

A prescrição intercorrente no Direito Tributário brasileiro

Luís Felipe Saraiva Gonçalves*

Resumo: O objeto do presente artigo concentra-se no estudo da prescrição intercorrente no âmbito do direito tributário, mais exatamente na cobrança do crédito tributário, seja em sede administrativa ou judicial, tendo em vista os valores constitucionais envolvidos e as mudanças legislativas sofridas pelo instituto da prescrição no direito brasileiro nos últimos anos. Em nosso trabalho, a expressão prescrição intercorrente aplica-se no processo judicial, denominando a situação na qual a prescrição, anteriormente interrompida pela citação do devedor ou pelo despacho do juiz, em sede de execução fiscal, que ordená-la, volta a correr no curso do processo, nele completando o seu prazo. Ela pode voltar a fluir no curso da execução fiscal, geralmente em virtude da inércia do exequente em dar o devido andamento ao processo, ou quando o devedor não é encontrado, ou na falta de bens penhoráveis. Este instituto se justifica em nome da paz social e da segurança jurídica.

Palavras-chave: Prescrição intercorrente; execução fiscal; segurança jurídica; crédito tributário; inexistência de bens penhoráveis.

Introdução

A prescrição intercorrente é um fenômeno jurídico relativamente recente no direito brasileiro, quanto mais no direito tributário, embora nesse último tenha alcançado considerável grau de desenvolvimento e importância.

Emprega-se neste trabalho a expressão prescrição intercorrente, em sede de direito tributário, em duas circunstâncias: no momento em que, efetivado o lançamento do crédito tributário e notificado o contribuinte para pagar ou oferecer defesa administrativa, este escolhe a segunda opção, em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário imposta por lei no art. 151, III do CTN, mas a autoridade tributária se mostra desidiosa em julgar a defesa apresentada pelo contribuinte, ultrapassando os prazos prescricionais previstos em lei; ou em sede de execução fiscal, denominando a situação na qual a prescrição, anteriormente interrompida pelo despacho do juiz que ordenar a citação do devedor, volta a correr no curso do processo, nele completando o seu prazo.

* Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-Uniderp.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 93-113	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	-----------	----------------

Esta espécie de prescrição é a mesma prevista no Código Tributário Nacional, no Código Civil, ou mesmo na legislação esparsa, e que pode voltar a fluir no curso do processo tributário, seja devido a inércia do exequente em dar o devido andamento ao processo, seja ele administrativo, ou judicial (execução fiscal), o que é ao mesmo tempo dever e faculdade do fisco.

Ao não dar o devido andamento ao processo tributário, a autoridade tributária viola diversos valores jurídicos e cons'titucionais, como o da segurança jurídica, da estabilização das relações jurídicas, da prescritibilidade das obrigações e o da razoável duração do processo, esse último incorporado à Constituição brasileira pela Emenda Constitucional 45/2004.

Entretanto, a produção doutrinária e jurisprudencial acerca do instituto no direito tributário pátrio ainda é tímida. Existem autores, ainda que na seara acadêmica, que negam sua aplicabilidade, em que pese as recentes reformas sofridas no ordenamento jurídico brasileiro, as quais vieram a dar maiores bases para a sua aceitação e aplicabilidade no direito tributário brasileiro. Por estes motivos, o objetivo deste artigo é a análise da prescrição intercorrente no processo tributário administrativo e judicial, sob a ótica dos valores constitucionais acima citados, tendo em vista as recentes alterações legislativas sofridas pela prescrição no direito civil e tributário, procurando explicar os diversos efeitos decorrentes da relação entre esse instituto do direito objetivo, e o processo fiscal, pertencente ao direito subjetivo.

1 A prescrição no direito brasileiro

É de domínio comum que o tempo produz efeitos nos direitos e nas relações jurídicas. Isto se explica pela necessidade de ser evitado, em nome da paz social, da estabilização das relações jurídicas e do valor constitucional segurança jurídica,¹ a perpetuação de determinadas situações em decorrência da inércia do titular do direito, em desfavor dos demais sujeitos da relação jurídica.

Até o surgimento do Direito Romano, segundo o que nos noticia Pontes de Miranda, as ações e pretensões tinham caráter perpétuo.² Mas justamente em virtude dos efeitos deletérios da passagem do tempo sobre as situações e as relações jurídicas, movidos pelas razões anteriormente descritas, eis que temos as primeiras manifestações neste direito das figuras jurídicas de direito material da prescrição

¹ Vide o preâmbulo e o *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988. Hugo de Brito Machado Segundo conceitua o valor segurança jurídica como verdadeiro princípio do processo tributário. Vide: MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 19.

² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado*. t. 6. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. Apud TONIOLO. Ernesto José. *A prescrição intercorrente na execução fiscal fundada em crédito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 20. Disponível em: <www.professorsabbag.com.br/index.php?local=Conteudo&menu=Menu_2&mid=190>. Acesso em: 29 jan. 2011.

e da decadência.³ Em virtude da proposta constante deste trabalho, limitaremos à análise do instituto da prescrição, sem deixar de fazermos relação com a decadência quando necessário.

O fenômeno da prescrição, por sua vez, se divide em dois aspectos: o da prescrição aquisitiva e o da prescrição extintiva.

A prescrição aquisitiva, também chamada de usucapião, é a aquisição de direito real pelo transcurso do tempo por parte do sujeito que tiver, com o ânimo de se tornar seu dono, o exercício de fato das faculdades inerentes ao domínio de bens móveis ou imóveis, ou seja, o uso, o gozo e a fruição do bem, em um determinado período de tempo, a ser determinado pela legislação.⁴ Cabe ressaltar que a prescrição, seja ela aquisitiva ou extintiva, ela sempre ocorre em relação à direitos subjetivos patrimoniais e disponíveis, não afetando direitos personalíssimos, tais como os de estado e de família.⁵

Já em relação a prescrição extintiva, essa é a perda, ou a limitação de um direito em virtude da inércia do seu titular. Entretanto, aqui surge um problema, o qual é justamente em determinar como se dá a prescrição extintiva. A doutrina pátria, ainda no tempo de vigência do Código Civil de 1916, sempre se dividiu (e ainda continua a se dividir) na conceituação da natureza jurídica do instituto.

1.1 A prescrição como perda do direito de ação

Inicialmente a prescrição no direito brasileiro, tendo por base o pensamento de Clóvis Beviláqua, para quem “a prescrição é a perda da ação atribuída a um direito, e de toda sua capacidade defensiva, em consequência do não uso dela, durante determinado espaço de tempo”,⁶ foi vista como um meio de extinção da ação que poderia ser utilizada para a obtenção de um direito.⁷

Esta teoria, também chamada de imanentista, tem origem na ideia, defendida por Savigny,⁸ de que a todo direito existe uma ação correspondente para a sua obtenção, surgindo daí a dicotomia entre a prescrição (a qual fulminaria a ação) e a decadência (causa extintiva do próprio direito). Sua influência foi tão forte que acabou por ser adotada pelo Código Civil Brasileiro de 1916.⁹ Entretanto, com a

³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1, p. 432-442.

⁴ PEREIRA, op. cit., p. 434.

⁵ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2002. Parte geral, v. 1, p. 476.

