



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANA LUÍSA GORDIANO CARNEIRO

**A APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE
NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DOS
PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA RAZOÁVEL
DURAÇÃO DOS PROCESSOS**

Salvador
2014

ANA LUÍSA GORDIANO CARNEIRO

**A APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE
NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DOS
PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA RAZOÁVEL
DURAÇÃO DOS PROCESSOS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Laís Gramacho

Salvador
2014

TERMO DE APROVAÇÃO

ANA LUÍSA GORDIANO CARNEIRO

**A APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE
NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DOS
PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA RAZOÁVEL
DURAÇÃO DOS PROCESSOS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2014

Aos meus pais, irmãs, namorado e amigos, por todo carinho, apoio e amor.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a Deus, pois Ele é minha fonte de sabedoria e força inesgotáveis.

Agradeço aos meus pais e minhas irmãs, por todo amor e carinho. Minha família é um verdadeiro presente de Deus. Vejo o amor transbordar em nossa casa todos os dias.

Ao meu namorado, por sua paciência, cumplicidade e competência à minha disposição, sempre.

À minha orientadora, professora Laís Gramacho, pela pessoa carinhosa e disponível. E pela paciência, por tantos conhecimentos passados e ajuda no decorrer deste processo.

“O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo nascem os fatos e no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito”.

Eurico Marcos Diniz de Santi

RESUMO

O presente trabalho buscou analisar a prescrição intercorrente no âmbito da execução fiscal, tendo por base os conceitos envolvendo os princípios da razoável duração dos processos e da segurança jurídica. O instituto jurídico em tratamento propõe-se a findar a pretensão e, por conseguinte, o crédito tributário, naquelas situações em que se vislumbra a desídia do exequente em dar prosseguimento ao feito ou na ausência de bens penhoráveis, pelo decurso do prazo de cinco anos. A importância de tal estudo reside, atualmente, no grande número de execuções fiscais pendentes no Judiciário brasileiro, que se protraem indefinidamente no tempo e submetem os contribuintes a um estado de insegurança jurídica. Para tanto, analisou-se os princípios enquanto normas jurídicas e as diferenciou das regras, que também se tratam de espécies normativas, estabelecendo os parâmetros que circundem os princípios da razoável duração dos processos, da segurança jurídica, bem como o da legalidade estrita que rege o direito tributário. Adiante, as normas jurídicas tributárias foram estudadas, para fins de demonstrar como o crédito tributário é formado e passível de cobrança pelo Poder Público. Ainda, foram objeto de análise os institutos da prescrição e da decadência, nas esferas jurídicas e tributárias, e, por fim, alcançou-se o conceito da prescrição intercorrente e a sua possível aplicabilidade dentro da execução fiscal. A partir do quanto analisado, vislumbrou-se que a prescrição intercorrente se apresenta como o instituto coerente a concretização dos princípios da razoável duração dos processos e da segurança jurídica, contudo, não pode ser aplicado em sede de direito tributário, tendo em vista que sua previsão se deu por meio de Lei Ordinária, quando a Constituição Federal reservou à Lei Complementar tratar das matérias tributárias ligadas a prescrição e decadência.

Palavras-chave: prescrição intercorrente; execução fiscal; razoável duração dos processos; segurança jurídica; legalidade estrita; reserva de Lei Complementar

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art. artigo

nº número

RE. Recurso Extraordinário

REsp Recurso Especial

AgRg no AResp Agravo Regimentado no Agravo em Recurso Especial

EDcl no Resp Embargos de Declaração no Recurso Especial,

SUMÁRIO	
1 INTRODUÇÃO	10
2 NORMA JURÍDICA E PRINCÍPIOS	12
2.1 NORMA JURÍDICA: REGRAS E PRINCÍPIOS	14
2.2 OS PRINCÍPIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	17
2.2.1 Os princípios constitucionais: limitadores a atuação estatal	17
2.2.1.1 Princípio da legalidade	19
2.2.1.2 Princípio da segurança jurídica	22
2.2.1.3 Princípio da razoável duração dos processos	24
3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	28
3.1 AS PECULIARIDADES DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	28
3.1.1 Obrigação Tributária	34
3.2 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	36
3.2.1 A constituição do crédito tributário	38
3.2.1.1 Lançamento tributário	38
3.2.1.1.1 <i>Ato de lançamento x Procedimento de lançamento</i>	40
3.2.1.2 Modalidades de lançamento tributário	42
3.2.1.2.1 Lançamento de ofício	43
3.2.1.2.2 <i>Lançamento por declaração</i>	44
3.2.1.2.3 <i>Lançamento por homologação</i>	45
4 PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA	50
4.1 DA DECADÊNCIA	52
4.1.1 Decadência no Direito Civil	52
4.1.2 Decadência no Direito Tributário	53
4.2 DA PRESCRIÇÃO	60
4.2.1 Prescrição no Direito Civil	60
4.2.2 Prescrição no Direito Tributário	63
4.2.2.1 Prescrição Intercorrente	68
5 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL	72
5.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A EXECUÇÃO FISCAL	72
5.2 A PRESCRIÇÃO NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL	75

5.3 O PROBLEMA DA INCONSTITUCIONALIDADE NO ART. 40, §4º, DA LEI 6.830/80	81
5.4 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIANTE DO ATUAL CENÁRIO JURÍDICO	86
6 CONCLUSÃO	89
REFERÊNCIAS	92

1 INTRODUÇÃO

A prescrição intercorrente tributária trata-se de instituto jurídico construído, em grande parte, pela doutrina e jurisprudência, pois a sua previsão legal é insuficiente para disciplinar a sua aplicação, diante das necessidades práticas que se apresentam.

O presente trabalho tem por objetivo estimular a reflexão crítica no âmbito do direito tributário acerca da aplicabilidade da prescrição intercorrente no âmbito da execução fiscal à luz dos princípios da segurança jurídica e da razoável duração dos processos, como forma de se alcançar uma possível solução para o atual cenário do Judiciário brasileiro.

Pensar na aplicação de tal instituto é fazer o Estado reconhecer o seu poder-dever de cumprir os princípios constitucionais, além de recuperar a credibilidade da sociedade no Estado-Juiz, pois os contribuintes não devem ser submetidos a uma dívida *ad infinitum*.

Portanto, conforme o tema acima proposto será necessário, trabalhar, em sede de primeiro capítulo o conceito que envolve a norma jurídica, diferenciando as regras e princípios enquanto espécies normativas, bem como traçando os limites de aplicação dos princípios da razoável duração dos processos, da segurança jurídica e da legalidade.

Não menos importante, no segundo capítulo visa-se discutir as peculiaridades envolvendo a norma jurídica tributária e a forma como ela se impõe sobre o contribuinte através do crédito tributário.

Posteriormente, no terceiro capítulo, os institutos da prescrição e da decadência serão de objeto de aprofundamento, buscando traçar os marcos diferenciais das suas aplicações no âmbito do direito civil e do direito tributário.

Ainda, em sede de terceiro capítulo, a prescrição intercorrente será analisada a fim de alcançar o seu conceito dentro da sistemática tributária vigente.

Por fim, no quarto capítulo, será abordada a prescrição intercorrente na execução fiscal, levantando-se algumas questões acerca do tema proposto, inclusive, no que tange a sua possível inaplicabilidade, pelo que serão trazidos os mais variados

argumentos de índole prática e doutrinária a fim de enriquecer o presente trabalho e, se possível, formar grandes opiniões sobre o tema proposto.

2 NORMA JURÍDICA E PRINCÍPIOS

O Direito faz parte de uma ciência humana que se predispõe a criar normas capazes de regular as inter-relações cotidianas buscando um bem maior, qual seja, o bem-estar social. Ele busca na sua subjetividade, uma objetividade.

Para tanto, o estudo da ciência jurídica se funda, inicialmente, na ideia que abrange o conceito de norma jurídica, considerando que esta compõe a pedra angular do direito positivo.

Ao se procurar o conceito de norma em um dicionário encontrar-se-á: "s.f. Princípio que serve de regra, de lei. / Modelo, exemplo"¹. Assim, norma seria aquilo que direciona o indivíduo a praticar ou não determinada conduta.

No direito, segundo Robert Alexy (2008, p. 53 - 54), para se alcançar o significado de norma jurídica, primeiramente, deve ser entendida a diferenciação entre enunciado normativo e norma. O primeiro é a expressão material veiculada, enquanto que a segunda, em verdade, trata-se da elucidação de um "dever ser" extraído através da interpretação do enunciado normativo, podendo ser uma permissão, uma proibição ou simplesmente uma autorização.

Como forma de expressar o quanto explicitado, basta perceber que uma mesma norma pode ser apreendida por diferentes enunciados normativos, sendo fruto da hermenêutica realizada pelo jurista a partir da proposição que lhe é apresentada.

No entendimento traçado por Tercio Sampaio Ferraz (1980, p.15), a norma pode ser entendida como uma decisão, na medida em que pré-determina qual a alternativa deve ser escolhida pelo aplicador do direito no caso concreto. A norma previamente determina como um conflito pode chegar ao fim, esclarecendo, ainda, que a norma é a conjunção entre o que se chama de "relato" e "cometimento".

Segundo o entendimento firmado por Tercio Ferraz (1980, p. 12), a norma formada quando da prolação de uma sentença em um processo não soluciona o conflito, mas apenas põe fim a este, atribuindo-lhe uma perspectiva dentro das possibilidades apresentadas em juízo, o que impede o retorno às circunstâncias do conflito primário. Seria o mesmo que afirmar que a decisão pode não solucionar o conflito no

¹ Fonte disponível em: <http://www.dicionariodoaurelio.com/Norma.html>.

âmbito de atender os interesses de ambas as partes, mas põe fim ao estado de insegurança gerado pela incompatibilidade entre as possibilidades de normas aplicáveis.

Fazendo uma analogia entre as teorias apresentadas, o relato seria o que Robert Alexy chama de enunciado normativo, portanto, trata-se da informação que é transmitida, ao tempo que cometimento seria a conduta proveniente da interpretação do enunciado normativo, assim, a ordem que pode ser apreendida a partir da informação trazida através do relato.

Ricardo Marcondes Martins (2005, p.228-229) afirma que “normas consistem na padronização, por meio da abstração, da ocorrência de determinado fenômeno”, portanto, a norma jurídica pode ser entendida como um conjunto de proposições fenomenológicas criadas abstratamente pelo legislador, tendo por fim último, a consolidação das condutas ali descritas, estas apreendidas a partir da atividade hermenêutica realizada pelo jurista.

O *suso* mencionado autor ainda caracteriza as normas jurídicas como imperativos autorizantes, afirmando que elas impõem determinadas consequências independentemente da vontade daqueles que com elas se relacionam, bem como autorizam o indivíduo lesado a exigir o cumprimento dos mandamentos expressos pelas normas (MARTINS, 2005, p. 228).

Para grande parte da doutrina, a norma jurídica pode ser subdivida em regras e princípios. Nesse sentido, Robert Alexy expressamente afirma que regras e princípios são duas espécies distintas de normas, na medida em que ambos expressam uma conduta, podendo ser “formulados por meio das expressões deônticas básicas do dever, da permissão e da proibição” (2008, p. 87).

A partir da compreensão do conceito acerca das normas jurídicas, para a análise que o presente trabalho se propõe a realizar, torna-se imprescindível se debruçar acerca da diferenciação entre regras e princípios.

2.1 NORMA JURÍDICA: REGRAS E PRINCÍPIOS

As relações humanas crescem e se acrescem todo momento, e, na tentativa de alcançar essa dinamicidade, o direito se apresenta como um regulador de padrões de uma sociedade, trazendo normas, nelas incluídas regras e princípios com o propósito de pré-determinar quais condutas serão aceitas ou não pelo Poder Público, dentro da sociedade (DWORKIN, 2011, p. 27-28).

Ronald Dworkin (2011, p. 39) entende que a diferença entre regras e princípios se resume às suas naturezas, posto que ambos orientem a decisão a ser tomada diante de determinadas circunstâncias concretas, contudo, essa orientação ocorre a partir de prismas distintos.

Os princípios se tratam do alicerce do ordenamento jurídico. Eles trazem, abstratamente, as diretrizes basilares que devem ser observadas em todo Direito, seja em menor ou maior grau, a depender da intenção do legislador ou do jurista quando do momento da criação das espécies normativas, bem como de sua aplicação no caso concreto, respectivamente.

Humberto Ávila (2006, p. 38) expressa que os princípios exigem, da conduta humana, um agir direcionado a um fim previamente determinado, portanto, estabelecem “um estado ideal de coisas” a ser observado no sistema jurídico. Para tanto, destaca-se que os fins podem estar expressos ou implícitos nos preceitos principiológicos.

É possível falar que os princípios assumem um caráter *prima facie*, segundo Robert Alexy, (2008, p. 103), tendo em vista que eles devem ser aplicados tantas vezes forem possíveis, mas dentro dos limites jurídicos e fáticos, assumindo forma casuisticamente.

É o que Robert Alexy explica através da sua “Lei de Colisão” (2008, p.94). Por meio desta, quando dois princípios forem conflitantes entre si, deve-se aplicar o sopesamento, de modo a analisar as circunstâncias fáticas e verificar qual deles terá precedência, ou seja, um deles irá sobrepor ao outro, levando ao afastamento deste.

O supramencionado autor explica esse sopesamento através da fórmula: “(P1 P2)C” (ALEXY, 2008, p. 98). Nesta, há que se falar que P1 representa o princípio

que terá o condão de afastar o segundo princípio, P2, quando verificadas as condições analisadas no caso concreto. Para o autor, as condições necessárias à precedência de P1 são encaradas como um suporte fático que, quando preenchido, fará surgir uma consequência jurídica, sendo esta encarada como uma regra que traz um dever ser, ou seja, uma permissão, proibição ou autorização, utilizada para solucionar o caso.

Na mesma orientação doutrinária, Ronald Dworkin (2011, p. 40-41) entende que os enunciados principiológicos trazem consigo uma razão que conduzirá a argumentação decisória em um ou outro sentido. As consequências jurídicas da aplicação dos princípios somente advêm *ex post facto*.

Caso haja intercruzamento entre princípios, deverá ser aplicada a dimensão do peso ou da importância a cada um dos dispositivos aplicáveis (DWORKING, 2011, p. 42).

No senso comum é normal verificar uma confusão acerca dos conceitos de valores e princípios, razão pela qual se faz necessário realizar uma breve diferenciação entre ambos.

Os valores atuam no plano axiológico, concretizando o sentido de que algo é bom a partir dos critérios de valoração (Alexy, 2008, p. 147), ao tempo que os princípios atuam no plano deontológico, o que, no âmbito do direito, confere uma maior segurança, tendo em vista que expressam um “dever ser” e não um juízo de “bom” ou “ruim”.

A segurança jurídica, princípio norteador do direito, exige que o jurista atue a partir de parâmetros racionais, afastando-se de suas convicções pessoais. Nesse sentido, os princípios poderiam ser enquadrados como uma espécie de valor qualificado, à medida que representa o que é “bom” para sociedade em caráter geral, portanto, traz consigo uma carga deontológica, indicando um agir em direção a um fim específico.

Ou seja, os princípios são criados dentro de um sistema jurídico integralizado cujos “valores” por ele protegidos se afastam da noção individual de bom ou ruim, e se aproximam de um dever ser coletivo, pautado na busca da realização de fins necessários à concretização de um estado de bem-estar social.

Em contraposição aos princípios, as regras assumem um caráter definitivo, em que sua aplicação apenas depende, na maioria dos casos, da subsunção da

circunstância do mundo da vida ao suporte fático previsto em lei. Nas palavras de Robert Alexy (2008, p. 104):

[...] Como as regras exigem que seja feito aquilo que elas ordenam, elas têm uma determinação da extensão de seu conteúdo no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas. Essa determinação pode falhar diante de impossibilidades jurídicas e fáticas; mas, se isso não ocorrer, então, vale definitivamente aquilo que a regra prescreve.

Portanto, na tese defendida por Robert Alexy (2008, p. 91), as regras expressam algo que deve ser cumprido em sua integralidade ou não, sendo possível determinar a extensão das possibilidades de uma regra.

Ronald Dworkin (2011, p. 43) segue o mesmo raciocínio ao afirmar que as regras atuam no plano da funcionalidade, aplicáveis a partir da sua importância para as circunstâncias fáticas, porém no segundo, à maneira do “tudo-ou-nada”.

Humberto Ávila (2006, p. 40) entende que as regras descrevem uma conduta que assume o caráter de obrigatoriedade.

Ao se verificar um conflito entre regras de um mesmo ordenamento jurídico, segundo Robert Alexy (2008, p.92), a solução estará na decretação de invalidade de uma das normas ou a introdução de uma cláusula de exceção. Neste último caso, significa que dentro de uma determinada situação fática em que duas regras com efeitos antagônicos poderiam ser aplicadas, uma delas seria afastada, sob pena de se configurar um conflito insanável.

Ronald Dworkin compartilha da tese defendida por Robert Alexy e afirma que dentre os parâmetros para o afastamento de uma das regras tem-se: lei posterior revoga lei anterior e uma norma hierarquicamente superior afasta a inferior (2011, p. 43).

O caráter definitivo que as regras possuem, nas palavras de Robert Alexy (2008, p.104), pode ser enfraquecido pela verificação de uma cláusula de exceção, posto que mesmo verificado o suporte fático nas circunstâncias do mundo da vida, a subsunção estará prejudicada em razão da aplicação da outra norma.

O doutrinador Humberto Ávila (2006, p. 121-123). ainda defende a existência dos postulados normativos. Estes são normas de segundo grau ou metanormas que não se confundem com regras e princípios, pois não expressam uma conduta ou um fim a ser alcançando, mas, ao revés, estruturam a aplicação das demais normas do

ordenamento jurídico (dentre as quais as regras e princípios), como forma de efetivar os seus preceitos

Metanormas são aquelas que orientam a interpretação das demais normas, portanto, os postulados normativos, embora não “apareçam” no momento da aplicação prática do princípio ou da regra, direcionaram tal aplicação em um ou outro sentido. As diferenças entre regras, princípios e postulados normativos, dentre outras peculiaridades, se fundam no fato de que os últimos se destinam ao intérprete e aplicador do direito, enquanto que os dois primeiros, são destinados aos sujeitos da relação jurídica material; além de os postulados serem normas interpretativas ao tempo que as regras e princípios são normas aplicativas (ÁVILA, 2006, p. 41-42).

Embora o autor, acima referido, enquadre os postulados normativos como uma terceira espécie normativa, em verdade, estes se assemelham aos princípios, tendo em vista que, como já afirmado acima, os preceitos principiológicos formam a estrutura finalística do ordenamento jurídico, por conseguinte, não possuem apenas a função aplicativa, acumulando, também a função interpretativa que auxilia e direciona o jurista quando da apreensão do sentido da norma.

Assim, os princípios são normas estruturantes, cujo objetivo é delimitar a atuação do jurista às finalidades por eles veiculadas e que devem ser alcançadas em qualquer esfera jurídica. Eles são a essência do Direito, seu “início e fim”.

Portanto, as regras e os princípios compõem unidades normativas autônomas do ordenamento jurídico que, resguardadas as suas distinções, orientam o intérprete do direito a alcançar a melhor solução aos conflitos que lhes são apresentados.

2.2 OS PRINCÍPIOS DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.2.1. Os princípios constitucionais: limitadores a atuação estatal

A supremacia da Constituição Federal, no Direito, é representada pelas diretrizes estabelecidas pelas normas constitucionais, as quais ocupam, segundo a pirâmide de Hans Kelsen, a cúspide do ordenamento jurídico, de forma a submeter toda a legislação infraconstitucional aos seus desígnios, sob pena de se tornar inválida a

norma que lhes contraditar. É o que o presente doutrinador entende por “estrutura escalonada da ordem jurídica” (KELSEN, 2000, p. 246).

A hierarquia das normas constitucionais pode ser vislumbrada horizontalmente ou verticalmente. A primeira verifica-se a partir das normas constitucionais *lato sensu*, regras e princípios, que ocupam o mesmo grau hierárquico, entretanto, normas de caráter específico se submetem às normas gerais. Já a hierarquia vertical, ocorre entre normas constitucionais e infraconstitucionais (ÁVILA, 2006, p. 31).

Leciona Ives Gandra da Silva Martins que a Carta Magna do país deve ser tratada como a essência da vida em sociedade, portanto, em constante mudança a fim de se adequar e efetivar os novos valores conquistados pela sociedade, sem, contudo, perder a sua imperatividade e imutabilidade, veja-se:

A Constituição não pode ser concebida como uma lei estática. Pelo contrário, trata-se de um texto dinâmico, posto ser da essência da própria vida em sociedade o estar em constante processo de desenvolvimento e mudança.

Para tanto, ela necessita conter em seu texto normas que contemplem direções gerais, diretrizes capazes de adaptarem às novas realidades sociais. É preciso que a Constituição contenha princípios gerais aptos a abarcar esses novos valores sem que com isso se altere a essência da Constituição, que deve permanecer imutável (MARTINS, 2013, p.145- 146).

Assim, claro se faz que os princípios constitucionais traçam objetivos, que ao serem concretizados, conformam a vontade do legislador constituinte originário ou derivado (por meio das Emendas Constitucionais) que, em última instância, representam os bens jurídicos selecionados pela sociedade como dignos de proteção.

Os princípios previstos na Carta Magna são vetores dos sistemas jurídicos a serem observados por todos os microssistemas jurídicos, cabendo destacar que deles irradiam os demais princípios que compõem estes microssistemas.

Portanto, na atual sistemática constitucional verifica-se que os princípios são o que Humberto Ávila (2009, p.78) denomina de “normas finalísticas”, que limitam e direcionam a aplicação das demais normas a partir da interpretação do objeto por elas preceituado.

