

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
RDP CURSOS JURÍDICOS

FABRICIO RODRIGUES BELLIA

PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

SOROCABA

2013

FABRICIO RODRIGUES BELLIA

PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho apresentado como requisito para
obtenção de Certificado de Especialização
em Direito Tributário pelo Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários / RDP
Cursos Jurídicos

Orientador: Profº Rodrigo Dalla Pria

SOROCABA

2013

FABRICIO RODRIGUES BELLIA

PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho apresentado como requisito para
obtenção de Certificado de Especialização
em Direito Tributário pelo Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários / RDP
Cursos Jurídicos

Orientador: Profº Rodrigo Dalla Pria

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

_____ / _ / _

_____ / _ / _

_____ / _ / _

RESUMO

A presente obra demonstra a ocorrência do instituto da prescrição no direito tributário, baseando-se em pesquisas na área da jurisprudência, doutrina e legislação pertinente, demonstrando o início do prazo prescricional, causas interruptivas e suspensivas de sua contagem, término, sua natureza extintiva, competência para legislar sobre a matéria e concluindo a obra trazendo a questão do prazo prescricional para restituição a restituição de tributos e demonstrando a não mais ocorrência da tese dos cinco mais cinco em virtude da inovação da lei complementar 118/05. Antes da abordagem do tema, foram trazidas noções básicas de conceitos ligados a prescrição, como o obrigação tributária, crédito tributário, lançamento, sendo este o marco inicial do prazo prescricional, bem como as modalidades de lançamento, além de uma breve síntese diferenciando a prescrição do direito privado, a qual extingue a pretensão, com a prescrição do direito tributário que extingue o próprio crédito tributário.

Palavras-chave: Prescrição. Direito Tributário

ABSTRACT

This work demonstrates the occurrence of the statutes of limitation in tax law, based on research in the area of jurisprudence, doctrine and legislation, demonstrating the beginning of the limitations period, interruptive and suspensive causes, count deadline, its nature extinctive, competence to legislate on the matter and concluded the work by bringing the issue of statute of limitations for refund of taxes, showing the no more occurrence of five plus five argument because the innovation of the supplementary law 118/05. Before addressing the issue, it was brought some basic concepts related to statute of limitation, as the tax liability, tax credits, levy of taxes, which is the first milestone of the statute of limitations, as well as the modalities of levy, plus a brief summary differentiating prescription in private law, which extinguishes the claim, with the limitation of the tax law that abolishes the tax credit itself.

Key-words: Statute of limitation, Tax Law

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. CONCEITOS LIGADOS AO ESTUDO DA PRESCRIÇÃO	8
2.1 Obrigação tributária	8
2.2 O crédito tributário.....	9
2.3 Lançamento Tributário.....	10
2.3.1 Definição.....	11
2.3.2 As modalidades de lançamento.....	12
3. DA PRESCRIÇÃO.....	14
3.1 Prescrição No Direito Privado	14
3.2 Prescrição No Direito Tributário	14
4. PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM A PRESCRIÇÃO	16
5. A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA EM MATÉRIA DE PRESCRIÇÃO	18
6. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	20
7. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	25
8. A INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO.....	26
9. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE	28
9.1 As hipóteses previstas no inc. I do art. 168 do CTN.....	29
9.2 A hipótese do inciso II do art. 168 do CTN.....	29
9.3 A hipótese do artigo 169 do CTN	30
10. CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como intuito demonstrar as hipóteses de ocorrência da prescrição no direito Tributário.

A relevância do tema está no fato de que os prazos, as datas e o fluxo do tempo sempre assumiram grande importância no curso das atividades na vida do homem. Essas atividades estão vinculadas ao curso de tempo previamente previsto.

No direito Tributário, a Constituição Federal de 1988 nos remete a lei complementar para regulamentar o instituto da prescrição.

Assim sendo, as regras gerais a respeito da prescrição encontram-se no Código Tributário Nacional, tratadas como forma de extinção do crédito tributário, que visa unificar os procedimentos e trazer segurança jurídica a matéria.

Entretanto, as normas dispostas nesse Código vêm dando margem a diferentes interpretações, bem como com a inovação trazida pela lei complementar 118/05 que trouxe alterações referente a matéria, as quais serão apresentadas neste trabalho.

Como alicerce preliminar ao ingresso no objeto desse trabalho, imperioso trazer à baila as principais informações de obrigação tributária, crédito tributário e o lançamento tributário.

