

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GALANNI DORADO DE OLIVEIRA

PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA – UM ROTEIRO PRÁTICO DE IDENTIFICAÇÃO

CURITIBA

2020

GALANNI DORADO DE OLIVEIRA

PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA – UM ROTEIRO PRÁTICO DE IDENTIFICAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária

Orientador: Prof. Me. Luiz Carlos De Souza

CURITIBA

2020

Aos mais pais e familiares, que foram grandes incentivadores e que sempre acreditaram nos nossos sonhos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Luiz Carlos De Souza, pelo acompanhamento, orientação e amizade.

Ao MBA de Gestão Tributária, do Setor de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná, na pessoa de sua coordenadora Profa. Flávia Lúcia Bazan Besspalhok, pelo apoio recebido.

Ao colegiado do Curso de Ciências Contábeis, pela compreensão aos momentos difíceis.

À Rafaele Ortolan Bastian, pelo amor e por aguentar meu mal humor e estar sempre pronta a cooperar.

Aos meus pais pelo amor e por me proporcionarem todo o necessário durante todo o caminho percorrido.

O que for a profundidade do teu ser, assim será teu desejo.
O que for o teu desejo, assim será tua vontade. O que for a tua vontade, assim
serão teus atos. O que forem teus atos, assim será teu destino.

Brihadaranyaka Upanishad

RESUMO

O presente trabalho se propõe a revisar a literatura e a jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça a fim de identificar as nuances e controvérsias que circundam a prescrição em âmbito tributário. A partir daí o trabalho se propõe a definir um roteiro prático de identificação da prescrição no âmbito tributário. Para tanto, utiliza-se da obra de Antônio Luís da Câmara Leal como referência, fazendo as adequações necessárias à aplicação da prescrição em âmbito tributário.

Palavras-Chave: Prescrição. Decadência. Direito tributário. Roteiro prático.

ABSTRACT

Or this paper is proposed to review the literature and the binding jurisprudence of the Superior Court of Justice in order to identify the issues and controversies that surround the prescription in the tax field. Therefore, he sets out to define a practical technique of identification of prescribing in tax field. For this goal, we use the paper of Antônio Luís da Câmara Leal as a reference, making the necessary adjustments to the application in the tax field.

Keyword: Prescription. Decadence. Tax. Practical script.

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| TABELA 1 - DIFERENÇAS ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO..... | 29 |
|---|----|

LISTA DE ABREVIATURAS

| | | |
|------|---|--|
| BGB | - | Bürgerliches Gesetzbuch |
| CTN | - | Código Tributário Nacional |
| CC | - | Código Civil |
| CTN | - | Código Tributário Nacional |
| ICMS | - | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IR | - | Imposto de Renda |
| STF | - | Superior Tribunal de Justiça |
| STJ | - | Supremo Tribunal Federal |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 2 |
| 2. OBJETIVOS..... | 5 |
| 2.1 OBJETIVOS GERAIS | 5 |
| 2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS | 5 |
| 3. METODOLOGIA DE PESQUISA..... | 6 |
| 3.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA | 7 |
| 3.2 LEVANTAMENTO JURISPRUDÊNCIAL | 8 |
| 4. DESENVOLVIMENTO..... | 9 |
| 4.1 CONCEITO E ORIGEM DA DECADÊNCIA NO DIREITO PRIVADO | 9 |
| 4.2 CONCEITO E ORIGEM DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO PRIVADO | 12 |
| 4.3 DIFERENÇAS ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO | 14 |
| 4.4 PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO..... | 16 |
| 5. ROTEIRO PRÁTICO – OS 4 PASSOS PARA IDENTIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO | 22 |
| 5.1 A EXISTÊNCIA DE UMA AÇÃO EXERCITÁVEL: POSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO..... | 23 |
| 5.1.1 Termo inicial da prescrição nos tributos lançados pela fazenda – lançamento de ofício..... | 25 |
| 5.1.2 Termo inicial da prescrição nos tributos lançados pelo contribuinte – lançamento por declaração e homologação | 28 |
| 5.2 INERCIA DO TITULAR DA AÇÃO – INEXISTÊNCIA DE COBRANÇA JUDICIAL | 35 |
| 5.3 CONTINUIDADE DA INÉRCIA DURANTE UM CERTO LAPSO DE TEMPO .. | 36 |
| 5.4 AUSÊNCIA DE CAUSAS PRECLUSIVAS (INTERRUPÇÃO E SUSPENSÃO) DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL | 37 |
| 6 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE | 46 |
| 6.1 PRESCRIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL | 46 |
| 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 50 |
| 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 52 |
| ANEXO - I –BUSCA SISTEMA DE BIBLIOTECAS UFPR (SIBI)..... | 55 |

1. INTRODUÇÃO

A partir da influência da doutrina civilista, decidiu-se positivizar no Código Tributário Nacional os institutos da decadência e da prescrição, sendo o primeiro o prazo para o exercício do lançamento, e o segundo, o período no qual o sujeito ativo, se não satisfeita a obrigação tributária, deve ajuizar a ação de cobrança (AMARO, 2006, p. 402).

Contudo, conforme aponta Luciano Amaro (2006) a importação de institutos sempre implica em riscos de trazer para o Direito Tributário as perplexidades e inconsistências com que a doutrina civilista se defrontava e, mais do que isso, atrair, para o seio dos tributos, os problemas da distinção entre institutos diversos (a prescrição e a decadência), que efetiva ou supostamente, reportam-se a direitos de natureza diferente, para serem aplicados sobre direitos (do credor fiscal) que não apresentam a dualidade (ou pluralidade) existente no direito privado (AMARO, 2006, p. 402).

Isso porque, se no direito privado há interesses individuais sobre os quais prevalece a autonomia; no direito tributário a relação jurídica tributária (entre devedor e credor do tributo) é lastreada na lei, *ex lege*, e independe da vontade das partes (AMARO, 2006, p. 402). Ademais, ainda que no direito tributário possa se verificar uma pluralidade de agentes, especialmente, com o incremento de técnicas de cobrança (a exemplo dos substitutos tributários), na relação jurídico tributária, como bem pontua Luciano Amaro (2006), sempre haverá um direito-dever de efetuar o lançamento e cobrar judicial o tributo, ambos lastreados na mesma relação jurídica material, mesmo fato gerador da obrigação tributária.

Assim, qualquer análise que se pretenda fazer do instituto da prescrição no âmbito do direito tributário não pode esquecer que esse ramo do direito público tem peculiaridades que não podem ser desconsideradas.

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho (2013), pontua que a prescrição no Direito Tributário, sob o aspecto analítico, pode se apresentar com um fenômeno tríplice: norma, fato e conseqüente jurídico.

Isso porque, a partir da acepção de que o direito positivo (objeto da ciência do direito) não se confunde com suas conseqüências jurídicas, a prescrição, como norma, pode ser estudada em diferentes perspectivas: validade, natureza, espécie,

valor contidos em sua estrutura formal (lógico-sintática) dentro do sistema jurídico, entendido como conjunto de normas organizadas (CARVALHO, 2013).

Contudo, o signo prescrição pode ser estudado também como *fato prescricional (hipotético)*, isto é, como uma conduta legalmente descrita. Aqui o estudo busca analisar o descrito hipoteticamente no antecedente da norma prescricional geral e abstrata, ou seja, a hipótese prescricional (CARVALHO, 2013).

Por fim, a prescrição pode ser estudada, em uma terceira acepção possível, como relação jurídica prescricional, qual seja, o consequente da norma jurídica prescricional (CARVALHO, 2013).

Assim, sem se olvidar dos estudos realizados no âmbito da filosofia e da semiótica para os quais os signos (palavras) poderiam corresponder a vários os significados, também chamado de caráter não unívoco dos signos, SAUSSURE (2006), o presente trabalho tem como foco investigar o signo prescrição sob o terceiro aspecto elencado -consequente da norma jurídica – identificando, sob o viés prático, as nuances da aplicação do instituto.

Nesse sentido, a prescrição tributária é um instituto jurídico causador da extinção do crédito tributário em razão do decurso do tempo. Portanto, o seu fundamento está tanto na busca pela segurança jurídica, quanto na ideia de punição segundo a qual o direito não socorre aos que dormem: '*dormientibus non succurrit jus*' (ICHIHARA, 2005).

Contudo, para além da aparente simplicidade sob a qual se assenta o fundamento jurídico da prescrição, a sua aplicação prática nem sempre é tarefa fácil.

Isso porque, a complexa prática tributária na qual estão envolvidos advogados, contadores, contribuintes e fiscais, nem sempre possibilita a fácil identificação: 1) de quem, realmente, justificou a demora e/ou deixou de exercer seu direito processual; 2) do marco inicial da contagem do prazo. A prática se torna ainda mais complexa quando passamos a analisar também os casos de suspensão e interrupção da prescrição.

Ademais, os artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional (CTN) que regulam, respectivamente, a prescrição e a decadência são objeto de inúmeras interpretações a causar ainda mais dúvida aos profissionais envolvidos.

Somada a dificuldade hermenêutica e a complexidade da prática tributária, encontramos a prática judicial que, muitas vezes, destoa daquilo que contribuintes, advogados, contadores têm adotado. Isso porque, as decisões judiciais, quando

tomadas sem o devido cuidado aos precedentes e à segurança jurídica, representam um verdadeiro fator a complexificar ainda mais o entendimento e a aplicação da prescrição no âmbito tributário.

De outro lado, nesse mesmo contexto, não se pode olvidar do papel exercido pelo judiciário como consolidador de entendimentos e apaziguador de conflitos, especialmente, quando define, por meio *leading cases* e súmulas, precedentes vinculantes a serem utilizados como parâmetros por contribuintes e profissionais.

O judiciário, assim, pode assumir tanto um papel apaziguador a consolidar entendimentos e teses; quanto um fator de complexificação das disputas.

Tendo em vista esse panorama, o presente trabalho busca identificar os pontos de consenso e, portanto, já consolidados sobre a aplicação do instituto da prescrição no Direito Tributário, bem como elencar alguns pontos controvertidos a fim de definir um roteiro prático de identificação da prescrição no âmbito tributário.

Para tanto, a pesquisa foi dividida em 5 (cinco) partes. A primeira na qual elencamos os objetivos gerais e específicos de trabalho. A segunda parte na qual explanamos sobre a metodologia e procedimentos realizados. E a terceira parte na qual discutimos os resultados da revisão bibliográfica e levantamento jurisprudencial empreendidos a fim de determinar as bases civilistas (origem e conceito) nas quais se assentam a prescrição e a decadência, bem como as diferenças do instituto e sua aplicação no direito tributário brasileiro. A quarta parte na qual, a partir da teoria de Antônio Luis da Camara Leal (1959), criamos um roteiro prático de identificação da prescrição tributária. E, por fim, quinta parte na qual traçamos algumas considerações a respeito da prescrição intercorrente.

2. OBJETIVOS

2.1 OBJETIVOS GERAIS

O presente trabalho tem como objetivo geral traçar os contornos, a partir da análise da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, do instituto da prescrição no âmbito tributário. Além disso, busca-se, a partir da teoria de Leal (1959), estabelecer um roteiro prático para determinação do transcurso ou não do prazo prescricional no âmbito tributário.

Para isso, se buscou definir os pontos já consolidados na doutrina e na jurisprudência, além de apontar alguns dos pontos de incongruência e divergência.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Considerando o objetivo geral de definir um roteiro prático para identificação do transcurso do prazo prescricional, definimos os seguintes objetivos específicos, quais sejam: 1) analisar a doutrina, com foco em Antônio Luis da Camara Leal (1959), a fim de definir os conceitos e origem dos institutos da decadência e da prescrição; 2) estabelecer as diferenças entre a prescrição e a decadência; 3) definir as nuances que caracterizam a prescrição e a decadência no direito tributário; 4) estabelecer, a partir de Camara Leal (1959) um roteiro prática de identificação da existência de prescrição tributária.

