN, tratando-os como responsabilidade solidária, mas na verdade, são situações absolutamente distintas.

O leitor deve indagar qual seria o efeito prático dessa distinção? Explica-se: Se as pessoas descritas no artigo 135 do CTN não são solidárias, não se lhes aplicando as disposições do artigo 125 do mesmo

diploma (como efeito a interrupção do prazo prescricional), temos que o prazo prescricional não se interrompe contra o devedor descrito nos incisos II e III do citado artigo 135 do CTN. Assim, se determinada execução for intentada e ordenada, apenas, a citação da pessoa jurídica e não dos sócios pessoalmente responsáveis, , podemos concluir que o prazo prescricional não se interrompeu contra eles.

Imaginemos a seguinte situação: Uma empresa foi autuada em 31 de março de 2004. Na referida autuação observou-se que ocorreu uma das situações previstas no *caput* do artigo 135 do CTN. Em 30 de março de 2008, a Fazenda Pública ingressou com a execução fiscal e obteve, no mesmo dia, o despacho autorizador da pessoa jurídica. Entretanto, não incluiu em sua inicial a pessoa do sócio pessoalmente responsável. Imaginemos que em 20 de abril de 2009, observou seu equívoco e pediu a inclusão do sócio pessoalmente responsável, sendo deferido no mesmo dia a sua inclusão no pólo passivo e ordenada a sua citação. Observe que neste caso, por não se tratar de sócio solidário não ocorreu a interrupção em relação ao responsável pessoal e, assim, ao ordenar a sua citação em 20 de abril 2009, já havia ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos para a sua citação, portanto, mesmo após o ingresso da ação, deflagrou-se a prescrição, portanto, intercorrente.

Sobre este tema em relação aos artigos 134 (responsabilidade solidária) e 135 (responsabilidade pessoal), ambos do CTN, temos um estudo realizado pelo professor José Edson Campos Moreira, em sua dissertação de mestrado realizada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo que, à pena de ouro discorreu sobre o tema, demonstrando que as pessoas descritas no artigo 135 do CTN, especialmente aquelas insertas nas alíneas II e III, são responsáveis por uma obrigação absolutamente autônoma, inclusive, o autor, de forma brilhante e singular, demonstra tratar-se não de uma obrigação tributária comum, mas sim da imputação de uma penalidade em relação àquele que age contra as disposições do *caput* do artigo 135 do CTN, vejamos , suas palavras:

“Na realidade, se reportarmos às premissas e conceitos fixados nestes estudos, em especial àqueles relativos à norma jurídica, à norma jurídica tributária, à obrigação tributária e à responsabilidade, segundo a visão de Kelsen, comprovaremos que a Regra-Matriz construída a partir do artigo 135, III do CTN, não só é uma norma jurídica independente e autônoma em relação a qualquer Regra-Matriz de Incidência dos tributos de forma geral, mas suas dessemelhanças podem ser comprovadas, inclusive, em razão de a Regra-Matriz tributária ser norma jurídica primária dispositiva e a do artigo 135, III se identificar mais com a norma jurídica primária sancionadora.

Em linguagem desformalizada, podemos demonstrar a norma jurídica dispositiva que pode implicar na norma jurídica sancionadora, prevista nos incisos II e LII do referido artigo 135 do CTN: a) antecedente: "Dado o fato de os administradores serem obrigados a praticarem atos jurídicos tributários de acordo com os poderes que lhes forem outorgados, em conformidade com a lei, o contrato social e o estatuto sócia!", e m ao, b) consequente: "A Pessoa Jurídica, da qual é administrador aquele que praticar o ato, ficará obrigada ao cumprimento da prestação pecuniária objeto da relação jurídica (tributária) que se estabelecerá".

Não se pode negar, especialmente na hipótese prevista no artigo 135, III do CTN, que ela é uma norma de conteúdo sancionador. Basta, para tal comprovação, examinar o enunciado prescritivo referente ao antecedente desta norma jurídica, para que as dúvidas se dissipem. Repetimos para enfatizar: a) antecedente: "Dado o fato de a obrigação tributária vir a surgir em face de **atos ilícitos praticados** pelo administrador com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", então, **b) consequente:** "O administrador **que praticar tais atos ilícitos** deverá pagar o crédito tributário à Fazenda Pública".

O texto do "caput" do artigo 135, por si só, não deixa margem a qualquer dúvida de que os créditos, cuja obrigação de pagamento é imputada aos sócios, correspondem a obrigações tributárias resultantes de atos ilícitos praticados por eles (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos).

Assim, nos resta concluir que a norma jurídica criada pela leitura do texto do artigo 135, II e III do CTN, definitivamente, não é uma norma jurídica priinária

dispositiva. Também não é uma norma jurídica secundária, haja vista que esta surgirá se e quando se der a não-satisfação da prestação pelos sócios. Diante disso e considerando que, no sistema de referência utilizado neste trabalho, adotamos a classificação de norma jurídica em primária dispositiva e primária sancionadora, em razão do conteúdo material, substantivo, e norma secundária as de conteúdo processual, adjetivas, só nos resta concluir que as disposições do art. 135, II e III do CTN compreendem uma norma jurídica primária sancionadora, uma vez que seu antecedente é formado por um enunciado prescritivo, construído exatamente pelo descumprimento da prestação, objeto do enunciado prescritivo correspondente ao consequente da norma primária dispositiva. Destarte, enquanto uma é norma primária dispositiva, a outra é norma primária sancionadora.

O fato de ser uma norma jurídica primária sancionadora, em que pese não podermos nela identificar uma relação jurídica tributária, isto não implica necessariamente deduzir que o objeto dessa relação jurídica obrigacional sancionadora seja única e exclusivamente o de levar dinheiro ao Estado, a título de penalidade pecuniária, ou multa pecuniária, uma vez que a importância a ser entregue ao Estado será a título de tributo, mas não se pode negar que essa obrigação lhe foi imputada como sanção pela prática de ato ilícito.

Insistimos, entretanto, em vislumbrar na situação prevista no artigo 135 do CTN a identificação da pessoa do contribuinte e não do responsável, como dispõe o CTN, com o beneplácito da maioria dos doutrinadores e da abundante, mas não unânime, jurisprudência.

Entendemos que as pessoas eleitas sujeitos passivos pelo artigo 135 do CTN não se identificam com a pessoa do "responsável", sob a óptica de nenhuma classificação doutrinária, exatamente porque lhe faltam os requisitos caracterizadores para essa atribuição, isto é, nestas hipóteses, não há de se falar que o "fato gerador" surge em face do contribuinte, mas, em razão de acontecimentos futuros, a obrigação é transferida para terceira pessoa vinculada ao "fato gerador", porque isso não ocorre nessas hipóteses.

Também não identificamos, naquelas hipóteses, a pessoa do "responsável por substituição" porque falta o elemento "pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato ou negócio tributado". Sim, este elemento não se apresenta exatamente porque o administrador, ao praticar o ato com excesso de poderes,

contrário à lei, contrato social ou estatutos, está realizando-o em benefício próprio, contra os interesses da pessoa jurídica, daí porque estar em relação económica com o ato ou negócio tributado realizado.

Nosso entendimento, segundo o sistema de referência que vimos adotando, encontra fundamento na teoria Kelseniana, quando diferencia a pessoa do obrigado da do responsável, lembrando que para o Jus-filósofo Vienense, este (responsável) é o indivíduo que, encontrando-se numa relação com o obrigado, determinada pela ordem jurídica, responde pelo ilícito cometido por ele (obrigado), ou seja, responde pela consequência da realização, pelo obrigado, de uma conduta oposta àquela prescrita na norma jurídica.

Corroborando nossa conclusão, Kelsen identifica a pessoa do obrigado como o indivíduo que, através da sua conduta, pode evitar a sanção pela realização da conduta prescrita na norma jurídica (cumprimento do dever) ou então provocar a sanção pela realização da conduta oposta à da norma (violação do dever).

Ora, segundo esses ensinamentos, nas hipóteses previstas no artigo 135, vamos identificar a pessoa do obrigado, e não a do responsável, porque o surgimento ou não da sanção depende exclusivamente da conduta que eles vierem a adotar, ou seja, de os administradores virem a praticar atos de gerência de conformidade com os poderes que lhe foram outorgados, nos termos da lei, do contrato social ou do estatuto, com o que estariam cumprindo o seu dever, ou, então, provocando o surgimento da sanção pela realização da conduta oposta (praticar atos com excesso de poder, contrários à lei, contrato social ou estatutos) portanto com violação do dever.

Também assentamos nossa conclusão nos ensinamentos do mestre Geraldo Ataliba para quem "o critério para a determinação do sujeito passivo está na hipótese de incidência". Deixamos assentado, no subitem 8.2.2., que o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica de direito público ou privado que tem o dever jurídico de cumprir a prestação consistente em entregar certa quantia em dinheiro, a título de tributo, à Pessoa Jurídica de Direito Público interno competente ou a quem lhe fizer as vezes. Ora, o artigo 135 do CTN, expressamente, elege os administradores, que praticarem os atos ali indicados, como sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

É nosso entendimento, portanto, que as pessoas físicas dos administradores e demais pessoas elencadas

nos incisos do artigo 135 do CTN, ao praticarem atos com excesso de poder, contrários à lei, contrato social ou estatuto, identificam-se com a figura do sujeito passivo da relação jurídica que se estabelece, fazendo surgir o fato jurídico, após descrita em linguagem apropriada do direito.”¹⁰⁹

Conforme dissemos antes da transcrição do pensamento de José Edson Campos Moreira, a figura das pessoas elencadas no artigo 135 do CTN, responsabilizam-se por uma obrigação totalmente autônoma. Por tais razões, não há que se falar em interrupção do prazo prescricional quando do despacho autorizador da citação da pessoa jurídica em relação às pessoas descritas no artigo 135, por tratar-se de relação jurídica absolutamente distinta.

¹⁰⁹ *Linguagem competente do direito, a teoria das provas e a responsabilidade tributária dos administradores das sociedades civis e comerciais. PUC-SP.- junho de 2001*

19 O § 4º DO ARTIGO 40 DA LEI 6.830/80 ACRESCIDO PELA LEI 11.051/04.

Ao legislar, através da lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004, sobre a prescrição, especialmente a intercorrente, o legislador ordinário cometeu erro grosseiro, pois se quisesse, realmente, tratar do tema prescrição, deveria, conforme ordena a nossa Constituição, utilizar-se da lei complementar.

Na realidade, a lei 11.051/04 só veio ratificar aquilo que nossos tribunais reiteradamente solidificaram, isto quer dizer, a previsibilidade e aplicabilidade da prescrição intercorrente no direito tributário, inclusive de ofício. Referida lei, em verdade, de forma maliciosa, veio tentar estender o prazo para que fosse declarada a prescrição do crédito tributário, como argutamente observou Kiyoshi Harada¹¹⁰.

¹¹⁰ <http://www.haradaadvogados.com.br>. Acessado em 17 de setembro de 2008.

“A Lei de nº 11.051, de 29-12-2004, que cuida de contribuições sociais, pelo seu artigo 6º veio, **sorrateiramente**, introduzir **matéria estranha** à ementa da lei, acrescentando o § 4º ao art. 40 da Lei de Execução Fiscal, Lei nº 6.830/80, nos seguintes termos:

§ 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. Transcrevamos o art. 40 e parágrafos da LEF para melhor exame:

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**.²

§ 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.

Uma leitura apressada e isolada do § 4º, indevidamente enxertado, pode parecer uma virtude legislativa. Porém, no fundo, esse parágrafo encerra uma manobra legislativa para tentar sepultar a jurisprudência favorável ao contribuinte, que se formou em torno da prescrição intercorrente.

Na verdade, o esperto legislador, para driblar a jurisprudência que não admite a suspensão da prescrição, nem sua interrupção fora das hipóteses elencadas no parágrafo único do art. 174 do CTN, acrescentou, sorrateiramente, ao art. 40 supra transcrito, um parágrafo aparentemente favorável ao contribuinte. Acontece que esse artigo, bem como seus parágrafos preexistentes, padecem do insanável vício da inconstitucionalidade.

De fato, tanto o caput, como seus parágrafos não foram recepcionados pela Carta Política de 1988, que submeteu a disciplina da prescrição à lei complementar, nos expressos termos do art. 146, II, b, da CF.