⁶ TONIOLO, op. cit., p. 21.

⁷ Nessa linha, a chamada *actio nata* é igualmente defendida por autores como Carvalho Santos, Orlando Gomes e outros. In: GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo, op. cit., p. 477.

⁸ TONIOLO, op. cit., p. 22.

⁹ Código Civil de 1916, art. 75: A todo direito corresponde uma ação, que o assegura.

evolução do direito processual, essa tese foi ultrapassada pela concepção autônoma do direito processual, desvinculando o direito de ação do direito material.¹⁰

A principal crítica a esta posição vem de Agnelo Amorim Filho, quando esse autor afirma que, se a prescrição atingisse a ação, a pretensão ficaria incólume, podendo o credor exigir a prestação, ainda que apenas extrajudicialmente. Com isto, afirma Amorim, teríamos a frustração da principal finalidade da prescrição, que é a segurança jurídica.¹¹

1.2 A prescrição como perda da pretensão

Em respostas às limitações da teoria imanentista, surge na Alemanha no fim do século XIX, a partir da publicação do célebre trabalho de Windscheid, o qual pioneiramente tratou do conceito da *actio* no Direito Romano (*Die Actio des römischen Civilrechts vom Sandpunkt des heutigen Rechts*), o qual se mostrou como uma mudança de paradigma acerca da prescrição no Direito Alemão. A partir dessa tese, depois aperfeiçoada por Oskar Bülow, a noção de prescrição da ação (*Klageverjährung*) deu lugar à ideia de pretensão, afetando à exigibilidade do Direito Material partir da dissociação entre o direito de ação e o direito subjetivo.¹² Assim, a prescrição passou a ser vista, primeiramente pelos autores alemães, como a perda da pretensão ao direito em si, ou seja, o poder de exigir coercivamente de outrem a submissão de um interesse subordinado a um interesse subordinante.¹³ É uma sanção ao titular do direito que se manteve inerte, com a perda do que os romanos chamavam de *actio*, que é em sentido material a possibilidade de exigir o seu direito subjetivo.¹⁴

Essa última posição acabou por ser adotada pelo Código Civil de 2002 ao delinear as linhas da prescrição em seus artigos 189¹⁵ e 190.¹⁶ Cabe ressaltarmos que a teoria da *actio nata*, a qual era seguida pelo Código Civil de 1916, ainda é adotada pelo Código Tributário Nacional, no seu artigo 174. Dificultando ainda mais o entendimento e a construção de uma teoria geral acerca da prescrição, vem o fato da matéria ser tratada em diversos diplomas legais, sendo que cada um deles atribui características diferentes ao instituto da prescrição.¹⁷

¹⁰ PEREIRA, op. cit., p. 435-436.

¹¹ AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações prescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*, v. 3, p. 95-132, 1962, p. 95-132. Apud TONIOLO, op. cit., p. 25.

¹² *Ibid.* p. 22.

¹³ GAGLIANO, op. cit. p.478. TONIOLO. op. cit. p.22-23.

¹⁴ THEODORO Jr. Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*, volume I, 39ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 290.

¹⁵ Art. 189, Código Civil 2002: Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

¹⁶ Art. 190, Código Civil 2002: A exceção prescreve no mesmo prazo em que a pretensão.

¹⁷ TONIOLO. op. cit. p.20.

Somando maiores dificuldades, o instituto da prescrição tem sofrido diversas mudanças de tratamento por parte do legislador positivo. Tradicionalmente, um dos caracteres da prescrição era o fato dessa não poder ser conhecida de ofício pelo julgador, devendo ser alegada pela parte interessada. Entretanto, isso vem sendo alterado, desde da mudança na Lei das Execuções Fiscais,¹⁸ culminando na Lei 11.280/06, a qual alterou o Código de Processo Civil,¹⁹ quando ambos os diplomas legais passaram a permitir ao julgador a conhecer de ofício da prescrição.

Todas essas alterações, por sua vez, trouxeram um profundo impacto no tratamento da prescrição no direito tributário brasileiro e, por conseguinte, nas execuções fiscais, conforme veremos a seguir.

2 A prescrição intercorrente

A prescrição intercorrente é um fenômeno jurídico construído pela doutrina e jurisprudência, pelo qual se visa evitar a eternização de uma ação de cobrança, mesmo em fase de execução que porventura se encontra paralisada. Esta interrupção pode se dar por inércia do credor, ou ainda pela inexistência de patrimônio por parte do devedor, passível de ser penhorado, capaz de satisfazer a demanda, devendo assim ser contado o prazo prescricional contra o credor.²⁰ Na feliz definição de Kiyoshi Harada, é “resultante de construção doutrinária e jurisprudencial para punir a negligência do titular de direito e também para prestigiar o princípio da segurança jurídica, que não se coaduna com a eternização de pendências administrativas ou judiciais”.²¹

Este instituto, em que pese não ter qualquer referência legislativa até o ano de 2004, teve acolhida no direito pátrio. Inicialmente sua ocorrência foi reconhecida no direito do trabalho, vindo inclusive a ser sumulada pelo Supremo Tribunal Federal, no verbete da Súmula 327, o qual afirma que o direito trabalhista admite a prescrição intercorrente.²²

A partir desse ponto surgiram posições extremas, com doutrinadores da área do direito do trabalho que viam até em falhas eventuais da própria secretaria da vara, ou dos mecanismos do Poder Judiciário, a possibilidade de geração de pres-

¹⁸ Artigo 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. O parágrafo 4º foi inserido pela Lei 11.051 de 2004.

¹⁹ Artigo 219, § 5º, do Código de Processo Civil: O juiz pronunciara, de ofício, a prescrição.

²⁰ MINHOTO. Antônio Celso Baeta. Prescrição intercorrente no direito civil: Extinção da execução por inércia do credor. p. 03. Disponível em: <www.professorchristiano.com.br/minhoto_prescintercorrente.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2011.

²¹ HARADA. Kiyoshi. *Prescrição intercorrente na execução fiscal*. p.01. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/188.Pdf>>. Acesso em: 29 jan. 2011.

²² Súmula 327 do Supremo Tribunal Federal: O direito trabalhista admite a prescrição intercorrente.

crição na fase de execução, algo que os tribunais não tem admitido, nem no direito civil, muito menos na seara tributária.²³

Ainda no tocante a esfera cível, o Supremo editou duas súmulas, nas quais menciona a prescrição no processo de execução, ainda que não tenha se referido expressamente a prescrição intercorrente. São elas a de nº 264,²⁴ que, embora se refira à ação rescisória, faz menção acerca da prescrição intercorrente, e a de nº 150,²⁵ a qual versa somente sobre prescrição da execução, sem mencionar o adjetivo intercorrente. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, tem reconhecido a existência da prescrição intercorrente em sede cível, desde que a paralisação do processo de execução seja decorrente da inércia exclusiva do credor.²⁶

Já no direito tributário, a expressão “intercorrente” deve ser empregada em sede de execução fiscal, para denominar a situação na qual a prescrição, anteriormente já interrompida, volta a correr no curso do processo, e nele completa o transcurso de seu prazo. Por isso não pode ser confundida com a prescrição iniciada antes do ajuizamento da demanda, passível de ser decretada pelo juiz no curso da execução fiscal²⁷ ou de qualquer ou outra ação, ainda que de iniciativa do contribuinte.