Após cumpridos esses objetivos específicos, buscar-se-á ainda traçar alguns pontos já consolidados por meio de jurisprudência vinculante do STJ a respeito da aplicação da extinção do crédito tributário em razão da prescrição.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Toda investigação envolve, de forma mais ou menos consciente por parte de seu autor, a escolha e o uso de uma abordagem que permita traduzir a realidade (o objeto de investigação), em descrições, interpretações ou explicações (TOMIO, 2002).

Isso porque, fazer ciência implica algumas arbitrariedades, entre elas, a escolha de uma abordagem que permita responder aos objetivos propostos na problemática de investigação.

Nesse sentido, cumpre lembrar que tanto a metodologia, disciplina voltada a estudar, compreender e avaliar os vários métodos; quanto os diferentes métodos, lentes orientadoras do processo de produção científica, encontram-se intrinsecamente influenciados pela visão social e de mundo do pesquisador. Conclui-se que se de um lado inexiste um método universal ao qual todo pesquisador deva seguir; de outro, é a identificação e o detalhamento do caminho trilhado que possibilita a verificação do trabalho e garante o rigor científico da pesquisa.

Assim, a fim de esclarecer os pressupostos adotados, cumpre mencionar que o presente trabalho assume a visão dialética segundo a qual o Direito é resultado dos embates políticos e somente pode ser corretamente compreendido quando inserido no contexto de disputas sociais. A premissa aqui adotada resulta na impossibilidade de estabelecer a priori e por parâmetros exclusivamente jurídicos o sentido e o conteúdo das normas e princípios, de modo que a aplicação e o próprio conceito da prescrição em âmbito tributário, foco do trabalho, estão submetidos aos conflitos de forças e interesse existentes na sociedade. A discussão jurídica apenas reflete, mascarado por um véu técnico, esses conflitos de forças.

Por outro lado, a definição do método, para além da inafastável subjetividade, é determinada, também, pelo tipo de objeto a investigar, isto é, pela classe de proposições a descobrir e pelas perguntas a responder. Portanto, a escolha pela revisão bibliográfica e do levantamento jurisprudencial não são mero arbítrio do investigador.

Isso porque, a pesquisa bibliográfica não se resume apenas a etapa inicial de toda pesquisa científica. Trata-se, também, de uma técnica com a vantagem, em especial, quando se pretende investigar fatos históricos, organizar dados dispersos em inúmeras publicações ou construir o quadro conceitual do objeto proposto, pois

permiti ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que se poderia pesquisar diretamente.

Desse modo o levantamento bibliográfico amolda-se perfeitamente ao objetivo desse trabalho: (re)construir o quadro conceitual e jurisprudência que constroem os sentidos da prescrição em âmbito tributário.

Sob outra ótica, a escolha pelo levantamento jurisprudencial busca evidenciar como o instituto da prescrição tem sido aplicado na solução de disputas as quais, muitas vezes, envolvem contribuintes, fiscais e profissionais da área: advogados e contadores.

Contudo, o levantamento bibliográfico e a revisão bibliográfica, entendida como conjunto de procedimentos racionalmente ordenado e direcionado a solucionar questões práticas ou teóricas e evidenciar os entendimentos dos tribunais, não podem ser realizados aleatoriamente, exigindo, tanto a adoção de critérios procedimentais rigorosos a fim de delimitar o objeto de estudos - isto é a estipulação de parâmetros linguísticos, temáticos e cronológicos - quanto seleção das fontes adequadas. Por essa razão iremos descrever a seguir os passos seguidos nos levantamentos pretendidos.

3.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Inicialmente, a fim de realizar levantamento bibliográfico não se estipulou limite cronológico, em razão de 2 (dois) motivos relevantes: 1) o primeiro, a promulgação do CTN remete a década de 60, portanto a Constituição de 1988 não poderia servir como corte cronológico sem que se perdesse muito dos debates que envolveram a codificação do instituto da prescrição em âmbito tributário; e 2) como o objetivo é identificar as publicações de maior impacto sobre o tema, nada obstante a publicação da Constituição em 1988, o marco temporal não é um critério importante uma vez que ideias e teses anteriores a publicação do texto constitucional poderiam continuar a impactar as definições e o âmbito de atuação da prescrição no direito tributário – o que de fato se realizou.

Como parâmetro linguístico, estipulou-se como busca obras, em português, inglês e espanhol, por meio dos os termos: prescrição, prescrição e decadência e prescrição tributária.

Quanto a confiabilidade das fontes consultadas, importante destacar que segundo Antônio Carlos Gil (2008) a principal desvantagem na pesquisa bibliográfica é o problema da qualidade das fontes secundárias, isto é, a existência de erros e análises equivocadas que podem comprometer os resultados finais do levantamento bibliográfico. A questão ganha maior importância na área da ciência jurídica, pois, conforme aponta Marcos Nobre (2004) a pesquisa em Direito no Brasil encontra-se, ainda, em condições de extrema indistinção entre a prática profissional e a teoria. Além disso, o marcante “bacharelismo”, “a falta de rigor científico, o ecletismo teórico e uma inadmissível falta de independência em relação à política e à moral ” compromete a qualidade da produção científica nacional.

A fim de mitigar a falta de rigor científico das produções jurídicas no Brasil, foram selecionados apenas as colacionadas no Sistema de Bibliotecas da UFPR (SIBI), cujo acervo é mantido pelo esforço de diversos professores.

Para tanto, realizou-se um levantamento bibliográfico das obras sobre o assunto no endereço eletrônico ‘<http://acervo.ufpr.br>’, com a utilização de termo de referência ‘prescrição’ como parâmetro de busca em todos os campos e delimitação de assunto ‘direito’.

Nessa primeira busca, foram encontrados 129 resultados.

Com intuito de garantir a abrangência da pesquisa bibliográfica foi realizada, ainda, busca no sistema SIBI com o termo ‘prescrição’ delimitado a todos os campos e assunto ‘contabilidade’, contudo a busca retornou 0 (zero) resultados.

Por fim, a fim de garantir que fossem achados as bibliografias mais específicas sobre o assunto em discussão, foi realizada, ainda, busca no campo título pelos termos ‘prescrição tributária’ e ‘prescrição e decadência’ os quais resultaram, respectivamente em 1 (um) e 18 (dezoito) resultados.

Após analisar a bibliografia encontrada, foram selecionados apenas os estudos com pertinência ao tema de pesquisa resultando em 40 (quarenta) títulos selecionados, os quais podem ser consultados no ANEXO I do presente trabalho.

3.2 LEVANTAMENTO JURISPRUDÊNCIAL

Com intuito de definir quais pontos já foram consolidados pela jurisprudência em relação a aplicação da prescrição tributária, buscou-se identificar os julgados paradigma com efeitos vinculantes prolatados pelo Superior Tribunal de Justiça.

A escolha pelo Superior Tribunal de Justiça não se deu por acaso uma vez que cabe àquele Egrégio Tribunal a unificação da interpretação das leis federais.

Assim, após acessar o site eletrônico do STJ , por meio do endereço eletrônico de busca jurisprudencial: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>, foi realizado pesquisa livre com os seguintes parâmetros: “prescrição e (tributária ou tributário).

Como resultado retornaram: a) 42 (quarenta e dois) acórdãos repetitivos; b) nenhum Incidentes de Assunção de Competência; c) 2 (dois) acórdãos de Afetação; d) 2 (duas) súmulas; e) 10.874 (dez mil oitocentos e setenta e quatro) acórdãos; f) 207.029 (duzentos e sete mil e vinte e nove) decisões Monocráticas; e g) 88 (oitenta e oito) informativos de jurisprudencial.

Considerando o objetivo do trabalho em identificar os pontos consolidados pelos jurisprudência a respeito da aplicação da prescrição no âmbito tributário, selecionou-se como fonte dados apenas os 42 (quarenta e dois) acórdão repetitivos e as 2 (duas) súmulas encontradas, os quais passamos a analisar nos próximos tópicos.

4. DESENVOLVIMENTO

4.1 CONCEITO E ORIGEM DA DECADÊNCIA NO DIREITO PRIVADO

A escolha por tratar do conceito de decadência, antes do conceito de prescrição, não se deu por acaso. Isso porque, conforme se verá, no Direito Tributário o prazo decadencial sempre incidirá, cronologicamente, antes do prazo prescricional.

Desse modo, antes de investigar as origens remotas dos institutos, cumpre lembrar que a decadência, tal qual na prescrição, tem suas base naquilo que convencionou-se chamar de “direito privado”, isto é, em uma série de ordens legítimas voltadas a regular as relações interpessoais. Isso porque, a dicotomia público/privado e a criação de um direito público remonta essencialmente a modernidade e a ideia de separação entre Estado e Sociedade (BOBBIO, 1985).

Portanto, a exposição que se pretende fazer deve ser tomada como meramente ilustrativa, isso porque, existem diferenças cruciais entre o instituto da decadência antigo, aquilo que modernamente se formou como caducidade com a criação do Estado de Direito e a decadência incorporada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Feitas essas ponderações, TORRADO (2007) aponta que é pacífico na doutrina que a decadência e a prescrição tiveram suas origens em momentos diversos e em diferentes ordenamentos jurídicos.

O prazo de caducidade (prescrição) pode ser identificado em diversos regramentos jurídicos antigos. Assim, já no direito grego havia casos similares à decadência com a possibilidade do comprador desfazer a compra em até seis meses mediante a devolução dinheiro pago, instituto da *verbi gratia*.

Nesse sentido, Valério (1999) aponta que a decadência tem sua origem remota no Código de Hamurabi e no direito indiano os quais previam, respectivamente: prazo para o servo que abandonou o seu serviço perdesse o posto para o novo servo que o assumiu; além de definir diversos prazos para tornar efetiva a venda de bens.

Torrado (2007), citando Nazo (1959), diz que se atribui a Donelo as primeiras investigações sobre o instituto da decadência, em meados do século XVI. Pois, foi ele quem se dedicou a diferenciar: 1) as *actiones temporales* (decadencial), ações cujo direito concedido para ser exercido em tempo determinado se extingue ao expirar o prazo; e 2) as *actiones perpetuae* (prescricional) que somente se extingue com a alegação do decurso de prazo.

Veja-se que, conforme ensina Torrado (2007), na teoria de Donelo é difícil diferenciar a prescrição e a usucapião uma vez que os seus efeitos seriam absolutamente idênticos.

Assim, essa tese não foi a que prevaleceu.

Savigny (1879) critica o conceito unitário de prescrição a fim defender a existência de 3 (três) institutos, quais sejam: prescrição resolutiva, prescrição aquisitiva (usucapião) e a decadência.

Importante notar contudo, que Savigny não conceitua os institutos da prescrição e decadência, limitando-se a demonstra a necessidade de diferenciar os institutos (TORRADO, 2007).

Demelius, encerrando o ciclo de estudos iniciado por Donelo, elabora uma teoria da decadência. Segundo ele, a decadência se caracteriza pela existência de um direito com termo pré-fixado de sua duração (***actiones temporales***); de outro lado, a prescrição quando não existe esse termo prefixado (TORRADO, 2007).

Importante notar que, conforme ensina Torrado (2007), esses estudos não davam a prescrição o conceito atualmente empregado, pois, até aqui decadência e

direito a termo confundiam-se Esses estudos cingiram-se, pois, a noção de direito temporário que se extingue com o decurso do prazo já fixado ao seu exercício.

Somente modernamente, com as obras do austríaco Grawein, tido pela doutrina moderna como o autor do conceito jurídico da decadência, inicia o tratamento moderno dos institutos da decadência e prescrição. A partir de Grawein passa-se a distinguir a decadência - extinção do direito pela inércia do seu titular - do direito temporário, também chamado de direito a termo certo, que se extingue naturalmente com o advento de seu *dies ad quem* (TORRADO, 2007).

Portanto, é graças aos estudos de Grawein que se passa a diferenciar preclusão, decadência e prescrição. Isso porque, na preclusão não existe direito, o prazo preclusivo, portanto, é a limitação temporal para que a parte adquira o seu direito mediante a prática de ato. Esse ato é uma condição, pelo que, até a sua realização, não há direito adquirido. Na preclusão, portanto, há perda da expectativa de um direito NAZO (1959, *apud* TORRADO, 2007).