Como se depreende dos dispositivos transcritos, o CTN não reconhece a figura da **suspensão** da prescrição motivada pela **não localização** do devedor ou de seus bens. Nem sua interrupção ante a não localização do réu ou de seus bens. Muito ao contrário, na hipótese de não ser encontrado o

19.1 A prescrição intercorrente decretada ex officio antes da Lei 11.051/04.

Tal assertiva não se configura, como vimos afirmando, mera conjectura, pois, conforme asseveramos atrás, os nossos Tribunais já vinham reconhecendo a prescrição intercorrente *ex officio*, senão vejamos:

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - DECRETAÇÃO EX OFFICIO - POSSIBILIDADE - 1. O art. 40 da Lei nº 6.830/80 deve ser interpretado em consonância com o art. 174 do CTN. A suspensão da execução fiscal não afasta a possibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente. 2. Em que pese o fato de que a prescrição constitui matéria de defesa do réu, não pode ser decretada sem provocação do interessado, a situação em tela requer tratamento especial, por tratar-se de situação excepcional. 3. Após decorrido o prazo prescricional, não resta ao credor qualquer interesse em promover o andamento do feito. Da mesma forma, não se pode esperar do devedor - sequer citado - iniciativa no sentido de pleitear o reconhecimento da prescrição. Assim,

devedor, o Código Tributário Nacional, à época do advento da Lei nº 11.054/04, previa apenas o **protesto judicial para interromper** a prescrição, se assim desejar a Fazenda credora. Realmente, se o devedor for localizado, não cabe protestar, mas cobrar o crédito tributário. A interrupção da prescrição pelo despacho judicial que ordenar a prescrição somente surgiu com a alteração introduzida pela LC nº 118/05. E essa alteração em nada prejudica a matéria sob exame, que é a prescrição intercorrente, isto é, aquela que diz respeito ao reinício da contagem do prazo extintivo após ter sido interrompido.

Pela disciplina do Código Tributário Nacional, não passível de alteração por lei ordinária, a **prescrição sucede a decadência imediatamente no tempo**. Constituído definitivamente o crédito tributário, pelo lançamento, inicia-se a fluência do prazo prescricional de cinco anos, para cobrança do crédito tributário.

E a constituição definitiva do crédito tributário dá-se com a notificação do lançamento ao sujeito passivo (art. 142 c/c art. 145 do CTN). Esse inciso I, à época do advento da Lei nº 11.051/04, tinha seguinte redação: pela citação pessoal feita ao devedor:

Pela lei de regência da matéria em vigor, decorrido cinco anos, a contar da data da notificação do lançamento, sem obtenção do despacho citatório do devedor no processo executivo fiscal, tem-se por consumada a prescrição. Igualmente tem-se por consumada a prescrição se, após interrupção da prescrição pelo despacho que ordenar a citação do executado, o processo ficar paralisado por cinco anos. É a chamada prescrição intercorrente, reconhecida pela doutrina e jurisprudência remansosa.

...Dessa forma, o astuto legislador, aparentemente, a pretexto de espancar dúvidas, introduziu um parágrafo no **seio de uma norma inconstitucional**, repelida pela jurisprudência, com o fito de **procrastinar** a contagem do prazo de prescrição intercorrente, que, agora, teria como termo inicial a data da decisão que ordenar o arquivamento dos autos, por ter decorrido prazo máximo de um ano sem citação do executado ou localização de seus bens. Assim mesmo, ficou em termos de **faculdade** do juiz e **depois de ouvida a Fazenda**.

Essa norma, por óbvio, veio à luz para tentar manter os créditos tributários ajuizados aos milhares e aleatoriamente, nos últimos momentos e que por isso mesmo seriam fatalmente alcançados pela prescrição acarretando sua extinção (art. 156, V do CTN). Na realidade, equivale ressuscitar o crédito tributário extinto pela prescrição, por via de artifício legislativo.

Ocorre que, essa forma de conceder sobrevida às execuções fiscais natimortas implica **inovação** do art. 174 do CTN, o que só seria possível mediante edição de lei complementar.

a autorização ao juiz para que declare, **ex officio**, a ocorrência da prescrição intercorrente apresenta-se como medida razoável, a fim de evitar o tumulto causado pela pendência do processo por tempo indeterminado.

(TRF 4a R. - AC 2001.72.06.003439-6 - SC - 1a T. – Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria - DJU 12.03.2003-p. 596).¹¹¹ – grifo nosso.

4472 - EXECUÇÃO FISCAL - SUSPENSÃO DO FEITO -
ART. 40 DA LEF - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE -
DECRETAÇÃO EX OFFICIO - POSSIBILIDADE –

1. O art. 40 da Lei nº 6.830/80 deve ser interpretado em consonância com o art. 174 do CTN. A suspensão da execução fiscal não afasta a possibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente.

2. Em que pese o fato de que a prescrição constitui matéria de defesa do

teu, não pode ser decretada sem provocação do interessado, a situação em tela requer tratamento especial, por tratar-se de situação excepcional.

3. Após decorrido o prazo prescricional, não resta ao credor qualquer interesse em promover o andamento do feito.

Da mesma forma, não se pode esperar do devedor - sequer citado - iniciativa no sentido de pleitear o reconhecimento da prescrição. Assim, a autorização ao juiz para que declare, **ex officio**, a ocorrência da prescrição intercorrente apresenta-se como medida razoável, a fim de evitar o tumulto causado pela pendência do processo por tempo indeterminado. (TRF 4a R. -AC 2003.04.01.006816-9-RS-1a T. - Rel. Des" Fed. Maria Lúcia Luz Leiria - DJU 07.05.2003 - p. 5G4)¹¹².- grifo nosso.

Podemos observar que no mesmo sentido posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE

(...)

1. O art. 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no art. 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o art. 146, III, h, da CF.

3. Após o decurso de determinado tempo, sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via

¹¹¹ Revista de estudos tributários. N. 31. Síntese. Pág. 80/81

¹¹² Revista de estudos tributários. N. 32. Síntese. Pág. 99

da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que afronta os princípios informadores do sistema tributário a prescrição indefinida.

4. Paralisado o processo por mais de 5 (cinco) anos, impõe-se o reconhecimento da prescrição, **ainda que de ofício**, se o executado não foi citado; por isso, não tem oportunidade de suscitar a questão prescricional. Isto porque a regra do art. 219, § 5º, do CPG pressupõe a convocação do demandado, que, apesar de presente à ação, pode pretender adimplir a obrigação natural.
(...)

6. Permitir à Fazenda manter latente relação processual inócua, sem citação e com prescrição intercorrente evidente, é conspirar contra os princípios gerais de direito, segundo os quais as obrigações nasceram para serem extintas e o processo deve representar um instrumento de realização da justiça.

(...)" (STJ, REsp 622.165/PE, 1a T., Rel. Min. LUIZ FUX, un., DJ 30.08.2004, p. 224).¹¹³ – grifo nosso.

19.2 Da inconstitucionalidade da Lei 11.051/04

Em suma, em nada veio inovar a alteração do artigo 40 da Lei 6.830/80 realizada pela Lei 11.051/2004, a não ser tentar majorar o prazo para que a prescrição intercorrente pudesse ser decretada. Entretanto, o fez por instrumento introdutor de normas inadequado, qual seja, lei ordinária, ao revés de lei complementar, conforme ordena nossa Constituição.

A lei 6.830/80 já havia em sua instituição se aventurado em matéria de prescrição, pois ao analisarmos o § 3º, do seu artigo 2º, podemos observar que a inscrição na Dívida Ativa do crédito tributário tem a função de suspender a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. Evidentemente que após a promulgação da Constituição Federal de 1988, referido enunciado não foi recepcionado, uma vez que compete à lei complementar dispor sobre a prescrição e a decadência tributárias. Aliás, as decisões de nossos tribunais, após a Constituição de 1988, vêm ao encontro de nossa assertiva, senão vejamos:

¹¹³ Revista de estudos tributários. N. 42. Síntese. Pág. 67

TRIBUTARIO. ICMS. INICIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL - ART. 174, PARAGRAFO UNICO DO CTN E ART. 8., PARAGRAFO 2. DA **LEI** 6.830/80. PREVALENCIA DAQUELA SOBRE ESTA.

O Código Tributário nacional foi recepcionado pela c. federal como **lei complementar**, desfrutando de supremacia hierárquica relativamente as **leis** ordinárias. A **prescrição** (e a decadência), por definição do CTN, e instituto de direito material, sendo regulada por **lei complementar**, a que a **lei** ordinária ha de ceder aplicação. somente a citação do devedor no processo de execução fiscal, interrompe a **prescrição** (CTN, art. 174, parágrafo único), desservindo a esse fim o mero despacho do juiz determinando o chamamento do contribuinte para integrar a relação processual.

A **prescrição** do credito tributário não corre durante o prazo previsto no art. 40 da **lei** n. 6.830/80. Recurso Improvido. AGRAVO DE INSTRUMENTO DECLARADO PREJUDICADO. Decisão Unânime. Resp 88999/ Rs - Recurso Especial - 1996/0011521-4 - Ministro DEMÓCRITO REINALDO - T1 - PRIMEIRA TURMA - Dj 19/08/1996 P. 28441

...

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. **PRESCRIÇÃO**. AUSÊNCIA DE CITAÇÃO. NÃO-INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. ART. 174 DO CTN. PREVALÊNCIA SOBRE O ART. 2º, § 3º, DA **LEI** 6.830/1980.

1. A **suspensão** do lapso prescricional de 180 (cento e oitenta) dias prevista no art. 2º, § 3º, da **Lei 6.830** somente é aplicável às dívidas de natureza não-tributária. Em hipóteses como a dos autos, em que se trata de execução de crédito relativo a Imposto de Renda, a matéria é regulada pelo art. 174 do Código Tributário Nacional.

2. Agravo Regimental não provido. AgRg no Ag 1054859 / SP

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0119648-6 - Ministro HERMAN BENJAMIN T2 - SEGUNDA TURMA - DJe 19/12/2008

...

5239 - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR - PRECEDENTES- DESPACHO CITATÓRIO-ART. 8º, § 2º, DA L. 6.830/80 -ART. 219, § 5º, DO CPC - ART. 174 DO CTN - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA - JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE - RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR - PRECEDENTES –

1. O art. 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no art. 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de direito público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o art. 146, III, b, da CF. 2. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da L. 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC, e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN. 3. Paralisado o processo por mais de 5 (cinco) anos, impõe-se o reconhecimento da prescrição, desde que argüida pelo curador; se o executado não foi citado, por isso, não tem oportunidade de suscitar a questão prescricional. Isto porque a regra do art. 219, § 5º, do CPC, pressupõe a convocação do demandado que, apesar de presente à ação, pode pretender adimplir à obrigação natural. 4. Ressalva do ponto de vista do relator, no sentido de que, após o decurso de determinado tempo, sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que afronta os princípios informadores do sistema tributário a prescrição indefinida. 5. É inaplicável o referido dispositivo se a prescrição se opera sem que tenha havido a convocação do executado, hipótese em que se lhe apresenta impossível suscitar a questão prescricional. 6. Permitir à Fazenda manter latente relação processual inócua, sem citação e com prescrição intercorrente evidente, é conspirar contra os princípios gerais de direito, segundo os quais as obrigações nasceram para serem extintas, e o processo deve representar um instrumento de realização da justiça. 7. A prescrição, tornando o crédito inexigível, faz exsurgir, por força de sua intercorrência no processo, a falta de interesse processual superveniente, matéria conhecível pelo juiz, a qualquer tempo, à luz do § 3º do art. 267 do CPC. 8. Art. 9º, II, do CPC. O agravante inovou na petição de agravo regimental ao alegar aplicação do artigo em referência à questão em análise. Preclusão. 9. Agravo regimental desprovido, ressalvado o entendimento deste relator, porquanto a jurisprudência predominante do Superior Tribunal de Justiça entende pela impossibilidade de o juiz declarar ex officio a prescrição de direitos patrimoniais. (STJ - AgRg-AI 568.522-(2003/0215580-5)-MG-1a T.-Rei. Min. Luiz Fux-DJU 28.06.2004 -p. 197)¹¹⁴

Partindo do mesmo ponto de referência adotado até aqui e reconhecido por nossas Cortes, é que afirmamos ser a lei 11.051/04

¹¹⁴ *Revista de estudos tributários*. N. 39. Síntese. Pág. 103

totalmente inconstitucional, apesar de reconhecer o instituto da prescrição intercorrente.

Baseamos nossa conclusão no ponto de referência até aqui adotado, ou seja, o instrumento introdutor de norma competente para veicular a prescrição tributária é a lei complementar. A lei complementar é instrumento adequado não só por ser instrumento hierarquicamente superior à lei ordinária, mas, especialmente, por ser de sua competência tal mister.

A observação realizada no final do parágrafo anterior é de fundamental importância, levando-se em consideração decisão do Supremo Tribunal Federal que reiterou parte da doutrina autorizada ao entender que não prevalece a hierarquia formal das normas sobre a hierarquia material¹¹⁵ (que Paulo de Barros entende como subdivisões da hierarquia semântica¹¹⁶), isto quer dizer, se uma norma hierarquicamente superior (formal) – com exceção da Constituição – tratar de matéria objeto de norma hierarquicamente inferior (material), poderá ser revogada pela última – ex: lei ordinária revogando matéria de sua competência tratada por lei complementar.