²³ MINHOTO, op. cit. p. 03. Para o direito tributário, ver STJ: Ementa: Tributário e processual civil. Execução fiscal. ICMS. Impulsão processual. Alegação de inércia da parte credora. Prescrição intercorrente. Não ocorrência. Paralisação do processo não imputável ao credor. Precedentes do STJ e do STF. I – Em sede de execução fiscal, o mero transcurso do tempo, por mais de cinco anos, não é causa suficiente para deflagrar a prescrição intercorrente, se para a paralisação do processo de execução não concorre o credor com culpa. Assim, se a estagnação do feito decorre da suspensão da execução determinada pelo próprio juiz em face do ajuizamento de anulatórias de débito fiscal a serem julgadas, em conjunto, com os embargos do devedor opostos, em razão da conexão havida entre elas, não é possível reconhecer a prescrição intercorrente, ainda que transcorrido o quinquídio legal. II – Recurso Especial provido. STJ, REsp 242.838/PR, 2ª Turma, Min. Rel. Nancy Andrighi, j. 15-08-2000.

Ainda: Ementa: Execução fiscal. Prescrição intercorrente. Restauração de autos. – Tendo os autos desparecido em cartório, ao escrivão compete informar ao juízo, a fim de que sejam intimadas as partes, no sentido de providenciarem o que de direito. – Não ocorre a prescrição intercorrente quando a exequente não deu causa à paralisação dos autos. Precedente”. REsp 31653/SP, 2ª T., Min. Rel. Américo Luz, j. 22-02-1995. In: SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 758-759.

²⁴ Súmula 264 STF: Verifica-se a prescrição intercorrente pela paralisação da ação rescisória por mais de 5 (cinco) anos.

²⁵ Súmula 150 STF: Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação.

²⁶ Ementa: Prescrição intercorrente. Ocorre a prescrição, uma vez paralisado o processo, pelo prazo previsto em lei, aguardando providência do credor. 3ª Turma, REsp 149.932-SP, Rel. Min. Eduardo Ribeiro, unânime, DJU de 09.12.1997.

Ementa: Processo civil. Execução. Suspensão. Não localização de bens penhoráveis. Art. 791-III, CPC. Prazo. Vinculação à prescrição do débito. Precedentes. Orientação do Tribunal. Recurso parcialmente provido. – O prazo de suspensão da execução, com base no art. 791-III, CPC, vincula-se à prescrição do débito exequendo, cujo prazo, em regra, não tem curso durante a suspensão, ainda que se trate de prescrição intercorrente, sendo de ressaltar-se, todavia, que flui o prazo prescricional se o credor não atender às diligências necessárias ao andamento do feito, uma vez intimado a realizá-las. 4ª Turma, REsp n. 327.329-RJ, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, unânime, DJU de 24.09.2001.

²⁷ TONIOLLO, op. cit. p. 77.

3 A prescrição no Direito Tributário

Conforme determinação constitucional²⁸ o tema da prescrição no direito tributário encontra-se na reserva de lei complementar, devendo assim disciplinada pelo Código Tributário Nacional,²⁹ que assim o faz nos seus artigos 156, inciso V, e 174. O código, por sua vez, não foi feliz ao disciplinar a questão da prescrição. Se por um lado, como já dissemos no capítulo 1, ele adota a teoria da *actio nata* para conceituar o que seja a prescrição no âmbito do direito tributário, ou seja, como sendo um meio de extinção da ação que poderia ser utilizada para a obtenção de um direito, no art. 156, V, ele estabelece a prescrição como sendo um meio idôneo para a extinção do crédito tributário em si.

Isto se explica pelo fato do CTN incluir a prescrição como um meio hábil para a extinção do crédito tributário, ao fulminar o direito subjetivo do fisco de buscar em juízo, por meio da ação executiva, o crédito tributário devidamente constituído, mas também impede que o fisco se utilize de outros meios para a obtenção do crédito tributário. Ainda nesta linha, o artigo 618, inciso I do Código de Processo Civil prevê a nulidade da ação executiva ocorrendo a prescrição.³⁰ No direito tributário, a prescrição atinge ao mesmo tempo a pretensão do fisco ao recebimento do crédito tributário como o crédito em si.³¹

Como consequência deste entendimento, a prescrição somente pode começar a operar após a constituição do crédito tributário por parte da autoridade tributária competente. Antes de tal ato, o que porventura pode ocorrer é a decadência.³²

3.1 Diferenças entre os conceitos de prescrição no direito civil e no direito tributário

Aqui começam a se delinear as diferenças entre a prescrição no direito comum e a do direito tributário. Ao contrário do que ocorre no direito civil, a prescrição no âmbito tributário admite tanto causas impeditivas (que evitam o início da sua contagem), como suspensivas (uma vez iniciada a contagem, fazem com que parte

²⁸ Artigo 146, III, alínea b.

²⁹ Embora o Código tenha sido editado por meio de lei ordinária, ele foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como sendo norma materialmente pertencente à lei complementar. In: SABBAG, op. cit., p. 544-545.

³⁰ SABBAG, op. cit., p. 739.

³¹ TONIOLO, op. cit., p. 38.

³² EMENTA: Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. RE 94.462/SP-1982. Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 06-10-1982). In: SABBAG, op. cit., p. 740.

do seu período não seja computado) e interruptivas (uma vez iniciada a contagem, fazem com que seja ela reiniciada, abandonando-se o tempo já decorrido), em relação ao curso de seu prazo.³³

A única causa impeditiva da prescrição está implicitamente prevista no caput do já citado artigo 174, quando fala na constituição definitiva do crédito tributário e afirma que o prazo prescricional não tem seu início enquanto perdurar o julgamento, por parte da administração tributária, a impugnação administrativa ofertada pelo devedor ao lançamento. Somente após o lançamento tributário tornar-se definitivo, a partir do que teria início o lustro prescricional.

Já em relação a suspensão do prazo prescricional, este se dá, segundo o CTN, em relação ao tempo usufruído pelo devedor na moratória (art. 155, parágrafo único), na transação (art. 172, parágrafo único), na isenção (art. 179, § 2º) e na anistia (art. 182, parágrafo único), quando estas benesses são revogadas pelo fisco em razão de comprovada má-fé (dolo ou simulação) do contribuinte na obtenção e no gozo de tais benefícios. Assim, o período indevidamente utilizado pelo contribuinte de má-fé deve ser somado aos 5 anos previstos no art. 174. A doutrina, contudo, entende que as medidas judiciais suspensivas da exigibilidade do crédito tributário também são causas suspensivas da prescrição.³⁴

Ainda em relação à suspensão, a Lei 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais), no § 3º do seu art. 2º, determina a suspensão do curso da prescrição por 180 dias com a inscrição na dívida ativa, ato privativo e de interesse exclusivo da administração fazendária. Por este motivo a doutrina tece pesadas críticas, pois justamente por ser um ato privativo do fisco, este não poderia ter nenhum efeito suspensivo ou interruptivo.³⁵

Por fim, as causas de interrupção do curso prescricional encontram-se nos incisos do parágrafo único do art. 174 do CTN, ou quais sejam: o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal,³⁶ o protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou o reconhecimento por parte do devedor da existência do débito.