A partir da construção alemã e da influência do BGB, a tendência moderna é pela dualidade conceitual dos institutos da prescrição e decadência. Segundo TORRADO (2007) tal influência pode ser verificada no Código Civil italiano de 1942; no Código Civil português de 1966; no Código Civil Peruano de 1984; e no Código Civil brasileiro.

Contudo, importante lembrar que até a década de 60 preponderava no Brasil a noção segundo a qual a decadência não passava de uma modalidade de prescrição. Assim, é somente a partir da obra de Nazo (1959) que a decadência passa a ser tratada como um instituto autônomo.

Nesse mesmo contexto, nasce uma das mais clássicas conceituações da decadência, aquela engendrada por Camara Leal (1959) para quem decadência o prazo estabelecido pela lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, prefixado ao exercício do direito pelo seu titular. Deve-se lembrar, contudo, que o conceito de Câmara Leal é alvo de críticas, pois, ao estabelece apenas um critério empírico de reconhecimento do instituto, carece assim de base científica.

Essa falha foi reconhecida pelo próprio Antônio Luis da Camara Leal.

Em razão disso, adotamos a partir de Orlando Gomes (2001) o seguinte conceito de prescrição: é o prazo, originário da lei ou do acordo entre as partes, para exercício de um direito potestativo¹ cujo transcurso ensejará na extinção desse direito.

Veja-se que no Direito Tributário tal conceito não pode ser empregado em sua totalidade, isso porque o direito de lançar o tributo não é direito potestativo da fazenda e o prazo decadencial não pode ser acordado entre o fisco e o contribuinte, iremos tratar sobre o tema nos próximos tópicos.

4.2 CONCEITO E ORIGEM DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO PRIVADO

Tal qual a decadência, a prescrição é um daqueles institutos que, incorporados ao Direito Tributário, representam a aproximação entre o Direito Público e o Privado. Isso porque, embora o instituto esteja positivado no art. 174 do CTN, não é possível compreendê-lo totalmente sem compreender suas origens privatistas.

Nesse sentido, a maioria dos estudos sobre o instituto da prescrição remete a sua origem à tradição civilista do Direito Romano. Nesse contexto, Antônio Luis da Camara Leal (1959), em um dos trabalhos com maior impacto sobre o tema, pontua que a prescrição “*procede do vocábulo latino **praescriptio**, derivado do verbo **praescribere**, formado de **prae** e **scribere** com a significação de escrever antes ou no começo.*”

A origem etimológica do instituto tem estreita vinculação com a sua origem histórica.

A maior parte dos autores sugere que a prescrição tem seus precedentes históricos ligados ao final do período arcaico do Direito Romano, momento marcado pelo formalismo, rigidez e solenidade, que vai da fundação de Roma em 754 a.C. ao século I, com a **Lex Aebutia** e da figura do pretor (LEAL, 1959).

O pretor tinha grande poder de mando, denominado **imperium**, cabendo a essa figura as funções relacionadas à criação de ações não previstas no *jus civile* (também chamadas de ações temporárias), bem como proceder a respectiva fórmula, isto é: delimitar da lide, verificar as alegações e remeter o processo ao juiz.

¹ Por hora não nos interessa aqui a discussão a respeito do conceito de direito potestativo, para tanto, basta saber que são direitos que implicam na imposição de uma sujeição jurídica.

Assim, nas ações temporárias, e somente nessas, o pretor, em ato preparatório anterior ao procedimento da fórmula, poderia determinar ao juiz a absolvição do réu em razão da extinção do prazo para exercício da ação.

Portanto, conforme ensina Leal (1982), a prescrição liberatória, tal qual sua origem etimológica, representava um procedimento de caráter introdutório, sem nenhuma vinculação com o conteúdo da relação processual. Contudo, o uso acabou por identificar a prescrição com a própria extinção da ação pelo decurso do prazo de sua duração.

Assim, Antônio Luis da Camara Leal (1959), a partir da análise da origem romana do instituto, faz severas críticas a ideia segundo a qual a prescrição seria a perda do direito da ação, pois, mesmo havendo prescrição, há a possibilidade se ajuizar uma ação, na qual, entretanto, será reconhecida a prescrição. A prescrição, assim, é a morte da pretensão e não do direito à ação.

Nesse mesmo sentido, MARQUESI (2008) defende que boa parte dessa confusão se deve à interpretação que os juristas emprestaram ao § 194 do BGB (1896), ao examinar a palavra *anspruch* traduzindo-a como ação, quando, na verdade, quer ele dizer pretensão.

Essa crítica, contudo, passa despercebida por muitos manuais de Direito Tributário os quais insistem em conceituar, sem ressalvas, prescrição como perda do direito da ação. Iremos analisar, em tópico específico, as nuances do instituto da prescrição no Direito Tributário.

Veja-se que a prescrição, em sua origem românica, muito se aproximava da prescrição aquisitiva (instituto consolidados na usucapião por Justiniano no o século VI d.C.), na qual o pretor em fase introdutória, tal qual a prescrição liberatória, concedia ao possuidor, se presentes os requisitos, exceção a obstar a ação reivindicatória.

Assim, embora a diferenciação dos dois institutos nem sempre tenha sido clara, prevaleceu, conforme ensina Leal (1959), moderadamente, desde os trabalhos de Savigny, Windscheid, Espínola, Bevilacqua, a teoria dualista que distingue prescrição da usucapião.

O mesmo, contudo, não pode se falar a respeito da diferenciação entre prescrição e decadência cujo debate tão velho quanto os dois velhos institutos continua a desafiar a inteligência dos juristas. Nesse contexto, adota-se no presente

trabalho o seguinte conceito de prescrição: a prescrição é o lapso de tempo, instituído em lei, para defesa de direito subjetivo² cujo transcurso enseja na extinção dessa.

4.3 DIFERENÇAS ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO

Embora no passado já se tenha, por inúmeras vezes, afirmado ser irrelevante a distinção entre prescrição e decadência, tal afirmativa é falsa. Isso porque, existem implicações práticas importantes uma vez que a prescrição, ao contrário da decadência, admite a interrupção e suspensão dos seus prazos.

A proximidade entre os institutos da prescrição e da decadência é tamanha que o entendimento do conceito do primeiro passa, necessariamente, pela distinção e o reconhecimento do conceito do segundo.

Para além do debate teórico, a doutrina civilista se aprofundou na busca de um conceito operacional. Para tanto, Leal (1959) diferencia decadência e prescrição nos seguintes moldes:

Bem nítida, pois, a diferença entre a decadência e a prescrição, porque, há entre elas, uma substancial diversidade de objetos, recaindo a decadência sobre o próprio direito, que já nasce condicionado, e recaindo a prescrição sobre a ação, que supõe um direito atual e certo. A prescrição tem, como uma de suas condições, qual ação haja nascido, isto é, se tenha tornado exercitável; ao passo que a decadência, extinguindo o direito antes que ele se fizesse efetivo, impede o nascimento da ação. (LEAL, 1959, p. 106)

Portanto, segundo Leal (1959), a diferença entre decadência e prescrição encontra-se em seus objetos, pois, *“o direito [objeto da decadência] é uma faculdade de agir atribuída ao titular, ao passo que a ação [objeto da prescrição], é um meio judicial de proteção a essa faculdade, quando ameaçada ou violada.”*(p. 106)

Conclui Antônio Luis da Camara Leal (1959) conceituando prescrição e decadência:

É de decadência o prazo estabelecido pela lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, quando prefixado ao exercício do direito pelo seu titular. E é de prescrição, quando fixado, não para o exercício do direito, mas para o exercício da ação que o protege. Quando, porém, o direito deve ser exercido por meio da ação, originando-se ambos do mesmo fato, de modo que o exercício da ação representa o próprio exercício do direito, o prazo estabelecido para a ação deve ser tido como prazo prefixado ao exercício do direito, sendo, portanto, de decadência, embora aparentemente se afigure de prescrição. (LEAL, 1959, p. 110)

² Não nos interessa aqui a discussão a respeito do conceito de direito subjetivo, basta, para nós, a ideia romana segundo a qual direito subjetivo corresponde a uma faculdade de agir (uma pretensão ou ato em face de alguém).

Contudo, nada obstante seja inegável a contribuição o critério de Antônio Luis da Camara Leal (1959) não tem bases científicas.

Nesse sentido, importa lembrar da obra de Prof. Agnelo Amorim Filho (1960), inspirado em Chiovenda (1935) e na distinção entre direitos subjetivos e direitos potestativos, conclui que enquanto os primeiros são atingidos pela prescrição, os segundos restam fulminados por decadência. Marquesi (2008) defende que a abordagem de Amorim Filho (1960) representa um rompimento com a sustentada por Câmara Leal (1959) que, na distinção dos institutos, utilizavam os efeitos de cada um deles a fim de concluir que a prescrição seria a perda do direito de agir, enquanto a decadência a perda do direito material.

A questão a se saber é: o que são direitos subjetivos e potestativos. Para tanto deve-se recorrer a obra de CHIOVENDA (1942) para quem direito subjetivo é aquele que autoriza o titular a exigir de alguém uma prestação (um dar algo ou um fazer algo). Portanto o direito potestativo somente se realiza quando o devedor cumpre a prestação, isto é, dá, deixa fazer ou faz algo em benefício do credor.

De outro lado, direitos subjetivos não implicam em prestações, essa categoria representa, pois, um estado de sujeição no qual o terceiro se encontra. Sobre direitos subjetivos, importante lembrar a lição de Chiovenda (1942, p. 40-41), para quem esses direitos *“concede[m] a alguém o poder de influir, com sua manifestação de vontade, na condição jurídica de outro, sem o concurso da vontade deste.*

Contudo, nada obstante os estudos realizado no âmbito do Direito Privado representarem grande contributo para o entendimento do instituto da prescrição, não se pode importar as conclusões da doutrina civilista sem ponderações. Isso porque, a regulação da prescrição no Direito Tributário se dá de maneira específica e prepondera, ao contrário das relações privadas, a indisponibilidade do interesse público.

Ademais, conforme ensina Amaro (2006), em princípio, nada impediria que o Código Tributário Nacional disciplinasse o prazos prescricionais e decadenciais de maneira própria, distinta do instituto do direito privado. Poderia, por exemplo, o CTN ter estabelecido um único prazo (decadencial e prescricional) para o lançamento e para ação de cobrança. Contudo, optou o Código pela definição de prazos distintos para o lançamento e para a ação, batizando-os como decadência e prescrição e atraindo a contextualização do direito privado.

De outro lado, a incorporação da prescrição e da decadência, consoante a sua contextualização do direito privado, evidencia também a preocupação do legislador em garantir a incorporação no direito tributário dos valores da segurança jurídica e da confiança. Nesse sentido, vale citar a lição da ÁVILA (2001) que “*a própria Constituição reconheceu a importância da fixação de prazos gerais para assegurar cognoscibilidade e calculabilidade ao ordenamento jurídico no âmbito federativo*” (AVILA, 2001, p. 346).

De toda sorte, a incorporação desses princípios não se deu sem obstáculos. Isso porque, conforme ensina Amaro (2006) existem sérias dificuldades em examinar o regime dos prazos extintivos (prescrição e decadência) no âmbito tributário, especialmente, porque falta maiores configurações tributárias desse institutos o que tem levado a aplicação do regime jurídico construído no direito privado.

Nessa intenção, os estudiosos tem enfrentado grandes dificuldades, como por exemplo, o suposto caso de suspensão do prazo decadencial previsto do art. 173 do CTN.

Luciano Amaro (2006, p. 406) ensina que boa parte dessas perplexidades se originam da conjugação de dois fatores: 1) a distinção entre obrigação e crédito (método utilizado pelo CTN para valorizar o lançamento); e 2) a dupla identidade do prazo extintivo do direito sujeito ativo, que antes do lançamento é decadência e depois é chamado de prescrição.

É sobre essas perplexidades o que passamos a tratar.