Evidentemente que, no nosso trabalho, pudemos observar que a lei complementar em matéria de prescrição tributária é detentora de todas as subespécies de hierarquia semântica, seja ela formal ou material, não cabendo à lei ordinária – ex: 6.830/80 ou 11.051/04 – tentar veicular qualquer enunciado normativo sobre a matéria prescrição.

O artigo 40 da Lei 6.830/80 já era inconstitucional à época da edição da referida lei, pois tentou eternizar as obrigações tributárias como argutamente observou Roque Antonio Carrazza ao comentá-lo:

"É que, a nosso ver, fez a Lei 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais) ao estabelecer, em seu artigo 40: ""o

¹¹⁵ *Recurso extraordinário n. 377.457/PR. acesso: www.stf.jud.br*

¹¹⁶ *Direito tributário – Linguagem e método. Pág. 362/363.*

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

Este artigo, além de não se estribar em nenhum motivo mais consistente, fere nossa tradição jurídica e, mais do que tudo, é inconstitucional.

Imprescritíveis, em nosso direito positivo, são as ações que viabilizam os direitos personalíssimos (o direito à vida, à honra, à liberdade, ao nome, à reprodução de imagem, à segurança pessoal, e assim por diante).

As ações que dão eficácia aos direitos patrimoniais, em nosso Direito, sempre prescreveram: em 5,10,15, 20 anos, não importa, mas sempre prescreveram. Nunca se aceitou que uma dívida pudesse ficar em aberto ad aeternum.

O mesmo se dá com as obrigações tributárias. O contribuinte pode livrar-se de seus débitos tributários pela inação do Fisco durante certo lapso de tempo.

A prescrição da ação de cobrança dos tributos baseia-se não numa renúncia do Fisco ao seu direito - porquanto a obrigação tributária é indisponível -, mas na necessidade de proteger o interesse público da "incerteza e instabilidade das relações económicas". Mesmo os créditos tributários não podem se eternizar. Mais dia, menos dia, devem desaparecer.

Pois este art. 40 da Lei 6.830/1980 pretende introduzir, entre nós, a imprescritibilidade de algumas dívidas tributárias. Isto, sobre ser absurdo (o que, de per si, não quer dizer nada, juridicamente), é inconstitucional. Vejamos. A CF Brasileira, em seu art. 5^a, elenca uma série de direitos individuais. O rol deste artigo é meramente exemplificativo, tanto que seu § 2^a é claro ao estabelecer que "os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte".

Ora, o art. 5^o em exame existe, em última análise, para dar segurança jurídica às pessoas. Segurança jurídica que o art. 40 em questão põe em risco.

Facilmente compreendemos que assim seja. Admitamos que alguém, executado pela Fazenda Pública, fique em estado de insolvência, por dez anos, até que, mercê de seus trabalhos, vem a amealhar algum cabedal. Nesse momento, a Fazenda, de acordo com a lei, poderá prosseguir na execução, exigindo o principal, além de juros, multa etc.

Um outro exemplo, mais extremado e, por isso, mais elucidativo: digamos que esta mesma pessoa, trinta anos após ter-se apurado sua insolvência na execução fiscal, vem a falecer, deixando bens. Seus herdeiros, até as forças da herança, deverão, consoante prescreve o indigitado dispositivo legal, responder pelo antiquíssimo débito, acrescido dos encargos de estilo.”¹¹⁷

¹¹⁷ *Direito Constitucional Tributário*, 22^a edição. Malheiros. 2006. p. 408/409.

Como vimos de ver, o artigo 40, da Lei 6.830/80, era inconstitucional não só por se tratar de Lei Ordinária veiculando matéria de competência de Lei Complementar, mas de Lei Ordinária afrontando Sobreprincípios Constitucionais, especialmente os da Segurança Jurídica e da Prescritibilidade das obrigações jurídicas.

Já o artigo 40 da Lei 6.830/80, com as alterações efetuadas pela Lei 11.051/2004, de forma idêntica, é inconstitucional, especialmente quando tenta demarcar o lapso temporal para o início da contagem da prescrição intercorrente, pois a competência para legislar sobre prescrição, como exaustivamente estamos afirmando no presente trabalho é do Congresso Nacional através do instrumento introdutor de normas Complementar, conforme preceitua do Artigo 146, Inciso III, alínea *b*, de nossa Constituição em vigor, e não a qualquer veículo Ordinário (Lei Ordinária), como é o caso da citada Lei 11.051/04.

20 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Antes de adentrarmos ao tema de forma específica, cumpre ressaltar a utilização, em nosso trabalho, da expressão procedimento administrativo tributário ao revés de processo administrativo.

Optamos pela expressão procedimento administrativo, por ser ela, no nosso entender, a mais correta para se referir ao conjunto de atos que deságuam no julgamento das discussões entre a Administração Pública e o contribuinte. Entendemos, conforme ensina Maria Leonor Leite Vieira¹¹⁸, sob o magistério de Agostin Godillo, que a palavra processo, estrito senso, só pode ser aplicada às lides judiciais e não administrativas, uma vez que a última, não contém os elementos nodais que refletem de forma correta o vocábulo processo, quais sejam, *imparcialidade e independência*.

Por tudo o que até aqui expusemos, observamos que situação singular ocorre com a prescrição intercorrente quando tratada no âmbito do procedimento administrativo tributário. Para alguns autores não cabe falar em prescrição intercorrente no procedimento administrativo, pois seria verdadeiro absurdo imaginar que se deflagrasse a prescrição por uma ação de iniciativa do devedor.

20.1 A doutrina contrária ao posicionamento por nós adotado.

Para o professor Eurico Marcos Diniz de Santi, não cabe falar em prescrição no procedimento administrativo, uma vez que o mesmo suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o prazo prescricional, senão vejamos:

¹¹⁸ Vieira, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo. *Dialética*: 1997, pág. 61/62

“7.10.2. Não há prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação ou recurso tempestivo, fica suspensa a exigibilidade do crédito, o que impede o curso do prazo prescricional.”¹¹⁹

Celso Alves, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, conclui pela não aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo, por entender: 1) *a prescrição intercorrente deve punir quem tem o direito de ação, no caso o contribuinte (impugnação, defesa etc.) e não o Fisco*; 2) *não se aplicar o princípio da oficialidade, pois a pena não pode ser a prescrição intercorrente, mas sim a cobrança de responsabilidade funcional*; 3) *não haver distinção entre a demora em julgar o processo judicial e o processo administrativo, quando o ato de jurisdição não pertence ao órgão lançador*¹²⁰.

20.2 Críticas à doutrina dissonante e os argumentos que corroboram nosso entendimento.

Em relação às conclusões do Professor Eurico de Santi, ousamos discordar do mestre, pois conforme vimos salientando, neste trabalho, o Código Tributário Nacional privilegiou, de forma prioritária, a interrupção como forma de se estender a possibilidade de exigência do crédito tributário do contribuinte, conforme podemos evidenciar na leitura, que já fizemos, do artigo 174 e seus parágrafos do citado dispositivo legal. Por outro lado, o legislador do CTN não descuidou do instituto da suspensão, entretanto, legiferou de forma mais específica, conforme já acusamos neste trabalho, isto quer dizer, quando se tratar de moratória ou parcelamento, dentre o período da concessão e a sua revogação não corre o prazo prescricional, portanto, lógica, clara e latente a suspensão do prazo prescricional. Quanto ao impedimento, o mesmo não pode ser suscitado antes do lançamento tributário e nem após o vencimento da obrigação definitivamente constituída, sendo certo que o lançamento é ato definitivo (vide nota rodapé 144).

Ao analisarmos, repetimos, as formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, vamos verificar que o entendimento de que a suspensão do crédito deflagra, também, a suspensão do prazo prescricional não se

¹¹⁹ Eurico Marcos Diniz de Santi.. *Decadência e prescrição no direito tributário*. Max Limonad. 2000. p. 290

¹²⁰ Celso Alves Feitosa. RDDT 94 – julho de 2003, pág. 18/23

aplica, pois conforme demonstramos, uma coisa é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e outra é a suspensão do curso do prazo prescricional. Aliás, como apontamos, esse nosso entendimento é corroborado por juristas de tomo como Paulo de Barros Carvalho e Kiyoshi Harada (vide notas de rodapé de nºs. 108 e 109). Assim, ao se suspender a exigibilidade do crédito não se deflagra, automaticamente, a suspensão do curso do prazo prescricional. Concluindo, não pode prevalecer a assertiva do querido mestre.

Quanto aos argumentos lançados por Celso Alves, melhor sorte não os acompanha, pois na primeira afirmação de que o prazo prescricional só se aplica contra o titular da ação e no procedimento o titular é o contribuinte, incorre em equívoco o autor. Como o próprio articulista afirma, ao contribuinte cabe a apresentação da impugnação, defesa ou recurso. Ora, o procedimento administrativo, como sabemos é, e sempre foi, de iniciativa da Administração, podendo o contribuinte impugná-lo ou não, tanto que se não o fizer, será considerado revel e inscrito seu débito em dívida ativa e proposta, ato contínuo, à execução fiscal competente. O Decreto 70.235/72, em seu artigo 7º, assim prescreve:

Artº. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

- I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Como pudemos comprovar, a iniciativa do procedimento é sempre da Administração e nunca do contribuinte (exceto no caso da consulta), sendo certo que o titular do mesmo é a própria Administração que, neste caso, como já asseveramos, cumula as funções de credora e de julgadora.

Quanto ao dever de ofício, o mesmo se aplica, pois, se houver demora e esta demora não trazer qualquer ônus à Administração,

estaremos privilegiando de forma incomensurável o crédito tributário em favor do seu titular. Observemos que a Administração, por não sofrer qualquer ônus, não teria a menor pressa para a solução das dívidas menos representativas, perpetuando-as dentro de seus órgãos julgadores, de acordo com suas conveniências.

O mesmo ocorre com a assertiva de que não há qualquer diferença em relação à demora em julgar um processo judicial e um procedimento administrativo. É claro que a diferença é abissal, pois se até mesmo a falta de diligência do credor no processo judicial pode ser punida com a prescrição intercorrente, imagine quando o órgão julgador é formado por membros da própria Administração.

Quanto ao argumento da não aplicação do princípio da oficialidade contra a Administração, mas sim contra o funcionário que praticou a falta, não pode prevalecer. A lei pune com a prescrição a dívida interposta fora do prazo legal, mesmo que a demora tenha sido deflagrada por falta funcional de agente da Administração pública, mas não exclui a responsabilidade do agente frente à própria Administração, imputando ao mesmo o ônus dos prejuízos causados aos cofres públicos.

Em síntese conclusiva, não só deve ser fulminada a morosidade da Administração com a prescrição intercorrente, como deverão, se ocorreu por falta funcional, ser cobrados do agente desidioso os prejuízos causados aos cofres públicos, inclusive como prevê em situação análoga, o próprio Código Tributário Nacional em seus artigos 141e 208, senão vejamos:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Aliás, lembrando o que nos ensina o saudoso Mestre Lopes Meirelles :

“[...]o princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete o seu impulsionamento, até decisão final”¹²¹.

Assim, não há o que se falar da não aplicação do princípio da oficialidade à Administração tributária.

Outro argumento é o de que nos procedimentos administrativo não se aplica nem a suspensão e nem a interrupção, pois o que ocorre é o impedimento do fluxo do prazo prescricional.

O crédito tributário está definitivamente constituído após a notificação do lançamento feita ao contribuinte. Qualquer modificação que vier a ser realizada representará linguagem jurídica apropriada nova (decisão administrativa ou judicial, por exemplo), aliás, não é outro o magistério de Alcides Jorge Costa, senão vejamos:

"[...] o lançamento constitui o crédito definitivamente. Os procedimentos de segundo grau podem desconstituir o crédito, mas não lhe atribuem definitividade, que resulta do próprio lançamento. O crédito pode ser desconstituído por sentença judicial e deste modo, se crédito definitivamente constituído fosse apenas o que não pode de forma alguma ser impugnado, só seria definitivo o crédito assim caracterizado em sentença passada em julgado.”¹²².

No mesmo sentido temos o magistério sempre preciso de Paulo de Barros Carvalho, que demonstra, de forma clara, que os atos administrativos são sempre definitivos, conforme demonstraremos neste trabalho (vide nota de rodapé nº 144).

¹²¹ *Processo administrativo em especial o tributário, São Paulo, Resenha tributária, 1975, p. 17.*

¹²² *Da extinção das Obrigações Tributárias”, Tese apresentada para a obtenção de Titularidade na Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1991*

Em suma, o impedimento só poderia perdurar, no caso do procedimento administrativo, até o vencimento da notificação do lançamento¹²³, sendo certo que, daí em diante, teria início a contagem do prazo prescricional ordinário se não houver impugnação do contribuinte ou o prazo prescricional intercorrente se houver impugnação do mesmo.