Em relação ao seu prazo, o artigo 174 é bem claro ao dispor que a prescrição se opera decorridos cinco anos, devendo o lustro ser contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário por parte do fisco, ou seja, depois de terem se esgotado todas as possibilidades de discussão acerca do mesmo em sede administrativa.

³³ VOLKWEISS. Roque Joaquim. Decadência e prescrição em matéria tributária. *BDJur*, Brasília, DF. p. 04. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/30964>>. Acesso em: 29 jan. 2011.

³⁴ VOLKWEISS, op. cit. p. 04.

³⁵ ALVES. Eliana Calmon. Prescrição na execução contra a Fazenda Pública. *BDJur*, Brasília, DF. p. 06. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/8766>>. Acesso em: 28 set. 2010.

³⁶ Esse item foi alterado pela Lei Complementar 118/2005, a qual passou a seguir a redação do artigo 2º, § 3º, da Lei das Execuções Fiscais. Na redação anterior, o prazo prescricional somente era interrompido com a citação do devedor. Isso se explica pelo fato de, com a redação anterior, muitos devedores se evadirem, buscando assim a prescrição da execução, ao evitar a interrupção do prazo da mesma. In: SABBAG, op. cit., p. 751.

Uma novidade que merece ser destacada é a possibilidade da prescrição, ao contrário do entendimento legal clássico, poder ser reconhecida de ofício pelo juiz. Antes mesmo do que no direito civil, conforme visto no capítulo 1 desta obra, isso passou a ser permitido no direito tributário pela Lei 11.051/2004, que acrescentou o § 4º ao artigo 40 da LEF.³⁷ Nesse ponto, o legislador tributário avançou além do que o legislador civil, ao reconhecer neste dispositivo não só possibilidade da decretação de ofício por parte do julgador a prescrição do crédito tributário, mas também a prescrição intercorrente no direito tributário.

4 A prescrição intercorrente no Direito Tributário

4.1 A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário

Tema dos mais polêmicos, a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário torna-se premente pela especial importância do processo administrativo no âmbito tributário. É nas vias administrativas que muitos contribuintes se socorrem para verem resolvidas suas pendências frente às administrações tributárias, nas esferas federal, estadual e municipal. Tal ocorre especialmente após o contribuinte ser notificado pelo fisco do lançamento do tributo, nos termos do artigo 149 do CTN.

Isto se explica pela maior celeridade (na maior parte dos casos) das instâncias administrativas na solução dos litígios tributários, em comparação aos nossos abarrotados tribunais, bem como pelo menor custo (para pessoas jurídicas) e pela maior acessibilidade às pessoas físicas, visto que tradicionalmente o uso de advogados é facultativo no processo administrativo.³⁸ Entretanto, o principal motivo do frequente uso dos instrumentos oferecidos pelo processo administrativo tributário é o fato de que o emprego desses instrumentos ser hábil para gerar a suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN.³⁹

Mas mesmo este importante instrumento não é isento de problemas. É notória a falta de estrutura de muitos órgãos administrativos tributários, em especial nos municípios do interior. E mesmo nas demais esferas da federação, é de amplo domínio público o excesso de trabalho enfrentado pelas administrações tributárias. Isto tem como reflexo longas esperas por parte do cidadão-contribuinte para que veja a solução de seu caso pela administração tributária. Não é incomum muitos processos demorarem mais de cinco anos para terem uma decisão final, seja em primeira instância, ou em grau de recurso. Isto quando a administração tributária não leva o processo a um estado de verdadeiro abandono, ao deixar de realizar os atos que deveria para dar impulso ao mesmo.

³⁷ Art. 40, § 4º, da LEF: 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.

³⁸ Como exemplo, podemos citar o processo administrativo disciplinar, vide Súmula Vinculante nº 5 do STF.

³⁹ Artigo 151, III, do CTN: Suspendem a exigibilidade do crédito tributário [...] III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Por este motivo, em nome da segurança jurídica, surge a necessidade de que seja estabelecido um prazo para a administração pública concluir as impugnações administrativas ao lançamento tributário e assim constituir (ou não) em definitivo o crédito tributário. Ao enfrentar esse problema, muitos doutrinadores entendem ser a solução a aplicação do fenômeno da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário.⁴⁰ Entretanto, como podemos ver a seguir esta tese encontra muitas resistências, tanto na doutrina como na jurisprudência.

4.1.1 A inadmissibilidade da prescrição intercorrente em sede do processo administrativo tributário

Existe uma forte corrente contrária à possibilidade da ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Para essa posição, o art. 151, inciso III do CTN, ao elencar entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário as reclamações e os recursos administrativos, não teria o fisco a opção de tomar as medidas cabíveis à efetivação de seu crédito, por meio do ajuizamento de ação de execução fiscal. Por estar a autoridade tributária impedida de tomar esta medida, não seria possível a aplicação da prescrição intercorrente, visto que o objetivo deste instituto é punir o fisco pela sua desídia na cobrança de seus créditos inadimplidos pelo contribuinte, ao liberar este último do pagamento do montante supostamente devido, impedindo que este fique eternamente devedor.⁴¹ Com isso, não se poderia falar em mora descabida da Fazenda Pública.

Além disso, esta linha argumentativa afirma que não existe qualquer norma que disponha expressamente acerca da aplicação do instituto em esfera administrativa, bem como não existe dispositivo que estabeleça um prazo para a conclusão do processo administrativo tributário.⁴²

⁴⁰ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, ago. 2001, p. 119-126. ANDRADE, George de Souza Rodrigues. Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal: análise dos principais fundamentos doutrinários e jurisprudenciais, e breves comentários. p. 01-37. Disponível em: <www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/download/514/356>. Acesso em: 29 jan. 2011.

⁴¹ ANDRADE, op. cit., p. 05.

⁴² FEITOSA, Carlos Alves. A questão da "prescrição intercorrente" no processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, jun. 2003, p. 19-20. Para a inexistência de prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal, vide julgado do STF na ADI 124/SC: Ementa: Constitucional. Tributário. Norma do Estado de Santa Catarina que estabelece hipótese de extinção do crédito tributário por transcurso do prazo para apreciação de recurso administrativo fiscal. Constituição do estado, art. 16. Ato das disposições constitucionais transitórias da constituição estadual, art. 4º. Alegada violação do art. 146, III, b, da Constituição. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do

Por fim, essa posição afirma que o art. 174, *caput*, do CTN determina que a constituição definitiva do crédito tributário é condição *sine qua non* à efetivação da prescrição, e que ao ser oferecida a impugnação administrativa, o crédito não estaria definitivamente constituído, pois tal somente se daria após a decisão definitiva proferida no processo administrativo fiscal, após o qual, ainda segundo tal dispositivo, o crédito não mais seria passível de modificação pela autoridade administrativa competente. Isto seria um óbice à possibilidade de se iniciar a contagem do prazo prescricional antes do fim do processo administrativo.⁴³

4.1.2 Da admissibilidade da prescrição intercorrente em sede do processo administrativo tributário

Por outro lado, há autores que defendem a tese da prescrição intercorrente em sede do processo administrativo fiscal, dizendo que, mesmo sendo os recursos administrativos causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, o que impediria o fisco de ajuizar a execução, não se pode admitir que o devedor fique neste estado indefinido eternamente. Estes apontam para a possibilidade fática e de ocorrência comum nas repartições administrativas fiscais, em que, uma vez impugnado administrativamente o lançamento tributário, a autoridade administrativa fique sem tomar qualquer medida cabível ao andamento do processo, situação em que o processo duraria infinitamente. Apontam como erro da tese fiscalista a inobservância dos princípios da eficiência, da oficialidade e da segurança jurídica, dentre outros, os quais obrigam o fisco ao julgamento da defesa apresentada e cujo desrespeito implicaria em afronta aos mesmos.