4.4 PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nada impede que no direito tributário a decadência e prescrição tenham tratamentos absolutamente distintos daqueles empregados no Direito Civil, Penal ou Trabalhista; bastando para isso que a regulação se dê por meio de Lei Complementar, conforme determina a Constituição Federal.

Nesse sentido, Humberto Theodoro Junior (2016) ensina que o regime jurídico da prescrição do crédito tributário é distinto daquele estabelecido pela lei civil, isso porque, o CTN não trata a prescrição como simples causa de extinção da pretensão (*actio*), mas como causa de extinção do próprio crédito tributário (*ius*).

Cabe pontuar, conforme ensina Luciano Amaro (2006, p. 385), que o Código Tributário Nacional distinguiu obrigação tributária principal (que tem como objeto o

pagamento do tributo) do próprio “**crédito tributário**”, qual seja, a própria obrigação tributária no estágio do lançamento. Assim, a obrigação tributária origina o crédito tributário e extingue-se juntamente com ele por meio da prescrição e da decadência.

São pois, crédito e obrigação, nas palavras de Luciano Amaro (2006), gêmeos xifópagos.

Essa estreita vinculação tem, pois, efeitos importantes no direito tributário. Pois, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coelho (2004) no Direito Tributário pátrio, em razão da prescrição extinguir o crédito tributário, quem paga dívida fiscal prescrita tem direito à restituição. Nesse mesmo sentido, conclui Abraham (2018), em decorrência da prescrição fulminar o próprio direito de crédito a ser cobrado, não há direito da Fazenda Pública de receber o valor relativo àquela obrigação de modo que não é possível aplicar a norma de direito privado (art. 882 do Código Civil) segundo a qual não cabe restituição do pagamento de dívida prescrita.

Assim, a fim de entender as nuances e peculiaridades que diferenciam a prescrição e a decadência no direito tributário, é impotente notar que, nada obstante a constituição do crédito tributário tenha sua delimitação por meio do lançamento tributário, o início da relação jurídico tributária se dá muito antes, com a realização do fato gerador, isto é, com a atuação humana material prevista na hipótese tributária (na lei).

Portanto, embora a prescrição e a decadência se assemelhem pois ambas têm o mesmo efeito e fundamento – a extinção do crédito tributário por inércia do titular por um certo período de tempo -, não se pode confundi-las, pois há um marco material (lançamento), que estabelece a distinção.

Nesse contexto, conclui-se que, quanto aos efeitos, a prescrição atinge o crédito tributário já constituído, em razão da ausência de cobrança; de outro lado a decadência também fulmina o crédito, mas sob outro fundamento, em razão do transcurso do prazo para sua constituição. Assim, no Direito Tributário o marco distintivo entre a decadência e a prescrição é o lançamento, na medida que antes do lançamento estaremos diante do decurso do prazo decadencial e, após esse marco, estaremos diante do prazo prescricional (ABRAHAM, 2018).

Portanto, cronologicamente sempre temos primeiramente o transcurso do prazo de decadência e depois a prescrição (CASSONE, 2018). Isso porque a decadência começa a correr a partir do fato gerador. Assim, conforme ensina BORBA (2015, p. 410), a decadência ou caducidade é a perda da possibilidade da Fazenda

Pública fazer o lançamento e, como consequência, constituir o crédito tributário. Nesse sentido, o prof. Paulo de Barros Carvalho (2016) lembra que a Fazenda dispõe, conforme determina o art. 173 do CTN, de 5 (cinco) anos para efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento.

Assim, decai o direito de celebrar o lançamento caso não seja realizado dentro do prazo de 5 (cinco), a partir dos 3 (três) marcos consignados no art. 173 do CTN, quais sejam: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (item I); da data em que se torna definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anteriormente efetuados (item II); e o parágrafo único do mesmo artigos acrescenta, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CARVALHO, 2016).

Ao analisar os dispositivos do Código Tributário Nacional, Harada (2008) aponta que o art. 173 do CTN é coerente com a eficácia constitutiva do lançamento tributário (art. 142 do CTN). Isso porque, a faculdade fazenda tornar líquida e certa a obrigação é direito protestativo que decai se não efetuado dentro do prazo assinalado na lei. Veja-se que a noção de direito protestativo deve ser tomada com temperamento, isso porque, em razão do regime jurídico de direito público, esse direito também é um dever. Portanto, a Fazenda tem um dever/direito de lançar o tributo dentro do prazo legal.

Sobre o art. 173, inciso I do CTN³ importa lembrar que já existiu grande discussão a respeito da sua aplicação. Isso porque, em relação aos tributos lançados por homologação, defendeu-se que o prazo previsto no inciso I deveria ser contado após extinto o prazo de 5 (cinco) anos para fazenda revisar as informações prestadas pelo contribuinte. Isto é, somava-se o prazo previsto no art. 173, I do CTN com o prazo do art. 150, § 4º do CTN.⁴

³ 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;

⁴ 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. (...)

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

A questão contudo ainda resta controvertida, nada obstante a existência de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça com efeitos vinculantes. Iremos tratar do tema mais adiante.

Também levanta muitas controvérsias, na doutrina e na jurisprudência, o momento em que se deve considerar constituído o crédito tributário. Conforme pontua Harada (2008) existem ao menos 5 (cinco) posicionamentos relevantes a respeito do momento da constituição do crédito tributário, quais sejam:

- (a) notificação do sujeito passivo para pagar ou impugnar o lançamento; (b) decisão de primeira instância administrativa; (c) decisão de segunda instância administrativa; (d) decisão irreformável na esfera administrativa; (e) inscrição na dívida ativa. (HARADA, 2008, p. 715).

Nesse contexto, Harada (2008) adota a tese de que a constituição do crédito tributário se dá com o final do lançamento - procedimento administrativo tendente a verificar o fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o montante devido e o sujeito passivo – com a notificação do contribuinte. Tese que também corroboramos.

Isso porque, conforme ensina Harada (2008) a fase do contencioso administrativo apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário já constituído por meio do lançamento. Ademais, a inscrição em dívida apenas torna o crédito exigível em exequível (passível de execução).

Aprofundando a questão podemos notar perplexos que, na verdade, existe uma grave inconsistência no Código Tributário Nacional. Isso porque, embora o Código Tributário Nacional preveja que a caducidade (decadência) é causa extintiva do crédito tributário, é ilógico pensar que transcorrido o prazo decadencial haja a extinção do crédito, uma vez que, nesse caso, o fisco sequer poderá constituir o crédito já morto antes da seu lançamento.

Nesse contexto, o CTN não consegue manter a sua coerência interna, pois, *“há obrigações tributárias que se extinguem (segundo a própria visão do Código) antes de “nascer” o crédito pelo lançamento”* (AMARO, 2006, p. 385). A mesma incoerência pode ser verificada no caso de remissão (perdão), dispensa do pagamento da obrigação tributária, e compensação antes da realização do lançamento. Ora se o lançamento do crédito tributário, é impossível que haja perdão ou compensação antes do lançamento, antes da constituição do crédito.

Segundo Luciano Amaro (2006, p. 386) essas inconsistências decorrem de 2 (dois) equívocos cometido pelo Código Tributários, a primeira delas é *“trata como “extinção do crédito tributário” situações que, para manter a coerência, ele deveria disciplinar como causas de “extinção da obrigação tributária” (ainda não objeto de lançamento)”*.

O segundo equívoco nas palavras de Amaro (2006, p. 386):

Em segundo lugar, o Código mistura a *extinção do direito material do Fisco* de receber uma prestação pecuniária (direito esse que pode, por exemplo, ser extinto pelo pagamento) com a *extinção de mera pretensão do Fisco*, que pode estar viciada justamente pela falta de direito material. A decisão definitiva (judicial ou administrativa) não extingue direito material. Ou ela *declara a inexistência de direito material*, ou *declara a existência de uma causa legal extintiva da obrigação tributária* (por exemplo, decadência, remissão etc.). Não é o juiz (nem o julgador do processo administrativo) que extingue obrigações tributárias. Sua atribuição é dizer o direito (positivo), e não extinguir direitos (subjctivos). Mesmo quando a decisão desconstitui ato administrativo irregular, não há desconstituição de direito subjctivo, mas declaração de inexistência desse direito.

Ainda, sobre o marco inicial estabelecido no art. 173, I do CTN é importante observar que o prazo poderá ser de até 6 (seis) anos nos caos em que o fato gerador ocorra no primeiro dia de determinado exercício, uma vez que a Fazenda Pública teria todo o primeiro ano para lançar e os 5 (cinco) anos da decadência somente passaria a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (BORBA, 2015).

Cassone (2018) traz o exemplo do Imposto de Renda Pessoa Física ou Jurídica que tenha ocorrido em 31 de dezembro de 2011, nesse casos as pessoas devem apresentar as declarações nos primeiros meses de 2012. Contudo, o prazo decadencial para o Fisco começa a correr somente a partir de 1 de janeiro de 2013, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. De outro lado, pondera CASSONE (2018) que para os tributos sujeitos a homologação, o prazo decadencial começa a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), a exemplo do ICMS e do IPI cujos fatos geradores ocorrem na saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial. Contudo, considerando que a apuração seja mensal o prazo decadencial somente começa a correr a partir do dia seguinte ao vencimento da obrigação, geralmente no mês seguinte (CASSONE, 2018, p. 246).

De outro lado, causa, também, perplexidade o disposto no art. 173, II do CTN⁵ que prevê o reinício do prazo decadencial para o lançamento a contar da data em que se tornar definitiva a decisão que o houver anulado (por vício formal), o lançamento anteriormente efetuado.

Isso porque, restou consagrado na doutrina e no Código Civil⁶ que a decadência não se sujeita a interrupção (reinício da contagem do prazo).

Defende essa tese Luiz Emygdio F. da Rosa Pinto (1988) para quem o CTN prevê o reinício do prazo decadencial, pois a decisão final é o termo *a quo* do novo prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Essa tese é, no entanto, rechaçada por Aliomar Baleeiro (2018) e Bernardo Ribeiro de Moraes (1984) que defendem que, com a anulação do lançamento tributário, nasce para a fazenda um novo direito com um novo prazo decadencial ligado ao lançamento que vier a corrigir o vício formal causador da nulidade.

Para além da discussão doutrinária, contudo, deve-se considerar que o CTN prevê a recontagem do prazo decadencial para o lançamento (seja ele para um direito novo ou para o antigo), de modo que não se pode interpretar os dispositivos do CTN à luz unicamente do disposto no Código Civil, uma vez que, nesse tema, há grande autonomia legislativa no sentido de se definir um regime tributário específico a se aplicar à prescrição e à decadência.

Por fim, é importante ponderar que - em detrimento da característica apontada pela doutrina civilista e consolidado no Código Civil para quem a prescrição poderia ser renunciada – os agentes públicos não podem exercer tal irrenunciabilidade, pois, o interesse público arrecadatório é irrenunciável.

Assim, para fins unicamente didáticos elencamos as principais diferenças entre a prescrição e a decadência (BORBA, 2015, p. 411):

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

(...)

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

⁶ Código Civil. Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

TABELA 1 – DIFERENÇAS ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO

| Decadência (art. 173 do CTN) | Prescrição (art. 174 do CTN) |
|--|---|
| Tem como marco inicial a ocorrência do fato gerador e final o lançamento. | Tem como marco inicial o lançamento e marco interruptivo final (salvo os casos de prescrição intercorrente) o despacho do juiz (retroagindo-se à data da propositura). |
| Atinge o direito em si, havendo, pois, a sua perda. | Embora parte da doutrina defenda que não há perda do direito, mas, tão somente, do direito de mover uma ação (pretensão); a prescrição também atinge o direito, em razão da ausência do exercício da pretensão. |
| Pressupõe um direito (obrigação tributária) que, embora nascido não se tornou efetivo. | Pressupõe um lançamento (crédito tributário) que, embora nascido não foi executado. |
| Deve ser decretada de ofício pelo juiz, mesmo que não haja pedido da Fazenda Pública (irrenunciável) | Deve ser decretada de ofício pelo juiz, mesmo que não haja pedido da Fazenda Pública (irrenunciável) |

Fonte: Adaptado de Borba (2015)

5. ROTEIRO PRÁTICO – OS 4 PASSOS PARA IDENTIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO

A prescrição está fundada em diversas bases, dentre elas, está a ideia de castigar a negligência do titular de um direito pela sua inércia. No direito tributário, mais do que um castigo ao titular do crédito tributário, a prescrição se apresenta como um instituto a assegurar maior segurança jurídica, possibilitando que, após transcurso de certo prazo, não haverá cobrança do crédito tributário.