2.2.1.1. Princípio da legalidade

O Estado é formado pela junção de três elementos: soberania, território e o povo. A vontade geral do povo é expressa, sob determinado prisma, pelos seus representantes que compõem o Poder Legislativo, os quais são eleitos através do voto secreto universal.

Assim, por meio do Poder Legislativo, as normas jurídicas se formalizam condicionando os indivíduos que compõem a sociedade, imputando-lhes deveres e obrigações.

O princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal, encontra no Estado de Direito o seu fundamento (ÁVILA, 2006, p. 46). Por ele, a Lei representa o instrumento capaz de restringir a atuação dos indivíduos, através da regulação das relações dentro de uma sociedade, na busca da concretização do bem comum (CARRAZA, 2012, p. 267).

No contexto que envolve o princípio da legalidade é importante perceber que este atua não somente como limitador das relações pessoais, mas também como um limite a atuação da própria Administração Pública, sendo exigido que esta se submeta "(...) a controles internos e externos, que garantam a legalidade dos atos por ela praticados e averiguem se seus agentes não exorbitaram de suas competências" (CARRAZA, 2012, p. 271).

O art. 37, *caput*², da Constituição Federal, expressamente afirma que a Administração Pública deve atuar em conformidade com o princípio da legalidade, sob pena de ter seus atos corrigidos administrativa ou judicialmente, através de provocação dos interessados ou de ofício.

No âmbito do direito tributário, o princípio da legalidade é intrínseco à sua essência, conforme se verifica a leitura do art. 150, da Constituição Federal. Não é dada a qualquer autoridade, senão àquelas previstas em lei, a instituição dos tributos, sendo que suas competências estão previamente estabelecidas na Carta Magna.

² 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.

O art. 5º, II, da Constituição Federal, aliado ao art. 150, do mesmo Diploma normativo, representam, concomitante, uma limitação estatal, especialmente ao Fisco, e uma garantia ao contribuinte de que sua esfera econômica privada não será atingida fora das hipóteses legais.

A Lei instituidora dos tributos deve conter todos os elementos referentes à norma jurídica, quais sejam as hipóteses de incidência, sujeitos passivos e ativos, bem como seus aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquotas) (CARRAZA, 2012, p. 277).

O art. 97, do Código Tributário Nacional, expressa que a instituição, majoração e extinção dos tributos ficam a cargo da Lei Ordinária, de modo que em matéria tributária não há que se falar em discricionariedade, analogia ou parcialidade. Haverá a subsunção da circunstância fática à hipótese normativa quando presentes todos os requisitos legais. Nesse sentido, a lei tributária aplica-se de forma geral, abstrata, vinculante e igualitária sobre, a princípio, todos, vislumbrando-se, portanto, o princípio da estrita legalidade ao qual o Direito Tributário está submetido.

À Lei Complementar é reservada a competência para instituição dos empréstimos compulsórios, impostos residuais e contribuições para seguridade social, expressa no art. 195, §4º, da Constituição Federal.

Antes de adentrar na competência tributária das medidas provisórias, faz-se necessário entender que ela vem prevista no art. 62³, da Constituição Federal, e dá ao Presidente da República a capacidade de criar instrumento normativo em casos de urgência e de relevância. A medida provisória é promulgada, ou deveria ser, excepcionalmente, e vige pelo prazo de sessenta dias prorrogáveis pelo mesmo período; nesse tempo, a provisoriedade dessa norma pode ser convertida em definitividade, caso ela seja convolada em lei pelo Congresso Nacional.

O §2º do art. 62 foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 32 e, segundo Humberto Ávila (2006, p.126), apenas incluiu normativamente o entendimento já consagrado pela jurisprudência. Dessa forma, por meio de medidas provisórias, é possível a instituição e majoração de tributos, ressalvados do princípio da

³ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

anterioridade de exercício os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras e extraordinários.

Ademais, não cabe à medida provisória instituir ou majorar tributos de competência de Lei Complementar.

Entretanto, cumpre destacar que o então doutrinador, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 324) defende a inaplicabilidade das medidas provisórias em matérias tributárias referentes à criação e aumento de tributos por entender que o acúmulo de funções pelo Poder Executivo, elaboração e aplicação dos seus instrumentos normativos, viola as garantias do contribuinte.

O art. 153, da Constituição Federal, define a competência tributária da União, e em seu §1^o estabelece a possibilidade de alguns tributos terem suas alíquotas alteradas pelo Senado Federal. Tal previsão se aplica aos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras. Não há qualquer exceção ou ofensa ao princípio da legalidade no caso em tela, pois o que a lei estabelece é a possibilidade de o Poder Executivo proceder à alteração das alíquotas dos impostos, cujas quais são variantes do aspecto quantitativo na norma tributária individual e concreta, e não a sua base de cálculo ou qualquer outro aspecto específico desses tributos.

Como bem ressaltado por Roque Antonio Carraza (2012, p. 325-326) e Humberto Ávila (2006, p. 129), tais alterações feitas pelo Poder Executivo não ocorrerão de forma discricionária, ao contrário, se submeterão aos limites previamente estabelecidos pela lei instituidora dos impostos, que é facultada, inclusive, a possibilidade de pré-determinar um valor fixo de alíquota, impedindo, dessa forma, a atuação do poder executivo.

A Carta Magna, em seu art. 5^o, LIV, afirma que “ninguém será violado da liberdade ou dos seus bens sem o devido processo legal”, assim, a importância do princípio da legalidade, na seara tributária, verifica-se, também, pela própria natureza da ciência

⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1^o - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

na medida em que o contribuinte sofrerá uma restrição patrimonial, independente de sua vontade. A legalidade promove o atendimento ao devido processo legislativo, tendo em vista a exigência de que a criação das espécies legais seja feita mediante a observância de todos os atos procedimentais previstos em lei.

Deste modo, conclui-se que o princípio da legalidade representa o fundamento da ordem jurídica e respalda o direito tributário de modo a garantir que nenhum contribuinte será submetido a arbitrariedades do Fisco, tendo seus bens restritos, senão em virtude de lei.

2.2.1.2. Princípio da segurança jurídica

A segurança jurídica apresenta-se como um princípio implícito na Constituição Federal que, nas palavras de Roque Antonio Carraza (2012, p. 463), é um elemento componente do Estado de Direito, de modo a garantir a estabilidade e previsibilidade das relações dentro da sociedade, pré-requisito ao alcance do bem-estar social.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 276) ressalta que o preâmbulo da Constituição Federal traz “os valores jurídicos da mais alta hierarquia” hábeis a instituir o do Estado Democrático de Direito, dentre os quais consta a segurança.

Trata-se da necessidade de demarcação do termo *a quo* e *ad quem* de uma determinada conduta, ou seja, a previsibilidade que todo indivíduo deve ter dos efeitos que sua ação vai gerar, “abrindo espaço para o planejamento das ações futuras cuja disciplina conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza” (SANTI, 2011, p. 58).

Por esse princípio a ordem constitucional é garantida, assegurando-se às partes envolvidas na relação jurídica a estabilidade e determinação dos atos praticados e não praticados.

Humberto Ávila (2006, p. 148) destaca que o princípio da segurança jurídica deve ser analisado a partir dos seus aspectos “formal-temporal” e “material”. O primeiro refere-se à validade da norma aplicável, de forma que o cidadão deve conhecer previamente a existência da norma e, conseqüentemente, a sua validade, enquanto

que o segundo aspecto diz respeito ao conhecimento prévio do conteúdo normativo, sendo possível determinar antecipadamente os seus efeitos.

No âmbito do direito tributário, o “estatuto do contribuinte” realiza tal princípio, pois estipula garantias de que este não será submetido às arbitrariedades pelo Fisco, podendo prever sua ação e os efeitos que ela poderá produzir (CARRAZA, 2012, p.459).

Paulo de Barros Carvalho e Humberto Ávila (2006, p. 148) ressaltam a importância da segurança jurídica enquanto analisada sob a ótica da irretroatividade das leis. O primeiro autor afirma que o princípio em tratamento se aplica ao passado de modo a coibir o alcance da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido, além se projetar para o futuro, ou seja, a lei somente pode colher fatos ocorridos após a sua vigência, sendo expressas na legislação as hipóteses em que ela pode retroagir (CARVALHO, 2011, p. 279-280).

Francisco Silva Laranja enquadra a segurança jurídica na categoria de sobreprincípio, os quais são categorias principiológicas que detêm a função de orientar as demais regras e princípios existentes no ordenamento jurídico, servindo de base à suas criações e aplicações.

Diremos que em um dado sistema, este sobreprincípio, pairando sobre a relação entre Fisco e contribuinte, sempre que nos depararmos com um feixe de estimativas, integradas para garantir o desempenho da atividade jurídico-tributária pelo Estado-administração (CARVALHO, 2011, p.278).

Dessa forma, vislumbra-se que, em última análise, a certeza jurídica implica na confiabilidade que todo cidadão deve ter no Direito.

Como princípio corolário do princípio da segurança jurídica, tem-se a razoável duração dos processos, na medida em que a procrastinação indefinida no tempo das ações judiciais infringe a garantia de previsibilidade das condutas praticadas pelo cidadão, quer na vida cotidiana, quer no âmbito jurisdicional.

A partir do quanto exposto e para análise do presente trabalho, torna-se imprescindível uma análise mais profunda do princípio da razoável duração dos processos.

2.2.1.3. Princípio da razoável duração dos processos

A razoável duração dos processos se apresenta como uma garantia a todo indivíduo que busca no Estado-juiz uma solução para seus litígios. Ele foi inserto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, LXXVIII⁵.

Essa exigência impõe ao aplicador do direito a árdua tarefa de encontrar, na tênue linha processual, o ponto ideal entre a aceleração temporal, que leva a supressão de direitos e garantias do cidadão, e a procrastinação excessiva, que conduz a perda da credibilidade do judiciário e, conseqüentemente, a sua ineficiência.

O princípio em comento determina a concretização do direito de ação previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, tendo em vista que o acesso ao Poder Judiciário deve ser efetivo, ou seja, todo cidadão tem o direito de ter acesso a uma tutela jurisdicional tempestiva, de forma a garantir que o conflito, objeto do litígio, seja solucionado em tempo hábil a atender aos interesses das partes.

No âmbito da efetividade, cumpre destacar que, como afirma Antônio Adonias Bastos (2009, p. 42), a razoável duração dos processos também é uma meta a ser alcançada nos processos administrativos, tendo em vista que a mora do Poder Público viola o art. 37, *caput*, da Carta Magna.

O processo jurisdicional, geralmente, traz encargos para ambas as partes (autor e réu), portanto, existem determinados mecanismos legais que amenizam esses encargos ao distribuí-los para os dois polos da relação jurídica, tais como antecipações de tutela e execuções provisórias.

Contudo, essas medidas não devem ser utilizadas como justificativas que permitam a dilatação do processo temporalmente, quer com a prática de atos desnecessários, quer com a ausência de prática de atos. Caso contrário, não haveria razão em submeter uma ameaça de lesão ou lesão a direito ao Poder Judiciário se este não for capaz de alcançar uma solução efetiva para o litígio.

Roque Antonio Carraza (2012, p. 511) ainda afirma que o princípio da razoável duração dos processos exige uma atuação jurisdicional dentro do prazo previsto em lei, considerando que seja garantida a efetividade do direito pleiteado. Entretanto, a

⁵ LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

inobservância na prática desse princípio pelos magistrados pode ser justificada, muitas vezes, pela ausência de sanções.

Torna-se imperioso ressaltar que não há um parâmetro único o qual se funde à noção do que seja, de fato, razoável duração dos processos, pois a aplicabilidade coerente desse princípio dependerá de caso concreto. Isso porque cada causa é composta de suas peculiaridades que darão ensejo ou não a uma dilação probatória maior e, conseqüentemente, se prolongue o processo no tempo.

Assim, a efetiva aplicação do preceito principiológico, destacado anteriormente, será feita casuisticamente, levando-se em consideração que as garantias e deveres processuais de cada parte não poderão ser suprimidos sob o argumento de que a atividade processual se prolongou excessivamente no tempo.

Ademais, o princípio razoável duração dos processos é norma finalística destinada a todos os partícipes processuais: Poder Judiciário, Poder Legislativo e partes.

Em relação às partes, é preciso afirmar que elas têm o dever de atuar de modo a evitar dilatações desarrazoadas sem, contudo, ter seu direito de ampla defesa e contraditório infringidos, posto que a atuação probatória de cada uma será decisiva na formação do convencimento do juiz.

No presente contexto, destaca-se que o art. 267, II e III, do Código de Processo Civil, prevê hipóteses em que a negligência e inércia das partes em darem prosseguimento à demanda quando lhes competia, implicará na extinção do processo sem resolução de mérito.

Tal medida corrobora o entendimento de que o princípio da razoável duração dos processos também se impõe aos polos do litígio, tendo em vista que não cabe ao Judiciário armazenar demandas nas quais a efetividade da solução final não é perseguida sequer pelas partes interessadas.

A prescrição intercorrente, que será objeto de análise mais adiante, é outra hipótese em que a inércia de um dos polos da demanda, no caso o credor, enseja uma atuação estatal, no sentido de retirar do Judiciário aqueles processos pendentes por ausência de motivação dos próprios sujeitos ativo e passivo.

O Poder Legislativo atua como papel fundamental na concretização de uma tutela jurisdicional efetiva quando da criação do procedimento judicial e administrativo a ser

observado pela autoridade Administrativa e Judicial, no curso dos processos. Ou seja, o legislativo impede que o procedimento processual se origine do arbítrio das autoridades que o comandam, a partir da delimitação, nos termos de Antonio Adonias Bastos (2009, p. 52), dos “meios que garantam a celeridade da tramitação processual”.

No que tange ao Poder Judiciário e às autoridades administrativas responsáveis por impulsionar o processo administrativo fiscal, é importante ressaltar que o Juiz, como representante do Estado e desinteressada no litígio, deve zelar pelo cumprimento dos preceitos legais instituídos pela legislação constitucional e infraconstitucional. Portanto, o Estado-juiz tem o poder-dever de realizar uma atividade jurisdicional eficaz, coibindo a prática de atos processuais desnecessários, bem como cumprindo os prazos previstos em lei sem, contudo, comprometer sua atividade cognitiva.

Todavia, para a consecução da razoável duração dos processos é imprescindível que o Estado seja dotado de um aparato suficiente a atender a demanda que lhe é apresentada.

O relatório fornecido pelo Conselho Nacional de Justiça, “Justiça em Números 2013”⁶, demonstra que o Judiciário Brasileiro não se encontra estruturado de forma suficiente a garantir que todo cidadão tenha acesso a uma atividade jurisdicional eficiente. Atualmente, na primeira instância, se tem uma média de 09 (nove) magistrados para cada 100.000 (cem mil) habitantes e 205 servidores para cada 100.000 (cem mil) habitantes.

A ausência de estrutura não pode ser utilizada como justificativa para ausência de celeridade processual, tendo em vista que é dever do Estado, como representante do povo, garantir todos os meios necessários a concretizar o direito de ação, direito constitucional de todo indivíduo.

Assim, certamente se faz com que a realização da razoável duração dos processos exija uma atuação conjunta do Estado e das partes interessadas na solução do conflito, de modo a garantir que todos respeitem a ordem constitucional estabelecida, sem perder de vista as garantias constitucionais que todos possuem

⁶Fonte disponível em: http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relatorio_jn2013.pdf

de ter acesso a uma prestação jurisdicional eficaz, a partir da concretização de todos os direitos que lhes são garantidos em lei.

3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 PECULIARIDADES DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

As normas jurídicas tributárias possuem a mesma forma das demais que compõem o ordenamento jurídico, sendo compostas por um antecedente, veiculante de um fato do mundo da vida que, após passar por um juízo de valor feito pelo legislador, assume a posição de hipótese de incidência, ou mais especificamente, fato gerador. Além de ser formada por um conseqüente (mandamento) que, a princípio, traz a obrigação pecuniária de pagar certa quantia ao Estado (obrigação tributária).

Para melhor entendimento, tem-se: o fato gerador, “se A”, prescreve comportamentos ou estados de sujeição que se apresentam através de aspectos econômicos, e quando verificados no caso concreto, perfazem condição necessária e suficiente ao surgimento da obrigação de pagar quantia certa, “deve ser B”.

Geraldo Ataliba explica que norma jurídica prevista em abstrato não se confunde com aquela concretamente verificada no mundo fático. Em termos mais claros, hipótese de incidência é a previsão em abstrato de fatos unos e indivisíveis capazes de gerar a obrigação tributária, ou seja, o fato gerador. Quando esses fatos são concretamente observados, delimitados seus aspectos espacial e temporal, tem-se a subsunção que dá lugar ao fato imponible; o fato imponible “dá nascimento à obrigação tributária” (ATALIBA, 2008, p. 65-70).

O fato imponible acarreta a incidência do mandamento que, ao determinar que alguém “pague X ao estado”, cria laço obrigacional ligando esse alguém ao estado (ATALIBA, 2008, p. 58)

Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 78-79) afirma que as normas tributárias podem ser divididas em três, sendo as primeiras referentes à outorga de competências pela Constituição para que delas surjam as demais; as segundas, sendo a “regra matriz de incidência tributária”, definindo os aspectos referentes à obrigação tributária, tais como os sujeitos passivo e ativo, o fato gerador e as penalidades, e, por fim, tem-se as normas que orientam a operabilidade do tributo, cabendo destacar, dentre outras, aquelas que definem o lançamento e a forma de fiscalização.

Em relação à regra matriz de incidência, vale ressaltar que esta é composta pelos elementos necessários ao surgimento da obrigação tributária, de forma que, uma vez havendo a subsunção à norma geral e abstrata, surgirá um vínculo obrigacional tributário a partir de uma norma individual e concreta.

Eurico Marcos Diniz de Santi, (2010, p. 95-97) afirma que a regra matriz de incidência tributária se identifica com a norma primária dispositiva, sendo formada pelo fato gerador, que seria a hipótese de incidência, qualificada em seus aspectos material, espacial e temporal, conforme preleciona:

O direito, por meio do critério material da hipótese, regula as condutas interpessoais. [...] Portanto, para que a norma incida na realidade sensível regulando condutas, é fundamental que o critério material seja prescritivamente situado por coordenadas prescritivas de espaço e tempo. Na coordenada de espaço, a norma prescreve o lugar-geográfico da conduta prescrita: o critério espacial. No tempo, a norma jurídica determina o átimo em que a norma incide, que nem sempre se confunde com o momento da prática do critério material, irradiando a respectiva eficácia jurídica: critério temporal (SANTI, 2010, p. 96-97).

O doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 611), na mesma linha, entende que a norma de incidência tributária é composta de critérios material, temporal e espacial.

Verificada a ocorrência do fato jurídico tributário, com a visualização dos critérios já mencionados, surge a relação jurídica tributária com o seu conseqüente, vislumbrando-se neste os aspectos quantitativo e pessoal dessa relação (CARVALHO, 2011. p. 611).

Sacha Calmon Navarro Côelho (2010, p. 597), em contrapartida, entende que o aspecto pessoal também está inserido no fato gerador, justificando seu posicionamento, em especial, naqueles tributos cuja condição pessoal do sujeito passivo é determinante para verificação da hipótese de incidência no caso concreto.

Cumprido ressaltar que em consonância com o art. 3^o, do Código Tributário Nacional, cabe somente à lei estabelecer os acontecimentos econômicos que ensejarão a prestação pecuniária em face do Estado.

Acerca da capacidade contributiva é possível afirmar que “os principais fatos-indícios de riqueza, potencialmente tributáveis, ou ‘fatos geradores’” (BALEIRO, 2013, p.

⁷ Art. 3^o Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

1091) já estão previstos na legislação vigente, de modo que à criação de novos tributos só resta a competência residual.

As considerações a respeito da capacidade contributiva ganham mais relevância em relação aos impostos, tendo em vista que as taxas e contribuições de melhoria são devidas a partir de uma demanda específica do contribuinte, não havendo a sua graduação conforme as condições econômicas do sujeito passivo.

Importante digressão se faz necessária para entender o conceito de tributo.

Pelo Código Tributário Nacional, tributo configura-se como uma obrigação decorrente unicamente de lei, portanto, *ex lege*, de pagar determinada quantia aos cofres públicos a partir de uma atividade administrativa vinculada e tal fato originador não se apresenta como uma sanção a ato ilícito⁸.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 52) ressalta que o vocábulo tributo assume diversas facetas no ordenamento jurídico, dentre elas, tem-se a vinculação de tributo à noção de objeto da prestação, de modo a confundir tributo com a pecúnia; a conotação de tributo como a conduta humana de pagar a quantia devida ao Poder Público; “tributo” como a pretensão que o Fisco possui em face do contribuinte; o citado vocábulo como referência à relação jurídica formada entre o sujeito passivo e ativo, considerada em sua integralidade; a afirmação de que “tributo” assume a forma de norma jurídica; e, por fim, a significação do étimo em questão a partir de toda a sua fenomenologia, incluindo, portanto, as noções de norma, fato e relação jurídica.

O supramencionado autor filia-se à última conotação, entendendo que o tributo pode ser vislumbrado a partir de uma norma que após ser subsumida por um fato do mundo da vida, origina o fato jurídico tributário, inaugurando-se, consecutivamente, a relação jurídica tributária entre sujeito passivo e ativo (CARVALHO, 2011, p. 56).

A respeito do fato jurídico tributário, José Souto Maior Borges (1999, p. 138) expressa que a norma geral e abstrata prescreve um fato jurídico tributável, pois a sua aplicação está condicionada à ocorrência, concretamente, das circunstâncias necessárias e suficientes nele descritas. Somente após a verificação destas

⁸ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

circunstâncias é que se tem o surgimento do fato jurídico tributado ou tributário, momento em que o fato deixa a esfera hipotética.