O leitor deve perguntar o por que não se adotar a solução sugerida por nós nos casos dos processos judiciais, ou seja, que o impedimento seria contado até o exaurimento dos prazos previstos em lei para que haja a manifestação judicial?

Não se trata de falta de coerência, mas sim de situações totalmente distintas, pois como observamos, o impedimento antecede o início da contagem do prazo prescricional desde que as partes interessadas não possam influenciar na solução da discordância entre ambos.

No procedimento administrativo, repita-se, a Administração Pública é ao mesmo tempo credora e julgadora, não se lhe aplicando o impedimento após a apresentação da defesa ou impugnação do ato administrativo do lançamento, pois na qualidade de julgadora e interessada, pode influir da forma que melhor lhe convier no processo, inclusive postergando-o indefinidamente, repita-se, de acordo com os seus interesses.

Assim, como já acusamos, a impossibilidade de controle da Administração não ocorre no procedimento administrativo, pois o juiz e o credor encontram-se na mesma pessoa, isto é, a própria Administração. Assim, não se pode transferir a terceiro a responsabilidade de eventual demora na solução do procedimento administrativo. Como enfatizamos em capítulo próprio, pensar de forma diversa seria dar um cheque em branco à Administração Pública, tornando o crédito tributário imprescritível, pois, enquanto o procedimento administrativo persistir, não haverá curso do prazo

¹²³ Almeida, Edvaldo Nilo- *Decadência e prescrição*. Disponível em: www.facs.br/revistajuridica/edicao_marco2005/disc03/disc03.doc

prescricional. Aquilo que parece justo num determinado momento, torna-se totalmente inaceitável quando analisamos com serenidade a questão, pois um procedimento administrativo que perdurasse por cinquenta anos para a sua solução, por parte da Administração, não extinguiria a obrigação tributária contra o contribuinte que se tornaria, indefinidamente, refém da vontade do órgão que deveria julgar o pleito. Rememoremos que se cinquenta anos parece um absurdo, sob o aspecto lógico, absurdo também será o prazo de cinco anos e um dia.

A partir do momento em que o contribuinte ingressa com sua impugnação administrativa, o que ocorre é o início do prazo prescricional intercorrente, que deverá ser contado a partir de então.

Lembre-mo-nos, mais uma vez, de que não se aplica à espécie o impedimento, pois se até mesmo no processo judicial a desídia da Administração é punida com a prescrição do crédito no curso do processo, conclusão lógica será a de que ocorra o mesmo quando, além de credora é, também, uma julgadora igualmente desidiosa.

Não se trata de falsa retórica e nem mesmo de argumentos sofismáticos, mas de conclusão absolutamente lógica. Pois, negar tal construção, seria admitir que a Administração pudesse alegar em seu benefício a sua própria torpeza – *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* - , situação inadmissível no direito.

Imaginemos uma situação prática. A Administração Pública está com o quadro do seu contingente de Procuradores defasado por mera questão de redução de custos. Para se evitar a prescrição do seu direito, caso o excesso de processos não possam ser intentados em momento oportuno, a Administração resolve represá-los, evitando-se, assim, a continuidade do curso do prazo prescricional. Após 6 (seis) anos, ou seja, no curso do segundo mandato do chefe do executivo que utilizou-se desta artimanha, os processos começam a ser julgados pela Administração, na quantidade suficiente para que se possa levá-los à cobrança judicial dentro do prazo

legal. Podemos observar que a Administração está se utilizando da sua condição de credora e juíza para manipular os prazos prescricionais. Não é por outro motivo que a prescrição dos créditos deve ocorrer não só quando a Administração se mantém inerte no processo judicial, mas, principalmente, quando permanece inerte no procedimento administrativo no qual, repita-se, além de credora, é juíza.

Ao agir de maneira ardilosa, não só fere a Administração Pública o princípio da eficiência pública, como também, e especialmente, o princípio da moralidade pública, ambos esculpidos no artigo 37 de nossa Constituição Federal, senão vejamos:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Aliás, Djalma Bittar¹²⁴, entende, de forma idêntica, que o ônus da morosidade da Administração é a aplicação da prescrição intercorrente, senão vejamos:

“Consequentemente, tendo o sujeito ativo, o ônus de agir, representado pelo denominado ônus de impulso ulterior ou de impulso sucessivo que objetiva a passagem de um ato processual a outro ou de uma fase procedimental a outra, a demonstração evidente , por decurso de prazo, de que a manifestação de vontade do sujeito ativo revela-se , desinteressada no cumprimento do referido ônus de agir, possibilitará ao julgador a declaração da prescrição intercorrente[...]”.

Por tais razões é que entendemos absolutamente possível a declaração da prescrição intercorrente no procedimento administrativo tributário, pois a Administração não pode ser presenteada por sua inércia, ao revés, deverá ser punida por sua desídia.

¹²⁴ Revista dialética de direito tributário, n. 72, p. 22, setembro de 2001

Lembre-mos do primado da prescrição que é o da não eternização das obrigações entre credores e devedores, assim sendo, tanto a suspensão, a interrupção quanto o impedimento são institutos que não podem ser utilizados para tornar as relações jurídicas intersubjetivas indefinidas. Socorremo-nos nas lições sempre atuais de Clovis Beviláqua ao asseverar que: “[...] deixou de haver, em nosso direito civil, a perpetuação da ação, princípio que, aliás, resulta do silêncio da lei a respeito”.¹²⁵

20.3 Conclusão

A morosidade da Administração em relação ao contribuinte no procedimento administrativo deve ser fulminada pela prescrição intercorrente, pois cabe a Administração:

- **fazer valer o sobreprincípio da Segurança Jurídica** – *princípio voltado a coordenar o fluxo das relação inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, sendo certo que tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiante que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza, conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho*¹²⁶;

- **respeitar o princípio do direito de petição do cidadão** – *pois tal direito não se restringe ao direito do cidadão contribuinte peticionar frente à Administração, mas, também, uma resposta rápida da própria administração como bem observou Marco Aurélio Greco*¹²⁷;

- **respeitar o princípio da moralidade e da eficiência pública**, prescritos no artigo 37 da Constituição em vigor. Conforme esclarece

¹²⁵ Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado por Clóvis Beviláqua. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo Ltda., 1956, p. 364

¹²⁶ Curso de direito tributário. 19ª edição, Saraiva, 2007, p. 166.

¹²⁷ Dívidas fiscais I, (Procedimento administrativo) Saraiva, SP., 1977, p. 29

Gustavo Brechbühler, “ *A moralidade administrativa constitui, hoje em dia, pressuposto de validade de todo o ato da Administração Pública (CF, art. 37, caput), ou seja, ao atuar não se pode desprezar o elemento ético. Desta sorte, o ato jurídico não terá que obedecer somente à lei, mas também à ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto (non ome quod licet honestum est*”¹²⁸. Portanto, se a Administração Pública, através de seus agentes, por desídia ou outros interesses menos nobres, não derem andamento adequado ao procedimento administrativo, estará ferindo, a golpes de foice, os princípios da moralidade e eficiência pública.

- **cumprir o primado da oficialidade** - atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, conforme preleciona Celso Antonio Bandeira de Melo¹²⁹ e Hely Lopes Meirelles¹³⁰ ;

- **respeitar a prescritibilidade das relações jurídicas**, para que não se tornem eternas as relações intersubjetivas – Pois “*As ações que dão eficácia aos direitos patrimoniais, em nosso Direito, sempre prescreveram: em 5,10,15, 20 anos, não importa, mas sempre prescreveram. Nunca se aceitou que uma dívida pudesse ficar em aberto ad aeternum*”¹³¹. E, finalmente

- **obedecer ao princípio da estrita legalidade**, uma vez que nossa constituição outorgou a Lei Complementar e, somente a ela, a competência para legislar sobre prescrição em matéria tributária.

Por tais razões, concluímos que a declaração da prescrição intercorrente no procedimento administrativo não só pode, como deve ser alegada quando a Administração ultrapassar o período de 5 (cinco) anos para uma decisão definitiva.

¹²⁸ *Imoralidade ou Má Aplicação das Regras de Decadência e Prescrição*. Disponível em: <http://www.jusnavegand.com.br/artigobruno/html>. Acesso em: 23 out. 2008.

¹²⁹ *Curso de Direito Administrativo*. 10ª Edição Revista, atualizada e ampliada. São Paulo : Malheiros, 1998. p. 321 e p. 324

¹³⁰ *Processo administrativo e em especial o tributário*, São Paulo, resenha tributária, 1975, p. 17

¹³¹ *Curso constitucional de direito tributário*, 22ª edição. Malheiros. 2006. p. 409

21 DO INICIO DA CONTAGEM DO PRAZO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Não há univocidade na doutrina a respeito de quando se começaria a contar o prazo de prescrição intercorrente no procedimento administrativo. Para alguns, seria no momento da notificação da autuação, para outros, na apresentação da impugnação¹³² e uma terceira corrente que entende que o prazo só se inicia quando da decisão administrativa definitiva¹³³.

Perfilamo-nos com o entendimento de que o prazo para a declaração da prescrição intercorrente no procedimento administrativo deve começar a correr após a apresentação da defesa ou impugnação interposta pelo contribuinte na seara administrativa, evidentemente após ser devidamente notificado do lançamento tributário.

Defendemos tal posicionamento pelas seguintes razões: 1) Como já asseveramos, o lançamento tributário é um ato administrativo definitivo e não pendente. 2) A possibilidade de ser revogado ou anulado o ato que o constituiu não o torna provisório. 3) Assim, o crédito está definitivamente transcrito em linguagem jurídica competente desde o momento de sua confecção e da sua notificação ao contribuinte devedor, feita pelo credor. 4) O crédito é definitivo, pois, como ato administrativo que é, só poderá ser alterado por outra linguagem jurídica competente.

¹³² PIMENTA, Marcos Rogério Lyryo. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. *Revista dialética de direito tributário*. 2001. p. 122. nº 71. Agos/2001.

“Destarte, sustentamos que a autoridade julgadora tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados do ingresso da impugnação/recurso no órgão julgador para decidir sobre a exigência fiscal, sob pena de prescrever o seu direito de ação de cobrar o suposto crédito. Logo, findo este prazo, e constatado que o processo fiscal permaneceu paralisado por exclusiva culpa da autoridade administrativa deve a prescrição intercorrente ser declarada e extinto o processo. Melhor dizendo, a inércia da Administração, em promover os atos necessários ao regular andamento do processo administrativo tributário que lhe compete, é causa suficiente para declarar a prescrição intercorrente daquele”.

¹³³ FEITOSA, Celso Alves. A questão da “prescrição intercorrente” no processo administrativo fiscal. *Revista dialética de direito tributário*. 2003. p.19-20. nº 94. Jun/2003.

Todo ato administrativo, repita-se, é definitivo, até que venha a ser modificado por outro ato. Exemplifica Barros Carvalho¹³⁴ que, quando o Chefe do Executivo Federal nomeia um Ministro de Estado, o ato é definitivo, mesmo que poucos dias depois venha destituí-lo do cargo. Nessa hipótese, houve outro ato administrativo definitivo do Chefe do Executivo. Pensar de forma diversa fará com que todos os atos administrativos sejam considerados provisórios.

Partindo dessa premissa, podemos começar a delinear o ponto de partida do prazo prescricional.

Antes de notificar o contribuinte devedor do lançamento tributário, não há o que se falar em início de curso do prazo prescricional, pois entre o fato evento e o fato jurídico, estamos frente ao prazo decadencial. Somente após constituído em linguagem jurídica competente, ou seja, fato jurídico tributário, é que devemos analisar o curso dos prazos prescricionais. Portanto, após devidamente notificado do lançamento, constituído está, definitivamente, o fato jurídico tributário (fato evento transcrito em linguagem jurídica apropriada prevista em lei).

Entre a notificação do lançamento feita ao contribuinte devedor até o seu vencimento, não há o que se falar em início da contagem do prazo, pois o credor, ainda, não possui o direito de pretensão, pois só irá adquiri-lo após

¹³⁴ Curso de Direito Tributário. 19ª edição, Saraiva, Pág.446/447

“Se tais argumentos tiverem procedência, não haverá o menor cabimento em estabelecer a dualidade “provisório/definitivo”, como critério de referência a tais atos. Quase tudo no direito seria provisório. Os Ministros de Estado, por exemplo, seriam provisórios, porquanto os respectivos atos de nomeação poderiam ser impugnados. Todas as sentenças seriam provisórias, uma vez que delas a parte vencida poderia recorrer. Os acórdãos dos tribunais também seriam provisórios, na medida em que pudessem suscitar novos apelos. E assim por diante. O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzido de exceções.