Os defensores desta posição atentam para o fato de que a duração indefinida do processo traz prejuízos única e exclusivamente ao contribuinte, o qual vê neste longo período o montante do débito aumentar assustadoramente, além de muitas vezes sofrer diversas limitações jurídicas e econômicas.⁴⁴ Ressaltam ainda que, uma vez que a função da prescrição intercorrente é punir a mora injustificada da fazenda pública com a perda, por parte desta, de seu crédito, e dar segurança jurídica ao contribuinte, estabilizando as relações tributárias, no momento em que o fisco deixa de dar andamento ao processo administrativo fiscal – considerando que

lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada precedente. rel. Min. Joaquim Barbosa. j. 08.09.2008. DJE 17.04.2009. In: MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 184-185.

⁴³ BOTELHO. Carolina Ribeiro. Aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. p. 01. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/255.pdf>>. Acesso em: 29 jan. 2011. ANDRADE, op. cit., p. 05-06.

⁴⁴ BOTELHO, op. cit., p. 05.

cabe à própria administração dar este impulso – passando a agir desidiosamente, comportamento esse que deve ser punido pela prescrição intercorrente.⁴⁵

Quanto a prescrição prevista no art. 174 do CTN, esta não poderia ser confundida com a prescrição intercorrente passível de verificação no processo administrativo fiscal, posto que esta última ocorreria em decorrência da mora injustificada da administração em diligenciar o andamento do processo administrativo, uma vez oferecida a impugnação pelo contribuinte.⁴⁶

Já em relação a inexistência de norma autorizadora da prescrição intercorrente em sede do processo administrativo fiscal, lembram os defensores desta tese que o art. 108, I do CTN, permite a aplicação de analogia, em caso de omissão legislativa. Assim, o próprio ordenamento jurídico teria a ferramenta para o preenchimento da lacuna legislativa, através da aplicação de outro dispositivo de lei que acatasse a prescrição intercorrente, como o já citado § 4º ao artigo 40 da LEF.⁴⁷

Na jurisprudência, essa tese chegou a ser aceita em alguns tribunais, como o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul⁴⁸ e o extinto Tribunal Federal de Recursos.⁴⁹ Entretanto, conforme visto anteriormente, ela acabou por ser superada no âmbito do STJ (sucessor do TFR) e do STF.

4.1.3 Considerações

Por fim, há ainda quem defenda a necessidade de uma limitação temporal ao processo administrativo fiscal, mas vendo esta questão por um outro ponto de vista. Para Hugo de Brito Machado Segundo,⁵⁰ no caso do processo administrativo fiscal, ao em vez de se falar em prescrição intercorrente, instituto de natureza material, o que ocorreria seria a *perempção*,⁵¹ instituto de natureza processual. Para Machado Segundo essa seria o instituto mais adequado para a situação em análise, pois para ele, com base nos pronunciamentos do STF, o prazo prescricional somente começa

⁴⁵ ANDRADE, op. cit., p. 06-07.

⁴⁶ PIMENTA, op. cit., p. 124.

⁴⁷ Ibid., p. 124.

⁴⁸ Direito tributário. Demora injustificada na solução de impugnação administrativa ao lançamento: Consumação de prescrição intercorrente. A injustificada tramitação do processo de impugnação administrativa ao lançamento por período superior a cinco anos configura a prescrição intercorrente, autorizando a extinção da ação de execução judicial e do crédito tributário respectivos (art. 156, V, do CTN). AC nº 70002184620, com julgamento em 07.11.01, 1ª Câmara Cível, TJRS, Rel. Des. Roque Joaquim Volkweiss. In: VOLKWEISS, op. cit., p. 04.

⁴⁹ Execução Fiscal. Multa aplicada pelo IAA. Processo Administrativo que permaneceu paralisado por longos oito anos, sem culpa do contribuinte. Hipótese em que se tem por verificada a prescrição intercorrente, extintiva da pretensão executória do crédito fiscal. Apelação provida. Acórdão unânime da 4a T. Do TFR – AC 161.096-PR – DJU I de 27.2.1989. In: MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 184.

⁵⁰ Ibid., p. 183-184.

⁵¹ A perempção consiste na perda do direito de ação por abandono da causa, fenômeno este de natureza processual, previsto no art. 267, inciso III, do Código de Processo Civil. In: THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 281.

a correr após a constituição definitiva do crédito tributário, o qual somente se dá após a conclusão do processo administrativo fiscal.

Entendo ser esta última posição a mais condizente com o ordenamento jurídico brasileiro, respeitando os princípios do processo administrativo, dentre os quais o da oficialidade, o da duração razoável do processo e outros como o da segurança jurídica, bem como se harmoniza com o posicionamento adotado pelos nossos tribunais superiores acerca do tema.

4.2 A prescrição intercorrente no processo judicial tributário

Uma questão sempre problemática no direito tributário brasileiro foi o tratamento da execução quando da sua paralisação, seja por conta de não ter sido encontrado o devedor ou seus bens, para a satisfação do crédito da fazenda pública, ou mesmo quando em virtude da inércia da autoridade tributária em dar o devido andamento. Nessas circunstâncias, o artigo 40, § 1º e 2º da LEF, prevê a suspensão da execução por um ano e, caso não sejam encontrados o devedor ou bens penhoráveis, o juiz deve ordenar o seu arquivamento.

O problema, entretanto, residia na redação do § 3º do referido art. 40 da LEF, a qual permite o desarquivamento da execução, a qualquer tempo, caso sejam encontrados bens do devedor passíveis de serem penhorados.⁵² Isso, combinado com os comandos constantes nos arts. 174, I, do Código Tributário Nacional, que determina a suspensão do prazo prescricional com o despacho do juiz que ordenar a citação do devedor em sede de execução fiscal,⁵³ e 40, *caput*, da LEF,⁵⁴ o qual afirma expressamente que durante essa suspensão, não correrá o prazo prescricional, fazia com que tivéssemos, se adotada uma interpretação literal dos dispositivos citados, um postergamento *ad infinitum* da execução fiscal, dando uma ideia de imprescritibilidade da ação executiva fiscal, criando um cenário de deletéria insegurança jurídica,⁵⁵ violando o princípio geral da prescritibilidade das obrigações.⁵⁶

Essa teoria foi fortemente criticada pela doutrina, que se dividiu ora em considerar de pronto a tese inconstitucional,⁵⁷ ora em apontar que a suspensão do prazo prescricional deveria ocorrer somente durante um ano, aludindo ao prazo do já citado art. 40, § 2º da LEF.⁵⁸

⁵² Art. 40, LEF: [...] § 3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

⁵³ Art. 174, Código Tributário Nacional: [...] Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; [...]. Até a promulgação da Lei Complementar 118/2005, o prazo da prescrição era interrompido pela citação do devedor em sede de execução fiscal.