Finda a breve explicação acerca do conceito de tributo, passa-se a analisar as suas espécies. Para tanto, torna-se imprescindível entender o fato gerador a partir de duas perspectivas. A primeira se funda na exigência de tributos, tendo por base uma atuação estatal específica e relativa ao contribuinte, neste caso, o contribuinte demanda do Estado e dele será cobrado tributo específico. Desse modo, o Poder Público estará sendo ressarcido daquilo que monetariamente despendeu para a sua atuação. É o que ocorre com as taxas e contribuições de melhoria.

As taxas são devidas a partir de uma exigência direta do contribuinte em face do Poder Público, podendo decorrer da prestação de serviços públicos ou do exercício de poder polícia⁹. A respeito dos serviços públicos insta esclarecer que estes são geradores da taxa enquanto prestados de forma efetiva, bem como quando potencialmente prestados, sendo o que expressa o art. 77¹⁰, do Código Tributário Nacional, combinado com o art. 79¹¹, da Lei 5.172/66.

A segunda hipótese de tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica e relativa ao contribuinte, são as contribuições de melhoria. Estas se verificam a partir de uma obra pública que implique na valorização dos imóveis que lhes são circundantes, ou seja, o indivíduo se revestirá na condição de contribuinte

⁹ Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

¹⁰ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

¹¹ Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

de contribuição de melhoria, quando tiver seu imóvel valorizado em razão de uma obra pública que foi realizada ao seu redor, entretanto, esse tributo deverá ser calculado na razão da proporção do acréscimo patrimonial que o bem teve.

Foi demonstrado, portanto, que nas taxas, a vinculação estatal é direta e imediata, ao tempo em que nas contribuições de melhoria, essa vinculação é indireta e mediata (CARVALHO, 2011, p. 66).

Já a segunda perspectiva do fato gerador é aquela em que a atuação do ente estatal se dá de forma genérica, ou seja, a hipótese de incidência não se vincula uma demanda específica do contribuinte, ao contrário, relaciona-se com uma hipótese que independe do sujeito passivo individualmente considerado. Assim, a norma estabelece signos presuntivos da capacidade contributiva do indivíduo, de modo a implicar o seu estado de sujeição. É o que se vislumbra nos impostos (CARVALHO, 2011, p. 406-407).

Os impostos possuem como fim maior manter a máquina estatal ativa, para que a mesma realize suas finalidades básicas, garantido aos cidadãos as suas necessidades essenciais.

A Constituição Federal, considerando o princípio da legalidade que permeia o Direito Tributário e aplicando-o aos impostos, estabeleceu os fatos geradores do presente tributo e repartiu a competência para sua instituição entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Portanto, a constituição de novos impostos recai na competência residual da União, prevista no art. 154¹², I, da Carta Magna, cujos requisitos são que as criações não possuam a mesma base de cálculo ou fatos geradores dos impostos já previstos.

Ressalva-se que os impostos extraordinários, expressos no art. 154, II, da Constituição Federal, não se confundem com os impostos residuais, posto que os primeiros não importam no surgimento de novos fatos gerados de impostos, mas tão somente prevê a possibilidade de, em caso de guerra ou na sua iminência, a União

¹² Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

se revestir de todas as competências tributárias e poder cobrar impostos que, em condições normais, não seriam de sua alçada.

Porém, além das hipóteses cujos fatos geradores são vinculados ou não a uma atuação estatal, existem os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, os quais se tratam de tributos finalísticos e possuem como característica relevante, a vinculação de suas receitas às causas que lhes deram origem.

Paulo de Barros Carvalho, em “Linguagem e Método”, afirma que as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios não configuram hipóteses autônomas de tributo, podendo ser enquadrados nas hipóteses tributárias, acima descritas, a partir do critério formado pelo binômio “hipótese de incidência e base de cálculo” (CARVALHO, 2011, p. 407).

Contudo, o mencionado autor explicita que não há um consenso doutrinário quanto à classificação dos empréstimos compulsórios e das contribuições de melhoria, como se pode perceber:

A bem verdade, porém, é imperativo lembrar outros posicionamentos doutrinários a propósito do assunto, podendo identificar-se, sem excesso de pormenor, quatro correntes: bipartida, tripartida, quadripartida e quinquipartida, existindo, ainda, ramificações relativas às três últimas modalidades classificatórias (CARVALHO, 2011, p. 408).

Os empréstimos compulsórios estão normatizados no art. 148, I e II, da Constituição Federal e podem ser instituídos para fins de atender a uma demanda financeira em caso de guerra ou na sua iminência, calamidade pública ou para fins de investimentos públicos urgentes. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 64) admite que calamidade pública decorre de catástrofes ligadas à natureza, bem como situações adversas que comprometem o equilíbrio social.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 411), de forma didática, denomina os empréstimos compulsórios de “tributo causal”, posto que possuem finalidades não permanentes que podem ocorrer ou não, se submetendo, portanto, a causalidade.

Ressalta-se que os “tributos causais” não ferem o princípio do não confisco, segundo Paulo de Barros de Carvalho (2011, p. 65), uma vez que deverá ser restituído posteriormente ao fim da causa que lhe originou, mantendo-se, assim, a titularidade dos valores arrecadados e não configurando um confisco.

Com o intuito de findar a classificação dos tributos é necessário abordar as contribuições especiais, previstas no art. 149¹³, da Constituição Federal. Estas também possuem caráter finalístico e devem ser instituídas para fins sociais, de intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais ou econômicas. As contribuições sociais, por sua vez, podem ser genéricas ou para o custeio da seguridade social (art. 195, da Constituição Federal) (CARVALHO, 2011, p. 76-77).

Do quanto apresentado, é possível perceber a existência de cinco espécies de tributos, sendo elas as taxas, as contribuições de melhoria, os impostos, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Os dois últimos são dotados de autonomia na medida em que não podem ser enquadradas de modo definitivo em nenhuma das três primeiras espécies.

As contribuições especiais podem assumir, em determinadas situações, feições de impostos, enquanto que outras, feições de taxas. E os empréstimos compulsórios, embora se aproximem do conceito de impostos, com eles não se confundem, pois não possuem em seu fato gerador signos presuntivos da capacidade contributiva do sujeito passivo, mas tão somente situações urgentes que ensejam a sua instituição.

3.1.1 Obrigação Tributária

Da leitura do art. 113¹⁴, do Código Tributário Nacional, vislumbra-se a existência das obrigações principal e acessória. A primeira pode ser definida, em parte, pelo quanto foi explicitado, caracterizando-se pelo vínculo obrigacional de pagar tributos. Entretanto, considera-se ainda, como obrigação principal, a prestação pecuniária provenientes de uma penalidade, ou seja, de um ato ilícito.

¹³ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹⁴ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dessa forma, a obrigação principal qualifica-se pela prestação pecuniária cuja distinção residirá na natureza do fato que lhe deu causa (lícito ou ilícito).

A legislação tributária vigente ainda estabelece a existência da obrigação acessória, a qual trata de prestações de fazer e não fazer, estipuladas em lei, no interesse da arrecadação e da fiscalização, a exemplo dos Livros Escriturais e Notas Fiscais. Nos termos de José Souto Maior Borges (1999, p. 141), a obrigação acessória tem “a função de ‘instrumentar’ a satisfação da prestação tributária”.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 115) entende que esses deveres instrumentais garantem o acesso aos fatos jurídicos tributários ocorridos no passado.

Embora recebam a nomenclatura “acessória”, essas obrigações são autônomas e nascem de um fato gerador próprio, como indica o art. 115, do Código Tributário Nacional, inclusive, elas podem existir independentemente de uma obrigação principal ou permanecer mesmo quando esta for afastada (BALEIRO, 2013, p. 1085).

O vínculo entre as obrigações acessórias e a obrigação principal decorrente de penalidade pecuniária persiste, também, no fato de que o descumprimento das primeiras, em clara exceção à regra de que o acessório segue o principal, implica no dever de pagar multa, ou seja, a não realização de fazer ou não fazer (obrigação acessória) findará na obrigação de pagar quantia certa (obrigação principal), nos termos do art. 113, § 3º, do Código Tributário.

Ainda no que tange a norma jurídica tributária, o sujeito ativo é representado pela pessoa jurídica de direito público ou privado, esta, quando em exercício de atividade pública. Nesse ponto, Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 150) observa o equívoco do legislador ao preceituar que somente as pessoas de direito público teriam competência para exigir o tributo¹⁵, pois pelo instituto da parafiscalidade, é permitido a União, Estados, Municípios e Distrito Federal atribuir a outrem a capacidade de cobrar e fiscalizar o tributo, ressaltando que aos entes administrativos é vedada a transferência de suas competências para instituir os tributos.

¹⁵ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Já o sujeito passivo da relação tributária é aquele que se vincula ao fato gerador, fazendo surgir a obrigação de pagar um *quantum* ao Poder Público. Em relação a este polo da relação obrigacional, verificam-se as figuras do contribuinte e do responsável.

O contribuinte pode ser caracterizado como aquela pessoa jurídica ou física, de direito público ou privado, que teve relação direta e pessoal com a regra matriz de incidência, enquanto que o responsável é aquele que está obrigado a arcar com prestação pecuniária por imposição legal¹⁶, não possuindo relação direta com o fato gerador.

Do quanto exposto é possível compreender a norma tributária através de um vínculo obrigacional formado independente da vontade de sujeito passivo, aqui representando pelo contribuinte, que faz surgir para o Poder Público uma pretensão para fins de exigir quantia certa. Todavia, em se tratando de uma relação jurídica *ex lege* não é conferido ao polo ativo qualquer discricionariedade, de modo que sua atuação restará adstrita aos termos legais, sob pena de se tornar inválida.

Para uma análise da norma jurídica tributária em sua integralidade é preciso que ela seja analisada a partir dos seus efeitos, estudo imprescindível para o presente trabalho monográfico.

3.2 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário surge com a obrigação principal de pagar tributo, tendo a mesma natureza desta.

Pela análise do art. 139, do Código Tributário Nacional, depreende-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal e ganha contornos pelo lançamento¹⁷. Através deste, a norma geral e abstrata é individualizada em face do sujeito passivo,

¹⁶ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁷ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

especificamente, além de definir o tributo devido, as possíveis penalidades e, principalmente, o *quantum* a ser pago ao sujeito ativo.

O crédito tributário tem como pressuposto existencial a obrigação tributária, mas com esta não se confunde. Nesse sentido, expressa o art. 140¹⁸, do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que as modificações que atingem o crédito, enquanto prestação certa, líquida e exigível, não alcançam a obrigação que lhe deu origem, de forma que esta preexiste e mantêm-se independente em relação às alterações sofridas pelo crédito. Entretanto, dado o elemento condicional à existência deste, o inverso não procede, sendo assim, as circunstâncias que provocam modificações na obrigação tributária podem fulminar o crédito dela decorrente.

O autor Paulo de Barros Carvalho ressalta certa impropriedade do dispositivo ora mencionado por entender que a exclusão da exigibilidade do crédito tributário implica na conseqüente extinção da obrigação (CARVALHO, 2011, p. 506). Contudo, não se vislumbra implicações práticas na continuidade existencial da obrigação tributária. Ao revés, esta, como se verá mais adiante, é norma geral e abstrata alcançável a partir do mundo fático, portanto, a situação fática ocorrida não restará inexistente com a posterior inexigibilidade do crédito que lhe é correspondente.

Aliomar Baleeiro afirma que o Código Tributário Nacional coloca a obrigação tributária sob um aspecto estático, enquanto que ao crédito, reserva uma dinamicidade apurada, dentre outros, por meio do instituto administrativo de lançamento (BALEEIRO, 2013, p. 1170).

Neste ponto, torna-se imperioso uma análise mais profunda acerca do lançamento tributário a fim de tratar de suas peculiaridades e efeitos sobre a constituição do crédito tributário.

¹⁸ Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

3.2.1 A constituição do crédito tributário

3.2.1.1 Lançamento Tributário

O crédito tributário é formado pelo lançamento tributário. Através deste instituto jurídico, o aplicador do Direito delimita os aspectos quantitativo, pessoal, temporal, espacial e material da obrigação jurídica, por meio da subsunção da circunstância fática ao fato gerador, tornando-a certa, líquida e exigível por meio de norma jurídica individual e concreta.

Aliomar Baleeiro explicita as teses acerca da natureza declaratória ou constitutiva do lançamento (BALEEIRO, 2013, p. 1170).

Em relação à natureza declaratória do lançamento, pode-se afirmar que o crédito tributário surge tão logo se verifica a obrigação tributária. O primeiro é justamente a segunda analisada sob a ótica do sujeito ativo, posto que a relação jurídica por ela formada, gera ao Fisco o direito ao crédito (BALEEIRO, 2013, p. 1170).

Contudo, o *suso* mencionado doutrinador destaca que o crédito então originado concomitantemente a ocorrência do fato jurídico é inexigível, cabendo ao lançamento torná-lo certo, líquido e exigível. O que se quer dizer é que a ocorrência do pressuposto normativo provoca a existência do direito de crédito ao Fisco, ao mesmo tempo em que traz um dever para o sujeito passivo, entretanto, esses direitos existem, potencialmente, de modo que entre os planos da existência e da eficácia exige-se a verificação do lançamento (BALEEIRO, 2013, p. 1173-1174).

Assim, o dever jurídico do contribuinte de fato só se torna eficaz pelo lançamento, momento em que o crédito tributário também se torna exigível, sendo passível de cobrança judicial, quando descumprido.

Aliomar Beleeiro (2013, p. 1172) ressalta que tais considerações ganham contorno prático nas hipóteses de lançamento de ofício ou por declaração, pois a lógica será invertida no lançamento por homologação. Espécies que serão analisadas mais adiante.

Em oposição à natureza declaratória do lançamento, José Souto Maior Borges entende que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, portanto, este possui natureza constitutiva (1999, p. 427).

Para tanto, ele afirma que a obrigação tributária pode assumir duas feições, correspondentes às normas que lhes deram origem. Tem-se a obrigação geral e abstrata e a obrigação individual e concreta, no mesmo sentido em que se têm as normas gerais e abstratas e as individuais e concretas. Do fato gerador, enquanto veiculador de norma geral e abstrata, constitui-se obrigação geral e abstrata, de forma que ainda não é possível se identificar o sujeito passivo e respectiva quantia devida por este. Do fato jurídico tributário tem-se, portanto, obrigação inexigível e ilícida, dotada de abstratividade e generalidade (BORGES, 1999, p. 422-428).

Consecutivamente, através do lançamento, o crédito tributário é constituído, possuindo o condão de instituir, de fato, uma obrigação individual e concreta por meio de uma norma individual e concreta. A partir desse marco, a relação jurídica tributária é individualizada pela identificação do contribuinte e a este é atribuído o dever jurídico de pagar uma determinada quantia ao Poder Público, sujeito ativo.

“[...] O que há antes do lançamento é um estado de sujeição ao “império” da lei, não uma obrigação concreta e individualizada que como necessária contrapartida um crédito tributário” (BORGES, 1999, p. 427).

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 509-510), de forma coesa, afirma que a existência do crédito tributário decorre somente após a atuação humana no sentido de formalizar os aspectos da hipótese de incidência por meio da subsunção. Prática que findará na construção da norma individual e concreta .

Cumprir assinalar que a formalização e consequente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento (art. 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento às normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150 do CTN) (CARVALHO, 2011, p. 510).

A noção do lançamento como ato ou procedimento (discussão que será retomada mais adiante) declaratório prescinde de fundamentação lógica, pois o ato de declarar impende o reconhecimento de um direito preexistente, contudo, não há qualquer direito para o Fisco enquanto a obrigação não se revestir de exigibilidade, de modo que o sujeito passivo em nada está obrigado enquanto não forem delimitados os aspectos qualitativos e quantitativos do tributo devido. Inclusive, a ausência de

lançamento, pela inércia do Fisco, implica na existência de uma obrigação “eternamente” inexigível e, portanto, sem qualquer correlação a um crédito.

De outro modo, a constitutividade do crédito tributário pelo lançamento se justifica pelo surgimento de uma situação jurídica para o Fisco, que assume a condição de credor de uma prestação pecuniária. O lançamento opera efeitos *ex nunc* sobre a situação jurídica formada, o que encontra razão de ser no fato de que anteriormente havia uma simples obrigação inexigível, sem qualquer delimitação espacial, temporal, quantitativa ou pessoal, portanto, não poderia ser oponível a nenhum dos polos da relação jurídica configurada (BALEIRO, 2013, p. 1180).

A exigibilidade do crédito tributário, especificamente, advém posteriormente à notificação do lançamento tributário. “Nessa última hipótese, até formalmente distinguir-se-ão lançamento e termos de exigibilidade no ato de notificação fixados” (BORGES, 1999, p. 171).

Após analisado o conceito de crédito tributário, o qual se caracteriza pela obrigação devidamente constituída pelo lançamento, tornando-a exigível, bem como colocando o sujeito passivo na condição de contribuinte de fato, passa-se ao estudo do lançamento como atividade vinculada da autoridade administrativa, apta a constituir o crédito.

3.2.1.1.1 Ato de lançamento x Procedimento de lançamento

Conforme já explicitado, o crédito tributário se constitui pelo lançamento, contudo, em relação a este há a constante discussão doutrinária quanto à sua forma de consolidação, tendo quem entenda por procedimento de lançamento, ao passo que outros afirmam se tratar de ato de lançamento. Nesse sentido, José Souto Maior Borges expressa que:

“[...] A teoria do lançamento como ato administrativo não completa a visão procedimentalista do lançamento. Antes, contrapõe-se irreduzivelmente a ela. O lançamento é tido radicalmente como um procedimento administrativo, ou excludentemente é considerado um ato administrativo. Como se essas duas realidades normativas necessariamente se contrapusessem” (BORGES, 1999, p. 100).

A ausência de um sentido uniforme advém de certa forma, do próprio Código Tributário Nacional, tendo em vista que em um determinado momento trata o

lançamento como ato administrativo (art. 150), enquanto que em outro, caracteriza o lançamento como um procedimento (art. 142).

Lançamento, na condição de ato administrativo, pode ser entendido como o momento específico em que a autoridade competente verifica a ocorrência dos elementos necessários à consolidação da obrigação tributária, com sua correspondência normativa, por meio da constituição do crédito tributário.

José Souto Maior Borges (1999, p. 119) e Eurico Marcos Diniz de Santi (2010, p. 113), nesse sentido, defendem o lançamento como ato-norma de lançamento, ressaltando que ele é produzido por meio de um procedimento definido em lei. Contudo, é importante não cair no equívoco de confundir o processo de formação do lançamento com o seu produto, posto que esse procedimento é um instrumento necessário à obtenção do ato não sendo, portanto, um fim em si mesmo.

Como forma de melhor visualizar o quanto abordado, insta esclarecer que a definição legal de um procedimento para constituição de um ato-norma configura-se uma exigência do ordenamento jurídico para produção das espécies legislativas de um modo geral, dentre outros motivos, como forma de impedir a discricionariedade do Fisco no momento da constituição do crédito tributário, situação que colocaria o contribuinte em uma posição de insegurança jurídica.

De outro modo, procedimento de lançamento configura-se como uma sucessão de atos e fatos jurídicos correlacionados entre si para fins de constituição do crédito tributário, sejam eles antecedentes ou posteriores a verificação dos elementos caracterizadores da obrigação tributária (CARVALHO, 2011, p.519).

Paulo de Barros Carvalho defende que o lançamento pode ser entendido como norma, procedimento ou ato jurídico administrativo, isso porque a legislação, por meio das espécies normativas, regula o lançamento enquanto ato ou procedimento necessário à constituição do crédito tributário. “Aquilo que não se justifica [...] é o caráter emulativo que se difundiu pela doutrina, com a disputa entre a primazia das três possibilidades” (CARVALHO, 2011, p. 519).

Cumprido destacar que o Administrador, no momento da realização do procedimento, age de modo imparcial, devendo verificar a ocorrência da obrigação tributária em todos seus aspectos, quantificando e qualificando-a para constituição do seu respectivo crédito.

Insta esclarecer que o auto de infração não se confunde com o lançamento. O primeiro decorre necessariamente de um ato ilícito que impõe à autoridade competente a formalização do *quantum* a ser pago pelo sujeito passivo que não cumpriu com suas obrigações, acessórias ou principal, incluído nesse ato: “o lançamento de tributo, propriamente dito; o ato de aplicação de sanções; o ato de intimação do autuado” (BALEEIRO, 2013, p. 1188).

Do quanto apresentado, é possível afirmar que a posição defendida por Eurico Marcos Diniz de Santi e José Souto Maior Borges melhor definem o lançamento, de modo que este se trata de ato por meio do qual a autoridade administrativa competente delimita, nos limites estabelecidos normativamente, os aspectos da hipótese de incidência a fim de se criar uma norma individual e concreta, através do crédito tributário.

Ressalta-se que autoridade administrativa não possui apenas o poder de lançar, mas o dever de efetuar-lo, tratando-se de uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

3.2.1.2 Modalidades de lançamento tributário

Distinguir as modalidades de lançamento, como bem aponta Souto Maior Borges (1999, p.323), ganham importância em relação à definição dos marcos temporais de prescrição e decadência, tendo em vista que a “decadência do direito de lançar e a prescrição da ação de cobrança do tributo somente podem ter como marco referencial o ato de lançamento”.

O enquadramento em um ou outro tipo de lançamento ficará a cargo da lei instituidora do tributo.

3.2.1.2.1 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício está previsto no art. 149¹⁹, do Código Tributário Nacional, e tem como peculiaridade o fato de independe de uma atuação do sujeito passivo para sua consolidação.