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura.”

o vencimento da obrigação tributária¹³⁵. Nesse caso, após o vencimento do crédito, inicia-se a contagem do prazo prescricional ordinário, sendo certo que, se a Administração Pública Tributária não ingressar com a ação judicial competente no prazo de 5 (cinco) anos, deflagrar-se-á a prescrição ordinária.

Por outro lado, se o contribuinte apresentar sua defesa ou impugnação, instaurado estará o procedimento administrativo litigioso, sendo certo que a partir deste momento, se não houver manifestação definitiva por parte da Administração, no prazo de cinco anos, previstos no artigo 174 do CTN, deverá ser declarada a prescrição intercorrente, em face da desídia e morosidade da Administração, que não poderá ser agraciada com a perpetuação ou indefinição da suspensão ou impedimento do curso do prazo prescricional.

Destarte, não poderia ser outro o momento para o início da contagem da prescrição, pois a impugnação ao procedimento administrativo interposta pelo contribuinte faz suspender a exigibilidade do crédito tributário e não o curso do prazo prescricional como insistentemente apontamos e comprovamos. Não se trata de interrupção, pois antes da notificação não havia qualquer prazo prescricional já iniciado não cabendo falar em recontagem desde o início. Portanto, só nos sobra o impedimento, que também não poderia ser aplicado, uma vez que o credor é concomitantemente juiz, portanto, com poder de influenciar na celeridade ou não da demanda administrativa, além de não haver previsibilidade na legislação complementar tributária sobre a aplicação do impedimento, mormente no que se refere ao procedimento administrativo.

¹³⁵ SILVA, Ovídio Batista da. *Direito subjetivo, pretensão de direito material e ação*. Revista brasileira de direito processual, nº. 37, 1983, p. 106.

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

Finalizando, nem a suspensão e nem o impedimento podem ser utilizados como forma de manutenção do curso dos prazos prescricionais indefinidamente.

22 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E JURISPRUDENCIA DE NOSSOS TRIBUNAIS.

Num primeiro momento parece que nossas Cortes não poderiam entender que a prescrição intercorrente poderia ser aplicada no procedimento administrativo, em face de decisão do Supremo Tribunal Federal que entendeu que, enquanto pendente de discussão administrativa o crédito tributário, não correrá o prazo prescricional. No mesmo sentido temos as decisões de órgãos Julgadores administrativos, como o 1º Conselho de Contribuintes, conforme podemos observar:

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Em decorrência do devido processo legal e do princípio da isonomia na relação jurídico-tributária, não é admissível a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Dando-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não há que se arguir. **DECADÊNCIA** - Decisão que julga parcialmente procedente o lançamento efetuado, não está realizando novo lançamento. Impertinente a contagem de prazo decadencial, tomando em conta a data da decisão de primeira instância em relação à constituição do crédito tributário, Recurso negado. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. (1º CC - Proc. 10860.000649/98-87 - Rec, 137055 - (Ac. 104-19980) - 4a C.-Rela. Meigan Sack Rodrigues - DOU 06.10.2004 - p. 44)

Evidentemente que tal posicionamento fora deflagrado de forma não exaustivamente maturada, pois se o mesmo permanecer, a nossa Corte maior e os Tribunais Administrativos, vieram inserir no universo jurídico pátrio matéria não admitida em nosso direito, qual seja, a perpetuação das obrigações jurídicas intersubjetivas, no caso em especial, as obrigações tributárias. Como exaustivamente demonstramos neste trabalho, desde Clovis Bevilacqua a Roque Carrazza, a doutrina autorizada é uníssona em entender que não podem existir obrigações de crédito perpétuas. Assim, quando certamente apresentada situação fática, nossa Corte maior, através de seus ilustres membros, irá revisar o seu posicionamento.

Na realidade, já em 1986, podemos observar que nossa Corte Suprema não admitia a suspensão dos prazos prescricionais de forma indeterminada, analisando a ementa do RE 106.217-SP, o STF reconhece a impossibilidade da manutenção de processos *ad eternum*, vez que não se poder acatar a eternização com a conseqüente e lógica imprescritibilidade das obrigações patrimoniais.

"A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da Lei n. 6.830/80, **recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido**, é a única susceptível de torná-lo compatível com a norma do art. 174, parág. único, do Cód. Tributário Nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia da lei complementar." (STF, RE 106.217-SP, Rei. Min. Octavio Gallotti, ac. de 8-8-1986, RTJ 119:328)" (Grifo nosso).

Inclusive, tal entendimento é compartilhado pelas demais Cortes Judiciais, mas exposto este ponto, somente, quando se manifestam sobre o executivo fiscal, senão vejamos:

"Tributário e Processo Civil. Execução Fiscal. ICMS. Impulsão Processual. Inércia da Parte Credora. Estagnação por mais de Cinco Anos. Prescrição Intercorrente. Reconhecimento. Artigo 40 da Lei nº 6.830/80 e Artigo 174 do CTN. Precedentes do STJ e do STF.

I - A regra inserta no art. 40 da Lei n. 6.830/80, por ser lei ordinária, deve harmonizar-se com o art. 174 do CTN, **de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal e eternizar as situações jurídicas subjetivas.**

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

III - Recurso Especial a que se nega provimento."

(Resp. 237079, Rei. Min. Nancy Andrighi, DJ 11/09/2000). – grifo nosso

...

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO PARANÁ EMBARGOS INFRINGENTES - EXECUÇÃO FISCAL - PARALISAÇÃO DO PROCESSO POR MAIS DE ONZE ANOS - FALTA DE INTIMAÇÃO DA EXEQUENTE -IRRELEVÂNCIA - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - PREVALÊNCIA DO VOTO MAJORITÁRIO QUEMANTEVE A SENTENÇA DE PRIMEIRO GRAU - EMBARGOS REJEITADOS.

Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. Há de, após o decurso de determinado tempo sem promoção da arte interessada, se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes. (STJ, 1ª Seção, EmbDiv-REsp 35540-96/SP, Rei. Min. JOSÉ DELGADO, J. 16.12.1997, DJU 06.04.1998, p. 6) TJPR - KI 114.658-7/01 – 5ª C.Cív. - Rel. Dês. Sydney Zappa – DJPR 11.11.2002. – grifo nosso.

Através das decisões supra, apesar de serem lançadas sobre os executivos fiscais, podemos observar que nossas Cortes entendem inadmissível a prescrição indefinida, ou seja, a eternização das relações intersubjetivas, daí, para levarem o mesmo entendimento ao procedimento administrativo, será, apenas, uma questão de coerência lógica e de tempo.

Alguns Tribunais Estaduais sensíveis aos argumentos lançados pelos contribuintes e corroborados por parte autorizada da doutrina, entendem absolutamente possível a ocorrência da prescrição intercorrente no procedimento administrativo fiscal, senão vejamos:

"Direito Tributário. Impugnação. Decadência. O Estado tem cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, o que equivale dizer que, no prazo de cinco anos, deve julgar a impugnação havida, sob pena de decadência. Apelação provida. (Apelação Cível nº 596038166, 1ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des. Tupinambá Miguel Castro do Nascimento, julgado em 17/04/96.

"PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO - ART. 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 reconhecer a prescrição." (Apelação Cível nº 597200054, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator: Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa.

Nessa perspectiva, nessa contingência, o CTN contempla três fases distintas, com distintos efeitos: uma, vai do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito ou da data em que se tornar definitiva a decisão que o houver anulado por vício

formal, daí fluindo o tempo e o prazo de decadência, que é peremptório, para a constituição do crédito (art. 173, I e II); a segunda, do lançamento até a solução do processo administrativo-tributário, quando, por ficção, o tempo deixa de fluir por suspensão a exigibilidade do crédito, caso em que não se opera a prescrição (art. 151, III), salvo a intercorrente, como tem decidido a jurisprudência; a terceira, que vai da constituição definitiva do crédito tributário a IV do artigo 174), também submete-se à intercorrência. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação cível 700262116562008**. Vigésima Câmara Cível. Relator: Desem. Genaro José Baroni Borges.¹³⁶ Disponível em: www.tjrs.gov.br. Acesso em: 24.out.2008).

Entretanto, em uma decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, prolatada em 1983, é que visualizamos de forma cristalina aquilo que defendemos até o momento e que oxalá, seja recepcionado por nossas Cortes Superiores, senão vejamos:

Imposto – Lançamento – Recurso- Exigibilidade Suspensa- Prazo Prescricional Intercorrente – Preliminar Acolhida. O lançamento do crédito tributário importa na sua constituição definitiva. O recurso administrativo suspende a sua exigibilidade, interrompendo , por isto a prescrição. Se porém, o aparelho fiscal não decide o recurso em tempo, deixando transcorrer espaço de tempo superior a ao do prazo prescricional, ocorre a prescrição intercorrente. (Embargos Infringente na Apelação Cível 16.246 – Duque de Caxias – 2º Grupo de Câmaras – Rel. Dês. Orlindo Elias).¹³⁷

O Supremo Tribunal Federal –STF – e o Superior Tribunal de Justiça – STJ, seguindo orientação do primeiro, entendem que não corre o prazo prescricional no curso do procedimento administrativo, havendo, segundo o posicionamento das Cortes, um hiato entre a apresentação da defesa ou impugnação do contribuinte e a decisão definitiva por parte da Administração Pública, contrariando, inclusive, sua própria orientação ao não admitirem a eternização das relações intersubjetivas. Entretanto, como acabamos de ver,

¹³⁶ Disponível em: www.tjrs.gov.br. Acesso em: 24.out.2008).

¹³⁷ in: *Revista de Direito Público* n. 65, jan./mar. De 1983.

alguns Tribunais inferiores, não se conformando com tal posicionamento, por ferir gama substancial de princípios constitucionais, vêm julgando de forma favorável ao contribuinte, considerando ocorrer a prescrição intercorrente no procedimento administrativo.

Entendemos, e conforme demonstramos neste trabalho, que a matéria deverá ser melhor analisada pelo Supremo Tribunal Federal, pois, se mantido o posicionamento, nossa Corte Constitucional permanecerá cometendo a inconstitucionalidade de reconhecer a imprescritibilidade das obrigações de crédito, no nosso caso, tributário.

23 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO JUDICIAL.

Por questão de ordem pública e para não privilegiar o credor desidioso é que a figura da prescrição intercorrente foi criada pela doutrina e pela jurisprudência. Entendemos, entretanto, que a prescrição intercorrente judicial é matéria legislada de forma explícita dentro dos textos legais, sendo assim tratada, especialmente, no direito tributário.

Conforme já expusemos, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea *b*), outorgou à lei complementar a exclusiva competência para tratar da prescrição em matéria tributária.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, ao tratar da prescrição, determinou os seus termos, como prazos, início de contagem e as formas de interrupção e suspensão.

No transcurso do presente, verificamos que o parágrafo único e seus incisos do artigo 174 do Código Tributário Nacional, normatizam as formas de interrupção da prescrição em matéria tributária, sendo certo que na interrupção o prazo começa a ser recontado de seu início.

Quanto às formas de suspensão, observamos que o CTN tratou-o de forma explícita no parágrafo único do artigo 154, demonstrando que o prazo não corre entre a concessão da moratória e, por via de consequência, do parcelamento – pois as regras da moratória (gênero) são aplicáveis ao parcelamento (espécie).

Finalmente, quanto às formas de impedimento, pudemos estudá-las em parágrafos próprios, demonstrando que as mesmas só se aplicam por ordem legal e quando a demora das providências independerem de qualquer das partes interessadas.

Após recapitularmos nossos estudos, podemos dar continuidade aos mesmos para sabermos se aplicamos a prescrição intercorrente ao processo tributário.

Para nós, não resta a menor dúvida de que a prescrição intercorrente aplica-se, sim, ao processo de execução tributário, pois, nos termos do artigo 174, § único, especialmente, seu inciso I, a prescrição se interrompe com o despacho que autoriza a citação do contribuinte executado. Ora, se a prescrição se interrompe com o despacho autorizador da citação, ela (prescrição) só pode começar a ser recontada (mais cinco anos) a partir do referido despacho, sendo certo que, se a Administração não logrou êxito após esse período, no sentido de localizar bens e direitos do contribuinte que possam saldar seu débito, perderá o direito de continuar fazê-lo.

Repetimos com veemência que a prescrição é instituto de ordem pública, portanto, não podem as relações se perpetuarem, pois isto traria um peso eterno sobre o devedor e um excesso de trabalho para o credor – no caso o Estado – que obrigaria seus agentes a trabalharem indefinidamente em processos, cujo andamento se estenderia por décadas sem solução de conflito, prejudicando, destarte, o bom andamento dos processos que poderiam sofrer uma definição mais célere com resultados positivos para a Administração e para os administrados .

Assim sendo, o Código Tributário Nacional, especialmente após a Constituição de 1988, não prevendo qualquer tipo de suspensão, a não ser aquelas previstas no parágrafo único do artigo 154, demarca o reinício da contagem do prazo prescricional, após o despacho que autoriza a citação do executado, deflagrando - como já dissemos, no interregno de 5 (cinco) anos, sem definição ou penhora de bens e direitos do executado por parte da exequente – a prescrição no curso do processo.