Com intuito de estabelecer um método de identificação do prazo prescricional no direito tributário partiremos da obra de Antônio Luis da Camara Leal (1959), segundo ele, para existir prescrição devem ocorrer 4 (quatro) condições: a) existência de uma ação exercitável; b) inercia do titular da ação pelo seu não exercício; c) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; d) ausência de causas preclusivas (interrupção e suspensão) de seu curso.

Portanto, devemos analisar cada uma dessa 4 (quatro) condições, fazendo as ponderações necessárias, a fim de estabelecer um roteiro de identificação da ocorrência da prescrição no âmbito tributário.

5.1 A EXISTÊNCIA DE UMA AÇÃO EXERCITÁVEL: POSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antônio Luís de Camara Leal (1959) aponta como primeira condição para ocorrência da prescrição a existência de uma ação exercitável. Isso porque, a prescrição supõe a existência de uma ação cujo decurso do prazo acabará por extinguir.

Nesse contexto, Antônio Luis da Camara Leal (1959) parte da diferenciação entre direito e ação, pois, segundo o autor, o direito tem duas fontes: 1) a lei que o reconhece em tese; e 2) o fato ocorrido no mundo material que lhe dá nascimento. Assim, toda a existência de um direito corresponde a existência de uma obrigação que pode ser: 1) geral e negativa, compelindo a todos a abstenção da prática de qualquer ato que possa ofender o titular do direito; ou, 2) específica e positiva, direcionada a determinada pessoa a quem será obrigada o dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa.

O direito tem sua existência normal enquanto é por todos respeitado, necessitando, contudo, quando há o não cumprimento de suas obrigações correlatas, de um meio de proteção que o assegure e defenda. Portanto, é por meio da ação que o poder público por meio do judiciário é chamado a garantir a proteção do direito do titular.

Nesse sentido, conclui (LEAL, 1959), a primeira condição para a ocorrência da prescrição, segundo tradição civilista é a existência de uma ação a ser exercitada, em virtude da violação de um direito, a *actio nata* dos romanos.

Desse modo:

Indentação: Não basta, porém, que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. E da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou. (LEAL, 1959, p. 22)

Essa fórmula, contudo, não parece ter sido totalmente abarcada pelo Código Tributário Nacional. Vejamos o que diz o art. 174, caput:

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

No Direito Tributário não é a violação do direito que fundamenta o exercício do direito de ação do fisco, isso porque, segundo o que dispõe o CTN, o prazo prescricional é contado a partir da constituição definitiva do crédito.

Assim, é o lançamento fiscal, e não a existência de alguma violação do contribuinte, que possibilita o exercício da ação fiscal pelo Estado.

Esse entendimento encontra amparado em vários dispositivos do Código Tributário Nacional, seja porque tributo não é sanção por ilícito (art. 3º do CTN); seja porque (art. 142 do CTN) a constituição do crédito tributário se por meio do lançamento, ato privativo da autoridade competente tendente a constituir o crédito tributário.

Isto é, o crédito tributário é constituído por meio de procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, são as três modalidades de lançamentos possíveis os marcos iniciais utilizados para balizar a contagem da prescrição. De outro lado, caso o CTN tivesse seguido integralmente a lógica privatista, a prescrição deveria ser contada, não da constituição definitiva (lançamento), a partir da violação do direito do fisco, isto é, do não pagamento do crédito constituído. Não foi essa a lógica adotada pela literalidade do Código, embora exista jurisprudência nesse sentido.

A grande celeuma aqui é saber a partir de quando se deve reputar definitivamente constituído (lançado), o crédito tributário, especialmente, porque o Código Tributário Nacional prevê uma série de modalidades de lançamento a dificultar a identificação do momento exato da sua constituição definitiva.

Os arts. 147 a 150 do CTN preveem as seguintes modalidades de lançamento: 1) de ofício ou de direito; 2) lançamento misto ou por declaração; e, 3) lançamento por homologação. Importante destacar que antes da ocorrência do lançamento não há que se falar em prescrição, podendo haver, contudo, transcurso do prazo decadencial.

Portanto, uma vez concretizada a obrigação tributaria (com o fato gerador descrito na norma de incidência) há, conforme ensina Amaro (2006), a possibilidade de se constituir o crédito por três situações possíveis: 1) o lançamento de ofício, ato necessário para que o sujeito ativo possa praticar atos de cobrança; 2) o lançamento por declaração realizado a partir das informações apresentadas pelo sujeito passivo

ou por terceiro, por vezes substituído pelo lançamento de ofício quando existirem inconformidades com as informações prestadas; e, por fim, 3) o lançamento por homologação na qual o contribuinte recolhe adiantadamente o tributo.

CARNEVALLI DE OLIVEIRA, *et. al.*. (2019) defende, a partir das 3 modalidades de lançamento, que, em linhas gerais, existem apenas duas hipóteses diferentes de termo inicial da contagem do prazo prescricional, a depender da forma de constituição do crédito tributário. A primeira possibilidade, quando o crédito é constituído pela autoridade fazendária, no qual o prazo passa a ser contado quando esta constituição se torna definitiva. E a segunda, quando a constituição se dá pelo próprio contribuinte, quando o prazo prescricional passa a ser contado desde esta constituição, ainda que ela esteja sujeita a revisão pela autoridade fazendária.

É sobre o que passamos a tratar.

5.1.1 Termo inicial da prescrição nos tributos lançados pela fazenda – lançamento de ofício

Conforme já descrevemos, existem tributos constituídos por meio de ato de ofício da fazenda, os chamados tributos lançados de ofício. O CTN prevê em seu artigo 149, I essa modalidade de lançamento na qual o fisco, por meio das informações que já dispõe do sujeito passivo, calcula e cobra o tributo.

Veja-se o que dispõe o art. 149, I do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I - quando a lei assim o determine;

São exemplos de tributos lançados de ofícios: IPTU, IPVA, taxas. A questão que resta é, quando efetivamente, pode-se considerar efetivamente constituído o tributo pelo lançamento de ofício. Como vimos, existem ao menos 5 teorias a respeito do momento da constituição definitiva crédito tributário, quais sejam: (a) notificação do sujeito passivo para pagar ou impugnar o lançamento; (b) decisão de primeira instância administrativa; (c) decisão de segunda instância administrativa; (d) decisão irreformável na esfera administrativa; (e) inscrição na dívida ativa.

Isso porque, se de um lado a constituição definitiva encerra o transcurso da decadência, é também esse marco que inicia a contagem do prazo prescricional. Desse modo, dentre as 5 teorias elencadas, nos filiamos àquela que defende ser a intimação do sujeito passivo o momento da constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, sem a comprovação da efetiva intimação do contribuinte não há que se falar em constituição definitiva do crédito. Nesse contexto, importante notar que, como regra, deve haver real intimação do sujeito passivo (devedor). A intimação fictícia, por meio de edital, é medida excepcional só permitida quando comprovada a frustrados os demais meios. Tal interpretação guarda coerência com o art. 23 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, de seguinte redação:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1o Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

I - no endereço da administração tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

Note-se que o citado dispositivo elenca uma ordem de meios de intimação para, ao final, estabelecer que, apenas nos casos em que resultar improficuos os meios de citação pessoal, pode-se realizar a intimação por edital (ficta). Portanto, a intimação por edital é medida extraordinária.

Ainda importante citar que, embora a constituição definitiva do crédito se dê com a efetiva intimação do devedor, o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Resp. 1.120.295/SP, com efeitos vinculantes, sedimentou o entendimento de que o prazo prescricional só começa a correr a partir do transcurso do prazo de pagamento.

Veja-se a Ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO

PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

STJ - REsp: 1120295 SP 2009/0113964-5, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 12/05/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 21/05/2010

Apesar das críticas direcionadas ao julgado, certo que o STJ sedimentou entendimento no sentido de que, existindo prazo para pagamento, a prescrição somente começará a correr a partir do seu transcurso.

RESUMO

- Nos tributos lançado diretamente pelo fisco, o prazo prescricional começa a correr a partir da sua constituição definitiva do crédito tributário que se dá com a intimação do devedor.
- Existindo prazo para o devedor pagar o tributo após a notificação, o prazo prescricional somente começará a correr com o transcurso do prazo para pagamento (precedentes do STJ – Resp. 1.120.295).

5.1.2 Termo inicial da prescrição nos tributos lançados pelo contribuinte – lançamento por declaração e homologação

O Código tributário, ainda, prevê outras duas modalidades de lançamento, quais sejam: lançamento por declaração e homologação. Conforme o artigo 147 do CTN os tributos sujeitos a lançamento por declaração caracterizam-se por serem aqueles em que o sujeito passivo presta a Fazenda as informações necessárias para a confecção do lançamento. São exemplos de tributos lançados por homologação o II, IE e o ITBI.

Vejamos o que diz o art. 147 do CTN:

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.

De outro lado, conforme o art. 150 do CTN, nos tributos lançados por homologação, além de prestar informações ao órgão fiscal, o sujeito passivo calcula e paga antecipadamente o tributo. São exemplos de tributos lançados por homologação o IPI, ICMS e o IR.

Vejamos o que diz o art. 150 do CTN:

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

Uma das questões mais comuns que aqui se apresentam são contribuinte que buscam a restituição dos valores que declaram e recolhem tributos a maior. Assim, muito se debateu, nesse caso, qual é a data inicial da contagem do prazo prescricional, especialmente a partir das mudanças trazidas pela Lei Complementar 118/2005.

Para entender a solução desse problema, é necessário analisar os julgamentos vinculantes do STJ, os temas 137 (Recurso Especial n.º 1.269.570 – MG) e 384 (REsp 1120295 / SP), que dizem respeito respectivamente: 1) ao prazo prescricional para a repetição de Imposto de Renda incidente sobre verbas percebidas a título de "férias-prêmio" conta-se em 5 (cinco) anos; e 2) ao termo inicial do prazo prescricional para o exercício da pretensão de cobrança judicial dos créditos tributários declarados pelo contribuinte (mediante DCTF ou GIA, entre outros), mas não pagos.

Até o julgamento do Resp. 1.269.570, a jurisprudência dominante do STJ foi construída sobre o acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp nº 644.736/PE, cujo Relator foi o Ministro Teori Albino Zavascki, publicada no DJ de 27.08.2007, segundo o qual levava em consideração **a data do pagamento (retenção) do tributo** para definição do regime a ser aplicado.

Portanto, em relação aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito seria de cinco anos **a contar da data do pagamento**; os pagamentos anteriores seguiriam, pois, o regime previsto no sistema anterior, isto é, 5 (cinco) anos contados a partir da data da extinção do crédito tributário (art. 168, I do CTN).

Vale dizer, nos tributos recolhidos antes de 09/06/05 o prazo prescricional é de 5 (cinco) anos contados a partir do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos que o Fisco tem para homologar o seu crédito. Essa era a chamada tese dos "cinco mais cinco" (conjugação do artigo 168, inciso I, do CTN com os artigos 156, inciso VII, e 150, §§ 1º e 4º), que acabava por contar 10 anos a partir do fato gerador (os cinco primeiros anos prazo decadencial, e os cinco restantes, prazo prescricional).

Contudo a Lei Complementar n. 118/2005, sob a suposta finalidade de dar interpretação ao art. 168, I do CTN, acabou, sem eu art. 3º, por mudar a sistemática ao dizer que no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, tem-se por definitivamente extinto o crédito no momento do pagamento antecipado (e não após o transcurso do prazo de revisão do fisco, conforme havia sedimentado a jurisprudência).