A partir da ocorrência do fato gerador, caberá à autoridade administrativa realizar todo o procedimento necessário à formalização do ato de lançamento, verificando os critérios da relação jurídica tributária, bem como calculando o montante devido pelo contribuinte. Somente após notificação é que o contribuinte estará vinculado à relação jurídica tributária, devendo pagar o *quantum debeatur* à Fazenda Pública.

Da leitura do art. 149, do Código Tributário Nacional, cumpre esclarecer que a modalidade de lançamento em análise trata-se de uma categoria autônoma, mas que também pode ser utilizada posteriormente à conversão de outras modalidades, por declaração e por homologação, em lançamento de ofício, tal como afirma José Souto Maior Borges (1999, p. 341)

Ademais, o lançamento oficial caracteriza-se pela sua inconvertibilidade em qualquer outra modalidade de lançamento, enquanto ele próprio pode variavelmente atuar como um sub-rogado tanto do por declaração quanto do lançamento por homologação (CTN, art. 149, I-IX).

¹⁹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Dessa forma, faz-se necessário classificar as demais modalidades de lançamento com o intuito de tecer as diferenciações entre elas, ressaltando que o objetivo de todas converge em um só sentido, qual seja o de constituição do crédito tributário.

3.2.1.2.2 Lançamento por declaração

O lançamento por declaração está previsto no art. 147, do Código Tributário Nacional, e qualifica-se pela obrigação do sujeito passivo de fornecer, anteriormente à constituição do crédito, as informações necessárias para que o Fisco proceda a realização do ato administrativo.

Em outros termos, implica afirmar que a partir da realização do fato gerador o sujeito passivo assume o dever de apresentar ao Fisco uma declaração com todos os elementos necessários para que este lance o tributo, incluindo o cálculo do valor a pagar (BORGES, 1999, p. 329). Após essa declaração, o Administrador efetuará o ato de lançamento e notificará o contribuinte.

José Souto Maior Borges (1999, p. 329) ressalta que a presente modalidade de lançamento é de mais fácil apreensão a partir da visualização do lançamento enquanto ato precedido de um procedimento, afirmando que a declaração “atua como um pré-requisito procedimental”.

Conforme expresso no art. 147²⁰, do Código Tributário Nacional, a obrigação de declarar se impõe ao sujeito passivo, mas também ao terceiro obrigado por lei.

Ademais, da leitura do artigo *sus* mencionado, vislumbra-se que o lançamento por declaração pode ser convertido em lançamento de ofício, quando o sujeito não se desincumbe do seu dever de declarar. A partir de então, o Fisco está autorizado a

²⁰ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

proceder ao lançamento na modalidade de ofício, calculando ele mesmo o montante devido, de acordo com o que expressa o art. 149, II²¹, do Código Tributário Nacional.

O art. 147, §1º, do Código Tributário Nacional, prevê a possibilidade de retificação da declaração por iniciativa do sujeito passivo ou terceiro, obrigado por lei, para fins de reduzir ou excluir o tributo, desde que ocorra anteriormente a notificação do lançamento pelo Fisco, bem como a comprovação de erro na declaração.

Souto Maior Borges ainda ressalta que a declaração pode vir a ser alterada posteriormente à realização da notificação do lançamento, contudo, essa retificação se dará por meio de recurso ou reclamação (BORGES, 1999, p. 332).

Por fim, ainda em relação a presente modalidade de lançamento, cumpre destacar que as autoridades administrativas podem realizar alterações de ofício dos erros contidos na declaração. É o que consta no art. 147, §2º, do Código Tributário Nacional.

3.2.1.2.3 Lançamento por homologação

Por meio do lançamento por homologação, a ocorrência do fato gerador impõe ao sujeito passivo a obrigação de calcular o montante devido e efetuar o seu pagamento, posto que somente em momento posterior, a Administração irá realizar o ato de lançamento, por meio da homologação ou não do pagamento feito. É o que se depreende da leitura do art. 150²², *caput*, do Código Tributário Nacional.

²¹Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

²² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

Cumpra esclarecer que a homologação é um ato administrativo de competência privativa da autoridade administrativa e tem por objeto de análise não apenas a obrigação principal, mas também a verificação do cumprimento de obrigações acessórias estabelecidas em lei, ressaltando que essa homologação pode ser positiva, parcial ou total, ou ainda, negativa. A homologação positiva parcial se dá quando o contribuinte não se desincumbe integralmente das suas obrigações, a exemplo de quando realiza um pagamento a menor, e nesses casos a autoridade competente irá proceder ao lançamento de ofício da parte faltante, incluindo as penalidades, tais como os juros de mora. Já a homologação total se qualifica pelo cumprimento total e correto das obrigações por parte do sujeito passivo, situação que implicará na extinção definitiva da obrigação com eficácia liberatória para o contribuinte (BORGES, 1999, p. 375-381).

A homologação negativa, por sua vez, se dá quando o sujeito passivo não procedeu ao cumprimento de nenhuma de suas obrigações, principais ou acessórias, circunstância que converterá o lançamento em homologação em lançamento de ofício, como se pode verificar nos arts. 149, IV²³ e 150, §§ 2º e 3º, ambos do Código Tributário Nacional.

[...] Consequentemente, a terminologia contemplada no Código Tributário Nacional é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a “atividade” do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será, então, necessariamente o pagamento” (BORGES, 1999, p. 381).

José Souto Maior Borges, como já expresso, é adepto à classificação do lançamento enquanto ato e procedimento, sendo este o caminho a ser percorrido para o alcance do produto final, qual seja o ato de lançamento. E é a partir desse entendimento que o mencionado autor funda sua orientação no sentido de que o lançamento por homologação é composto por um ato de lançamento e um procedimento de lançamento.

Para ele, o art. 142, do Código Tributário Nacional, é atendido, tendo em vista que o ato de lançar resta privativo à autoridade administrativa, contudo, o procedimento de lançamento será realizado pelo sujeito passivo que terá o dever de quantificar o

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

²³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

tributo. Desse modo, a participação do contribuinte estaria embasada legalmente no curso do procedimento (BORGES, 1999, p. 377).

Ademais, o presente doutrinador ainda explicita que o entendimento restritivo de lançamento, apenas como ato administrativo, leva ao reconhecimento de que o lançamento por homologação não se trata de espécie de lançamento, pois com este não se identifica. Isso porque o lançamento, por essa corrente, se perfaz por um único ato de competência da autoridade administrativa, cabendo a ela quantificar o montante devido e realizar a homologação ao mesmo tempo, portanto a participação do contribuinte no momento da especificação valorativa do quanto devido não estaria fundamentada legalmente (BORGES, 1999, p. 377).

Nesse ponto, urge esclarecer a figura do autolançamento.

Sacha Calmon Côelho (2010, p. 686) utiliza as expressões lançamento por homologação e autolançamento como sinônimas. De modo diverso, José Souto Maior Borges diferencia os dois termos e defende a impossibilidade do último residir no ordenamento tributário brasileiro.

O autolançamento é depreendido pela circunstância em que o contribuinte “faz as vezes” da Autoridade Administrativa e, de forma substitutiva, delimita os aspectos da norma tributária nos casos de lançamento por homologação. Ou seja, a partir do fato gerador, o sujeito passivo possui a obrigação de “produzir” a norma individual e concreta, ainda que mentalmente, e pagar o tributo devido sem qualquer interferência da Administração. Esta somente atuará em momento posterior, quando da homologação que pode se dar em sua forma tácita (BORGES, 1999, p. 368).

José Souto Maior Borges (1999, p. 373-374) afirma que o Código Tributário restringiu à autoridade administrativa a produção do ato de lançamento, de forma que nos casos da espécie lançatória em tela, o que o contribuinte realiza é o procedimento tendente à obtenção do produto final do lançamento e com ele não se confundindo. Dessa forma, claro se faz a inexistência de autolançamento.

O Superior Tribunal Justiça, ainda, editou a Súmula 436 a qual prevê que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. Tal enunciado não deve ser apreendido como o reconhecimento do autolançamento, embora a

jurisprudência atual perpassa por esse entendimento²⁴. Como bem acertado por Donovan Mazza Lessa e Daniel Serra Lima (2013, p. 33-34), a presente Súmula conduz à desnecessidade de que ocorra o lançamento nos casos de tributos sujeitos à homologação, bastando a simples entrega da declaração pelo sujeito passivo para que o crédito se constitua²⁵. Consecutivamente, a competência privativa da autoridade administrativa se manteve resguardada, relacionando-se com os casos de lançamentos de ofício e por declaração.

Portanto, a impossibilidade de permanência do autolancamento no ordenamento jurídico se fundamenta no o art. 142, do Código Tributário Nacional, pois este reservou à Administração, privativamente, a competência para realizar o lançamento tributário, portanto não se pode ampliar tal previsão e dotar o sujeito passivo de tal função.

Outra peculiaridade presente na modalidade de lançamento em pauta é a ausência de obrigatoriedade do ato de lançamento pela autoridade competente, em razão de não haver previsão de responsabilidade funcional pelo seu descumprimento. Além do que, o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, expressa que a homologação por se dar de forma expressa ou tácita, está verificada pela inércia da Fazenda Pública pelo período de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Da observância do quanto exposto, é possível compreender que, em oposição à regra da natureza constitutiva, o ato de lançar assume a natureza declaratória, posto

²⁴AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA LANÇADO POR ARBITRAMENTO. NÃO ACOLHIMENTO DO LAUDO PERICIAL. MODIFICAÇÃO DESSE ENTENDIMENTO. SÚMULA 7/STJ. 1. A apresentação de DIPJ, como todo e qualquer documento declaratório de constituição de dívida tributária inserido dentro da sistemática do lançamento por homologação, não exclui a possibilidade de o Fisco, no uso do poder/dever que lhe resguarda o art. 150, §4º, c/c arts. 142 e 149, todos do CTN, efetuar o lançamento de ofício do tributo, a fim de homologar ou não o autolancamento efetuado unilateralmente pelo contribuinte. (...) 5. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 312.411/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2014, DJe 12/05/2014)

²⁵ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ENTREGA DA DCTF. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE. ORIENTAÇÕES ADOTADAS POR ESTA CORTE EM RECURSOS REPETITIVOS, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C, DO CPC. ENCARGOS DO DL N. 1.25/69. SÚMULA N. 400/STJ. 1. A jurisprudência desta Corte já pacificou entendimento, em sede de recurso repetitivo, na sistemática do art. 543-C, do CPC, no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a entrega da DCTF ou documento equivalente constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando outras providências por parte do Fisco, não havendo portanto, que se falar em necessidade de lançamento expresso ou tácito do crédito declarado e não pago (REsp 962.379, Primeira Seção, DJ de 28.10.2008). (...) 5. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1146516/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2010, DJe 22/03/2010).

que neste caso, a obrigação se tornará exigível tão logo se verificar a ocorrência do fato gerador, obrigando o contribuinte a calcular e pagar o montante devido, independentemente de uma atuação estatal. Assim, quando a autoridade administrativa realiza a homologação ela está apenas reconhecendo, portanto, declarando, uma relação jurídica obrigacional preexistente. Seu efeito projeta-se ao passado, consecutivamente, é *ex tunc*.

4. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

O tempo sempre foi um “fato” de relevante destaque no sistema processual, isso porque “o tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo nascem os fatos e no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito” (SANTI, 2011, p. 35).

E, dentro da sistemática temporal que aflige o Direito, surgem as figuras da prescrição e decadência, como forma de estabilizar as relações jurídicas e consolidar a aplicação do princípio da segurança jurídica, na medida em que visam garantir ao indivíduo certa previsibilidade das consequências passadas, presentes e futuras de sua conduta (SANTI, 2011, p. 32).

Com efeito, os direitos subjetivos podem ser classificados em direitos a uma prestação e direitos potestativos.

O direito a uma prestação é aquele em que o indivíduo se vincula a outrem por meio de uma obrigação, que pode ser positiva ou negativa. Em outras palavras, em um polo da relação jurídica se tem o credor (polo ativo), possuidor de um direito que somente irá perfazer pela prestação a ser realizada pelo outro polo da relação, representado pelo devedor (polo passivo). O não cumprimento espontâneo da obrigação faz surgir para o credor a pretensão, que nada mais é do que o direito de exigir o cumprimento da “*obligatio*” assumida pelo polo passivo.

Nesse diapasão surge a figura da prescrição, definida pela perda da pretensão pelo decurso do prazo. Assim, violado o direito, o credor tem um prazo para provocar a intervenção da máquina estatal, sob pena do direito material retornar ao *status* de inexigibilidade, como leciona Cássio dos Santos (2010, p. 33):

O que se extingue com a prescrição é, na verdade, a pretensão do autor em ver o Poder Judiciário submetido ao dever de lhe prestar um provimento satisfativo, aplicando coercitivamente uma sanção ao réu, tendo em vista o descumprimento de certa conduta pelo mesmo.

Já os direitos potestativos, como tratado por Agnelo Amorim Filho (1961, p.100), são aqueles caracterizados pelo estado de sujeição a que o titular de um direito submete a esfera jurídica de outro indivíduo, independente da vontade deste, ou até mesmo contra ela. E, em relação aos direitos potestativos corre o prazo decadencial, sendo

o instituto jurídico hábil a por fim em um direito não exercido, com a finalidade de garantir a segurança jurídica.

A decadência pode ser classificada, assim, como a perda do direito pelo decurso de um lapso temporal em que seu titular se manteve inerte. “O tempo age em relação à decadência como um requisito de ato, pelo que a própria decadência é a sanção consequente da inobservância de um termo” (GONÇALVES, 2011, p. 534).

Configurada uma relação jurídica entre dois atores sociais e um direito envolvido, este, conforme a legislação civil vigente, será objeto do rompimento do fluxo de causalidade em razão decurso de um determinado prazo previamente estipulado em lei, aliado à inércia. É o que defende Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 109-110).

Ainda sobre a legislação civil vigente, no tocante à decadência é de suma importância mencionar que, em razão da autonomia das partes no âmbito da relação privada, é previsto, também, a possibilidade da convenção do termo final de um direito, ou seja, em determinados casos é facultada às partes propor mutuamente o prazo decadencial. Trata-se da decadência convencional prevista no art. 211²⁶, do Código Civil de 2002.

Portanto, como forma de realizar o princípio da segurança jurídica, que nas palavras de Eurico de Santi (2011, p. 58), tem condão de “garantir a estabilidade jurídica do presente, que se torna passado”, claro se faz que o exercício da positivação imprescinde de um limite temporal, de maneira a impedir a perpetuação *ad infinitum* de relações jurídicas. O cidadão precisa ter o controle de suas condutas, com o objetivo de delimitar no tempo e no espaço suas ações e respectivos efeitos.

A prescrição e a decadência apresentam algumas diferenças quando analisadas no âmbito do direito civil e do direito tributário, dessa forma, torna-se necessário fazer um paralelo entre ambos, reunindo-as no que forem convergentes e distinguindo-as nas divergências.

²⁶ Art. 211. Se a decadência for convencional, a parte a quem aproveita pode alegá-la em qualquer grau de jurisdição, mas o juiz não pode suprir a alegação.

4.1 DA DECADÊNCIA

4.1.1. Decadência no Direito Civil

A decadência se trata de instituto hábil a solucionar a protelação abusiva do direito no tempo; é a perda do direito material pelo transcorrer do fluxo temporal aliado a inércia do seu titular. Ressaltando que instituto da caducidade é a regra do Código Civil, aplicando-se àquelas situações em que a lei a prevê expressamente ou se mantém silente.

Os direitos potestativos, objeto da decadência, independem de uma prestação e sobre eles não há que se dizer, geralmente, em nenhuma causa suspensiva ou interruptiva, de modo que o prazo decadencial é preempório e fatal.

Pelo instituto da decadência, tendo como ponto de partida os direitos potestativos, não é possível se falar em devedor, mas tão somente em polo passivo. Isso porque o direito a ser exercido irá produzir efeitos na sua esfera jurídica sem que ele possa interferir em nada. O que se tem é um estado de sujeição, como acima explicitado.

Desse modo, o legislador, em atendimento aos princípios da segurança jurídica, entendeu que o titular do direito não tem o poder de exercê-lo por tempo indeterminado, posto que isso coloca o sujeito em uma situação de extrema instabilidade.

O tempo jurídico funciona como uma espécie de ampola que corre em direção daquele que detém o direito, contudo, este se mantendo em inércia por um período desarrazoado, faz inverter o sentido da ampola, fazendo com que o polo passivo da relação jurídica tenha seus direitos constitucionais atendidos, como o da dignidade da pessoa humana. Afinal, confirmando a máxima afirmada por muitos doutrinadores: *Dormientibus non succurrit jus*, traduzindo, “O direito não socorre os que dormem”.

4.1.2 Decadência no Direito Tributário

A decadência, no direito tributário, perfaz-se pela inércia da autoridade administrava em realizar o lançamento, para fins de constituição do crédito tributário, e tem por consequência a inviabilidade da obrigação tributária se tornar exigível, pois a não ocorrência do evento lançamento implica na ausência de configuração de um devedor, ou seja, o contribuinte não se torna, efetivamente, um devedor.

Sacha Calmon Navarro Côelho (2002, p. 48) afirma que a decadência conduz à preclusão do dever de lançar e, por conseguinte, à caducidade do crédito tributário. Visto que defende a natureza declaratória do lançamento, além de entender que o ato administrativo de lançar é um dever e não um direito, portanto, não tem o condão de decair.

Vislumbra-se certa impropriedade na tese do *suso* mencionado autor, pois o lançamento não se trata de um simples dever, mas também de um direito potestativo na medida em que implica na sujeição da esfera jurídica do contribuinte, sendo irrelevante a vontade deste na consecução do ato em questão.

Da leitura dos arts. 150, §4º, 156, V e 173, do Código Tributário Nacional, vislumbra-se que a decadência tem por consequência a extinção do direito para o Fisco de efetuar o lançamento tributário, bem como a extinção do crédito tributário, esta sendo uma hipótese específica e alvo de algumas discussões que serão objeto de análise mais adiante.

Eurico Marcos Diniz de Santi defende a existência de seis previsões normativas distintas de decadência no âmbito tributário, para tanto, classifica a decadência e prescrição não como institutos jurídicos, mas sim como normas jurídicas em sentido estrito.

Norma jurídica em sentido estrito são estruturas implicacionais, construídas metodicamente pelo cientista e intuitivamente pelos operadores e aplicadores do direito a partir de textos prescritivos, as quais apresentam, invariavelmente, antecedente e consequente e, têm por fim articular as significações normativas, explicitando a dinâmica do direito sobre o domínio das condutas inter-humanas. (SANTI, 2011, p. 116).

Seguindo com a classificação do mencionado autor, ele indica a existência de seis critérios que, se relacionados ao fator tempo, correspondem a seis normas decadenciais tributárias. Seriam eles: a previsão normativa ou não de pagamento

antecipado; a ocorrência ou não desse pagamento antecipado; a verificação ou não de dolo, fraude ou simulação; a ocorrência ou não de prévia notificação de medida indispensável à produção do lançamento; e, por fim, se houve anulação de ato de lançamento anteriormente (SANTI, 2011, p. 117-119).

Inicialmente, será abordada a decadência prevista no art. 173, I²⁷, do Código Tributário Nacional. Nesta, o prazo quinquenal para configuração da caducidade tem seu início no primeiro dia do exercício financeiro seguinte à ocorrência do fato gerador, momento em que o lançamento já poderia ocorrer. Aqui, exige-se que não tenha ocorrido pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, seja por ausência de previsão legal dessa possibilidade (lançamento de ofício ou por declaração) ou pela sua “inércia” (lançamento por homologação), bem como a ausência de dolo, fraude ou simulação e de notificação do Fisco (SANTI, 2011, p. 120-121).

A partir do quanto defendido por Eurico de Santi (2011, p. 120-121) é possível concluir que a aplicação do art. 173, I, do Diploma Normativo em tratamento, nos casos de lançamento por homologação, justifica-se em razão de que na ausência de pagamento não há o que homologar, sendo a homologação negativa (objeto de análise no capítulo anterior). Para tanto, o correto seria a autoridade competente proceder ao lançamento de ofício, hipótese que se submete ao art. 173, I.

Findo esse prazo, extingui-se o direito de constituição do crédito tributário.

O art. 173, II²⁸, do Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece o prazo de decadência nos casos em que o lançamento efetuado pelo Fisco foi anulado por decisão judicial ou administrativa, dado o vício formal do ato em questão. Assim, da decisão anulatória extingui-se-á o tempo para o empreendimento de novo ato de lançamento em cinco anos.

Nesse ponto cumpre destacar a divergência doutrinária apontada por Eurico Marcos Diniz de Santi em relação à essa hipótese se tratar de causa interruptiva do prazo decadencial. A questão se funda no fato de que, no Direito Civil, a decadência não se interrompe, tendo, portanto, um fluxo temporal contínuo. Contudo, o mencionado autor entende que não existe apenas uma regra de decadência, ao reverso, em se

²⁷ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

²⁸ II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

tratando de norma jurídica é passível de diversas apreensões. Assim, não há que se falar em impropriedade legislativa no momento da previsão de reinício do prazo decadencial (SANTI, 2011, p. 126-127).

Consecutivamente, no parágrafo único²⁹, do art. 173, do Código Tributário Nacional, pode-se vislumbrar duas hipóteses de decadência, quando o prazo para o Fisco realizar o lançamento terá seu início na notificação de “medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Primeiramente, tem-se a existência de notificação do Fisco ao contribuinte no “interstício delimitado pelo acontecimento do evento tributário e o primeiro dia do exercício subsequente” (SANTI 2011, p. 120), seguida da ausência de pagamento antecipado (tendo previsão legal ou não dessa possibilidade) e de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, o prazo decadencial quinquenal é antecipado e tem como termo *a quo* a notificação da medida preparatória ao sujeito passivo, conforme expressa Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 120).