Vários autores e a própria jurisprudência entendem possível a aplicação da prescrição intercorrente no executivo fiscal tributário, entretanto há dissidência em relação à matéria. Alguns autores entendem possível, ao

contrário do que vimos defendendo, a aplicação da Lei 6.830/80 em matéria de prescrição, dentre eles podemos destacar Daniel Monteiro Peixoto¹³⁸, Renato Lopes Becho¹³⁹, e André Luis Marques¹⁴⁰. Vindo ao encontro de nossa tese, temos a guarida de Kiyoshi Harada¹⁴¹, Gustavo Brechbüler¹⁴² e Wilney Magno de Azevedo¹⁴³. O mesmo ocorre com as decisões judiciais, conforme veremos em capítulo específico. Entretanto, apesar da discordância da forma, as vozes da doutrina e da jurisprudência são uníssonas ao asseverar a possibilidade da declaração da prescrição intercorrente em matéria tributária, especialmente, nos executivos fiscais.

¹³⁸ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição intercorrente na execução fiscal: vertentes do STJ e as inovações da lei 11.051/2004 e da lei complementar n. 118/2005. **Revista dialética de direito tributário**. 2006. p. 11. nº125. Fev/2006.

¹³⁹ BECHO, Renato Lopes. Prescrição intercorrente nos executivos fiscais e a lei 11.051. **Revista dialética de direito tributário**. 2006. p. 50. nº125. Fev/2006.

¹⁴⁰ MARQUES, André Luis. Prescrição intercorrente e a súmula 314/STJ. **Revista dialética de direito tributário**. 2009. p. 9. nº 160. jan/2009

¹⁴¹ HARADA, Kiyoshi. Prescrição intercorrente na Execução Fiscal. Disponível em: <http://www.jusnavegand.com.br/artigobruno/html>. Acesso em: 23 out. 2008.

¹⁴² BRECHBÜHLER, Gustavo – Imoralidade ou Má Aplicação das Regras de Decadência e Prescrição. <http://socrates.trf5.gov.br/netacgi/nph-brs.exe?CO1=ou&CO2=ou&CO3=ou&OP1>

¹⁴³ SILVA, Wilney Magno de Azevedo Silva. O reconhecimento judicial da prescrição tributária na execução fiscal. Disponível em: www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewArticle/118 . Acesso em: 23 out. 2008.

24 DO INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO JUDICIAL

Como reiteradamente vimos defendendo, o § único e os incisos do artigo 174 do CTN são bastante claros em relação ao início da contagem do prazo prescricional. Pois o mesmo não poderia ocorrer em outro momento, a não ser aquele em que a interrupção é reconhecida, no nosso caso, após o despacho autorizador da citação do contribuinte devedor.

A partir do despacho que autoriza a citação do contribuinte devedor, como já salientamos anteriormente, reinicia-se o prazo de cinco anos para que a exequente tome as providências cabíveis, no sentido de garantir seu crédito através da penhora de bens e direitos do devedor.

Para nós, é bastante óbvio que, se isto não ocorrer no prazo de cinco anos, a exequente perde o seu direito de exigir seu crédito e deflagra-se a prescrição intercorrente.

A doutrina e a própria jurisprudência vêm de forma maciça reiterando a possibilidade da ocorrência da prescrição intercorrente em matéria tributária, entretanto, não há uniformidade em relação ao momento em que o início do prazo começa a fluir.

Em estudo profícuo, Daniel Monteiro Peixoto faz uma comparação das teses dissonantes em relação ao início da contagem do prazo da prescrição intercorrente, demonstrando cinco momentos distintos¹⁴⁴ acatados, principalmente, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

¹⁴⁴ PEIXOTO, Daniel. *Prescrição intercorrente na execução fiscal: vertentes do STJ e as inovações da lei 11.051/2004 e da lei complementar n. 118/2005*. *Revista dialética de direito tributário*. 2006. p. 14 e 15. n.º125. Fev/2006.

- i) Contagem a partir da constituição definitiva do crédito tributário;
- ii) Contagem a partir da citação da parte contrária;
- iii) Contagem a partir da suspensão da execução;
- iv) Contagem a partir de um ano do despacho que suspende o processo, e
- v) Contagem a partir da data do arquivamento do processo.

Para chegar aos momentos transcritos acima, o autor faz um quadro comparativo das decisões do Superior Tribunal de Justiça, por amostragem, demonstrando, em parte, as dissonâncias existentes no STJ. Senão vejamos:

“Neste segundo ponto, após o ajuizamento da ação, é que começam a surgir os problemas de maior gravidade, visto que todos estes acontecimentos (i a vi), pelo que se constata da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, já foram elenca-dos como aptos a interromper (determinar o reinício) da contagem do prazo. Segue quadro demonstrativo que ilustra os posicionamentos já adotados:

	A Acórdão	B Órgão	C Aplica- ção do art. 8º, §2º, LEF	D Ocor- rência de Citação	E Ocor- rência de Penh ora	F Termo Inicial do Prazo	G Admite o Reconhe- cimento de Ofício da Prescrição
1	<i>Resp n. 134.752/RS</i> (Gomes de Barros - set/98)	1ª T	...	Não	Não	Fim da suspensão da exec. de 1 ano	...5
2	<i>Resp n. 106.816/PR</i> (Peçanha Martins - mar/99)	T T	Não	Não	Não	Constituição def. do crédito tributário	...
3	<i>REsp n. 123.392/SP</i> (Eliana Calmon - jun/00)	2ª T	Não	Não	Não	Constituição def. do crédito tributário	...
4	<i>ERespn. 85.144/RJ</i> (José Delgado- f ev/01)	1ª S	Não	Não	Não	Constituição def. do crédito tributário	...
5	<i>Resp n. 327.268/PE</i> (Eliana Calmon - mar/03)	1ª S	Não	Não	Não	Constituição def. do crédito tributário	Não
6	<i>AqRq no AG n. 488.307/RJ</i> (Franciulli Netto - mai/03)	2ª T	Não	Não	Não	Constituição def. do crédito tributário	...
7	<i>Resp n. 463.010/ES</i> (Gomes de Barros - set/03)	1ª T	...	Não	Não	Arquivamento da execução	Não
8	<i>AqRq no AI n. 468. 723/MG</i> (Luiz Fux - set/03)	j. T	Não	Não	Não	Constituição def. do crédito tributário	...
9	<i>REspn. 588.715/CE</i> (Castro Meira - abr/04)	2ª T	Não	Não	Não	Constituição def. do crédito tributário	Não
10	<i>REspn. 625.193/RO</i> (Luiz Fux - fev/05)	1ª T	...	Não	Não	Suspensão da execução	...
11	<i>AqRq no AI n. 606.623/PE</i> (Franciulli Netto - mar/05)	2ª T	Não	Não	Não	Arquivamento da execução	Não

12	Resp n. 432.586/RO (Eliaana Calmon - jun/03)	2ª T	Não	Sim	Não	Citação da parte contrária	Não
13	Resp n. 513.348/ES (José Delgado - out/03)	1ª T	...	Sim	Não	Arquivamento da execução	Não
14	REspn. 5 10.1 90/MA (Luiz Fux - fev/04)	1ª T	Não	Sim	Não	Suspensão da execução	Não
15	REsp n. 687.076/PE (Eliaana Calmon - abr/05)	2ª T	Não	Sim	Não	Citação da parte contrária	Não

Trata-se de levantamento, por amostragem, das principais tendências argumentativas do STJ. As linhas pontilhadas indicam que o acórdão não registra manifestação expressa sobre o tema”.¹⁴⁵

Após analisar cada um dos momentos em que se iniciaria a contagem do prazo da prescrição intercorrente na execução fiscal, o autor emite conclusão que vem ao encontro do que até aqui defendemos em nosso trabalho, conforme podemos observar da transcrição abaixo:

“...
i) Em que pese a variedade de posicionamentos na jurisprudência da Corte Superior sobre a determinação do dies a quo para a contagem do prazo que culmina em prescrição intercorrente, acaba se sobressaindo a seguinte orientação: da constituição do crédito tributário (art. 174 do CTN) inicia-se a contagem para que haja o ajuizamento e a citação da parte contrária; uma vez ocorrida a citação válida, há a interrupção da prescrição (art. 174, parágrafo único, inciso I - antiga redação), i.e., há o reinício da contagem do prazo, havendo mais cinco anos para que ocorra a penhora dos bens do executado. Trata-se de desdobramento coerente com a ideia de que o Código Tributário Nacional deve de prevalecer sobre as diretrizes da LEF. Este é o entendimento a ser tomado com relação às execuções fiscais cujas iniciais foram despachadas antes de 9 de junho de 2005 (data de início da vigência da LC n. 118, que altera a redação do art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN);
ii) Com relação às execuções fiscais em que o despacho de deferimento da inicial ocorrer após 9 de junho de 2005, não mais se poderá adotar a citação como fato que determina a interrupção (reinício) da contagem da prescrição, mas o próprio despacho (cf. nova redação do art. 174, parágrafo único, inciso I). Assim, despachada a inicial da ação, inicia-se o lapso comum de cinco anos

¹⁴⁵ Peixoto, Daniel Monteiro. Prescrição intercorrente na execução fiscal: vertentes do STJ e as inovações da lei 11.051/2004 e da lei complementar n. 118/2005. *Revista dialética de direito tributário*. 2006. p. 13. nº125. Fev/2006.

*para que haja a citação e a penhora de bens do executado.*¹⁴⁶

O Superior Tribunal de Justiça, em 08 de fevereiro de 2006, publicou a súmula 314, com os seguintes fundamentos:

“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”.

Podemos construir da súmula supra que o Superior Tribunal de Justiça criou mais uma forma de interrupção da prescrição em matéria tributária, além das prescritas nos incisos do artigo 174 do Código Tributário Nacional, qual seja, ao final do prazo de suspensão de um ano do processo da execução fiscal. Assim, poderíamos entender que, conforme a súmula descreve, a norma da prescrição intercorrente em matéria tributária deveria ser acrescida da seguinte forma:

“Dado o fato de que o processo de execução fiscal ficou suspenso por um ano, deve ser reconhecida a interrupção do prazo prescricional, contando-o por igual período de cinco anos.”

Acabamos de observar que o Superior Tribunal de Justiça legiferou no sentido de se criar mais uma nova modalidade de interrupção da prescrição em matéria tributária, qual seja, a suspensão do processo por um ano. Não precisamos tecer maiores comentários sobre tal súmula, pois a mesma fez o que nem mesmo a lei ordinária conseguiu, ou seja, criar novo prazo de interrupção prescricional.

Assim, a súmula 314 do STJ em nada alterou nosso posicionamento, quanto ao momento em que se deve considerar interrompida a prescrição no curso do processo.

¹⁴⁶ Peixoto, Daniel Monteiro. *Prescrição intercorrente na execução fiscal: vertentes do STJ e as inovações da lei 11.051/2004 e da lei complementar n. 118/2005. Revista dialética de direito tributário*. 2006. p. 22. nº125. Fev/2006.

Após tudo o que até aqui foi dito, entendemos não haver dúvidas, partindo, evidentemente, do ponto de referência por nós adotado, de que a interrupção deflagra-se com o despacho autorizador da citação do contribuinte, reiniciando sua contagem pelo tempo integral de cinco anos para que a Administração possa, através de seus representantes garantir, penhorando tantos bens quanto bastem para adimplir o crédito, sendo certo que exaurido o lapso temporal em comento, deverá ser declarada a prescrição intercorrente a pedido do contribuinte ou de ofício.

Cumpre obtemperar que as alterações do artigo 40 da Lei 6.830/80, deflagrada pela Lei 11.051/2004 são inconstitucionais, a um por reiterar em seu *caput* que a suspensão do processo não faz correr o prazo prescricional (voltando a máxima de tornar imprescritível a exigência no curso do processo), e a dois por estipular o termo inicial a partir da data da decisão que ordenar o arquivamento dos autos (contrariando o inciso I, do art. 174 do CTN, que demarca como termo inicial da interrupção no processo o despacho autorizador da citação do contribuinte). Não custa repisar que ambas as matérias são de competência de Lei Complementar, tanto sob o aspecto formal quanto sob o aspecto material, portanto, as citadas alterações não podem prevalecer, pois estão fulminadas pela inconstitucionalidade.