Nesse contexto, além de mudar a sistemática, o art. 4º da Lei Complementar 118/2005 determinou a aplicação retroativa do seu art. 3º o qual determina que “a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado”.

A questão, foi então, levada a apreciação do STF que na XXXX acabou julgando inconstitucional a determinação do art. 4º no sentido de se aplicar retroativamente o novo conceito de extinção do crédito para os tributos sujeitos à homologação do fisco, determinando, contudo, que a aplicação da nova regra se desse levando em **a data do ajuizamento da ação**. Veja-se, para o STJ, até então o marco para aplicação da nova interpretação a respeito da extinção do crédito era a **data do recolhimento do tributo**.

Assim, no julgamento do Recurso Especial 1.269.570/MG, o STJ alinhou-se à jurisprudência do STJ. Vejamos a ementa do julgado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

1. O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp nº 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.

2. No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n. 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova (9.6.2005).

3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema

competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, **para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN.**

4. Superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (grifo nosso)

Assim, hoje tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça entendem que para as ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas de 09.06.2005 em diante, aplica-se o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento.

Por fim, a questão relativa ao termo inicial do prazo prescricional para o exercício da pretensão de cobrança judicial dos créditos tributários declarados pelo contribuinte, mas não pagos na época oportuna foi apreciado pelo STJ no REsp 1120295, com efeitos vinculantes.

Segundo esse julgado, sob relatoria do Sr. Ministro Luiz Fux, a entrega da declaração, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei, constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência.

Assim, seguindo essa lógica, assentou o STJ que o prazo de cinco anos para o Fisco exercer a cobrança judicial do crédito tributário conta-se a partir da data estipulada para o pagamento da obrigação tributária declarada pelo contribuinte. Nesse sentido, assim restou consolidada a Ementa do Resp. 1120295 que solucionou a questão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.
1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o

pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

6. Conseqüentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.

7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.

8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).

9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).

10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial, seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).

11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão regional: "Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)."

12. Conseqüentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil: '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.' Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação. Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição." (Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)

16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN. 17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC).

18. Conseqüentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevivido em junho de 2002.

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, para o Fisco a ação de cobrança deve ser exercida em 5 (cinco) anos contados a partir do vencimento do prazo para pagamento do tributo (após a declaração realizada pelo contribuinte).

RESUMO

- Nos tributos lançado diretamente pelo contribuinte, o prazo prescricional de 5 (cinco) anos para o fisco exercer a ação de cobrança começa a correr a partir da sua constituição que se dá com o lançamento pelo contribuinte.
- Caso exista prazo para pagamento do tributo, o prazo prescricional somente começará a correr com o seu transcurso (precedentes do STJ – Resp. 1.120.295).
- O prazo para repetição do indébito tributário é de 5 (cinco) anos contados a partir da data do pagamento.
- Contudo, nas ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação, **ajuizadas antes 09.06.2005**, aplica-se o prazo prescricional prazo de “cinco mais cinco”. Vale dizer o prazo prescricional somente começa correr após transcorrido o prazo do fisco homologar o lançamento.

5.2 INERCIA DO TITULAR DA AÇÃO – INEXISTÊNCIA DE COBRANÇA JUDICIAL

Não basta, contudo, a inexistência do lançamento a constituir definitivamente o crédito tributário; para haver prescrição deve existir inércia. É necessário haver inércia cujo início se dá desde o momento em que a ação deveria ter sido proposta e não o foi.

Nesse sentido, Antônio Luis da Camara Leal (1959) aponta que cessa a inercia ao instante em que o titular ajuíza a sua ação, pedindo aos órgãos judiciários que determine o restabelecimento de seu direito, fazendo cessar a violação e impondo ao violador a reparação dos danos dela decorrentes (LEAL, 1959, p. 26). Assim, *“a inercia é, pois, o não-exercício da ação, em seguida à violação do direito, e dura enquanto a ação não é exercitada uma vez ajuizada, porém, desaparece a inércia”* (LEAL, 1959, p. 28).

Essa fórmula, contudo, não foi totalmente incorporada pelo Direito Tributário. Isso porque, embora o despacho do juiz interrompa o curso do prazo prescricional, este prazo poderá voltar a correr, pois, não basta o simples ajuizamento da ação para por fim a inércia do poder público, é necessário que haja a efetiva busca pelo cumprimento da obrigação tributária.

Isso porque, foi introduzido na Lei de Execuções Fiscais, pela Lei n.º 11.051/04, a possibilidade de surgimento da prescrição após a propositura da ação. *In fine*, o que dispõe o § 4º do art. 40 da Lei 6.830/80, introduzido pela citada lei:

Art. 40 (...)

§ 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.

Portanto, embora o ajuizamento da ação, mais especificamente o despacho do juiz, (art. 174, I do CTN), interrompa a prescrição, ela poderá voltar a correr caso o poder público não tome as providências necessárias para assegurar o pagamento do crédito tributário. Iremos tratar dessa questão com mais profundidade a partir da análise do julgado do Superior Tribunal de Justiça. Importante notar que iremos analisar a questão mais a fundo no tópico específico.

RESUMO

- Inércia prolongada do titular do direito.
- Embora o ajuizamento da ação interrompa o prazo prescricional, deve haver efetiva busca pela satisfação do crédito, sob pena de voltar a correr o prazo prescricional.

5.3 CONTINUIDADE DA INÉRCIA DURANTE UM CERTO LAPSO DE TEMPO

Não é, contudo, qualquer inércia a dar ensejo a prescrição. Assim, o terceiro requisito para que haja prescrição é a existência de inércia prolongada, duradora a indicar a negligência do titular. Nesse sentido, a prescrição ganha contornos de punição, de modo que a lei ela fixa um prazo para o exercício da ação. Fluindo-se esse prazo sem que a ação seja ajuizada, opera-se a prescrição e o titular fica privado do direito de exercê-la. (LEAL, 1959, p. 26).

Nesse contexto, importante pontuar que o Código Tributário Nacional estabeleceu o prazo de 5 (cinco) anos a partir da constituição definitiva como prazo para exercício da ação.

Explica Antônio Luis da Camara Leal (1959) que inércia e tempo são elementos que conjugados levam a prescrição, isso porque é somente a continuação da inércia, sem interrupção, pelo tempo (inércia continuada) que constitui elemento da prescrição. São pois 3 (três) causas apontadas pelo doutrina civilista como constituidoras de interrupção da inércia prescritiva, são elas: “a) a cessação da violação do direito; b) o reconhecimento do direito do titular pelo adversário; c) o ato do titular, reclamando, judicialmente, o seu direito” (LEAL, 1959, p. 27).

No âmbito tributário, essas causas elencadas pelo direito privado como sendo interruptivas do crédito tributário, não possuem o mesmo efeito no âmbito tributário. Isso porque, os tributos gozam de privilégios de modo que, a despeito do sujeito passivo reconhecer ou não do débito, basta o lançamento e a respectiva inscrição para garantir certeza e liquidez necessárias a cobrança judicial.

Ademais, conforme já discutimos o tributo não nasce de uma violação a um direito, é, pois, resultado do poder de tributar do estado sendo, portanto, indiferente, a existência de violação pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

De todo modo, importante lembrar quais são as causas interruptivas e suspensivas do curso do prazo prescricional no direito tributário brasileiro, tema do próximo tópico.

RESUMO

- Transcurso do prazo prescricional de cinco anos, contados a partir do lançamento definitivo.
- Excepcionalmente, nos casos em que há pedido administrativo de restituição, o Código Tributário Nacional prevê prazo de 2 (dois) anos para o contribuinte pleitear a restituição do seu crédito em ação anulatória da decisão administrativa (art. 169 do CTN).

5.4 AUSÊNCIA DE CAUSAS PRECLUSIVAS (INTERRUPÇÃO E SUSPENSÃO) DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL

Assim, ingressamos no quarto e último elemento necessário ao transcurso do prazo de prescrição, a inexistência de causas preclusivas (interrupção e suspensão). Isso porque, *as causas preclusivas, entre as quais se devem compreender as interruptivas [...] abrangem as diversas circunstâncias que, por determinação da lei, impedem que a prescrição tenha início, ou a suspendem temporariamente.* (LEAL, 1959, p.28)

Investigando o Código Tributário Nacional podemos verificar que 4 (quatro) causas interruptivas da prescrição, são elas:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

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

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 contexto, importante destacar que o CTN, no art. 151, traz 4 (quatro) hipóteses de suspensão da prescrição. São elas: 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.

Além das hipóteses elencadas no art. 151, existem outras causas previstas em lei que suspendem a prescrição, tal qual a estabelecida no parágrafo único do art. 172 do CTN⁷ (cancelamento da remissão), e no art. 2º, § 3º da Lei n. 6830/80⁸.

⁷ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

(...)

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

⁸ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Assim, de modo geral, qualquer medida que impeça a cobrança do débito fiscal, suspende a prescrição. Isto pois, a prescrição exige a possibilidade do exercício do direito, de modo que a existência de alguma causa a impedir esse exercício, também, impede o transcurso do prazo prescricional.

Vale lembrar que a suspensão e interrupção do prazo prescricional tem efeitos diversos. Isso porque, a suspensão tem como efeito apenas parar o transcurso da prescrição enquanto durar a causa impeditiva do ajuizamento da ação, de modo que, cessada a causa, voltará a correr o prazo prescricional restante. De outro lado, na interrupção da prescrição, cessada a causa interruptiva, o prazo deverá ser reiniciado do início. É, exatamente por ter efeitos mais intensos que a interrupção é medida excepcional prevista em apenas 4 (quatro) hipóteses do art. 174 do CTN.

A principal celeuma reside na interpretação do art. 174, parágrafo único, inciso I, que, em detrimento da literalidade do dispositivo, a fazenda pública vem defendendo ser o ajuizamento (e não a citação, nem o despacho de citação), o marco interruptivo do prazo prescricional. Assim, segundo a tese da fazenda pública, uma vez ajuizada a ação, não há mais que se prosseguir na contagem do prazo prescricional, pouco importando o momento do despacho determinando a citação ou a efetiva citação.

A questão foi, pois, levada ao judiciário e o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n.º 1.120.295/SP, decidiu, sob efeitos vinculantes, ser o ajuizamento da ação o marco temporal a ser verificado para aferição da ocorrência ou não da prescrição. I

Isso porque, o Código de Processo Civil (1973), vigente à época da decisão, no seu § 1º, do artigo 219⁹, estabelecia que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, implicaria, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, ao mesmo entendimento.

Vejamos o acórdão do REsp 1.120.295/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA

⁹ O art. 219 do Código de Processo Civil de 1973 teve sua redação quase que integralmente repetida pelo art. 240 do Código de Processo Civil de 2015.

POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp no 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

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

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

3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis:

"A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

6. Conseqüentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.

7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.

8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).

9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).

10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial, seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).

11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão regional:

"Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)."

12. Conseqüentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do

devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1o, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:

'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.'

Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição." (Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3a ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)

16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.

17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2o, do CPC).

18. Conseqüentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevindo em junho de 2002.

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifo nosso)

O julgado, portanto, admitiu a aplicação das disposições do no § 1º, do artigo 219 Código de Processo Civil de 1973¹⁰ em relação à prescrição tributária. Contudo, para se entender o julgado, importante notar que a Lei Complementar 118/2005 trouxe importante alteração no art. 174, I do CTN.

Vejamos a redação original e a nova redação conferida ao dispositivo:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp no 118, de 2005)

Assim, é firme a orientação do STJ no sentido de que, em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa, **de natureza tributária**, cujo despacho determinando a citação tenha sido proferido antes do início da vigência da Lei Complementar 118/2005, o prazo prescricional para ajuizamento da execução somente se interrompe pela citação válida do devedor, inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN.

De outro lado, em detrimento da literalidade do disposto na nova redação do art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN, nas execuções fiscais para cobrança de dívida de natureza tributária, cujo despacho determinando a citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar 118/2005, a interrupção da prescrição para ajuizamento da execução opera-se com o despacho de citação, retroagindo-se a data da propositura da ação (decorrência da aplicação do Código de Processo Civil).