Diversa é a segunda possibilidade (e quarta hipótese), na qual a notificação da autoridade administrativa se dá por meio da formalização da existência de dolo, fraude ou simulação no pagamento antecipado. Acerca destes, Maíra Braga Oltra (2010, p. 124-125) afirma se tratar de formas de elisão fiscal, por meio dos quais o contribuinte tenta enganar o Fisco para fins de diminuir ou extinguir a dívida tributária.

Nesse caso, aplica-se a regra inserta no art. 173, parágrafo único aliado ao art. 150, §4º, ambos do Código Tributário Nacional. Desse modo, dentro do prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador a autoridade administrativa competente pode formalizar a existência de dolo, fraude ou simulação e, a partir desse momento, inicia-se novo prazo quinquenal para que o Fisco constitua as obrigações tributárias corretamente, por meio do lançamento de ofício. Portanto, o que se tem aqui é uma ampliação temporal de decadência (SANTI, 2011, p. 121-122).

A quinta causa de decadência advém do direito de homologação expressa ou da concretização da homologação tácita, quando transcorrer o prazo de cinco anos,

²⁹ Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

contados da ocorrência do fato gerador, sem que a autoridade competente tenha se manifestado em relação ao pagamento feito pelo contribuinte. Assim, em havendo pagamento a menor ou qualquer outro equívoco relacionado à prestação pecuniária devida considera-se decaído o direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício. Nesse sentido, preleciona Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 121):

Nessa guisa, pode-se afirmar que a homologação tácita do pagamento antecipado é o verso da moeda, cujo anverso é a decadência do direito de o Fisco lançar de ofício.

Por fim, a última e sexta possibilidade de decadência tributária está presente no art. 156, V³⁰, do Código Tributário Nacional, no qual consta a extinção do crédito em decorrência da decadência. Tal circunstância irá se configurar nos casos em que o crédito constituído o foi fora do prazo legal, portanto, quando a formalização do lançamento já não mais poderia ocorrer.

Embora José Souto Maior Borges afirme haver uma impropriedade na inclusão desta hipótese como causa de decadência (BORGES, 1999, p. 406), Eurico de Santi (2011, p. 124-125) entende que na verdade existe uma confusão, pois a “regra geral” é que a decadência se dê quando lançamento ainda não ocorreu e, dessa forma, não se tem a verificação de qualquer crédito. Contudo, nesse caso, é pré-requisito que haja uma prévia constituição do crédito tributário, pelo contribuinte (nos casos de lançamento por homologação) ou pela autoridade administrativa competente, ainda que de forma extemporânea.

No que tange ao lançamento por homologação, Paulo de Barros Carvalho defende que a existência de pagamento antecipado ou não por parte do contribuinte é irrelevante para contagem do prazo decadencial, devendo se aplicar a regra prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, em qualquer hipótese. Como se pode depreender:

[...] Enquanto o art. 173 refere-se às exações para cuja constituição do crédito seja necessária a emissão de norma individual e concreta pela Administração, na forma de lançamento de ofício ou de lançamento por declaração, o prazo decadencial prescrito pelo art. 150, §4º, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]. Em tal caso, ainda que o contribuinte deixe de antecipar o pagamento, o lapso temporal tem início na data da ocorrência do fato gerador (CARVALHO, 2010, p. 84).

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça discorda do entendimento defendido por Paulo de Barros Carvalho e adota a posição de Eurico Marcos Diniz de Santi, como

³⁰ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
V - a prescrição e a decadência;

se vislumbra nos julgamentos do AgRg no REsp nº 1441083³¹ e do AgRg no REsp nº 1218460³². Dessa forma, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo o pagamento antecipado, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, ao tempo em que não se efetuando qualquer pagamento, o lançamento deverá se dar na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 130-136) e Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 85-88) abordam a tese do prazo decadencial de dez anos trazida pelo Superior Tribunal de Justiça, por volta de 1995, demonstrando a impossibilidade de sua aplicação.

No Resp 58.918/RJ³³, o Ministro Relator Humberto Gomes de Barros preleciona que, na hipótese de lançamento por homologação em que não houver pagamento antecipado, se deve aplicar cumulativamente as regras dos arts. 150, §4º e 173, I,

³¹ TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, em regra, o prazo para se efetuar o lançamento é o previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Contudo, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento ocorreu de modo antecipado, o prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. No caso concreto, não havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra prevista no art. 173, I, do CTN. (REsp 413.265/SC, 1ª Seção, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 30.10.2006). 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1441083/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2014, DJe 19/05/2014)

³² AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ALEGAÇÃO DE PARCIAL PAGAMENTO ANTECIPADO NO PRAZO DO VENCIMENTO (APLICAÇÃO DO PRAZO DO ART. 173, INCISO I DO CTN). TRIBUNAL DE ORIGEM QUE RECONHECEU O NÃO ADIMPLENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 173, I do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte não realiza o respectivo pagamento parcial antecipado (REsp. 973.733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC) 2. No caso dos autos, o Tribunal de origem consignou que inexistiu qualquer pagamento antecipado do tributo por parte da ora recorrente (Sujeito Passivo), a qual permaneceu totalmente inerte à obrigação conforme provas de extrato analítico de débitos (...) 4. Agravo Regimental desprovido. (AgRg no REsp 1218460/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2013, DJe 06/09/2013).

³³ TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173). I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, §4º. II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador. III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, §4º). IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.

ambos do Código Tributário Nacional. Isso porque o termo “poderia”, expresso no inciso I³⁴, do art. 173, foi empregado para fins de determinar que o prazo decadencial tem seu início quando não mais é permitido efetuar a homologação de forma lícita.

Assim, do fato gerador conta-se cinco anos e, quando findo este período, aplica-se a regra do art. 173, I, e novo prazo quinquenal é verificado a partir do “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Configurando-se, portanto, a decadência de dez anos.

Eurico Marcos Diniz de Santi se mostra contrário a essa tese, afirmando que o verbo “poder” se trata de um modalizador de conduta, de modo que não pode ser tomada como conduta determinante (SANTI, 2011, p. 132-135), como se pode perceber:

A conduta modalizada, veja-se, ainda é conduta (a proibição de lançar, a permissão de lançar e a obrigação de lançar). Não o é, entretanto, o modalizador desvinculado da conduta, porque modalizador não é comportamento. Sendo assim, a norma que tem como consequência a decadência toma, como hipótese, o descumprimento da conduta de lançar, nunca a extinção do poder (permissão), que modaliza a conduta de lançar (SANTI, 2011, p. 135)

Além disso, o supramencionado doutrinador ainda contrapõe-se à decadência tributária de dez anos defendendo a inaplicabilidade do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, aos casos em que o contribuinte não realizou o pagamento, portanto, o correto seria a aplicação, apenas, do art. 173, objeto de análise acima (SANTI, 2011, p. 138-141).

Do quanto exposto, depreende-se que a existência de cumulatividade de prazos decadenciais, que juntos totalizam o total de dez anos, infringe o princípio da segurança jurídica, além de privilegiar os interesses da Administração Pública em inobservância ao princípio da isonomia. O ato de lançar não se trata de um simples poder da autoridade administrativa, mas um dever, portanto, quando esta se mantém inerte nos primeiros cinco anos está descumprindo a sua obrigação e não pode ser privilegiada com novo prazo para realizar do lançamento por ofício.

Djalma Bittar também se posiciona de modo contrário ao prazo de decadencial de dez anos, proposta pelo Superior Tribunal de Justiça, nas hipóteses em que a homologação se deu em sua forma tácita. Ele entende que a linguagem jurídica é a

³⁴ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **poderia** ter sido efetuado.

norma, assim, ausência de homologação expressa é um vazio jurídico, não havendo que se falar em ato apto a produzir efeitos no Direito, qual seja o de gerar novo prazo decadencial de cinco anos para fins de efetuar o lançamento de ofício (BITTAR, 2010, p. 17-18).

Em breve digressão para esclarecer acerca da diferença entre lançamento inexistente e nulo, Hugo de Brito Machado (2006, p. 23-29) se pronuncia no sentido de que o primeiro se trata de ato que não perpassa pelo plano da validade e, conseqüentemente, não tem o condão de produzir efeitos, posto que “[...] a verificação de validade de qualquer ato jurídico pressupõe a sua existência”. Já o ato nulo é aquele que existiu e produziu efeitos durante a sua existência, contudo, esses efeitos foram suprimidos em momento posterior à sua origem.

Nem todos os fenômenos fáticos são apreendidos pelo mundo jurídico, mas tão somente aqueles que possuem determina relevância social. Portanto, fazendo uma analogia em relação ao quanto afirmado por Djalma Bittar e Hugo de Machado Brito, é possível dizer que a homologação tácita é um ato jurídico inexistente, não possuindo a capacidade de provocar o surgimento de novo prazo decadencial.

Findo tais esclarecimentos, é importante destacar que, atualmente, a tese dos “cinco mais cinco” já foi superada pelo Superior Tribunal de Justiça, como de perceber da leitura do Acórdão proferido, à unanimidade, no Recurso Especial nº 766.050 – PR, de relatoria do Ministro Luiz Flux:

[...] No particular, cumpre enfatizar que *“o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”* corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

Por fim, ressalva-se que Eurico de Santi (2011, p. 129-130) defende, ainda, que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito não promovem a suspensão do prazo decadencial, tendo em vista que nesse período é facultado ao Fisco constituir o crédito pelo lançamento, ressaltando que ele restará inexigível. Somente se o magistrado proferir decisão judicial nesse sentido, ressaltando que esta tem caráter provisório, pois se trata de decisão interlocutória, podendo ser, a qualquer tempo, revogada.

A partir do quanto apresentado, é possível perceber que a decadência tributária se coaduna com o princípio da segurança jurídica na medida em que a estabilidade das relações jurídicas é um fim maior buscado pelo Direito. O direito de uma parte, aqui representado pelo direito potestativo de efetuar o lançamento, não pode ser prolongar indefinidamente no tempo. A existência de um direito traz consigo o dever de seu titular efetuar-lo, sob pena de vê-lo perecer com transcorrer do tempo.

Posteriormente à realização do lançamento, não há mais que se falar em prazo decadencial, na medida em que o crédito tributário se tornou exigível. Inicia-se, assim, a contagem do prazo prescricional.

4.2 DA PRESCRIÇÃO

4.2.1 Prescrição no Direito Civil

No Direito Civil, há uma polêmica, destacada por Carlos Roberto Gonçalves (2012, p. 514), em relação à consequência da prescrição, tendo quem afirme que a mesma finda o direito de ação, como Antonio Luís da Câmara Leal (1982, p. 12), bem como quem defenda que com a sua configuração se extingue a pretensão, como Agnelo Amorim (1961, p. 111).

A pretensão trata-se do exercício do direito de cobrança exercido pelo credor em face do devedor, quando este permanece inadimplente. Ela tem como objeto uma prestação de fazer, de não fazer ou de pagar, sendo estas as modalidades prestacionais previstas pelo Código Civil de 2002.

E a partir do nascimento da pretensão tem-se a existência do direito de exigir diretamente do devedor o cumprimento da prestação, tratando-se de uma cobrança extrajudicial, ou seja, sem qualquer interferência estatal.

Contudo, também é dado ao credor a possibilidade de exigir judicialmente o cumprimento da obrigação assumida e, nesse caso, há que se falar no exercício do direito de ação. Este impescinde da atuação estatal que, por meios coercitivos, imputa ao devedor a realização da prestação assumida.

Antonio Luís da Câmara Leal (1982, p. 11) indica quatro elementos caracterizadores da prescrição:

a) existência de uma ação exercitável (*actio nata*); b) inércia do titular da ação pelo seu exercício; c) continuidade dessa inércia durante um certo lapso temporal; d) ausência de algum fato ou ato que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Depreende-se que Câmara Leal atribuiu ao fenômeno prescricional a extinção do direito de ação, em suposta oposição ao texto do Código Civil.

Contudo, ao contrário do que se leva a crer, é possível se falar em uma íntima relação entre o direito de ação e o exercício da pretensão, posto que o primeiro nada mais é do que uma das formas de consolidação do segundo, porém, em sua forma indireta. O indivíduo aciona o judiciário para que este, substitutivamente, exerça a pretensão que lhe é de direito.

Agnelo Amorim (1961, p. 111) opina no sentido de que pretensão é a possibilidade de se exigir extrajudicialmente o cumprimento da obrigação, afirmando, ainda, que é possível haver a prescrição da pretensão sem que haja a ação.

Torna-se imperioso esclarecer que não se almeja equiparar o direito de ação ao exercício da pretensão, mas tão somente destacar a relação entre ambos, de forma que a extinção da pretensão leva, conseqüentemente, ao fim do direito de ação, considerando que o Estado não possui o condão de exigir algo inexigível.

Convém acentuar que quando se diz que o termo inicial do prazo prescricional é o nascimento da ação, utiliza-se aí a palavra “ação” no sentido de “pretensão”, isso é, no mesmo sentido em que ela é usada nas expressões “ação real” e “ação pessoal”, pois, a rigor, a prescrição não começa com a ação e sim com a pretensão; está diretamente ligada a essa, e só indiretamente àquela. (AGNELO, 1961, p. 109)

O Direito Civil Brasileiro se absteve de adentrar na polêmica que gira em torno dos efeitos da prescrição e, expressamente, no art. 189³⁵, do Código Civil de 2002, previu que o decurso de um lapso temporal, com a correspondente inércia do titular do direito violado sepulta a pretensão.

Carlos Roberto Gonçalves (2011, p. 512) ainda fala em duas espécies de prescrição: aquisitiva e extintiva. A primeira se caracteriza por aquela em que o não exercício da pretensão finda na aquisição de um direito para outrem (usucapião), ao tempo que a

³⁵ Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

segunda é qualificada pela perda do direito de exigir a obrigação daquele que tinha o dever de cumpri-la.

Em verdade, o fenômeno da prescrição é ambivalente, na medida em que sempre configura a perda e o ganho de algo, com o passar do tempo, para ambos os polos da relação jurídica, resumindo-se a uma questão de referencial.

As causas suspensivas ou impeditivas da prescrição se apresentam como as circunstâncias em que certas pessoas se encontram impossibilitadas de agir, conforme está previsto nos arts. 197, 198 e 199³⁶, todos do Código Civil.

O prazo suspensivo preserva o período já computado, recomeçando a contagem quando cessada a causa que lhe deu origem, temporariamente.

A interrupção do prazo prescricional, em oposição ao que ocorre com a suspensão, advém de ato que visa resguardar o direito violado, extinguindo o tempo já transcorrido e reiniciando nova contagem, quando findada a causa interruptiva, de acordo com o que expressa o art. 202, parágrafo único, do Código Civil vigente³⁷.

O Código Civil de 1916 se manteve silente no que tange à quantidade de vezes em que poderia haver a interrupção do prazo prescricional, o que gerava a sua decretação inúmeras vezes, conforme se pode perceber da leitura do art. 173³⁸, do

³⁶ Art. 197. Não corre a prescrição:

- I - entre os cônjuges, na constância da sociedade conjugal;
- II - entre ascendentes e descendentes, durante o poder familiar;
- III - entre tutelados ou curatelados e seus tutores ou curadores, durante a tutela ou curatela.

Art. 198. Também não corre a prescrição:

- I - contra os incapazes de que trata o art. 3º;
- II - contra os ausentes do País em serviço público da União, dos Estados ou dos Municípios;
- III - contra os que se acharem servindo nas Forças Armadas, em tempo de guerra.

Art. 199. Não corre igualmente a prescrição:

- I - pendendo condição suspensiva;
- II - não estando vencido o prazo;
- III - pendendo ação de evicção.

³⁷ Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á:

- I - por despacho do juiz, mesmo incompetente, que ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual;
- II - por protesto, nas condições do inciso antecedente;
- III - por protesto cambial;
- IV - pela apresentação do título de crédito em juízo de inventário ou em concurso de credores;
- V - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- VI - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.

Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper.

³⁸ Art. 173. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último do processo para a interromper.

Código Civil de 1916. Fato que provocava a infringência aos princípios da razoável duração dos processos e da segurança jurídica, na medida em que perpetuava no tempo a instabilidade das relações jurídicas gerada pelo litígio (GONÇALVES, 2012, p. 527).

Todavia, como forma de impedir a manutenção do conflito em razão da ausência de um limite temporal à verificação de causas interruptivas da prescrição, o Código Civil de 2002, em seu art. 202, *caput*, restringiu a interrupção da prescrição a uma única vez a fim de impedir a perpetuação indevida de interrupções.

Do quanto exposto, verifica-se que a prescrição é um instituto do Direito correspondente aos direitos a uma prestação e tem por objetivo impedir a postergação indefinida de uma obrigação quando esta, mesmo inadimplida não é cobrada pelo sujeito ativo. Por ela se garante a o princípio da segurança jurídica, concedendo estabilidade às relações jurídicas.

4.2.2. Prescrição no direito tributário

A prescrição se trata do prazo que dispõe a Administração Pública de exercer o seu direito de cobrar do contribuinte inadimplente o pagamento do tributo por ele devido. E, conforme o *caput* do art. 174³⁹, do Código Tributário Nacional, o período em que o tributo permanece exigível é de cinco anos, a contar da constituição definitiva do crédito.

O fenômeno prescricional provoca efeitos diversos no direito tributário e civil. Neste, se o devedor paga a dívida prescrita, o pagamento é devido, contudo, no âmbito da legislação tributária a prescrição conduz a extinção do direito de ação e, por conseguinte a extinção do crédito tributário constituído, de modo que o direito material não mais poderá ser cobrado, nem mesmo pago extemporaneamente, circunstância que dá espaço, inclusive, à Ação de Repetição do Indébito (SANTI, 2011, p. 172). É que o que prevê o art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

³⁹Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Contudo, a prescrição pressupõe a existência da pretensão por parte do Fisco. Desse modo, é imprescindível que este detenha o direito de cobrar o contribuinte, para tanto, o crédito tributário deve estar dotado de exigibilidade.

Fazendo uma analogia com o direito civil, a ausência de exigibilidade equipara-se ao tempo em que ainda não surgiu para o credor a pretensão, ou seja, este ainda não pode exigir do devedor o cumprimento da prestação. É exemplo o que ocorre quando o devedor ainda está no prazo para pagamento de uma determinada dívida (somente com o seu não pagamento, após o prazo previsto, será possível lhe cobrar, seja extrajudicialmente ou judicialmente).

No que diz respeito à presente questão, o art. 174, *caput*, do Código Tributário Nacional, estabelece, como momento inicial de contagem da prescrição a constituição definitiva do crédito Tributário. A rigor, o termo *a quo* seria, quando a lei do tributo não dispor de modo diverso, o trigésimo dia posterior à notificação do sujeito passivo, como expressa o art. 160⁴⁰, *caput*, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que somente após esse período se ensejaria a cobrança judicial.

Entretanto, Eurico de Santi (2011, p. 155) ressalta que em razão da ausência de uniformidade temporal nas leis tributárias em relação ao período para pagamento, o Código Tributário Nacional conciliou a teoria da “*actio nata* e o princípio da segurança jurídica”, fixando como termo inicial a notificação do sujeito passivo do ato-norma de lançamento, incluído, neste período, o prazo para pagamento.

O supramencionado autor ressalva que nas hipóteses de lançamento por homologação, a prescrição se iniciará “[...] da entrega do documento de formalização do crédito pelo próprio contribuinte” (SANTI, 2011, p. 153-154, 159-160).

De modo diverso, Sacha Calmon Côelho (2010, p. 229). defende que a constituição definitiva do crédito tributário é verificada a partir do momento em que o ato de lançamento se tornar definitivo, impossibilitado de sofrer qualquer alteração pelos órgãos responsáveis

Nesses termos, cumpre destacar que o lançamento pode sofrer impugnações nas esferas administrativa e judicial, e somente após a sentença transitada em julgado é

⁴⁰Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

que de fato o crédito restará constituído e passível de cobrança bem como de termo inicial para contagem do prazo prescricional.

As ponderações feitas por Sacha Calmos Côelho apresentam coerência e melhor se coadunam com o instituto da prescrição, já que não há lógica em contabilizar para fins de prazo prescricional o momento em que o crédito ainda não é de fato definitivo, ou seja, podendo sofrer alterações pelas autoridades administrativa e judicial.

Para fins de esclarecimento, o exercício do direito de ação é verificado pela proposição da Execução Fiscal a partir de título executivo extrajudicial, representado pela Certidão de Dívida Ativa - CDA. Esta se trata de documento produzido em procedimento administrativo e confere liquidez e certeza à dívida, quando do inadimplemento do contribuinte no que tange às suas obrigações tributárias.

É imperioso destacar que o fenômeno prescricional é acometido por causas interruptivas e suspensivas, que influenciam na fixação do prazo de cinco anos.

As causas suspensivas estão previstas no art. 151⁴¹, do Código Tributário Nacional, enquanto que as causas interruptivas constam nos incisos do parágrafo único⁴², do art. 174, do Código Tributário Nacional, e fazem reiniciar a contagem de prazo de cinco anos para verificação da prescrição.

Sobre o inciso I do art. 174, ressalta-se que ele sofreu alteração por meio da Lei Complementar 118/2005, e desde então, a interrupção do prazo prescricional se dá com o despacho do juiz determinando a citação do contribuinte na ação de Execução Fiscal.

⁴¹Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

⁴² Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

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

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

Nesse caso, de acordo com entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do AgRg no REsp nº 471.388/PE⁴³, o despacho do magistrado determinando a citação do executado, retroage à data da propositura da ação, em conformidade com o art. 219, §1^o⁴⁴, do Código de Processo Civil.

Em sua redação anterior, o artigo previa que o prazo prescricional estaria interrompido somente a partir da citação pessoal do devedor, porém isso provocava uma conduta prejudicial ao Fisco, na medida em que muitos contribuintes simplesmente “sumiam”, dificultando ou impedindo o cumprimento da ordem judicial de citação.