⁵⁴ Art. 40, *caput*, LEF: 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 da prescrição.

⁵⁵ SABBAG, op. cit., p. 756.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 306.

⁵⁷ SABBAG, op. cit., p. 756-757.

⁵⁸ BOTTESINI et al. *Lei de execução fiscal comentada e anotada*. 3. ed., São Paulo: RT, 2000. p. 321-322. In: MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 305.

De qualquer forma, após o arquivamento, tem início do que se convencionou chamar de prescrição intercorrente, em que, após transcorrido o lustro prescricional, sem que fossem localizados o devedor ou achados bens penhoráveis deste, ocorreria a extinção do crédito tributário.⁵⁹ Tanto o STJ⁶⁰ como o STF,⁶¹ ainda na década de 1980, acabaram por acolher a tese da prescrição intercorrente, afastando o posição anteriormente descrita e adotada pelas fazendas públicas.

Entretanto, somente quase duas décadas depois da consolidação desse entendimento nos tribunais superiores, vem a legislação tributária acompanhar o posicionamento pretoriano, por meio da Lei 11.051/2004, que acabou por acrescentar um parágrafo 4º ao art. 40 da LEF:

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.

Esse novo dispositivo, combinado com o art. 3º da Lei 11.280/06, a qual alterou o parágrafo 5º do art. 219 do Código de Processo Civil⁶² – permitindo o conheci-

⁵⁹ Ibid., p. 305-306.

⁶⁰ Ementa: Tributário. Execução fiscal. Prescrição. CTN. Art. 174. Lei 6.830/80, art. 40. As disposições do art. 40, e seus parágrafos, da Lei 6.830/80, devem ser interpretadas em harmonia com o princípio geral da prescrição tributária contido no art. 174 do Código Tributário Nacional, que é lei complementar. Esse entendimento de afastar a prescrição por tempo indeterminado, se assenta no princípio de que deve haver um momento de estabilidade jurídica, geradora da paz social, que é objetivo primordial do Poder Judiciário, e esta estabilidade, em termos de prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário, se assenta no art. 174, fixada em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, só interrompida nas hipóteses que enumera seu parágrafo único, não incluída nestas as do art. 40 da Lei 6.830/80. Recurso conhecido e provido. STJ. 1ª Turma. REsp 1.942/PR, rel. Min. José de Jesus Filho. j. 05.11.1990.

Ementa: Execução fiscal. Arquivamento. Prescrição. O art. 40 da Lei 6.830/80 é silente quanto ao prazo máximo de suspensão do curso da execução. Todavia, cumpre afastar interpretação que identifique à imprescritibilidade. Analogicamente, considerar-se-á o prazo de um ano. STJ. 2ª Turma. REsp. 6.783/RS, rel. Min. Vicente Cernicchiaro. j. 17.12.1990. In: SABBAG, op. cit., p. 756.

⁶¹ Ementa: Prescrição. Execução fiscal. Embargos do devedor. O pedido de parcelamento do débito fiscal importa em interrupção da prescrição (CTN, art. 174, parágrafo único, inciso IV). Determinada a citação do devedor, antes de fluir o quinquênio prescricional, e expedido o mandado de citação, nenhum requerimento formulou o credor, desde o despacho ordenando a citação, com vistas a prorrogar-se o prazo indispensável a sua realização, nada reclamando contra a demora no cumprimento do mandado. Aplicação do art. 219, §§ 3º e 4º, do CPC, em ordem de ter-se como insubsistente o antecipado efeito da interrupção da prescrição. Inercia do credor caracterizada. Negativa da vigência do art. 174, do CTN. Prescrição consumada. Recurso extraordinário conhecido e provido. STF. 1ª Turma. RE 99.867-5/SP, rel. Min. Neri da Silveira. j. 30.04.1984.

Ementa: Execução fiscal. A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da Lei 6.830/80, recusando a suspensão da prescrição por prazo indefinido, é a única suscetível de torna-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar." STF, 1ª Turma. RE 106.217/SP, rel. Min. Octávio Gallotti. j. 08.08.1986. Ibid. p. 756.

⁶² Cf. nota de rodapé 19 deste artigo.

mento de ofício, por parte do juiz, da prescrição – trouxe uma mudança de paradigma legislativo acerca do tema.

Embora louvável essa nova norma, ela acabou por esconder uma esperteza do legislador. Antes do referido dispositivo, o entendimento pacífico da jurisprudência citada anteriormente era de que o *dies ad quo* do prazo prescricional seria o momento em que se dera a paralisação da execução. Com a redação do parágrafo 4º, do art. 40 da LEF, o termo inicial do lustro prescricional passou a ser o arquivamento da execução fiscal, a qual, segundo o parágrafo 2º do mesmo art. 40, somente pode se dar após o transcurso de um ano sem que tenham sido localizados o devedor ou bens penhoráveis deste.⁶³

Com isto, houve uma procrastinação dos feitos executivos, ganhando as fazendas públicas mais um ano de sobrevida para ações de execução que, pelo entendimento anterior, fatalmente seriam atingidas pela prescrição.

4.2.1 Da possibilidade do juiz decretar de ofício a prescrição intercorrente

Uma das primeiras questões levantadas, ainda nos primórdios da aceitação da prescrição intercorrente em sede jurisprudencial, foi a respeito da possibilidade de o juiz decretar de ofício a ocorrência da mesma.

Inicialmente, o STJ se pronunciou, de forma unânime nas suas duas Turmas de Direito Público, no sentido de ser impossível esta possibilidade.⁶⁴ Entretanto, a Lei 11.051/2004, conforme citada no item anterior, acabou por superar esse entendimento. A partir de então, o juiz, em sede de execução fiscal, passou a ter o poder de, após ouvido o representante da fazenda, decretar a prescrição em processos em que não foram localizados nem o devedor, nem bens passíveis de penhora.

⁶³ HARADA. op. cit., p.03.

⁶⁴ Ementa: Processo civil. Execução fiscal. Art. 40 da LEF. Suspensão. Prescrição intercorrente. Decretação de ofício. Impossibilidade. Em execução fiscal, o art. 8º, § 2º, da LEF deve ser examinado com cautela, pelos limites impostos no art. 174 do CTN, de tal forma que só a citação regular tem o condão de interromper a prescrição. Interrompida a prescrição, com a citação pessoal, não havendo bens a penhorar, pode o exequente valer-se do art. 40 da LEF, restando suspenso o processo e, conseqüentemente, o prazo prescricional por um ano, ao término do qual recomeça a fluir a contagem até que se completem cinco anos. Enquanto não forem encontrados bens para a satisfação do crédito tributário, a execução deve permanecer arquivada provisoriamente (arquivo sem baixa). Mesmo ocorrida a prescrição intercorrente, esta não pode ser decretada de ofício. Recurso especial provido. REsp 432.586/RO, 2ª Turma, rel. Min. Eliana Calmon. j.13.05.2003. DJU I de 02.06.2003.