Entretanto, quanto a parte em que autoriza o juiz a decretar de ofício a prescrição, tal matéria é totalmente voltada ao processo e ao magistrado, portanto, fora da seara da Lei Complementar. Concluindo, o magistrado pode decretar de ofício a prescrição, pois referida matéria é de competência de lei ordinária, mas não se pode alterar o momento da interrupção e nem as formas de suspensão, pois, como não casamos de dizer, referida matéria é exclusiva de Lei Complementar, conforme prescreve o artigo 146, alínea c, inciso II, de nossa Constituição. Aliás, a possibilidade de o magistrado poder decretar de ofício a prescrição intercorrente em matéria tributária, já havia

sido totalmente sedimentada em várias decisões das cortes inferiores e superiores do País, como vimos em capítulos anteriores.

25 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO EXECUTIVO FISCAL E JURISPRUDENCIA DE NOSSOS TRIBUNAIS

A discussão é menos acirrada quando nos referimos à aplicação da prescrição intercorrente nos executivos fiscais. Aqui, apesar da dissonância dos fundamentos, existe certa hegemonia de nossos tribunais, inclusive dos tribunais superiores.

Ao analisarmos a jurisprudência, vamos verificar que há, sim, esta univocidade de entendimento, conforme podemos observar das decisões abaixo transcritas:

EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - ARTIGO 174 DO CTN - EXECUTADO – CURADOR ESPECIAL - DEFENSOR PÚBLICO - NOMEAÇÃO - LEGALIDADE - PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE PRESCRIÇÃO - PETIÇÃO NOS AUTOS DA EXECUÇÃO - ADMISSIBILIDADE -ARTIGO 166 DO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO - VIOLAÇÃO – INOCORRÊNCIA.

Inexiste qualquer ilegalidade na nomeação de defensor público para defesa dos interesses do executado que não detém procurador nos autos, ou quando revel, bem como na hipótese de não ser localizado o devedor. É o que se extrai da orientação do STJ, consubstanciada na Súmula nº 196.

Por outro lado, uma das funções da Defensoria Pública consiste, justamente, em atuar como curador especial, conforme se colhe da Lei Complementar nº 80/94 (art. 4º, VI).

Em execução fiscal, o pedido de reconhecimento de prescrição não necessita ser formulado em sede de embargos, admitindo seja feito por simples petição nos autos da própria execução.

Se o juiz, na execução fiscal, não reconheceu a prescrição, de ofício, mas em atenção ao requerimento formulado pelo réu, representado pelo Defensor Público nomeado, não há que se falar em violação do art. 166 do Código Civil brasileiro.

Firme no prazo estipulado no art. 174 do CTN e considerando a importância da prescrição, como meio destinado à estabilidade social, imperioso reconhecer a ocorrência de prescrição intercorrente, na execução fiscal, quando o processo fica suspenso por mais cinco (05) anos, sem que o Fisco-exeqüente adote medidas efetivamente

concretas para o desenrolar processual.(TJMG - AC 286.464-3/00 - 8ª C. Cm - Cív. Des. Silas Vieira – DJMG 12.12.2002 -p. 01)¹⁴⁷.

...

4691 - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Pronuncia-se prescrição intercorrente quando a parte credora, mantendo-se inerte por mais de cinco anos, não promove atos de impulso processual, sendo pacífica a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da necessidade de se harmonizar a aplicação do art. 40 da Lei nº 6.830/80 com o art. 174 do Código Tributário Nacional. Agravo improvido. (TRF 2ª R. -AIT-REO 2001.51.15.002226-0-4ª T. -Rei. Dês. Fed. Fernando Marques- DJU 11.07.2003-p. 231).¹⁴⁸

5030 - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR – PRECEDENTES - CITAÇÃO POR EDITAL - NOMEAÇÃO DE CURADOR ESPECIAL - O art. 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no art. 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o art. 146, III, b, da CF. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, e em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN. Após o decurso de determinado tempo, sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que afronta os princípios informadores do sistema tributário a prescrição indefinida. Paralisado o processo por mais de 5 (cinco) anos impõe-se o reconhecimento da prescrição, ainda que a pedido de curador especial nomeado no caso de a parte executada ter sido citada por edital. O curador especial age em juízo como patrono sui generis do réu revel citado por edital, podendo pleitear a prescrição intercorrente. Recurso especial desprovido. (STJ - REsp 511.598 - (2003/0036009-2) -BA- 1ª T.- Rel. Min. Luiz Fux- DJU 01.03.2004-p. 132).¹⁴⁹

¹⁴⁷ Revista de estudos tributários. N. 30. Síntese. Pág. 93

¹⁴⁸ Revista de estudos tributários. N. 34. Síntese. nov./dez. 2003. Pág. 100

¹⁴⁹ Revista de estudos tributários. N. 39. Síntese. set./out. 2004. Pág. 90

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”.

Conforme já asseveramos, apesar de em algumas decisões, - especialmente em razão do momento em que ocorreria a interrupção -, os argumentos não serem idênticos, não resta a menor dúvida de que nossos tribunais estaduais e federais, inclusive, os superiores, adotaram, definitivamente, a possibilidade da decretação da prescrição intercorrente em matéria tributária, especialmente nos executivos fiscais.

26 CONCLUSÕES

Por tudo o que até aqui defendemos, podemos concluir que:

- 26.1 A prescrição nos primórdios já era identificada no direito Romano, não sendo, portanto, instituto novo no direito;
- 26.2. O instituto da prescrição objetiva não eternizar as relações intersubjetivas, objeto do direito;
- 26.3. Assim, a prescrição está respaldada em vários princípios constitucionais e infraconstitucionais, explícitos e implícitos;
- 26.4. A prescrição é instituto previsto em vários ramos do direito, inclusive, o direito tributário, inserido em seus enunciados de forma explícita;
- 26.5. A prescrição intercorrente, também, vem estampada nos enunciados prescritivos tributários, especialmente o artigo 174, § único, inciso I, do Código Tributário Nacional;
- 26.6. As formas de suspensão, interrupção e impedimento, foram tratadas pelo Código Tributário Nacional, não se justificando a aplicação de nenhum tipo de integração da legislação para identificá-las;
- 26.7. O objetivo da prescrição intercorrente é o mesmo da prescrição ordinária, qual seja, a não eternização dos direitos e obrigações nas relações intersubjetivas;
- 26.8. Nenhum tipo de suspensão ou impedimento pode deflagrar a cessação do prazo prescricional por tempo indeterminado, sob pena de se eternizarem as relações intersubjetivas;

- 26.9. O instrumento introdutor de normas competente para veicular matéria de prescrição no direito tributário é a Lei Complementar, conforme prescreve o artigo 146, inciso III, alínea *b*), de nossa Constituição;
- 26.10. As normas insertas na lei 6.830/80 sobre prescrição são inconstitucionais. Antes da atual constituição por perpetuarem os prazos prescricionais e na vigência da atual constituição por não poder veicular matéria de prescrição por se tratar de lei ordinária;
- 26.11. O mesmo se aplica em relação às alterações da lei 6.830/80, inseridas pela Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004, em face da inconstitucionalidade por ter sido veiculada por lei ordinária;
- 26.12. O instituto da prescrição intercorrente não foi importado de nenhum outro ramo do direito, pois, como demonstramos, tanto o direito civil quanto o direito penal, baseiam a intercorrência da prescrição em enunciados prescritivos próprios, como ocorre com o direito tributário;
- 26.13. A prescrição intercorrente pode e deve ser aplicada, também, ao processo tributário administrativo, pois neste a Administração, além de credora interessada, é também juíza, não se lhe aplicando o instituto do impedimento após a data de vencimento do lançamento tributário;
- 26.14. Os primados que balizam a possibilidade da declaração da prescrição intercorrente no procedimento administrativo são: o sobreprincípio da segurança jurídica; o princípio que garante o direito de petição; o princípio da oficialidade; o princípio da moralidade; o princípio da eficiência pública e o princípio da prescritibilidade das relações jurídicas. Cumpre obtemperar que são todos princípios e não limites objetivos;
- 26.15. A prescrição intercorrente no procedimento administrativo tributário vem sendo reconhecida pela doutrina e timidamente pela

jurisprudência dos tribunais inferiores. Entretanto, se analisarmos o fundamento das Cortes Superiores para justificar a prescrição intercorrente nos executivos fiscais, não há justificativa de não reconhecê-la na seara administrativa;

26.16. A prescrição intercorrente no processo de execução fiscal é reconhecida não só pela doutrina, mas, também, pelo Poder Judiciário, apesar de observarmos na fundamentação das decisões, certas contradições, especialmente quanto ao momento do início de sua contagem, que deverão ser sanadas pelas Cortes;

26.17. O início do fluxo temporal da prescrição intercorrente na seara administrativa deverá ocorrer a partir do vencimento do crédito objeto do lançamento ou da apresentação da defesa ou impugnação do contribuinte;

26.18. O início do fluxo temporal da prescrição intercorrente na seara judicial deverá ocorrer a partir do despacho autorizador da citação do contribuinte, conforme exaustivamente demonstramos no presente trabalho.

Em síntese conclusiva, objetivamos, com o presente trabalho, lançar alguns argumentos, baseados na melhor doutrina e jurisprudência pátria, para repensarmos a aplicação do instituto da prescrição intercorrente nos executivos fiscais e, especialmente, no procedimento administrativo.

27. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABAL, Rafael Peixoto. *Decadência e os Tributos sujeitos ao lançamento por homologação*. Cidade São Paulo: Juruá, 2005.

ALVIM, Tereza Arruda et alii. *Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário*. São Paulo: RT, 1995.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva. 10^a ed., 2004.

ATALIBA, Geraldo – *Hipótese de incidência tributária*. – Malheiros – 1992.

_____. *Lei Complementar na Constituição*. SP. RT. 1975

_____. *Prescrição do crédito fiscal* – Matéria de natureza processual

_____. *Aplicação do código de processo civil*. Revista de direito tributário. São Paulo, RT, 1980 (IV) 11/12:374-83.

_____. *Prescrição quinquenal das contribuições previdenciárias*. Revista de direito tributário. São Paulo, RT, 1981 (V) 17/18:263-79.

BALLEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Derzi. 11^a edição. Forense. 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 10^a edição. Malheiros. 1998

BECKER, Alfredo Augusto – *Teoria geral do direito tributário* – Saraiva, 1972.

_____. *Carnaval Tributário*. 2^a edição. Ed. Lejus. 2004.

BECHO, Renato Lopes. A prescrição intercorrente nos executivos fiscais e a Lei. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo. Fevereiro de 2006. nº125:50

BERTI, Clélio. *Processo Fiscal – Teoria e Prática*. Cidade: São Paulo. Cone, 1995.

BEVILAQUA, Clovis. *Comentários ao Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. 11^a edição. Rio de Janeiro. Editora Paulo de Azevedo Ltda. 1956.

BITTAR, Djalma. Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário – *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo. Setembro de 2001. nº 72:18

BOBBIO, Norberto – *Teoria della norma giuridica*, Torino, Gianpichelli, 1958.

BORGES, José Souto Maior – *Proposições tributárias*, Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1975.

_____. *Lei Complementar tributária*. São Paulo. Revista dos Tribunais. São Paulo. 1975.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4ª ed. São Paulo: RT., 2004.

CÂMARA LEAL, Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*. Rio de Janeiro, Forense, 2ª edição. 1969.

CAMPOS MOREIRA, José Edson. *A Linguagem competente do direito, a teoria das provas e a responsabilidade tributária dos administradores das sociedades civis e comerciais*, - dissertação de mestrado apresentada em junho de 2001, perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CAMUS, Albert. *L'Homme Revolte*, Paris, Gallimard, 1951

CARDOSO, Paulo Leonardo Vilela. *Prescrição Intercorrente no Processo de execução*. Revista de doutrina da 4ª Região. Publicação Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região. EMAGIS.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Lei Complementar nº 118 e a prescrição da pretensão de restituição do indébito tributário. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo. Junho de 2005. nº 117.

CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto de Renda*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. ICMS. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: RT, 1991.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva., 1998.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário – Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Decadência e prescrição*. In: *Caderno de pesquisas tributárias n. 1. coordenação de Ives Gandra da Silva Martins*, São Paulo, Resenha Tributária, 1976.

_____. *Lançamento por homologação – decadência e pedido de restituição – repertório IOB de jurisprudência*. 1ª quinzena de fevereiro de 1997 (-) 3:77-82.

_____. *Natureza jurídica do lançamento*. Revista de Direito tributário. São Paulo, RT, 1978, (2)6:124:137.

CASSONE, Vitório. *Processo Tributário – Teoria e Prática*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CASTRO, Alexandre Barros. *Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. Saraiva. São Paulo. 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil, vol.1.* .Saraiva. 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 2000.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed. São Paulo: Forense, 2005

_____. *Decadência e prescrição contra a fazenda pública – termos iniciais e regra de contagem – “in” Decadência e prescrição – volume II*. RT. São Paulo. 1979.

CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Processo*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. *Processo Tributário*, 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*. Tese apresentada para a obtenção da titularidade na faculdade de direito da universidade de São Paulo. São Paulo. 1991.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v. 3. São Paulo, Saraiva. 2005.