A prescrição ainda pode ser acometida por eventos que provocam a suspensão do seu fluxo temporal, dada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Eles são a moratória, o parcelamento, o depósito do montante integral, as reclamações e recursos no âmbito do processo administrativo, a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança e a concessão de tutela antecipada em ações judiciais, todos previstos no art. 151, do Código Tributário Nacional.

Finalizando as explicações iniciais acerca do tema em comento cumpre ressaltar que, da mesma forma que na decadência, Eurico Marcos Diniz de Santi define

⁴³ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. INTERRUÇÃO. ART. 174 DO CTN, NA REDAÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LC N. 118/2005. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. INÉRCIA DO PODER JUDICIÁRIO (SÚMULA 106/STJ). REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO DO ART. 219, § 1º, DO CPC. (...) 2. Preceitua o art. 174 do CTN que prescreve em cinco anos a ação de cobrança do crédito tributário, contados da sua constituição definitiva, somente sendo interrompida a prescrição nos seguintes casos: a) pela citação pessoal feita ao devedor; b) pelo protesto judicial; c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; d) por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. 3. Com a entrada em vigor da Lei Complementar n. 118/2005, o art.174, parágrafo único, I, do CTN foi modificado para determinar como uma das causas de interrupção da prescrição o despacho que determina a citação. Dessarte, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior a sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à entrada em vigor, sob pena de retroação da nova legislação. 4. Para as causas cujo despacho ordena que a citação seja anterior à entrada em vigor da Lei Complementar n. 118/2005, aplica-se o art. 174, parágrafo único, I, do CTN, em sua redação anterior como no presente caso. 5. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual, mesmo nas Execuções Fiscais, a citação retroage à data da propositura da ação para efeitos de interrupção da prescrição, na forma do art. 219, § 1º, do CPC. (...) 8. Referido entendimento já foi reiterado por esta Corte Superior até mesmo em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), no julgamento do REsp 1.102.431/RJ, relatoria Min. Luiz Fux. Agravo regimental improvido, com aplicação de multa. (AgRg no AREsp 471.388/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2014, DJe 31/03/2014)

⁴⁴ Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.

critérios correspondentes às regras definidoras do marco inicial da contagem da prescrição. Tais regras podem ser compiladas em grupos.

Ab initio, há que se falar em um deslocamento do marco inicial da contagem do prazo prescricional, a partir da verificação de uma das causas suspensivas previstas no art. 151, do Código Tributário Nacional, anteriormente ao crédito estar dotado de exigibilidade, ou seja, antes do Fisco se revestir do direito de cobrar judicialmente o contribuinte. O prazo prescricional terá seu começo somente após a supressão da condição suspensiva (SANTI, 2011, p. 160-161).

Secundariamente, a regra para contagem do fato prescricional também terá por base a ocorrência de uma das causas suspensivas, contudo, aqui, ela se perfaz em momento posterior ao crédito já ter sido constituído e, portanto, estar dotado de exigibilidade. Desse modo, da constituição do crédito (pelo lançamento ou pelo sujeito passivo) se inicia a contagem quinquenal, devendo-se descontar o período em que a causa suspensiva se encontrava vigente (DE SANTI, 2011, p. 160).

Por fim, Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 161) prevê que a “Regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco”, tendo em vista a possibilidade da verificação de uma das causas interruptivas já mencionadas. Circunstância que implicará no surgimento de novo prazo prescricional.

Do quanto infra-afirmado, é essencial esclarecer que nas hipóteses de lançamento por homologação, quando o contribuinte efetua o pagamento, ainda que de forma incorreta ou incompleta, o prazo prescricional não correrá em caso de configuração da homologação tácita. Isso porque, pela regra inserta no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, a ausência de homologação expressa conduz à decadência de eventual diferença e, por conseguinte, à extinção do crédito, não havendo, sequer, a constituição definitiva deste, a ensejar a prescrição.

Portanto, a prescrição no Direito Tributário gera a extinção do direito de ação e do próprio crédito tributário, findando para o Fisco a possibilidade de cobrar judicialmente o tributo devido pelo contribuinte.

4.2.2.1 Da Prescrição Intercorrente

A prescrição intercorrente se apresenta como uma subespécie do gênero prescrição cuja peculiaridade reside no fato de que seus termos *a quo* e *ad quem* se encontram no curso do processo.

Trata-se de uma modalidade prescricional criada para nascer e morrer dentro do processo jurídico e, da mesma forma que a prescrição em sua generalidade, irá findar a pretensão e, por conseguinte, o direito de ação.

A prescrição intercorrente recebeu esta nomenclatura a partir da Lei 6.830/80, que trata do procedimento a ser observado nas Execuções Fiscais, contudo, já era objeto de tratamento e aplicação em outros diplomas normativos, tais como o art. 202, parágrafo único⁴⁵, do Código Civil.

Arruda Alvim (2012, p. 05) afirma que, por “último ato” constante no parágrafo único do art. 202, se deve entender que, a cada ato processual, a pretensão renova-se, apresentando-se como óbice ao surgimento de prazo prescricional. Portanto, para o presente doutrinador, o fundamento da prescrição intercorrente está na inércia do credor em dar andamento ao processo.

Já no âmbito tributário, a prescrição intercorrente está prevista no art. 40⁴⁶, §4º, da Lei de Execução Fiscal, e determina ao magistrado a sua decretação de ofício, no caso de se passarem cinco anos do arquivamento provisório do processo, dada a ausência de bens a serem penhorados.

⁴⁵ Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á: Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper.

⁴⁶Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

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

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

§4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Com o intuito de aclarar o fenômeno prescricional dentro do sistema tributário segue-se uma linha temporal da obrigação tributária: a partir da verificação do fato gerador, surge uma obrigação, entretanto, ainda inexigível; posteriormente, a ocorrência do lançamento fulmina o prazo decadencial e constitui o crédito tributário tornando-o exigível; do inadimplemento do contribuinte surge ao fisco o direito de propor execução fiscal, ao tempo que a presente ação pode ser ajuizada no prazo prescricional de cinco anos; ajuizada a execução fiscal com o despacho do magistrado determinando a citação do executado, interrompe-se a prescrição quinquenal dado o exercício da pretensão; no curso do processo, em havendo inércia do titular do crédito no que tange aos seus ônus processuais, aplica-se a prescrição intercorrente, que, quando consolidada, promove a extinção da pretensão do exequente com a consequente extinção da ação com resolução de mérito.

Restringindo o tema em análise ao âmbito tributário, resta explicitar que o fundamento da prescrição intercorrente, como bem demonstra Ernesto Toniolo (2007, p. 42), está na segurança jurídica, posto que não é dado ao sujeito ativo o direito de perpetuar indefinidamente no tempo uma dívida fiscal em razão da sua inércia no cumprimento de seus ônus processuais.

A prescrição, dentro do direito fiscal, deve ser observada por três ângulos: o do exequente, do executado e do bem comum (TONIOLO, 2007, p. 70-72).

O exequente, representado pelo Fisco, atuando na condição de representante dos interesses da sociedade, não pode se abster de participar ativamente do processo. Ao revés, deve se utilizar de suas prerrogativas legais e promover a execução de forma célere e condizente com a sua função de persecutor dos princípios constitucionais e garantidor do bem comum. O não cumprimento dessas premissas é o fundamento para a prescrição intercorrente.

Já o executado, identificando-se como sujeito passivo, não pode se ver na condição de eterno devedor, situação que conduz a uma litigiosidade *ad infinitum* e que fere a segurança jurídica imposta às relações jurídicas.

Por fim, o bem comum pode ser analisado sob duas óticas: a primeira se funda no fato de que os créditos tributários se destinam à consecução de serviços e garantias fundamentais a todo cidadão. Nesse sentido, a prescrição intercorrente deve ser analisada com cautela. Já a segunda ótica, refere-se à necessidade de estabilização

das relações jurídicas perpetuadas no tempo como um todo. Assim, o instituto em tratamento deve ser ponderado a partir de seus efeitos e aplicados de modo coerente com o objetivo de compatibilizar os interesses sociais da segurança jurídica bem como da realização de atividades de competência do Estado.

A espécie prescricional em comento se apresenta como instituto jurídico “perfeito” a consolidar o princípio da razoável duração dos processos, principalmente levando-se em consideração os números trazidos no Relatório Justiça em Números pelo Conselho Nacional de Justiça⁴⁷. Atualmente, existem mais de 29.000.000 (vinte e nove milhões) de execuções fiscais em trâmite, das quais, quase 26.000.000 (vinte e seis milhões) são processos pendentes.

Tal situação traz sérias consequências estruturais, financeiras, bem como interfere na eficácia do Poder Judiciário, na medida em que exige altos gastos dos cofres públicos, tais como a necessidade de contratação de material humano, além de colocar como mera utopia a ideia de satisfação em tempo hábil dos interesses do credor e do devedor.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p 170) defende a inexistência de prescrição intercorrente no processo executivo, sob a alegação de que a prescrição se caracteriza pela negligência do credor, no que tange ao exercício da pretensão. Entretanto, a partir do momento em que se propõe a execução fiscal, a pretensão se encontra exercida, não havendo mais uma nova prescrição.

O *suso* mencionado doutrinador expressa que a prescrição intercorrente foi uma criação decorrente da ideia de que a interrupção está vinculada à necessidade de reinício da contagem do prazo, como se ela fosse se recriando, temporalmente, após sua interrupção. Contudo, ele afirma que esta visão é equivocada e incoerente, pois não há qualquer óbice à causa interruptiva como mecanismo definitivo que rompe o fluxo de causalidade. Como se depreende:

[...] Tal visão deflui da confusão criada pela noção de interrupção [...] sempre associada a reinício, quando a nosso ver, essa hipótese simplesmente corta a contagem do prazo de prescrição, interrompendo seu fluxo pelo simples fato de reconhecer como pressuposto da citação o efetivo exercício do direito de ação. Pra que continuar o curso de prazo extintivo do direito de ação se esta já foi exercida?! (SANTI, 2011, p. 170).

⁴⁷ Fonte disponível em:

http://www.cnj.jus.br/images/eventos/lançamento_do_Justiça_em_Numeros_2013/Relatório_Justiça_em_Números_-_Panomara_Nacional.pdf

Ernesto Toniolo rechaça a opinião de Eurico de Santi, afirmando que o termo “interrupção” deve ser compreendido à luz de sua própria essência dentro do sistema que envolve a prescrição. Desse modo afirma:

Cogitar que, após a interrupção do prazo prescricional, esse não possa ser renovado, é admitir a existência de processo e, portanto, do Direito Material nele deduzido, *ad eternum*, ferindo de morte o valor da segurança jurídica em seu mínimo existencial (TONIOLO, 2007, p. 125-126).

A posição adotada por Eurico de Santi encontra respaldo na sistemática legalista a que o direito tributário está submetido, pois o art. 174, *caput*, do Código Tributário Nacional, restringe a sua hipótese de prescrição ao exercício do direito de ação, de modo que quando a execução fiscal é proposta a prescrição é interrompida definitivamente.

Em contrapartida, o fundamento de Ernesto Toniolo melhor concretiza o princípio da segurança jurídica e deve ser observado pelas normas, na medida em que impede a imprescritibilidade do crédito tributário. Contudo, conforme será aprofundado posteriormente, a prescrição intercorrente encontra-se eivada de inconstitucionalidade formal, razão pela qual a sua aplicabilidade está comprometida.

Do quanto exposto, é possível vislumbrar o instituto da prescrição intercorrente como forma de se alcançar o ponto de equilíbrio entre os interesses do exequente e do executado no âmbito da legislação tributária. Entretanto, para que possa produzir seus efeitos legais é preciso que seja veiculada por instrumento normativo competente, discussão que será objeto de análise mais adiante.

5 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL

5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A EXECUÇÃO FISCAL

A Lei 6.830/80 instituiu o procedimento de execução fiscal com o objetivo de garantir a brevidade de entrada dos recursos financeiros nos Cofres Públicos. Ela visa, em última instância, beneficiar toda a sociedade com a realização dos serviços essenciais de competência do Estado, portanto, tem por fundamento o interesse público.

A Execução Fiscal se funda em título executivo extrajudicial, previsto no art. 585, VII, do Código de Processo Civil, denominado de Certidão de Dívida Ativa. Esta é formada, unilateralmente, pela autoridade competente através de procedimento administrativo, após verificada a inadimplência do contribuinte, fato que conduz a sua inscrição na Dívida Ativa, e é dotada de certeza, liquidez e exigibilidade. James Marins (2012, p. 657) defende que estes aspectos decorrem da presunção de veracidade que pode ser afastada por meio da Exceção de Pré Executividade.

O Código de Processo Civil se apresenta como norma geral que traça as regras gerais aplicáveis à execução de quantia certa contra devedor solvente, ao tempo que a Lei 6.830/80 é uma espécie. Portanto, o procedimento contido no Capítulo IV, do Título II, do Código dos Ritos se aplica subsidiariamente a Lei de Execuções Fiscais quando esta for omissa, bem como quando seus preceitos não forem incompatíveis com as regras gerais da execução, conforme expressa seu art. 1^o⁴⁸ (MARINS, 2012, 651).

Cleide Previtale (2011, p. 535) critica determinados privilégios e prerrogativas concedidas à Fazenda Pública nesse rito processual, por entender que tais privilégios, dentre os quais o direito de emendar ou substituir a Certidão de Dívida Ativa antes da decisão em primeira instância, viola o princípio da igualdade que rege o processo civil brasileiro.

⁴⁸ Art. 1º - A execução judicial para cobranças da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente pelo Código de Processo Civil.

Acerca do tema, James Marins (2011, p. 660) se manifesta no sentido de que a emenda ou substituição da Certidão de Dívida Ativa deve observar as garantias da ampla defesa e contraditório concedidas ao contribuinte. Desse modo, somente vícios formais podem ser alterados, até o momento anterior à decisão de primeira instância. Essa situação encontra respaldo jurídico na medida em que o título executivo extrajudicial é constituído unilateralmente, mas não se submete ao arbítrio da Fazenda Pública que deve “agir com responsabilidade, em especial no que concerne ao crédito de natureza tributária”.

Leonardo José Carneiro da Cunha (2010, p. 31-37) explica que a Fazenda Pública detém prerrogativas e não privilégios, pois estes se associam à ideia de “vantagens sem fundamento”, enquanto que prerrogativas são vantagens concedidas em razão de um valor maior, neste caso verificado pelo interesse público. No curso da execução fiscal, o Estado atua enquanto representante da sociedade e, portanto, deve buscar a melhor solução para consecução do bem comum, ressaltando que “o interesse público constitui interesses que *todos* compartilham [...] *não* é a soma de interesses particulares”.

As críticas insurgidas por Cleide Previtale devem sofrer reparos, tendo em vista que ainda que o princípio da isonomia das partes reja o direito processual, e, no caso, a execução fiscal, o interesse público deve ser elevado como forma a garantir determinadas prerrogativas ao Poder Público.

Torna-se imperioso ressaltar que as dívidas impulsionadoras da Execução Fiscal podem ter natureza tributária ou não, bastando a sua inscrição na Dívida Ativa.

Os legitimados ativamente para propor a presente ação são as pessoas jurídicas de direito público, União, Estados, Municípios, Distrito Federal, autarquias e, segundo Leonardo José Carneiro da Cunha (2010, p. 369), as fundações públicas. Já o polo passivo da relação processual pode ser ocupado por aqueles sujeitos previstos no art. 4^o⁴⁹, dentre os quais, o contribuinte.

⁴⁹Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

James Marins, de forma coerente, ressalta que o rol previsto no art. 4º é taxativo de modo que as prerrogativas concedidas a Fazenda Pública não podem ser estendidas àqueles que não foram previamente indicados pelo legislador como aptos a ocupar o polo passivo da ação executória (MARINS, 2011, p. 662-663). Circunstância que consagra o princípio da legalidade estrita a que se submete o Direito Tributário.

Ademais, o interesse público que fundamenta o diploma normativo em pauta não pode ser utilizado como justificativa para ampliação de dispositivo legal. Assim, a sua distorção na prática merece reparos a fim de se realinhar ao seu objetivo primordial, qual seja, o de cumprimento dos interesses comuns à sociedade.

É importante destacar que, a partir da promulgação da Lei 11.382/2006 que alterou diversos dispositivos referentes à execução fiscal prevista no Código de Processo Civil, restou a dúvida quanto à revogação da Lei 6.830/1980 em face da primeira.

Cleide Previtale (2011, 536-537), da mesma forma que James Marins (2010, p. 845-847), sustentam a inviabilidade desse entendimento sob a alegação de que a Lei de Execuções Fiscais não foi expressamente revogada pela Lei 11.382/2006, além de a primeira ser específica em relação a segunda, bem como a subsidiariedade do Código de Processo Civil que lhe retira a força de derogar a norma principal, nesse caso, representada pela Lei 6.830/80. Portanto, permanece a aplicação subsidiária do Código dos Ritos.

Diante do quanto assinalado, é preciso ressaltar que a permanência da exigência de garantia do juízo para o executado, no caso deste apresentar a Exceção de Pré-executividade, exigência retirada do procedimento processual civil.

Finda, assim, breves explicações concernentes a Execução Fiscal passa-se a analisar as suas peculiaridades prescricionais.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

5.2 A PRESCRIÇÃO NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

No âmbito restrito à execução fiscal, a prescrição intercorrente está prevista no art. 40, da 6.830/80, e estabelece que ocorrerá o prazo prescricional na hipótese em que se verificar a estagnação temporal do processo em razão da ausência da prática de atos executórios de responsabilidade do exequente.

Em sua redação original, o art. 40⁵⁰ apenas previa que o processo executivo deveria ser suspenso, quando não fossem localizados bens do executado a serem penhorados ou o próprio devedor e que, nesse período, não correria prescrição. Entretanto, o dispositivo em tela foi objeto de muitas críticas, como ressaltado por Ricarlos Almargo Vitoriano Cunha (2010, p. 148), dentre outros motivos, pelo fato de criar uma hipótese de suspensão diversa daquelas previstas no Código Tributário Nacional, além de vir veiculada por Lei Ordinária quando a matéria referente à prescrição e decadência é reservada à Lei Complementar.

Ernesto Toniolo (2007, p.117), assim como Renato Lopes Becho (2006, p. 51), destacam a circunstância de imprescritibilidade do crédito tributário a que a redação antiga do art. 40, da Lei de Execuções Fiscais, conduzia por permitir a suspensão *ad eternum* da execução, em razão de não serem encontrados bens a serem penhorados. O §3º confirma a possível ausência de prescrição do crédito tributário ao afirmar que, a qualquer tempo, quando forem encontrados bens a serem penhorados, o curso da execução pode ser retomado a partir do desarquivamento do processo.

Tais considerações foram objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal no RE 106.217/SP⁵¹ e o então Ministro Relator Octavio Gallotti reconheceu o conflito

⁵⁰ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

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

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

⁵¹ [...] Assim, a aplicação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40, da Lei de Execuções Fiscais é a única susceptível de torná-lo compatível com o preceito insculpido no art. 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a que, mesmo sendo mais recente, não se pode sobrepor e, segundo o qual a citação interrompe a prescrição, sem o condão de suspendê-la por prazo indeterminado.

existente entre o art. 40, da 6.830/80 e o art. 174, do Código Tributário e conduziu sua fundamentação na necessidade de compatibilizá-los, o que poderia ser alcançado através da recusa à noção de suspensão desvinculada de qualquer limite temporal.

No mesmo sentido, pronunciou-se o Ministro Relator Adhemar Maciel, nos Embargos de Divergência no REsp 97.328-PR reconhecendo a submissão do art. 40, da Lei 6.830/80 ao art. 174, do Código Tributário Nacional⁵².

Não há fundamento para permanecer no sistema jurídico a noção de crédito não submetido a prazo prescricional na medida em que a perpetuidade da litigiosidade infringe o princípio da segurança jurídica, sobreprincípio que rege o sistema jurisdicional brasileiro, além de eternizar uma dívida, circunstância que se agrava quando o polo passivo é ocupado por pessoa física.

Diante desse cenário a Lei 11.051/04 inovou a Lei 6.830/80 ao acrescentar os parágrafos §§4º e 5º ao art. 40.

O art. 40, §4º, criado com o intuito de solucionar a problemática da imprescritibilidade já mencionada, expressa que, após a suspensão do processo pelo período máximo de um ano, o magistrado deve determinar o arquivamento provisório dos autos e, a partir desse marco, inicia-se a contagem da prescrição intercorrente.

Outra inovação trazida pelo §4º foi a possibilidade da prescrição ser suscitada *ex officio* pelo juiz, apenas se exigindo a intimação do exequente quando decretada a suspensão. Desde então, o caráter excepcional da prescrição intercorrente foi retirado, não se restringindo à alegação enquanto matéria de defesa pelo executado. Nelson Monteiro Neto ressalta que essa regra tem aplicabilidade imediata, portanto:

[...] deve-se admitir o aproveitamento do prazo que fluiu, sob o regime anterior, ou seja, à luz do qual era mesmo necessária a) a iniciativa da parte interessada, ou então b) a nomeação de curador especial *ad litem*, para os fins de reconhecimento da prescrição intercorrente (MONTENEIRO, 2005, 79).

Do quanto exposto, esclarece-se que a prescrição intercorrente no curso da execução fiscal começa a fluir após a suspensão do processo dada a inércia do Fisco no exercício de seus ônus processuais.

⁵²VOTO. A regra inserta no art. 40, da Lei de Execuções Fiscais, não tem o condão de tornar imprescritível a dívida fiscal. Os arts. 8º, §2º e 40 da Lei 6.830/80 não resistem ao confronto com o art. 174, parágrafo único, I, do CTN.