¹⁰ 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. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

§ 2º Incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

§ 3º Não sendo citado o réu, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de 90 (noventa) dias. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

§ 4º Não se efetuando a citação nos prazos mencionados nos parágrafos antecedentes, haver-se-á por não interrompida a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

§ 5º O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 11.280, de 2006)

§ 6º Passada em julgado a sentença, a que se refere o parágrafo anterior, o escrivão comunicará ao réu o resultado do julgamento. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

Isso porque, segundo o STJ após o ajuizamento da execução fiscal, encerra-se a inatividade do credor. Assim, seria incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continuaria a escoar, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

Portanto, após a Lei Complementar 118/2005, efetuada a citação, a prescrição se interrompe a partir do ajuizamento da ação. Contudo, importante lembrar que, também a partir da aplicação analógica do Código de Processo Civil, a demora na citação causada pela fazenda pública tem como efeito o não cabimento da contagem do prazo prescricional a partir da propositura da ação. Nesses casos, o prazo somente será interrompido com a efetiva citação.

Nesse sentido se consolidou a jurisprudência do STJ:

INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO PELA CITAÇÃO OU DESPACHO QUE A ORDENA. RETROAÇÃO À DATA DA PROPOSITURA DA AÇÃO. PRECEDENTE ADOTADO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO, NA FORMA DO ART. 543-C, DO CPC. ALTERAÇÃO DA CONCLUSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO QUE AFASTOU A RESPONSABILIDADE DA EXEQUENTE PELA DEMORA A CITAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ.

1. Esta Corte já se manifestou, inclusive em sede de recurso especial repetitivo, na foram do art. 543-C, do CPC, (REsp nº 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 21.05.2010), no sentido de que na cobrança judicial do crédito tributário, a interrupção do lustro prescricional operada pela citação válida (redação original do CTN) ou pelo despacho que a ordena (redação do CTN dada pela LC 118/2005) retroage à data da propositura da ação (art. 219, § 1º, do CPC, c/c art. 174, parágrafo único, I do CTN). Nesse sentido: AgRg no REsp. 1.293.997/SE, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 26.03.2012, AgRg no AREsp 34.035/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 23.02.2012, REsp. 1.284.219/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 01.12.2011.

2. Nos casos em que a demora na citação é imputada ao exequente, descabe a retroatividade da interrupção da prescrição à data da propositura da ação fiscal.

(...)

4. Agravo interno não provido. AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.368.916 – RJ, DJ 15/03/2019.

Isso porque, o § 2º, também do art. 219 do Código de Processo Civil, estabeleceu o prazo de 10 (dez) dias a fim de que a parte Autora promova os atos necessários à citação. Transcorrido esse prazo, sem que as providências tenham sido tomadas, o prazo prescricional não deverá retroagir à data do ajuizamento.

Deve-se, ainda, ponderar que, a despeito da decisão do STJ, existem importantes opiniões contrárias a tese da retroatividade da interrupção da prescrição à data da propositura da ação. Nesse sentido, ensina Piangers (2015) que é impossível aplicar analogicamente a regra estabelecida no Código de Processo Civil ao âmbito tributário, isso porque, o CPC é lei ordinária e a constituição exige que a matéria, prescrição tributária, seja tratada por lei complementar.

Para todos os efeitos, contudo, pendente o tema de uma análise mais profunda, segue o entendimento da retroação da prescrição à data da propositura da ação.

Sobre o art. 174, II do CTN, a despeito da previsão legislativa, o protesto judicial de dívidas ganhou folego a partir de 2012 quando a Lei 12.672 incluiu o parágrafo único no artigo 1º da lei 9.942, de 10 setembro de 1997, que regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida, incluindo, entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

A constitucionalidade do citado diploma foi levada a apreciação do Supremo Tribunal Federal, pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5135 a qual foi julgada improcedente conforme fundamento levantado pelo Ministro Luís Roberto Barroso para quem o *“protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”*.

Portando, atualmente, é possível que as dívidas fiscais sejam protestadas.

RESUMO

- De modo geral, qualquer medida que impeça a cobrança do débito fiscal, suspende a prescrição. Isto pois, a prescrição exige a possibilidade do exercício do direito, de modo que a existência de alguma causa a impedir esse exercício, também, impede o transcurso do prazo prescricional.

- Nas execuções fiscais para cobrança de dívida de natureza tributária, cujo despacho determinando a citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar 118/2005, a interrupção da prescrição para ajuizamento da execução opera-se com o despacho de citação, retroagindo-se a data da propositura da ação (decorrência da aplicação do Código de Processo Civil).
- Em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa, **de natureza tributária**, cujo despacho determinando a citação tenha sido proferido antes do início da vigência da Lei Complementar 118/2005, o prazo prescricional para ajuizamento da execução somente se interrompe pela citação válida do devedor, inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN.
- Contudo, nos casos em que a demora na citação é imputada ao exequente, descabe a retroatividade da interrupção da prescrição à data da propositura da ação fiscal.
- É constitucional o protesto de dívidas fiscais.

6 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

6.1 PRESCRIÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL

Até aqui estávamos discutindo a prescrição ordinária, ou seja, aquela que ocorre em razão da inércia do fisco em ajuizar a ação de execução. Contudo, após ajuizada a execução e citado o devedor, é possível que seja declarada a prescrição intercorrente.

É o que prevê o art. 40 da Lei n.6.830/80, ao possibilitar, após a suspensão do processo por 1 (um) ano, ao juiz reconhecer a prescrição da execução fiscal, *in verbis*:

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

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

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

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

Assim, embora o despacho (retroagindo ao ajuizamento nas execuções ajuizadas depois da vigência da Lei Complementar n. 118/2005) interrompa a prescrição, a lei prevê a possibilidade de se reconhecer a prescrição intercorrente (durante a execução), isso porque, nenhum processo já ajuizado poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais.

Assim, após a suspensão do processo por 1 (ano), transcorrido o prazo de mais 5 (cinco) anos sem que nenhuma medida efetiva no sentido de satisfazer efetivamente o crédito do fisco, o juiz poderá/deverá declarar a prescrição.

Nesse contexto, após ser alvo de muito debate na esfera judiciária, finalmente em setembro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial representativo da controvérsia, Resp. 1340553/RS, sob relatoria do eminente Ministro Mauro Campbell Marques, definiu as balizas interpretativas e de aplicação da prescrição intercorrente no Brasil.

Como muito bem pontou o e. Ministro Mauro Campbell Marques, o julgamento teve como objeto três premissas básicas, quais sejam: 1º) a contagem da suspensão a partir da ciência/intimação da Fazenda Pública, independentemente de o juiz ter expressamente determinado a suspensão; 2º) a irrelevância das petições fazendárias infrutíferas; e 3º) a caracterização das nulidades nesse procedimento como relativas.

Isso porque, embora o art. 40 da Lei de Execuções Fiscal (L. 6.830/80), previsse expressamente o dever do juiz suspender o curso da execução após demonstradas infrutíferas as medidas de restrição patrimonial, muitas vezes, tal decisão não era emanada pela autoridade competente o que acabava por deixar as execuções em um limbo no qual não se poderia passar a etapa seguinte, qual seja: o início da contagem do prazo da prescrição intercorrente.

Assim, tendo em vista esse grave problema, restou consolidado que o prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto

no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 - LEF tem início **automaticamente** na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, **havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução.**

Portanto, a fim de possibilitar o transcurso do prazo da prescrição naquelas execuções em que os juízes implemente não determinavam a suspensão do processo, em desrespeito ao dever legal, o STJ sedimentou o entendimento de que a suspensão do processo de 1 (um) ano nas execuções fiscais inicia-se automaticamente após a não localização do devedor ou da constatação da inexistência de bens penhoráveis.

A fim de garantir maior abrangência à decisão e eliminar possíveis controvérsias a respeito das mudanças trazidas pela Lei Complementar 118/2005, o STJ consignou ainda que sem prejuízo da suspensão automática do processo:

1) nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), **depois da citação válida**, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

2) nas execuções fiscais para cobranças de dívida ativa de natureza tributária, cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005, e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, **logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis**, o Juiz declarará suspensa a execução.

Portanto, temos assim 2 marcos iniciais para a suspensão automática da processo.

O primeiro, aplicável as dívidas tributárias cujo despacho determinando a citação do réu tenha sido proferido antes da Lei Complementar 118/2005, para o qual a suspensão automática (que deve ser declarada pelo juiz) inicia-se, somente depois da citação válida, ainda que editalícia, com a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis.

E, no segundo caso, aplicável as execuções não tributárias e as execuções tributárias cujo despacho determinando a citação do réu tenha sido proferido depois da entrada em vigência da Lei Complementar 118/2005, para o qual a suspensão

automática do processo (que deve ser declarada pelo juiz) inicia-se logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, independente da citação válida do réu.

Importante notar, nesse contexto, que nas execuções - cujo despacho ordenado tenha sido prolatado antes da LC 118/2005, nas quais o fisco não tome as providências necessárias à citação do réu -, aplica-se a regra da prescrição ordinária uma vez que, conforme já debatemos, nesse caso, somente a citação válida interrompe o curso da prescrição.

A segunda questão consolidada pela jurisprudência do STJ diz respeito ao início do prazo prescricional após o final da suspensão do processo por 1 (um) ano e a necessidade de prévia oitiva da fazenda pública para a declaração da prescrição intercorrente. Isso porque, em muitos processos a Fazenda Pública não é intimada do fim da suspensão do processo, nem intimada antes do reconhecimento da prescrição.

Assim, a fim de garantir maior abrangência do instituto a despeito da vontade de juízes e procuradores, o Superior Tribunal de Justiça sedimentou que independe de pronunciamento judicial, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 – LEF.

Veja-se, contudo, que a decisão sedimenta o dever do juiz ouvir a Fazenda Pública antes de reconhecer, de ofício, a prescrição intercorrente.

Contudo, conforme terceira tese consolidada, a ausência de intimação da Fazenda Pública, antes do reconhecimento da prescrição, não enseja por si só a nulidade da decisão, sendo, para tanto, necessária a demonstração de prejuízo do credor.

Assim, segundo o STJ, cabe a Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), demonstrando o efetivo prejuízo que sofreu, ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF. Presume-se, contudo, o prejuízo no caso de ausência de intimação da a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço.

A quarta tese firmada pelo STJ diz respeito a forma de interromper a prescrição intercorrente que se inicia após transcorrido o prazo de 1 (um) ano de

suspensão do processo. Nesse sentido, somente a efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo.

Portanto, somente a realização de ato que efetivamente demonstra o progresso na busca da satisfação do crédito tem o poder de interromper a prescrição intercorrente.

A quinta e última tese firmada, diz respeito ao conteúdo da decisão que declara a prescrição intercorrente. Segundo o STJ, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá o juiz fundamentar a decisão por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo traçar os contornos, a partir da análise da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, do instituto da prescrição no âmbito tributário. Para tanto buscou-se, a partir da teoria de Leal (1959), estabelecer um roteiro prático para determinação do transcurso ou não do prazo prescricional no âmbito tributário.

Os objetivos propostos foram integralmente cumpridos. Assim, o trabalho percorreu o instituto da prescrição abordado pela literatura especializada e determinou um modelo prático de identificação do instituto.

Nesse contexto, constatou-se que os marcos históricos dos institutos da prescrição e da decadência tem bases privatistas. Isso porque, não há dúvidas que a incorporação da prescrição no âmbito do direito tributário representa a aproximação entre o direito público e o privado com o objetivo de assegurar maior segurança jurídica as relações e penalizar o credor por sua morosidade.

Deve-se ponderar, contudo, que a inclusão do instituto da prescrição no Direito Tributário se deu com ajustes. Isso porque, a Constituição Federal exigiu, tão somente, a existência de lei complementar para regular o instituto a ser aplicada aos créditos fiscais. Nesse sentido, existem especificidades que devem ser consideradas, mormente porque, no Direito Tributário, mais do que extinguir o direito a pretensão, a prescrição extingue o próprio crédito tributário, de modo que, o pagamento de um crédito tributário prescrito, ao contrário da regulação civil, enseja na sua devolução.