_____. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. Saraiva. 18ª edição. 2006.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo* – Editora Obelisco- São Paulo. 1968.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Editora Revista dos Tribunais, 1972.

FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição no direito tributário*. Editora Resenha tributária – 3ª edição – 1976.

FARIA, Edmur Ferreira de. *Curso de direito administrativo positivo*. 4ª edição. Del Rey. Minas Gerais. 2001.

FEITOSA, Celso Alves. A questão da "prescrição intercorrente" no processo administrativo fiscal. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo. Julho de 2003. nº 94:18

FERNANDES, Odmir et alii. *Lei de Execução Fiscal*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. Saraiva. 22ª edição.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 3ª edição. Malheiros. São Paulo. 1998.

FORONUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*, 2ª ed. Buenos Aires, Depalma, 1970.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Execução Fiscal – Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

GIANNINI, A .D. *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956
_____. *instituciones del derecho tributario, tradução espanhola*. Madrid, 1957.

GIRAR, Paul-Frédéric. *Manuel élémentaire de droit Romaní (Paperback)*. Paris. Rousseau Cie. 1929.

GODILLO, Augustin A., *Procedimiento y recursos administrativos*. Buenos Aires. 1971.

GRECO, Marco Aurélio. *Dívidas fiscais I, (procedimento administrativo)* Saraiva. São Paulo, 1977.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário – ed. Atlas – 16ª edição*, 2007.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Nova Fronteira. Século XXI, 1999.

JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*.ed. Lino professional lima. 1969.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Dicionário Jurídico Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Ed. Martins Fontes. São Paulo. 1991.

LATTANZI, Sérgio Igor. *A regra-matriz de incidência tributária do IPTU*. Dissertação apresentada para a obtenção da titularidade de Mestre em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 3ª edição, Editora Atlas, 2008.

MARQUES, André Leri. Prescrição intercorrente e a Súmula nº 314/STJ. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo. Janeiro de 2009. nº 160:9

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Decadência e Prescrição. *Caderno de Pesquisa Tributária*, V. 1, Cidade: Resenha dos Tribunais, 1991. _____ . *Processo Administrativo Tributário*. Pesquisas Tributárias. Nova série, 5, RT, 8ª ed. atual., 2002.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 15ª edição. RT. 1990.

_____. *Processo administrativo em especial o tributário*. São Paulo. Resenha Tributária. 1975.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*, Tomo I, § 12, Campinas:Bookseller, 1999.

_____. *Tratado de direito privado*, Tomo VI, § 665, Campinas:Bookseller, 1999.

MONTEIRO NETO, Nelson, *Pode agora, com a Lei nº 11.051, o juiz pronunciar de ofício a prescrição intercorrente em processo de execução fiscal*. Revista dialética de direito tributário. São Paulo. Junho de 2005. nº 117:77.

MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito Romano, vol. II*, 6ª edição., Forense, Rio de Janeiro, 2003.

NADER, Paulo. *Curso de direito civil. Parte geral. Vol. 1*. São Paulo. Forense. 2004.

NEGRÃO, Theotonio. *Código de Direito Civil*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Código de Processo Civil*. 40ª ed. São Paulo: Saraiva., 2008.

NEVES, Marcelo. *Teoria da constitucionalidade das leis*. Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. Saraiva. São Paulo. 1989.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição intercorrente na execução fiscal: vertentes do STJ e as inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo. Fevereiro de 2006.125:11 -

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. 1, São Paulo, Forense, 2004.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *ICMS – Questões Polêmicas* . Cidade: São Paulo. Juruá, 2005.

PIETRO, Maria Sylvia di. *Direito administrativo* – 10ª edição. Atlas. São Paulo. 1999.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo. Agosto de 2001. nº 71:119 .

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aspectos controvertidos da cobrança de créditos tributários. *Revista dialética de direito tributário*. Setembro de 2007. nº 144:45.

PLAINOL, Marcel. *Trate élémentaire de droit civil*. Paris. LGDJ. 1948.

REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 3ª ed., São Paulo. Saraiva. 1994.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Comentários ao código tributário nacional*. 3ª edição. Forense. 1998.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil, vol. I*. saraiva.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro & Tributário*. 10ª. Ed. Cidade: Renovar, Rio de Janeiro. 1995.

ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Trad. Genaro Carrió. Buenos Aires, Eureba. 1974.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. *Decadência e Prescrição no direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Tributação e Processo*. Coordenador. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2007.

SAVIGNY, Friedrich Carl von. *Trate de droit romain, trad. M. Ch. Chenoux*. Paris. Librairie de Firmin Didot Frère, 1855.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguagem geral*. Ed. Cultrix. 30ª edição. São Paulo. 2008.

SICHES , RECASÉNS. *Nuevueva Perspectiva de la equidad, in La nueva filofía de la interpretación del derecho*. Porruá. México. 1973

SILVA, De plácido e. *Dicionário Jurídico*. Forense. São Paulo. 2009.

SILVA, Ovídio Batista da. *Direito subjetivo, pretensão de direito material e ação*. Revista brasileira de direito processual, nº. 37, 1983.

SOARES DE MELLO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. São Paulo,. Dialética. 1997.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª ed. São Paulo. Resenha dos Tribunais.. 1975.

TELLES, Inocêncio Galvão. *Manual de direito das obrigações – Coimbra-Tomo I* - 2ª edição – 1965.

TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. Porruá. México. 2007.

THEODORO JR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*, 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 1999.

_____. *Processo de execução*. 21ª edição, São Paulo, Editora Universitária de direito, 2002.

TOMÉ, Fabiana. *A prova no direito tributário*. 2ª edição. São Paulo. Noeses. 2008. pág. 55.

TUSA, Gabriele. *Cláusulas gerais no código civil de 2002*. Tese apresentada para a obtenção da titularidade de Doutor em direito pela Universidade de São Paulo. São Paulo. 2008.

VANONI, Enzo., *Natureza e interpretação das leis tributárias*, trad. Rubens Gomes de Sousa, R. de Janeiro, Ed. Financeiras.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: parte geral, vol. 1*. 3ª edição. São Paulo. Atlas. 2003.

VIEIRA, Maia Leonor Leite. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo. Dialética: 1997.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Revista dos Tribunais. 1998.

- Escritos jurídicos e filosóficos, vol. 1, Axis Mundi IBET, 2003

- Escritos jurídicos e filosóficos, vol. 2, Axis Mundi IBET, 2003

ARTIGOS INTERNET.

ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. *Decadência e prescrição*. 2º Concurso de monografia Talento Universitário. Disponível em:

www.facs.br/revistajuridica/edicao_marco2005/discente/disc03.doc.

Acesso em: 26 nov. 2008.

BRECHBÜHLER, Gustavo - *Imoralidade ou Má Aplicação das Regras de Decadência e Prescrição*.

Disponível em:

socrates.trf5.gov.br/netacgi/nph-brs.exe?CO1=ou&CO2=ou&CO3=ou&OP1 .

Acesso em: 21 nov.2008.

HARADA, Kiyoshi. *Prescrição intercorrente na Execução Fiscal*.

Disponível em: http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=350 .

Acesso em: 17 set. 2008.

JESUS, Damásio Evangelista de. *Prescrição penal e rogatória não cumprida*. p. 02 e 03.
Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4596> –
acessado em 27 dez. 2008

MACHADO, Hugo de Brito. *Hierarquia das Leis*.
http://www.conjur.com.br/2008-fev-11/lei_ordinaria_nunca_revogar_lei_complementar?pagina=1.
acessado em: 19.07.2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Prescrição e Decadência em Matéria Tributária*.
Disponível em: <http://www.jusnavegand.com.br/artigobruno/html>.
Acesso em: 23 out. 2008.

RIBEIRO, Júlio Dalton. *Prescrição da Ação de Cobrança do Crédito Tributário: sua intercorrência e seu reconhecimento ex officio*.
Disponível em: www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/rt/bio/609/0. .

SILVA, Wilney Magno de Azevedo. *O reconhecimento judicial da prescrição tributária na execução fiscal*.
Disponível em: www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewArticle/118 . Acesso em:
23 out. 2008.

TOURINHO, Andréa Martins. *do instituto da prescrição penal*.
<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=965>. Acessado em:
23.09.2008.

JURISPRUDÊNCIAS

BRASIL. Conselho de Contribuintes - 1º CC - Proc. 10860.000649/98-87 - Rec, 137055 - (Ac. 104-19980) - 4a C.-Rela Meigan Sack Rodrigues - DOU 06.10.2004 - p. 44).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 314. Acesso: www.stj.jud.br

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 88999/ Rs - Recurso Especial - 1996/0011521-4 - Ministro DEMÓCRITO REINALDO - T1 - PRIMEIRA TURMA
- Dj 19/08/1996 P. 28441

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1054859 / SP AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 2008/0119648-6 - Ministro HERMAN BENJAMIN T2 - SEGUNDA TURMA - DJe 19/12/2008

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça REsp 622.165/PE, 1ª T., Rel. Min. LUIZ FUX, un., DJ 30.08.2004, p. 224. Revista de estudos tributários. N. 42. Síntese. Pág. 67

_____.AgRg-AI 568.522-(2003/0215580-5)-MG-1ª T.-Rel. Min. Luiz Fux - DJU 28.06.2004 -p. 197) Revista de estudos tributários. N. 39. Síntese. Pág. 103

_____.BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Resp 586644 (20030099163-5) RO – 1ª T.– Rel. Minsitro Luiz Fux – DJU 09/12/2003 – p. 237.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Resp 511.598 (2003/0036009-2) BA – 1ª T.– Rel. Minsitro Luiz Fux – DJU 01.03.2004 – p.132. Revista de estudos tributários. N. 39. Síntese. set./out. 2004. Pág. 90

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg-AI 568.522-(2003/0215580-5)-MG-1ª T.-Rei. Min. Luiz Fux-DJU 28.06.2004 -p. 197. Revista de estudos tributários. N. 39. Síntese. Pág. 103

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 237079, Rei. Min. Nancy Andrighi, DJ 11/09/2000

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais – AC286.464-3/00 - 8ª C. Civ – Rel. Des. Silas Vieira – DJMG 12.12.2002. Revista de estudos tributários. N. 30. Síntese. Pág. 93.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Paraná – E 114.658-7/01 – 5ª C. Civ – Rel. Dês. Sydney Zappa – DJPR 11.11.2002.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação cível 700262116562008. Vigésima Câmara Cível. Relator: Desem. Genaro José Baroni Borges. Disponível em: www.tjrs.gov.br. Acesso em: 24.out.2008

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Embargos Infringente na Apelação Cível 16.246 – Duque de Caxias – 2º Grupo de Câmaras – Rel. Dês. Orlindo Elias. Revista de Direito Público n. 65, jan./mar. De 1983

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região – A/C 2001.51.15.002226-0 - 4ª Turma - Rel. Des. Fed. Fernando Marques– DJU 11-07-2003 – p. 231. Revista de estudos tributários. N. 34. Síntese. nov./dez. 2003. Pág. 100.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – A/C 2001.72.06.003439-6 – SC - 1ª Turma – Rel. Des. Fed. Maria Lucia Luz Leria – DJU 12-03-2003 – p. 596. Revista de estudos tributários. N. 31. Síntese. Pág. 80/81

BRASIL. Conselho de Contribuintes – 1º CC – Ac 108.07.014 - 8ª C – Rel. Márcia Maria Luiza – DOU 27-11-2002 – p. 28.

BRASIL. Conselho de Contribuintes – 1º CC – Ac 105.13836 – 5ª C – Rel. Nilton Paes – DOU 25-09-2002 – p. 38.

BRASIL. Conselho de Contribuintes – 1º CC – Rec 137.055 – Ac. 104-19980 - 4ª C – Rel. Margan Sack Rodrigues – DOU 08.10.2004 – p. 44

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Ag. Reg. Resp 418162 - 2002/0025867-2 – RO – 1ª T.– Rel. Minsitro Luiz Fux – DJU 12/12/2002 – p. 156.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – A/C 202.01.00.009484-7 – BA - 4ª Turma – Rel. Des. Fed. Italo Fioravante Sabo Mendes – DJU 16-07-2002 – p. 19.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – AIT-AG 2004.01.00.039659-5 – MG – 7ª T.– Rel. Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral – DJU 02-09-2004.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região – A/C 2002.02.01.008105-0 – 1ª Turma - Rel. Des. Fed. Ricardo Regueira– DJU 13-01-2003 – p. 88.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região – A/C 195627-(99.05.61471-0) – PE – 3ª Turma – Rel. Des. Fed. Paulo – DJU 17-06-2002 – p. 765.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região – A/C 318812-(2003.05.99.000790-2 – SE- 2ª T., Des. Fed. Paulo Roberto de Oliveira Lima – DJU 03.02.2004 – p. 262.