Ocorre que o art. 40, §4º, delimita o despacho do juiz que determina o arquivamento dos autos como termo *a quo* da prescrição de ocorrência no curso da execução. Contudo, como bem assinalado por André Leri Marques Soares (2009, p. 10-11), em termos práticos, muitas vezes, esse despacho não é produzido, fato que obsta o início da prescrição. E foi diante da realidade fática que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 314⁵³. Por meio dela, finda a suspensão pelo tempo máximo de um ano, automaticamente, inaugura-se causa apta à prescrição quinquenal, independente de prévia intimação do exequente ou mesmo despacho de arquivamento.

Tais considerações encontram guarida na jurisprudência tal como se vislumbra pelos julgamentos realizados pelos quinto⁵⁴ e primeiro⁵⁵ Tribunais Regionais Federais.

Em divergência com o posicionamento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, André Leri Marques Soares (2009, p. 12-14) defende que o despacho do magistrado determinando arquivar os autos é imprescindível para o começo da prescrição intercorrente, pois ele não se trata de mero ato administrativo, tendo o condão de produzir efeitos jurídicos, a partir da inserção do §4º ao art. 40, da Lei 6.830/80.

⁵³ Súmula 314: Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

⁵⁴ PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. APELAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL. AUSÊNCIA DO DESPACHO QUE DETERMINOU ARQUIVAMENTO DO FEITO. SÚMULA 314/STJ. 1. "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." Súmula 314/STJ. Além disto, não há previsão legal de que a exequente deva ser intimada da decisão que determinou o arquivamento do feito. O arquivamento do processo, após o decurso de um ano, é conseqüência lógica do transcurso do prazo de suspensão. Precedentes. 2. Apelação improvida. (TRF-1 - AC: 6589 PA 1998.39.00.006589-8, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA, Data de Julgamento: 12/05/2009, OITAVA TURMA, Data de Publicação: 29/05/2009 e-DJF1 p.318).

⁵⁵ PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECISÃO SINGULAR QUE DECRETOU PRESCRITA A PRETENSÃO EXECUTIVA APÓS REQUERIMENTO FORMULADO PELO DEFENSOR DATIVO. AUSÊNCIA DE DESPACHO DETERMINANDO O ARQUIVAMENTO DOS AUTOS. DECURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS APÓS O TÉRMINO DE SUSPENSÃO DO PROCESSO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 314 DO STJ. 1. Cuida-se de apelação da sentença que extinguiu a Execução Fiscal com resolução de mérito, decretando de ofício a prescrição intercorrente, com fulcro no art. 269, IV do CPC. 2. A prescrição tem como objetivo pôr fim a pretensão do titular da ação, que se quedou inerte em um determinado lapso de tempo, privilegiando assim, a segurança jurídica e a ordem social. 3. Visando impedir a eternização dos feitos executivos fiscais, o STJ editou a Súmula 314, dispondo: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo quinquenal da prescrição intercorrente". 4. Verificando-se que decorreu o prazo de cinco anos, contados do término da suspensão do processo (12.11.1992) até a data da prolação da sentença (21.10.2004) sem que a exequente efetivasse qualquer diligência tendente a localização do devedor, irreparável a sentença recorrida que extinguiu a execução fiscal. 5. Apelação não provida. (TRF-5 - AC: 453034 CE 0073052-72.2008.4.05.0000, Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, Data de Julgamento: 04/12/2008, Primeira Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça - Data: 13/02/2009 - Página: 307 - Nº: 31 - Ano: 2009)

Assim, não se deve aplicar o teor da Súmula 314, excepcionando-se as situações em que em um mesmo despacho o juiz ordenando a suspensão com o posterior imediato arquivamento dos autos.

Ressalta-se que a Súmula 314 não retirou a necessidade da prévia suspensão do processo para fins de se iniciar a contagem do prazo de prescrição intercorrente, como é possível vislumbrar pelo julgamento do AgRg do AResp nº 151592, de Relatoria do Ministro Humberto Martins:

“A jurisprudência desta Corte considera haver prescrição intercorrente quando ultrapassados mais de cinco (5) anos sem que o credor tenha dado impulso à execução. **Tal prazo é contado a partir do encerramento do período de suspensão do feito.** [...] Portanto, do relato do acórdão acima descrito, conclui-se que o Tribunal de origem, sem que tivesse havido suspensão ou mesmo arquivamento da execução fiscal, procedeu à contagem do prazo prescricional quinquenal intercorrente, porque considerou que o processo esteve paralisado por mais de cinco (5) anos por culpa da exequente. Ademais, a argumentação trazida pela agravante, no sentido de que em nenhum momento houve suspensão do processo, só vem mesmo a reforçar o acerto da decisão agravada, notadamente porque o contexto fático narrado pelo acórdão recorrido não permite que se conclua pela ocorrência da prescrição intercorrente”.

A respeito do termo inicial da prescrição intercorrente não há uma convergência doutrinária e jurisprudencial, mas isso será objeto de análise mais adiante, sendo necessário, anteriormente, entender os requisitos do instituto em estudo.

Ernesto Toniolo traz, como requisitos à aplicação da prescrição intercorrente, a inexistência de causas suspensivas e interruptivas, o decurso de cinco anos aliado a causa eficiente. Esta pode ser dividida em duas hipóteses: a inação do credor em razão da ausência de bens a serem penhorados; e a desídia do sujeito ativo que se mantém inerte sem qualquer justificativa (TONIOLO, 2007, p.141).

A primeira causa se aplica quando o exequente realiza os atos de sua alçada, entretanto, não são localizados bens penhoráveis ou mesmo o exequente. É o que o *suso* mencionado autor denomina de “execução frustrada” e nesse caso deve-se aplicar a regra contida no art. 40 aliado a Súmula 314, do Superior Tribunal de Justiça. Desse modo, primeiramente, a execução deverá ser suspensa pelo prazo máximo de um ano e passado esse período os autos serão arquivados e iniciada a contagem da prescrição quinquenal. No total, a prescrição somente se perfaz em seis anos, incluindo o tempo que em se verifica a causa de suspensão (TONIOLO, 2007, p. 150 e 151).

Já a segunda causa eficiente é verificada quando o exequente não se desincumbe dos seus ônus processuais de forma negligente, deixando o processo parado em desacordo com a sua função enquanto representante do órgão fiscal do Estado. Ernesto Toniolo (2007, p. 142) afirma que da desídia do autor contados cinco anos contínuos tem-se a consolidação da prescrição intercorrente, não cabendo a aplicação da Súmula 314, do Superior Tribunal de Justiça.

De modo diverso, Arruda Alvim entende que em ambos os casos, se tratando de inércia real ou na hipótese de execução frustrada, deve se aplicar o art. 40, §4º, do Código Tributário Nacional, conforme se percebe:

[...] Em realidade, através da redação dada ao art. 40, da Lei 6.830/80, com a inclusão do seu §4º, ainda que não haja uma inatividade ou omissão reais, a partir da data do arquivamento, se inicia o prazo prescricional (ALVIM, 1996, p. 22).

Cumpra explicitar que as considerações trazidas por Ernesto Toniolo são coerentes tendo em vista que a execução em que não encontrados bens penhoráveis não pode ser equiparada à desídia do exequente. Desse modo, o credor que se desincumbe dos seus ônus ainda que de forma frustrada deve ter o processo suspenso pelo período de um ano e somente após o decurso deste prazo se deva inaugurar a prescrição intercorrente. Diversamente, ao credor negligente, a concessão de prazo suspensivo implicaria na aplicação de um benefício àquele que sequer cumpriu com seu papel enquanto sujeito ativo processual, situação que se agrava pelo fato deste atuar como representante estatal.

Assim, a desídia do exequente deveria ser punida com a configuração da prescrição intercorrente, na hipótese de decorrer cinco anos ininterruptos sem qualquer atuação do réu no sentido de dar prosseguimento ao feito quando a ele era devido, sem aplicação da anterior suspensão pelo período de um ano. Contudo, como forma de garantir os princípios do contraditório e da ampla defesa, o magistrado deve conceder despacho de arquivamento do feito com efeitos retroativos ao momento da paralisação injustificada, bem como intimar o autor para, querendo, manifestar-se.

No Superior Tribunal de Justiça não há uma uniformidade jurisprudencial. No julgamento dos Embargos de Declaração opostos no REsp 1.031.486-PR⁵⁶ o

⁵⁶ EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL - DECISÃO MONOCRÁTICA QUE NEGOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL - EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL - SUSPENSÃO DA AÇÃO - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - IMPOSSIBILIDADE. 1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental. Em nome dos

Ministro Relator Marcos Buzzi ressalta que não ocorre prescrição intercorrente na ausência de desídia do credor, tendo por base o art. 791, III⁵⁷, do Código de Processo Civil. Assim, a execução frustrada conduz a suspensão do processo executório, período no qual não corre prescrição.

Contrariamente, o Ministro Herman Benjamin⁵⁸ afirma que ausência de bens a serem penhorados justifica a prescrição intercorrente quinquenal, a qual tem seu início a partir do arquivamento da suspensão pelo período de um ano.

O entendimento firmado pelo Ministro Herman Benjamin claramente concretiza o princípio da razoável duração dos processos, pois o judiciário brasileiro não pode se apresentar como mero depósito de execuções fiscais que se acumulam *ad eternum*. O exequente detém ônus e bônus enquanto ocupante do polo ativo da demanda, não havendo fundamento jurídico para submeter o executado a um estado de insegurança jurídica por tempo indeterminado.

princípios da economia processual e da fungibilidade, admite-se o recebimento, como agravo regimental, de embargos declaratórios opostos a decisão monocrática proferida pelo relator do feito, quando manifesto o caráter infringencial do reclamo. 2. Suspensa a ação de execução por ausência de bens penhoráveis, nos termos do art. 791, III, do CPC, impossível a decretação da prescrição intercorrente. Precedentes. 3. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento. (EDcl no REsp 1031486/PR, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 22/08/2013)

⁵⁷ Art. 791. Suspende-se a execução:

III – quando o devedor não possuir bens penhoráveis.

⁵⁸PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DILIGÊNCIAS INFRUTÍFERAS. TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL SEM A LOCALIZAÇÃO DE BENS PENHORÁVEIS. MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA. SÚMULA 7/STJ. 1. 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 (Súmula 314/STJ). Dessarte, o art. 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado em harmonia com o disposto no art. 174 do Código Tributário Nacional. 2. Pretende-se, assim, evitar a prática, não rara, de pedidos de desarquivamento dos autos, próximos ao lustro fatal, para a realização de diligências que frequentemente são infrutíferas e seguem acompanhadas de novo pleito de suspensão do curso da execução, tudo com o intuito de afastar a contumácia do ente fazendário. Outrossim, não há como deixar de pronunciar a prescrição intercorrente, nos casos em que não encontrados bens penhoráveis para a satisfação do crédito após o decurso do prazo quinquenal contado do arquivamento. 3. A Primeira Seção do STJ também já se pronunciou sobre o tema em questão, entendendo que "a perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário" (REsp n. 1102431 / RJ, DJe 1.2.10 - regido pela sistemática do art. 543-C, do CPC). Tal orientação, *mutatis mutandis*, também se aplica na presente lide. A verificação acerca da inércia da Fazenda Pública implica reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado ao STJ, na estreita via do Recurso Especial, ante o disposto na Súmula 07/STJ. 4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 366.914/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2013, DJe 06/03/2014).

Assim, vislumbra-se que, atualmente, a importância da aplicação prática da prescrição intercorrente é indiscutível, entretanto, é imperioso destacar que ela encontra-se eivada de inconstitucionalidade.

5.3 O PROBLEMA DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 40, §4º, DA LEI 6.830/80

A prescrição intercorrente prevista no art. 40, §4º, da Lei de Execuções Fiscais, embora se apresente como mecanismo coerente e conciso à consolidação dos princípios da razoável duração dos processos e da segurança jurídica, tendo em vista que impedem a permanência do crédito tributário em um estado de latência “eterno” e retiram do judiciário os processos parados, apresenta vício de inconstitucionalidade o que conduz a sua inviabilidade.

Isso se justifica pelo fato de a Lei 6.830/80 ser Lei Ordinária, quando o art. 146, III, b, da Constituição Federal determina que as matérias tributárias referentes à prescrição e decadência sejam veiculadas por meio de Lei Complementar.

A respeito da diferença entre as Leis Ordinária e Complementar, Paulo Gustavo Gont Branco (2011, p. 909-910) defende a inexistência de hierarquia entre essas espécies normativas, para tanto, as suas peculiaridades divergentes residem nos seus aspectos formais e no âmbito das matérias que podem regular.

As Leis Complementares são criadas com o objetivo uniformizar determinadas matérias, no âmbito nacional, dada a sua relevância para a sociedade, de forma que ela se impõe a todos os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sem qualquer distinção. Elas são de competência da União, contudo como bem destacado por Sacha Calmon Coelho, “[...] a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas empresta o órgão emissor para a edição de leis complementares (da Constituição)” (CÔELHO, 2010, p. 84). Sua aprovação deve ser dar por maioria absoluta do Congresso Nacional, conforme expressa o art. 69, da Constituição Federal, e tem sua reserva de competência material definida na própria Carta Magna, de modo que não pode ser objeto de alteração ou ampliação pela legislação infraconstitucional.

A tamanha importância das leis complementares se justifica pela necessidade de haver um parâmetro legislativo nacional em relação a determinados temas tendo em vista a impossibilidade de receber tratamentos diversos por outros entes, sob pena de violar direitos fundamentais tais como o da dignidade da pessoa humana ou segurança jurídica.

Em contrapartida, as leis ordinárias são entendidas a partir do federalismo brasileiro. Por meio deste, determinadas competências legislativas são repartidas entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios em consequência das suas autonomias enquanto entes federativos. Assim, as leis ordinárias serão promulgadas a partir das peculiaridades de cada ente, com o objetivo de adequar e compatibilizar as necessidades específicas de cada região aos interesses do Estado.

Do quanto apresentado, vislumbra-se que mesmo não havendo uma hierarquia normativa entre as leis ordinárias e complementares, estas últimas possuem caráter geral e unificador de modo que não podem ser objeto de tratamento pelas primeiras que detêm competência “mais restrita”.

Cumprido ressaltar que a lei ordinária que versa sobre matéria reservada à lei complementar será declarada inconstitucional, contudo, ao reverso, é viável que a lei complementar trate de temas destinados à lei ordinária (“quem pode mais pode menos”) (CÔELHO, 2010, p. 86).

Ratificando considerações já abordadas, é imperioso lembrar que o direito tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita o qual produz efeitos também sobre a Administração Pública que não pode exorbitar sua competência sob pena de incorrer na produção de atos inconstitucionais.

Nesse sentido, o art. 146, III, b, da Constituição Federal, ao estabelecer que cabe à lei complementar tratar das normas gerais de prescrição e decadência, objetivou garantir ao contribuinte e ao próprio Fisco um tratamento igualitário em todo o território nacional, impedindo que duas execuções com as mesmas condições fáticas se submetam a um prazo prescricional no município A e a outro no município B. Tal circunstância fere frontalmente a segurança jurídica que se agrava quando o polo passivo é ocupado por pessoa física. Portanto, o Código Tributário Nacional é o responsável por instituir o arcabouço jurídico da prescrição, traçando, principalmente, seus prazos e causas suspensivas e interruptivas.

A prescrição tributária deve ser apreendida como fenômeno jurídico que atinge não só as partes da relação jurídica, mas a sociedade como um todo, já que o crédito prescrito significa uma “redução” na arrecadação fiscal que se destinará a atender serviços estatais, incluído, dentre inúmeros outros, saúde, educação e segurança pública. Portanto, assume relevância nacional que não pode ser inobservada pelos poderes legislativo e judiciário.

Dessa forma, a prescrição intercorrente, prevista no art. 40, da Lei de Execuções Fiscais, desrespeitou a reserva de Lei Complementar ao introduzir nova espécie de prescrição ocorrida no curso do processo de execução, bem como hipótese suspensiva não contida no Código Tributário Nacional.

Ernesto Toniolo entende que o prazo suspensivo previsto no art. 40, da Lei de Execuções Fiscais, não se refere à prescrição, mas sim ao processo, ou seja, dada a verificação de uma das causas eficientes (desídia do autor ou ausência de bens penhoráveis) o processo deveria ser suspenso pelo período de um ano. Esta suspensão processual de forma indireta, provoca a suspensão da prescrição, assim, o artigo em comento não cria nova hipótese de suspensão prescricional diversa daquelas previstas no Código Tributário Nacional (TONIOLO, 2007, p. 150-154).

Tal posicionamento é incoerente, tendo em vista os termos do art. 40, *caput*, direcionam ao entendimento que de que a cada ato processual a pretensão se renova impedindo a fluência da prescrição. Somente a partir da inércia do credor, que provoca a estagnação da execução, se tem causa de início da prescrição intercorrente que estará suspensa no período um ano, por determinação do *caput* do art. 40.

Seria a aplicação da regra de Eurico de Santi (2011, p. 160-161), na qual se tem um deslocamento do termo *a quo* da prescrição para momento posterior à supressão da causa suspensiva portanto, o artigo em tratamento traz efetivamente uma causa de suspensão da prescrição.

O supramencionado doutrinador, Ernesto José Toniolo, ainda, afirma que a prescrição intercorrente é matéria implícita no ordenamento jurídico que deve ser revelada por leis interpretativas ou pela jurisprudência, consecutivamente, o art. 40, da Lei 6.830/80, se trata de norma interpretativa que apenas delimita o termo inicial de contagem desta espécie de prescrição, conforme preleciona:

Entendemos que o dispositivo é meramente interpretativo, não criando uma nova hipótese de interpretação da prescrição. Isso quer dizer que, com a omissão do legislador acerca do momento em que a prescrição intercorrente iniciaria o seu curso, o prazo de um ano de suspensão do processo pela inexistência de bens penhoráveis serve muito bem à finalidade de manter o momento a partir do qual se inviabilizou a satisfação do crédito através da execução forçada (TONIOLO, 2007, 153)

Entretanto, tal pensamento poderia conduzir, em última instância, à desnecessidade de expressa previsão legal da prescrição intercorrente para a sua aplicação, cabendo a simples interpretação de que da interrupção prevista no art. 174, I, do Código Tributário Nacional se iniciaria nova prescrição. Isso é descabido no âmbito do direito tributário, tendo em vista o princípio da legalidade estrita a que ele se submete, bem como a clara delimitação do art. 174, *caput*, a uma espécie de prescrição, qual seja, aquela destinada a findar o direito de ação.

Assim, é imprescindível a instituição expressa da prescrição intercorrente, com o seu respectivo procedimento, o que deve ser feito por meio de Lei Complementar para que possa produzir efeitos legais.

Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim (2010, p. 195-196) também se posicionaram contrariamente a aplicabilidade do §4º, do art. 40, da Lei 6.830/80, por entenderem que esta norma ampliou o significado de prescrição, aproximando-a do conceito utilizado no direito penal, além de inovar por meio de lei ordinária, tema que deveria ser criado por lei complementar.

Ademais, as causas que suspendem o fluxo da prescrição não podem ser objeto de lei ordinária, pois influenciam diretamente no seu prazo final, de modo que junto com as causas interruptivas foram reservadas constitucionalmente à lei complementar. Tal entendimento foi abordado por Gilmar Mendes, no RE 556664, quando julgou pela inconstitucionalidade do art. 46, da Lei de Contribuições Previdenciárias⁵⁹:

[...] Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipótese de suspensão ou interrupção, nem o incremento ou redução de prazos, sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados e Municípios e para cada espécie tributária, mesmo dentro de uma mesma esfera política, com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior, que fundamenta os institutos examinados.

⁵⁹ “Se a Constituição não determinou o conceito da norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassam a competência do Congresso Nacional para dita o direito positivo federal. [...] E a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição da sua forma de fluência são questões que exigem tratamento uniforme em âmbito nacional” (RE-QO 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno).

Muito embora, atualmente, a aplicação da prescrição intercorrente ainda seja pacífica no Superior Tribunal de Justiça determinados Tribunais Superiores têm começado a analisar a sua possível inconstitucionalidade, como se percebe do Recurso Extraordinário nº 636.562⁶⁰ em que o Relator Joaquim Barbosa reconheceu a repercussão geral da matéria para fins de analisar a alegação de inconstitucionalidade, por via abstrata, do art. 40, da Lei 6.830/80. Na decisão monocrática de reconhecimento de repercussão geral o Ministro Relator destaca a competência destinada às leis complementares para tratar dos temas relacionados à prescrição tributária.

A Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004671-46.2003.404.7200/SC julgada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região também entendeu pela inconstitucionalidade do art. 40, *caput* e §4º, da Lei de Execuções Fiscais por entender que, como não se tem previsão legal, em normas gerais, da hipótese de suspensão prevista no artigo em comento, a prescrição intercorrente teria seu início do despacho que determina a suspensão, fato que leva ao prazo prescricional de seis anos. Ocorre que a definição dos prazos de decadência e prescrição são de competência de Lei Complementar, nesse caso, o Código Tributário Nacional, portanto, resta comprovado que o art. 40 vai de encontro à Constituição, padecendo de Inconstitucionalidade⁶¹.

⁶⁰ Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do art. 40, § 4º da Lei 6.830/1980. (...)A matéria tem alçada constitucional, na medida em que a Constituição estabelece ser reservada lei complementar para dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária (art. 146, III, b da Constituição). Neste caso, a incompatibilidade entre a lei ordinária e a lei complementar se resolve diretamente com base no texto constitucional, e não com as regras de vigência e revogação aplicáveis indistintamente a todas as normas jurídicas, com base na Lei de Introdução ao Código Civil. (RE 636562 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 21/04/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011).