Ademais, com o intuito de desenvolver um modelo prático a identificação da prescrição no âmbito tributário, utilizou-se a obra de Câmara Leal estabelecendo 4 (quatro) passos a serem seguidos.

Feitas essas ponderações, concluiu-se que o primeiro passo para que exista prescrição é a possibilidade de constituição definitiva do crédito tributário, o que chamamos de existência de uma ação exercível. O segundo passo, para a ocorrência da prescrição, é a inércia do Fisco ou do titular do direito em ingressar com a respectiva ação judicial. O terceiro degrau a ser percorrido para que exista a prescrição é que essa inércia se dê durante o lapso de tempo previsto na lei. E, por fim, o último passo é ausência de causas preclusivas (interrupção ou suspensão) do prazo prescricional.

Percorrido esses passos, ficou claro que existem sérias controvérsias a serem definidas em cada um deles, especialmente no que tange a delimitação dos marcos iniciais e finais da prescrição. Com objetivo de garantir mais precisão a definição desses marcos, utilizou-se, então da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, mas não menos importante, demonstrou-se que o ajuizamento da ação representa um marco interruptivo da prescrição a qual poderá voltar a correr durante o processo se configurada a inércia do fisco. Espera-se, assim, ter contribuído à identificação e à compreensão do instituto estudado.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4. ed. rev. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ABRAHAM - **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed.rev. e atual. - São Paulo : Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

AVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. – São Paulo: Ed. Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. E ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed., - São Paulo: Saraiva: 2016.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987. Primeira edição italiana, 1985

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

CARNEVALLI DE OLIVEIRA, João Paulo; MANES BAEZA, Marcos Cesar Utida. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário: Aspectos Gerais**. Edição do Kindle. São Paulo, 2019.

CASALTA NABAIS, Jose. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COSTA SILVA, S. M._ MOURA PEREIRA, A. C. (2016). **Curso Avançado de Direito Tributário Municipal**

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 14ª ED. – São Paulo: Editora Atlas, 2005.

FENILLE, Antonio. **Prescrição e decadência: estudo exploratório do tributo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e de comunicação, no Estado do Paraná**. 2003. 66 f. Monografia (Especialização) - Universidade Federal

do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Especialização em Auditoria Integral. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/57556>. Acesso em: 16 jun. 2020.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª ed. – São Paulo: Editora Atlas, 2008.

JUNIOR, Humberto Theodoro. Prescrição, liberdade e dignidade da pessoa humana. *In: Revista Dialética de Direito Processual (RDDP)*. São Paulo, Dialética: 2016.

LEAL, Antônio Luis da Camara. **Da prescrição e da decadência**: teoria geral do direito civil. 2. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

LIMA, Telma Cristiane Sasso de; MIOTO, Regina Célia Tamaso. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Rev. katálysis**, Florianópolis. v. 10.

LOPES CAVALCANTE, Márcio André. (2018). Principais Julgados do STF e do STJ.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Forense. 1984.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. - Rio de Janeiro: Forense, 2004.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Conceito de Tributo. **Revista da FESDT**. n.5. 2010.

NAZO, Nicolau. **A Decadência no Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 1959.

NOBRE, Marcos, Apontamentos sobre a pesquisa em Direito no Brasil. **Cadernos DIREITO GV**, v.1, n.1, Textos em Debate, São Paulo, 2004.

PIANGERS, Timóteo Rafael. A aplicação do artigo 219, § 1º, do CPC em execução fiscal de crédito tributário: inexistência de precedente vinculante. **Revista de Doutrina da 4ª Região**. Porto Alegre, n.65, abr. 2015. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Timoteo_Piangers.html. Acesso em: 13 jul. 2020.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. - São Paulo : Atlas, 2008.

ROSA PINTO, Luiz Emygdio F. da. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Renovar. 1988

SAVIGNY, Friedrich Karl Von. **Sistema del Derecho Romano Actual**. Tomo IV, Traducido Del Aleman por M. CH. GUENOX, vertido al castellano por Jacinto Mesía y Manuel Poley. Madrid: F. Gongora y Compañia, Editores, 1879.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. – 6. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

TOMIO, F. R. D. L. Comentários sobre a Abordagem Neoinstitucionalista. **Revista Salamanca**, 1, 2002.

TORRANO, Luiz Antônio Alves. **Prescrição e decadência nas relações obrigacionais privadas**. 2007. 152 f. Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual Paulista, Faculdade de História, Direito e Serviço Social, 2007. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11449/89874>>.

VALÉRIO, João Norberto Vargas. **A decadência própria e imprópria no direito civil e no direito do trabalho**. São Paulo: LTr, 1999.

ANEXO - I – BUSCA SISTEMA DE BIBLIOTECAS UFPR (SIBI)

AMELOTTI, Mario. **La prescrizione delle azioni in diritto romano**. Milano: A. Giuffrè, 1958. vii, 290 p. Inclui referências e índice.

ARNOLDI, Paulo Roberto Colombo. **Prescrição e decadência cambial**. São Paulo: Saraiva, 1994. xiii, 124. Bibliografia: p.119-124. ISBN 8502013653 : (Broch.).

BANDRAC, Monique. **La nature juridique de la prescription extinctive en matière civile**. Paris: Economica, c1986. 245 p. (Droit civil. Série Etudes et recherches). Inclui referências.

BATALHA, Wilson de Souza Campos; RODRIGUES NETTO, Silvia Marina L. Batalha de. **Prescrição e decadência no direito do trabalho**. 2.ed. rev. e ampl São Paulo: LTr, 1998. 165 p. ISBN 8573224150 (broch.).

BERTO, Ricardo Bonato. **Contagem do prazo prescricional para cobrança de crédito tributário em casos de dissolução irregular ocorrida no decorrer de execução fiscal**. 2013. 50 p. Monografia (graduação) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Curso de Graduação em Direito. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/35701>. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Biblioteca Ministro Oscar Saraiva. **Prescrição**: bibliografia. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 1997. 184 p. Inclui índices de autor, título e assunto.

BROLIANI, Jozelia Nogueira. **Lançamento tributário, lançamento por homologação e autolancamento**. 2003. 255f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas.

CAHALI, Yussef Said. **Prescrição e decadência**. 2. ed. rev. e atual São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 397 p. Bibliografia: p. [391]-397. ISBN 9788520342374.

DENARI, Zelmo. **Decadência e prescrição tributária**: breve ensaio, aplicado ao ICM. Rio de Janeiro: Forense, 1984. 108 p. Inclui bibliografia e notas.

FANUCCHI, Fabio. **A decadência e a prescrição em direito tributario**. 2. ed. São Paulo: Revista Tributaria, 1971. 141 p. Inclui bibliografia.

FANUCHI, Fábio; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário (2. coletanea)**. São Paulo: J. Bushatsky, 1971. 246p. (Estudos de problemas tributarios). Inclui bibliografia.

FENILLE, Antonio. **Prescrição e decadência**: estudo exploratório do tributo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e de comunicação, no Estado do Paraná. 2003. 66 f. Monografia (Especialização) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Especialização em Auditoria Integral. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/57556>. Acesso em: 16 jun. 2020.

FISCHER, Brenno. **A prescrição nos tribunais**. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1957-1960. 6 v.

FRANÇA, R. Limongi. **Jurisprudência da prescrição e da decadência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. xxvii, 374 p. (RT Jurisprudencia, 5).

GONZAGA, Vair. **Prescrição e decadencia**. Campinas: Peritas, 1997. 782 p.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Prescrição e decadência**. 2. ed. rev. e aum Rio de Janeiro: Forense, 1984. vii, 281 p., 21 cm. Bibliografia: p. [259]-266.

LEAL, Antônio Luis da Camara; DIAS, José de Aguiar. **Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**. 2. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1959. 428 p. Inclui referências e índice.

MAJORANA, Gaetano. **La prescrizione in materia di commercio**. Milano; Torino; New-York: F. Bocca: Italian Book Co., 1912. xv, 362.

MARTIN CACERES, Adriana Fabiola. **La Prescripcion del credito tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, Ediciones Juridicas, 1994. 245p. (Monografias Juridico-Fiscales).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadencia e prescrição**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitaria: Resenha Tributaria, 1976. 2v. (Caderno de pesquisas tributarias, n.1).

MENDES, Caroline Teixeira. **Decadencia e prescrição nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**. 2009. 226f. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito. Defesa: Curitiba, 14/08/2009. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/19793>. Acesso em: 16 jun. 2020.

MICHEL, Jean. **La prescription liberatoire en droit international privé**. Paris: LGDJ, 1911. 257 p.

MIRABELLI, Giuseppe. **Della prescrizione**. Napoli: Eugenio Marghieri, 1915. 568 p.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte especial: tomo VI: exceções: direitos mutilados: exercicio dos direitos, pretensões ações e exceções: prescrição**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. 519 p.

OLIVEIRA, Antonio de Almeida. **A prescrição em direito commercial e civil**. [São Luís]: [s.n.], 1896. vii, 456p., iii.

PANZA, Giuseppe. **Contributo allo studio della prescrizione**. Napoli: Jovene, 1984. 283 p. (Publicazioni della Facolta Giuridica dell'Universita di Bari, n.76). Inclui referências.

PAULA, Edylcea Tavares Nogueira de. **Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: R. dos Tribunais, 1984. 72 p., 21 cm. (Coleção

Textos de direito tributario, 6). Bibliografia: p. [67]-72. ISBN 852030334X (broch.).

PRUNES, Jose Luiz Ferreira. **Tratado sobre a prescrição e a decadencia no direito do trabalho**. São Paulo: LTr, 1998. 652 p. ISBN 8573223707 (broch.).

ROZO B., Manuel Maria. **Breve analisis sobre los fundamentos juridicos de la prescripcion**. Bogotá: [s.n.], 1939. 47 p.

SAAB, Rachel. **Prescrição: função, pressupostos e termo inicial**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. 235 p., 22 cm. Inclui referências. ISBN 9788545005605.

SANTOS, Ulderico Pires dos. **Prescrição: doutrina, jurisprudencia e pratica**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. 400p., 22 cm.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadencia e prescrição no direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteracao da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. 351p. (Biblioteca de teses). Inclui bibliografia e índice. ISBN 8571471967 (broch.).

SILVA, Antonio Alvares da. **Prescrição das contribuições do FGTS**. Rio de Janeiro: Aide, 1987. 223 p. Inclui bibliografia.

TABORDA, Felipe. **FGTS e o regime prescricional: uma análise socioeconômica acerca do novo posicionamento do STF**. 2015. 65 p. Monografia (graduação) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Curso de Graduação em Direito. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/42565>. Acesso em: 16 jun. 2020.

TEDESCHI, Vittorio. **Lineamenti della distinzione tra prescrizione estintiva e decadenza**. Milano: A. Giuffrè, 1948. 59 p.

THEODORO JUNIOR, Humberto; TEIXEIRA, Salvio de Figueiredo. **Comentários ao novo código civil: Dos atos jurídicos lícitos. Dos atos ilícitos. Da prescrição e da decadencia. Da prova.**(arts. 185 a 232). 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. xx, 632. (Comentários ao novo código civil, v. 3-t.2). Inclui bibliografia e índice. ISBN 853091970X (Enc.).

TONIOLO, Ernesto José. **A prescrição intercorrente na execução fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. xiv, 190. Inclui bibliografia. ISBN 9788537501504 (broch.).

VASCONCELOS, E. R. DE. A Prescrição e a Decadência no Código Civil. **Revista Jurídica da FA7**, v. 7, n. 1, p. 77-90, 30 abr. 2010.

VITUCCI, Paolo. **La prescrizione**. Milano: A. Giuffrè, 1990- . t. (Il codice civile commentario). ISBN 8814025398 (enc.).

ZENUN, Augusto. **Prescrição na constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. xvii, 117p., 21 cm. ISBN 8530900618 (broch.).