Ementa: Processual civil e tributário. Agravo regimental. Execução fiscal. Feito paralisado há mais de 5 anos. Impossível decretar-se, de ofício, a prescrição intercorrente. Agravo Regimental contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento ofertado pela parte agravante, por reconhecer caracterizada a prescrição intercorrente. O nosso ordenamento jurídico material e formal não admite, em se tratando de direitos patrimoniais, a decretação, de ofício, da prescrição. Execução fiscal paralisada há mais de 5 (cinco) anos. Prescrição intercorrente que só pode ser declarada, se houver requerimento do devedor. Aplicação à situação do art. 40, §§ 2º e 3º, da Lei nº 6.830/80. Recurso provido. Na seqüência, dá-se provimento ao recurso especial. AgRgAI 503.946/PE, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado. j. 26.08.2003. DJU I de 22.09.2003. In: MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 307.

4.2.2 A constitucionalidade do parágrafo 4º do artigo 40 da LEF

Logo após a promulgação da Lei 11.051/2004, a qual acrescentou o parágrafo 4º ao art. 40 da LEF, levantaram-se vozes a respeito da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal. Para esta doutrina, a inconstitucionalidade está no fato da Constituição Federal de 1988 reservar o tema prescrição para o domínio privativo da Lei Complementar.⁶⁵ Sendo assim, somente essa espécie legislativa poderia tratar da questão.

Entretanto, a posição majoritária da doutrina, bem como a jurisprudência do STJ, tem entendido que a referida norma é sim constitucional. O art. 40, § 4º da LEF não trata de prazos prescricionais, alterando o modo em se dá a sua contagem ou prazos prescricionais, por exemplo. O dispositivo em questão limitou-se a dispor sobre matéria de direito processual civil.⁶⁶

Nesta linha de raciocínio, o STJ tem afirmado que, para que o dispositivo seja constitucional, este deve ser interpretado em consonância com o art. 174 do CTN, ou seja, segundo este entendimento, a prescrição mantém-se suspensa por um ano, período este a que se refere o art. 40, § 2º, da LEF, mas que o lustro prescricional reinicia-se tão logo findo o prazo de suspensão da execução, com o conseqüente arquivamento da mesma.⁶⁷

Refendando esse posicionamento, a Primeira Seção do STJ editou em 12.12.2005, o enunciado do verbete da Súmula 314, o qual chancela esse entendimento:

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

⁶⁵ FREIRE, Eugênia Maria Nascimento. Prescrição intercorrente no direito tributário. p. 09-12. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/22257>>. Acesso em: 29 jan. 2011. HARADA, op. cit., p. 02-03.

⁶⁶ SABBAG, op. cit., p. 758.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 306. Para a posição do STJ, ver: Ementa: Tributário. Execução fiscal. Prescrição intercorrente. Lei de execuções fiscais. Código Tributário Nacional. Prevalência das disposições recepcionadas com status de lei complementar. Precedentes. Pacificou-se no STJ o entendimento de que o artigo 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no artigo 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, "b" da CF. Em consequência, o artigo 40 da Lei nº 6.830/80 por não prevalecer sobre o CTN sofre os limites impostos pelo artigo 174 do referido Ordenamento Tributário. Assim, após o transcurso de um quinquênio, marcado pela contumácia fazendária, impõe-se a decretação da prescrição intercorrente, consoante entendimento sumulado. AGREsp 418.162/RO, Rel. Min. Luiz Fux. j. 17.10.2002. DJU 11/11/2002.

Ementa: Agravo em Recurso Especial – Processual civil e tributário – Execução fiscal – Suspensão – Prescrição intercorrente. A aplicação do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF) se sujeita aos limites impostos pelo art. 174 do CTN. Assim, após o transcurso do prazo quinquenal sem a manifestação da Fazenda Pública, impõe-se a decretação da prescrição intercorrente. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. AgRg no REsp Nº 439.560/RO. Rel. Min. Paulo Medina. j. 11.03.2003. DJU I de 14.04.2003.

Por fim, cabe transcrevermos as palavras do Ministro do STJ, Luís Fux no AgRgREsp 756.739/SP-2005:

Permitir à Fazenda manter latente relação processual inócua, sem citação e com prescrição intercorrente evidente, é conspirar contra os princípios gerais de direito, segundo os quais as obrigações nasceram para serem extintas e o processo deve representar um instrumento de realização da justiça.⁶⁸

4.2.3 Últimas resistências

Uma das últimas resistências à aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo judicial tributário vem do eminente tributarista Eurico Marcos Diniz de Santi,⁶⁹ para quem

O objeto da prescrição é a relação jurídica que se estabelece entre Fisco e Estado-Juiz, nada tem a ver com a relação angular formada na composição do processo. Portanto, a prescrição extingue o direito de ação, e não o processo de execução fiscal, que é decorrente do exercício do direito de ação.⁷⁰

Para esse autor, os defensores da prescrição intercorrente estariam confundindo interrupção com reinício. Ele afirma que a interrupção “simplesmente corta a contagem do prazo de prescrição, interrompendo o seu fluxo pelo simples fato de reconhecer como pressuposto da citação o efetivo exercício do direito de ação”. Ainda nesta linha de pensamento: “Para que continuar o curso do prazo extintivo do direito de ação se esta já foi exercida!”⁷¹ Adotando-se esta linha de pensamento, a ação se consumaria pelo simples ajuizamento da demanda, não podendo mais a partir deste ponto se cogitar em prescrição, pois esta já não possuiria objeto, não sendo mais causa hábil para a extinção do processo.

Respondendo às críticas ao seu posicionamento, em especial seu tratamento ao problema da execução fiscal durar para sempre, de Santi afirma que a questão é problema do processo e não do direito de ação. Por este motivo, não acredita na existência da prescrição intercorrente para solução do tema:

Não se trata, portanto, de “prescrição indefinida”, mas de duração indefinida do processo, matéria que refoge ao tema da prescrição. Nem se pode pretender oferecer pela via da prescrição “segurança jurídica aos litigantes”; a segurança jurídica dos litigantes no processo está na certeza da prestação jurisdicional, segundo os princípios constitucionais informadores do processo, não no problema da duração do processo. Tampouco, quadra pensar uma “injustificável exceção ao princípio geral da imprescritibilidade das obrigações”, pois a prescrição incide

⁶⁸ SABBAG, op. cit., p. 758.

⁶⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. Apud TONIOLO, op. cit., p. 89-90.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 89-90, 240.

⁷¹ *Ibid.*, p. 90, 240-241.

sobre o direito de ação, e não sobre obrigações nem sobre o processo que se instaura em decorrência do exercício desse direito e da realização da citação. É disso que trata o art. 156, V do CTN, ou seja, da extinção do direito de ação, que tem como consequência a extinção do crédito.⁷²

Porém, como lembra Ernesto Toniolo, a conclusão de Eurico de Santi assenta-se sobre duas premissas falsas: 1 – que o objeto da prescrição seria a extinção da ação, defendida pela superada corrente imanentista, em vista de uma interpretação literal do art. 174 do CTN; 2 – que a ação se resume ao simples ato da propositura da demanda por parte do autor, esquecendo-se dos demais poderes, faculdades e deveres do autor da demanda, os quais devem ser exercitados durante todo processo.⁷³ Por estes motivos, essa posição, *data maxima venia*, não encontrou respaldo, nem repercutiu, na doutrina majoritária e na jurisprudência pátria.