⁶¹EMENTA.TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTIGO 40 DA LEI Nº 6.830 , de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Lei de Execução Fiscal - Lei 6830/80. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ACOLHIDA EM PARTE.1. Tanto a Constituição de 1967 como a de 1988 conferiram apenas à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, nas quais se insere a prescrição.2. A Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional) foi recepcionada como lei complementar pelas Constituições de 1967 e 1988. Em seu artigo 174, cuidou exaustivamente da prescrição dos créditos tributários, fixando prazo de cinco anos e arrolando todas as hipóteses em que este se interrompe. Não tratou, porém, acerca da suspensão do lapso prescricional. 3. Não poderia o artigo 40 da Lei nº 6.830/80 instituir hipótese de suspensão do prazo prescricional, invadindo espaço reservado pela Constituição à lei complementar.4. Da interpretação conjunta do *caput* e do § 4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, depreende-se que o início do prazo prescricional intercorrente apenas se dá após o arquivamento, que, de acordo com o parágrafo segundo do mesmo artigo, é determinado após um ano de suspensão. Assim, em primeiro lugar, não corre prescrição no primeiro ano (*artigo 40, caput*) e, em segundo, chega-se a um prazo total de seis anos para que se consuma a prescrição intercorrente, o que contraria o disposto no

Vislumbra-se, assim, que a prescrição intercorrente do âmbito do direito tributário é inconstitucional na medida em que veio reproduzida por instrumento normativo incompetente. Contudo, há uma necessidade real de que a prescrição intercorrente seja tratada por Lei Complementar.

5.4 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DIANTE DO ATUAL CENÁRIO JURÍDICO

No relatório “Justiça em Números 2013”, formulado pelo Conselho Nacional de Justiça⁶², os índices referentes à execução fiscal demonstram que as ações executórias fundadas em título executivo extrajudicial fiscal são “[...] os principais responsáveis pelo alto índice de congestionamento no Poder Judiciário”.

No ano de 2012, havia a totalidade de 25.553.495 (vinte e cinco milhões quinhentos e cinquenta e três mil e quatrocentos e noventa e cinco) processos de execução fiscal pendentes. Número este que finda na taxa de congestionamento no percentual de 89% (oitenta e nove por cento).

Tal circunstância expressa claramente a violação aos princípios da razoável duração dos processos e da segurança jurídica.

Ainda que o primeiro princípio tenha suas peculiaridades definidas casuisticamente, não se pode permitir que o judiciário fique assoberbado de demandas pendentes, fazendo-se necessária, a partir da ótica da prescrição intercorrente, uma reavaliação dos parâmetros legais que o direito de ação pode causar no sistema Judiciário brasileiro.

Ao indivíduo é garantido que nenhuma ameaça ou violação de direito ficará excluído de apreciação pelo Poder Judiciário. Contudo, a desídia do credor em ver seu crédito satisfeito (crédito do Estado) ou a ausência de bens penhoráveis por tempo indeterminado são causas que justificam a aplicação da prescrição no curso processo tendo em vista que este é o instituto jurídico hábil a fulminar a pretensão, e

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

⁶² Fonte disponível em:

http://www.cnj.jus.br/images/eventos/lançamento_do_Justiça_em_Numeros_2013/Relatório_Justiça_em_Numeros_-_Panomara_Nacional.pdf

no caso do âmbito tributário o próprio crédito, pelo decurso do prazo de cinco anos, com o objetivo de estabilizar as relações jurídicas sociais. Isso acontece porque a litigiosidade não é permitida estender-se ad *eternum* por ferir garantias constitucionais.

Ocorre que a prescrição intercorrente, embora se apresente como medida eficiente e necessária ao atual cenário jurídico é veiculada por Lei Ordinária, quando o art. 146, III, b, da Constituição Federal reserva à Lei Complementar tratar dos aspectos referentes a prescrição tributária, fixando-lhes suas causas suspensivas, interruptivas, bem como seus prazos. Razão pela qual a aplicação do o art. 40, Lei de Execuções Fiscais é inconstitucional.

Imperioso esclarecer que ainda que a razoável duração dos processos fundamente o instituto da prescrição intercorrente, ela não pode ser invocada para fins de justificar a sua aplicabilidade mesmo que veiculado por instrumento normativo diverso da Lei Complementar. Isto porque é impossível deixar de observar o princípio da legalidade estrita que rege o direito tributário e impõe o respeito a reserva de Lei Complementar para abordar sobre matéria ligada a prescrição e decadência.

Vislumbra-se, nesse sentido, um conflito entre os princípios acima descritos: a razoável duração dos processos que enseja a aplicação do art. 40, §4º, da Lei 6.830/80, e a legalidade estrita que determina a obediência à reserva de Lei Complementar.

Utilizando-se da “Lei da Colisão”, de Robert Alexy, no presente caso a legalidade seria “P1”, que tem o condão de afastar “P2”, o princípio da razoável duração dos processos, tendo por fundamento o fato de que “P1” compõe a própria essência do direito tributário. É o seu “começo e fim”, orientando a criação das normas e sua posterior aplicação.

A razoável duração dos processos, reiterando que ela exige uma atuação ativa pelo credor da execução fiscal, pode ser atendida, no interstício entre a atual circunstância de inconstitucionalidade e a instituição da prescrição intercorrente por instrumento normativo competente, através de medidas coercitivas pelo magistrado, tais como a determinação, por meio de decisão interlocutória, de que o sujeito ativo dê prosseguimento ao feito, sob pena de multa diária por ele fixada. Cabendo

destacar, aqui, analogicamente, a tese sustentada por Roque Antonio Carraza (2012, p. 511) de que o desrespeito dos prazos previstos em lei, pelos magistrados, se justifica pela ausência de sanções

A inconstitucionalidade do art. 40, da Lei de Execuções Fiscais, ainda não foi consagrada pelo Judiciário brasileiro de forma que a sua aplicação é pacífica e constante no Superior Tribunal de Justiça. Entretanto, no RE 636.562, o Ministro Joaquim Barbosa reconheceu a repercussão geral da matéria para fins de analisar a constitucionalidade do artigo em comento, e dado o entendimento reiterado em outros julgados do Supremo Tribunal Federal, a sua inconstitucionalidade pode vir a ser declarada, ainda que na forma difusa.

Como forma de melhor elucidar tal entendimento relembra-se que foi necessária a criação da Lei Complementar 118/2005, que alterou o art. 174, I, do Código Tributário Nacional, para findar as dúvidas quanto a inconstitucionalidade do art. 8^a, §2^o, da Lei 6.830/80, pois este trazia como causa interruptiva da prescrição o despacho de juiz ordenando a citação, enquanto que o Código Tributário Nacional previa que, somente a partir da citação pessoal do contribuinte, a prescrição era interrompida.

Portanto, considerando que a Constituição Federal ocupa o topo da cadeia jurídica, submetendo todos os demais instrumentos normativos aos seus preceitos, para que a prescrição intercorrente tenha sua aplicação respaldada terá que vir veiculada por meio de Lei Complementar, razão pela qual, atualmente, apresenta-se como instituto inconstitucional e que deve ter sua aplicabilidade suspensa.

6 CONCLUSÃO

Do quanto exposto, o primeiro tópico do presente trabalho demonstrou que as regras e os princípios, além dos postulados normativos previstos por Humberto Ávila, são espécies normativas distintas, mas que ocupam a mesma posição na ordem constitucional vigente.

As regras veiculam condutas e comportamentos que se impõem aos indivíduos a partir da regra do “tudo ou nada” defendida por Ronald Dworkin, enquanto que os princípios, dotados de alta carga valorativa, expressam fins a serem perseguidos pelos agentes do direito, casuisticamente. Em caso de conflito entre as regras e princípios o seu aplicador deve ponderar a analisar qual deles melhor realiza os interesses constitucionais.

Dentre os princípios de relevância para o tema, restou-se comprovado que a legalidade estrita, regente do direito tributário, impõe que as normas tributárias sejam atendidas em sua integralidade.

Já a razoável duração dos processos, corolário ao princípio da segurança jurídica que determina a estabilização das inter-relações sociais, se caracteriza pela prestação jurisdicional eficaz, estando esta eficácia ligada à proibição de uma dilatação processual no tempo desnecessária.

Tal princípio produz efeitos sobre todos os polos do litígio. Nesse contexto, a prescrição intercorrente foi apresentada como instituto jurídico capaz de, ao mesmo tempo, estabilizar a relação contribuinte inadimplente – Fisco e garantir que a ação processual não se prolongue indefinidamente no tempo em decorrência do credor atuar em desconformidade com seu papel (enquanto representante estatal e exequente), se mantendo desidioso ou na hipótese de não serem encontrados bens a penhoráveis pelo período mínimo e ininterrupto de cinco anos.

A decadência se consolida pela inércia da autoridade administrativa em constituir o crédito tributário a partir do ato de lançamento, o que acarreta a sua extinção. Este se subdivide três modalidades: de ofício, por declaração ou homologação, contudo, é de suma importância perceber que a última espécie não se confunde com o autolancamento, que, por sua vez, não encontra respaldo jurídico para persistir no ordenamento jurídico.

Após a realização do ato de lançamento há o fim da contagem do prazo decadencial. Caso o contribuinte não efetue o pagamento do *quantum* devido a Fazenda Pública possui o prazo prescricional de cinco anos para propor a ação de execução fiscal, sob pena de ter extinta a sua pretensão e, em virtude da previsão do art. 156, V, do Código Tributário Nacional, o próprio direito material.

O fluxo prescricional é interrompido do despacho que ordena a citação do executado, na execução fiscal. Esta tem seu procedimento especificado pela Lei 6.830/80 e fundamenta-se no interesse público, tendo em vista que está diretamente vinculada ao produto da arrecadação fiscal dos cofres públicos, necessário a realização dos serviços estatais.

Em seu art. 40, *caput* e §4º a Lei 6.830/80 regula a hipótese de prescrição intercorrente que tem seus termos *a quo* e *ad quem* no curso da execução. Tal instituto permite a clara visualização da razoável duração dos processos, na medida em que “retira” do Poder Judiciário aqueles processos postergados no tempo pela ausência de atitude daquele que, em tese, seria o mais interessado na satisfação do crédito.

O contribuinte não pode ficar submetido a condição de devedor *ad eternum*, situação que se agrava ao se vislumbrar os dados fornecidos pelo Conselho Nacional de Justiça. Por eles verifica-se que as ações de execução fiscal são as grandes responsáveis pelo congestionamento do judiciário, ultrapassando o montante de 25.000.000 (vinte e cinco milhões) de processos pendentes.

Todavia, a prescrição intercorrente padece de inconstitucionalidade e deve ser expurgada da ordem jurídica até que venha veiculada por instrumento normativo competente. Isto porque a Lei 6.830/80 é Lei Ordinária e há a exigência constitucional de que as matérias referentes a prescrição e decadência no direito tributário sejam tratadas por Lei Complementar.

Não cabe a interpretação de que da interrupção prevista no art. 174, I, do Código Tributário Nacional se iniciaria nova prescrição, tendo em vista o princípio da legalidade estrita a que ele se submete, bem como a restrição do art. 174, *caput*, a uma espécie de prescrição, qual seja, aquela destinada a findar o direito de ação.

Assim, mesmo diante da necessidade real, em termos práticos, da prescrição prevista no art. 40 da Lei de Execuções Fiscais não pode se violar as competências

estabelecidas pela Constituição Federal. Tal atitude infringe os preceitos contidos da Carta Magna e, em última instância, a própria ordem constitucional, posto que eles são alicerce da ordem social e ocupam a cúspide normativa, submetendo todas as demais aos seus desígnios.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVIM, Arruda. Da Prescrição Intercorrente. Revista **Forense**. Rio de Janeiro: Forense, ano 108, v. 415, jan./jun.2012, p. 3-26.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério Científico para distinguir a Prescrição da Decadência e para identificar as Ações Imprescritíveis. **Revista de Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, Ano 2, v. 3, jan./jun.1961, p. 95-132.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006

_____, Humberto **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 6. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 9. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.

BASTOS, Antonio Adonias. **A razoável Duração do Processo**. 1. ed. Salvador: Juspodvm, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BITTAR, Djalma. A Decadência Tributária e a Tese dos “cinco mais cinco”. Revista **Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 110, nov. 2004, p. 15-18.

BECHO, Renato Lopes. A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais e a Lei 11.051. Revista **Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 125, fev. 2006, p.50-59.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**- Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em:
27/05/2014

_____. **Código de Processo Civil**, de 14 de janeiro de 1973 - Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em:
27/05/2014

_____. **Código Tributário Nacional**, de 25 de outubro de 1966 - Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 27/05/2014

_____. **Código Civil**, de 10 de janeiro de 2002- Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 27/05/2014

_____. **Código Civil de 1916**, de 01 de janeiro de 1916 - Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em: 27/05/2014

BRASIL. **Lei Complementar 118/2005**, de 09 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm>. Acesso em: 27/05/2014

_____. **Lei 5.172/66**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 27/05/2014

_____. **Lei 11.382/2006**, 6 de dezembro de 2006. Altera dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11382.htm>. Acesso em: 27/05/2014

_____. **Lei 11.051/04**, de 29 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências. - Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm>. Acesso em: 27/05/2014

_____. **Lei 6.830/80, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. - Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 27/05/2014

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 1146516 – Proc. 2009/0003105-4. Agravante: Independência Laboratório de Análises Clínicas SC Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DJe 22 mar. 2010 – Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=949618&num_registro=200900031054&data=20100322&formato=PDF>. Acesso em: 28/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 151592 – Proc. 2012/0051771-7. Agravante: Designo Indústria E Comércio De Móveis Ltda. Agravado: Estado Do Paraná. Min. Humberto Martins. Brasília, DJe 20 ago. 2012 – Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1167190&num_registro=201200517717&data=20120820&formato=PDF>. Acesso em: 28/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 1218460 – Proc. 2010/0196473-6. Agravante: Unimed De Chapecó Cooperativa De Trabalho Médico Da Região Oeste Catarinense Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DJe 06 set. 2013 – Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1255989&num_registro=201001964736&data=20130906&formato=PDF>.
Acesso em: 28/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 366.914 – Proc. 2013/0216440-3. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Indústria e Comércio de Tranças Noleto Ltda. Min. Heman Benjamin, DJe 06 mar. 2014 - Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1288009&num_registro=201302164403&data=20140306&formato=PDF>.
Acesso em: 27/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 1441083 – Proc. 2014/0053901-9. Agravante: Antonio Herculano Ferreira De Souza. Agravado: Fazenda Nacional. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DJe 19 mai. 2014 - Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1319677&num_registro=201400539019&data=20140519&formato=PDF>.
Acesso em: 28/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 471388 – Proc. 2014/0023542-2. Agravante: Altronic S/A Equipamentos Eletrônicos. Agravado: Estado de Pernambuco. Min. Humberto Martins. Brasília, DJe 31 mar. 2014 – Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1307432&num_registro=201400235422&data=20140331&formato=PDF>.
Acesso em: 28/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 312411 – Proc. 2013/0070060-6. Agravante: Cafeeira União Mandaguá Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DJe 12 mai. 2014 – Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1317732&num_registro=201300700606&data=20140512&formato=PDF>.
Acesso em: 28/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp n. 1031486 – Proc. 2008/0029172-8. Embargante: Jovencio Kons. Embargada C.Vale - Cooperativa Agroindustrial. Min. Marco Buzzi, DJe 22 ago. 2013 - Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1253547&num_registro=200800291728&data=20130822&formato=PDF>.
Acesso em: 27/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no REsp n. 97328 – Proc. 98.018942-4. Embargante: Estado do Paraná. Embargada: Industrial Madeireira Oliveira Ltda. Min. Adhemar Maciel, DJ 15 mai. 2000 - Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1288009&num_registro=201302164403&data=20140306&formato=PDF>.
Acesso em: 27/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 58918 – Proc. 95/0001216-2. Recorrente: Instituto Nacional de Seguro Social - INSS. Recorrido: Best Construtora Ltda. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 09 jun.1995 – - Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500012162&dt_publicacao=19-06-1995&cod_tipo_documento=&formato=undefined>. Acesso em: 27/05/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 766050 – Proc. 2005/0113794-7. Recorrente: Banco Santander Banespa S/A. Recorrido: Município De União Da Vitória. Min. Luiz Flux, DJ 09 jun.1995 –Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500012162&dt_publicacao=19-06-1995&cod_tipo_documento=&formato=undefined>. Acesso em: 27/05/2014

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 106.217 – Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Cabral e Frederico Ltda. Min. Octavio Gallotti. Brasília, DJ 12 set. 1986 – Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197898>>. Acesso em: 27/05/2014

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 556.664 – Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria Químicas Ltda. Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJe 14 nov. 2008 - Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 27/05/2014

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 636.562 – Recorrente: União. Recorrido: José Lino Schappo. Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DJe 01 dez. 2011– Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1597961>>. Acesso em: 27/05/2014

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

CAMARA LEAL, Antonio Luiz da. **Da Prescrição e da Decadência**. 4. ed. atual. por Aguiar Dias. Rio de Janeiro: Forense, 1982

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência**. 2.ed. rev. São Paulo, 1999.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. Da Prescrição Intercorrente de Créditos Tributários e o art. 40, §4º, da Lei de Execuções Fiscais Inseridos pela Lei nº 11.051/2004. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 205-218.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____, Paulo de Barros. Decadência no Direito Tributário Brasileiro. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 79-93.

_____, Paulo de Barros. **Linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CAIS, Cleide Previtale. O Processo Tributário. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2011.

CEARÁ. Tribunal Regional Federal da Quinta Região- Apelação Cível nº 0073052-72.2008.4.05.0000. 9ª Vara Federal do Ceará. Relator: Rogério Fialho Moreira.

Julgado em 04 dez. 2008 - Disponível em:

<http://www.trf5.jus.br/data/2009/02/200805000730520_20090213.pdf>. Acesso em: 27/05/2014

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

_____, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e Decadência em Matéria Tributária – Teoria Geral e Análise da Lei Complementar nº 118/05. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 205-249.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 8. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2010

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Apontamentos acerca da Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 77, jun. 2010, p.146-153.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FERRAZ, TERCIO SAMPAIO.. *In* FERRAZ, Sergio (Org.). **A Norma Jurídica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1980, p. 07-37.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**: parte geral. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LESSA, Donavan Mazza; LIMA, Daniel Serra. A correta interpretação da Súmula nº 436 do STJ e os regimes de lançamento previstos no CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 209, dez. 2013, p. 32-41.

MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Inexistente e Decadência no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 135, dez. 2006, p. 23-28.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARTINS, Ricardo Marcondes. **A Natureza Normativa dos Princípios**. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*. São Paulo: ESDC, n.06, jul./dez. 2005, p. 225-258.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**; 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet Branco. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

MONTENEIRO 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: Dialética, n. 117jun., 2005, p.77-79.

NORMA. In: Dicionário da língua portuguesa - Disponível em:
< <http://www.dicionarioaurelio.com/Norma.html>>. Acesso em: 28/05/14.

OLTRA, Maíra Braga. Decadência do Fisco nos casos de Dolo, Fraude e Simulação. *In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. 2. ed. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 117-152.

RELATÓRIO JUSTIÇA EM NÚMEROS. Disponível em:
<http://www.cnj.jus.br/images/eventos/lançamento_do_Justiça_em_Numeros_2013/Relatório_Justiça_em_Números_-_Panomara_Nacional.pdf>. Acesso em:
28/05/2014

SANTA CATARINA. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004671.46.2003.404.7200. Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH. Julgado em 27 ago. 2010 – Disponível em:
<http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=3519793&hash=e2a7e66079d6a14fde61f9d54fb81cf9>. Acesso em:
27/05/2014

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4. Ed.; São Paulo: Saraiva, 2011.

_____, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das Normas de Decadência e Prescrição Tributárias. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. e ampl. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 27-39.

SOARES, André Leri Marques. Prescrição Intercorrente e a Súmula nº 314/STJ. Revista **Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 160, jan. 2009, p.09-14.

TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**. 1.ed. Rio de Janeiro: Lumens, 2007.

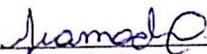
PARÁ. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação Cível nº 1998.39.00.006589-8, 7ª Vara Federal do Pará. Relator: Leomar Barros Amorim De Sousa. Julgado em 12 mai. 2009 - Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?trf1_captcha_id=849f2fb1a55e5501f1af5c0ef3c2835f&trf1_captcha=k384&enviar=Pesquisar&proc=199839000065898&secao=PA>. Acesso em: 27/05/2014

**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

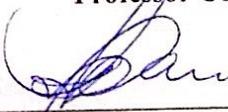
Aos 14 (quatorze) dias do mês de agosto de dois mil e quatorze realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaboraahy 989 – em Salvador/ Bahia, às 13h00, a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelado (a) **Ana Luísa Gordiano Carneiro**, intitulada *A aplicabilidade da prescrição intercorrente no âmbito da execução fiscal à luz dos princípios da segurança jurídica e da razoável duração dos processos.*, estando presente o (a) Orientador (a), professor (a) **Laís Gramacho Colares**, os demais componentes da Banca Examinadora, Professor (a) **Patricia Bressan Linhares Gaudenzi** e Professor (a) **Daniela Lima de Andrade Borges** e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados sob a presidência do Orientador e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Laís Gramacho Colares	9,0	
Patricia Bressan Linhares Gaudenzi	9,0	
Daniela Lima de Andrade Borges	9,0	

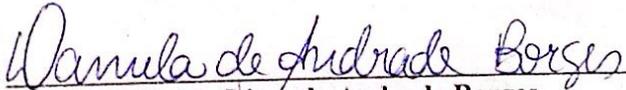
Nada mais havendo a tratar, o Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.



Laís Gramacho Colares
Professor Orientador



Patricia Bressan Linhares Gaudenzi
Membro da Banca Examinadora



Daniela Lima de Andrade Borges
Membro da Banca Examinadora

Salvador, 14 (quatorze) de agosto de 2014.