Considerações finais

Ao fim desse artigo, ficou demonstrado os novos e atuais delineamentos do instituto jurídico da prescrição no Direito Brasileiro, mais especialmente no direito tributário pátrio. Foi exposta a necessidade dos legisladores e hermeneutas de se adequarem a esse novo paradigma construído dentro do ordenamento jurídico nacional.

Tal movimento torna-se necessário e urgente, com vistas à aplicação de importantes valores jurídicos e constitucionais, tais como a segurança jurídica, a estabilização das relações jurídicas, o da prescritibilidade das obrigações, o da razoável duração do processo, este último incorporado à Constituição brasileira pela Emenda Constitucional 45/2004, bem como a proteção da garantia da dignidade da pessoa humana (no caso do devedor pessoa física).

O intérprete da norma, ao aplicar as normas relativas à prescrição no caso concreto, deve certificar-se de que o instituto esteja em consonância com as normas erigidas na Constituição Federal, harmonizando sua interpretação com o sistema jurídico em seu todo. Isso se torna mais relevante ao se levar em conta a referida mudança de paradigma sofrida pela prescrição, em que se inverteu a clássica regra pela qual se atribuía ao devedor o ônus de suscitar a exceção da prescrição, tornando-se a partir de então matéria passível de ser conhecida de ofício pelo juiz, em nome dos valores acima expostos. Não era mais desejável que se dependesse apenas da vontade do devedor em invocar sua aplicação, negando ao julgador a possibilidade de conhecer de ofício da prescrição. Assim, é louvável a radical transformação empreendida pelo legislador brasileiro, potencializando a vocação da prescrição ao realizar na máxima medida possível valores constitucionais.

⁷² Ibid., p. 90, 236.

⁷³ TONIOLO, op.cit., p. 90.

Além disso, a aplicação da prescrição intercorrente em sede do processo judicial tributário significa impor uma maior eficiência à administração fiscal e ao Poder Judiciário, ao possibilitar a extinção de milhares de execuções fiscais frustradas, nas quais o fisco não tem a menor possibilidade de receber algo de seus créditos e que abarrotam o sistema judiciário. Com isso, não só o exercício da prestação jurisdicional é liberado para os casos onde realmente apresenta-se útil e necessária, como se vê um aumento da capacidade do fisco em buscar os créditos em que realmente tem chance de receber alguma coisa.

Deve-se entender a prescrição intercorrente como decorrência da inércia do autor, em sede de ação de execução fiscal, regida pela Lei 6.830/80, ao deixar de praticar todos os atos referentes à condição de autor da execução fiscal, ou como resultado prático do fato de não ter sido encontrado o devedor, ou ainda do fato deste não ter bens passíveis de serem penhorados.

Ao ser abandonado o processo, ou ocorrerem as situações acima descritas, por 5 anos, a prescrição intercorrente deve ser reconhecida de ofício pelo juiz. Entretanto, deve o magistrado nessa circunstância oportunizar ao exequente a possibilidade de exercer a garantia constitucional do contraditório, para que esse possa arguir eventuais excludentes da aplicação da prescrição no caso concreto.

Por sua vez, o STJ, ao editar a Súmula 314, foi feliz ao harmonizar o direito do credor à tutela executória com o valor constitucional da segurança jurídica, ao superar todas as polêmica geradas com a nova redação do art. 40 da LEF.

Em relação a suspensão do processo pelo prazo de um ano, quando não encontrados bens penhoráveis, sem que corra a prescrição nesse período, conforme previsto no art. 40 e seus parágrafos, da LEF, embora possa ser vista como um marcador temporal para o *dies ad quo* do lustro prescricional, acabou por ser maculado, ao se mostrar como sendo, de fato, uma manobra do legislador para postergar a prescrição da ação executiva, indo de encontro à posição anterior da doutrina e da jurisprudência.

Quanto a aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, ela fica prejudicada pela posição tomada pelos tribunais superiores em relação ao tema. Entretanto, a ideia da ocorrência da preclusão no processo administrativo tributário afigura-se como uma solução para o problema, ao harmonizar as normas, a doutrina majoritária e a posição dominante na jurisprudência pátria.

Ao fim, fica demonstrado que os novos delineamentos do instituto da prescrição, em especial na sua forma intercorrente, são formas hábeis para a harmonização dos interesses do credor-fisco com a garantia da segurança jurídica e a estabilização das relações jurídicas, por parte do cidadão-contribuinte.

Referências

- ANDRADE, George de Souza Rodrigues. Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal: Análise dos principais fundamentos doutrinários e jurisprudenciais, e breves comentários. Disponível em: <www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/download/514/356>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- ALVES, Eliana Calmon. Prescrição na execução contra a Fazenda Pública. *BDJur*, Brasília, DF. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/8766>>. Acesso em: 28 out. 2010.
- BOTELHO, Carolina Ribeiro. Aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/255.pdf>>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Vade mecum. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. Lei 3.071, de 01 de janeiro de 1916. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L3071.htm>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Vade mecum. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Vade mecum. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. AgRgAI 506.604/SP. Rel. Min. Paulo Gallotti, 6ª Turma. Brasília. Julgado em 16.12.2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200300214067&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 149.932/SP. Rel. Min. Eduardo Ribeiro. 3ª Turma. Brasília. DJU de 09.12.1997. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199700688011&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 327.329/PE. Rel. Min. Salvo de Figueredo Teixeira. 4ª Turma, Brasília, DJU de 24.09.2001. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200100648475&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Sumula 106. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=364>>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Sumula 314. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=156>>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Sumula 150. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.aspx?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Sumula 264. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.aspx?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_201_300>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Sumula 327. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.aspx?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

- FEITOSA, Carlos Alves. A questão da “prescrição intercorrente” no processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, jun. 2003.
- FREIRE, Eugênia Maria Nascimento. Prescrição intercorrente no direito tributário. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/22257>>. Acesso em: 20 out. 2010.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 2002. Parte geral, v. 1.
- HARADA, Kiyoshi. Prescrição intercorrente na execução fiscal. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/188.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MINHOTO, Antônio Celso Baeta. Prescrição intercorrente no direito civil: Extinção da execução por inércia do credor. Disponível em: <www.professorchristiano.com.br/minhoto_prescintercorrente.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.
- PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, ago. 2001.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- THEODORO JR., Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 39. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. 1.
- TONIOLO, Ernesto José. *A prescrição intercorrente na execução fiscal fundada em crédito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br/index.php?local=Conteudo&menu=Menu_2&mid=190>. Acesso em: 29 jan. 2011.
- VOLKWEISS, Roque Joaquim. Decadência e prescrição em matéria tributária. *BDJur*, Brasília, DF. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/30964>>. Acesso em: 29 jan. 2011.