Para discorrer sobre o tema, foi utilizado, além da vasta bibliografia relacionada, a exegese da Lei 5.172/66, Leis Ordinárias 6.830/80 e 11.280/06, bem como a Lei complementar nº 118/05, além da análise de decisões jurisprudenciais emitidas pelo Superior Tribunal de Justiça pertinentes à matéria.

Em vista disso, objetiva-se fazer uma análise desse instituto, demonstrando sua aplicabilidade no direito tributário, desde a data em que Código Tributário Nacional entrou em vigor até as recentes alterações surgidas no sistema jurídico brasileiro.

2. CONCEITOS LIGADOS AO ESTUDO DA PRESCRIÇÃO

Antes de tratar do instituto da prescrição, que, na forma do Código Tributário Nacional, lei 5.172/66, de 25.10.1966, é causa extintiva do crédito tributário, será elucidado o que vem a ser o crédito tributário e qual sua relevância. Iniciará pelo conceito de obrigação tributária, indo até o conceito de lançamento tributário e suas modalidades.

2.1 Obrigação tributária

Obrigação é o conceito do direito privado e significa também uma relação jurídica entre o credor e o devedor, respectivamente sujeito ativo e sujeito passivo.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional dispõe que:

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

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

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

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

A obrigação tributária não se difere conceitualmente das obrigações em geral, sendo, na definição simples de Rubens Gomes de Souza:

O poder jurídico, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa

(objeto da obrigação), nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).¹

Assim sendo, temos que destacar sua natureza jurídica de obrigação ex lege, isto é, derivada da lei.

Na obrigação tributária identificamos como elementos o sujeito ativo e sujeito passivo. No caso da substituição tributária temos a figura do responsável, tendo também como outros exemplos de sujeição passiva indireta o substituto, o sucessor e o devedor solidário.

O objeto de uma obrigação é a prestação que o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo. Em se tratando de obrigação principal, seu objeto será o pagamento do tributo. Em se tratando de obrigação acessória, temos as prestações positivas ou negativas.

A discussão quanto ao tema gira em torno quanto ao nascimento da obrigação tributária, ou seja, o momento em que se constitui o vínculo jurídico entre credor e devedor, em que momento nasce a obrigação tributária.

De forma esclarecedora, Hugo de Brito Machado (2002) explana que a obrigação existe abstratamente na lei, através da definição de hipótese de incidência tributária e se concretiza com a ocorrência do fato gerador, que se formaliza através do lançamento, que se trata do procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

2.2 O crédito tributário

O Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹ SOUZA. Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributário; obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, 131

Segundo José Souto Maior Borges: “O crédito tributário nada mais é do que um reflexo da obrigação tributária.”²

Acerca da origem do crédito tributário, Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 363) elucida:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regramatriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo.

Na conclusão de Margarete Gonçalves Barsani:

Crédito tributário é o direito de crédito da Fazenda Pública, que surge com a ocorrência do fato gerador, sempre instituído em Lei, que para se tornar líquido, certo e exigível, necessita ser lançado.³

Para finalizar o tema, temos o entendimento do ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, que é o objeto da relação obrigacional (MACHADO, 2002, p. 151).

2.3 Lançamento Tributário

² BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1981, 181

³ BARSANI, Margarete Gonçalves. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 19

2.3.1 Definição

O Código Tributário Nacional assim dispõe sobre lançamento, art. 142:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como podemos observar, a obrigação tributária está prevista em abstrato na lei tributária, se concretiza com a ocorrência do fato gerador e é individualizada pelo lançamento.

Assim, temos a definição doutrinária do lançamento como:

Ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios – extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.⁴

Embora o artigo 142 do Código Tributário Nacional diga que o lançamento é um procedimento administrativo, outra vertente doutrinária pauta-se na caracterização do lançamento como ato administrativo.

Além disso, existe também uma grande discussão doutrinária no sentido de saber se sua natureza é de ato jurídico constitutivo ou declaratório.

⁴ DERZI, Misael Abreu Machado. Comentários ao Código Tributário Nacional. Carlos Velder do Nascimento et al. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.355.

A presente obra não tem interesse em discorrer sobre o tema e esgotar o assunto, pois no tocante ao prazo prescricional, o importante e necessário de se ter o conhecimento são as modalidades de lançamento.

A relevância do lançamento está no fato que ele é o momento que separa a decadência da prescrição, ou seja, até cogitarmos o lançamento, está correndo o prazo decadencial, após o lançamento e verificada a constituição definitiva do crédito, o prazo em curso será o prescricional.

2.3.2 As modalidades de lançamento

De acordo com o Código Tributário Nacional existem três modalidades diferentes de lançamento. No artigo 147 encontramos o lançamento por declaração, no artigo 149 o lançamento de ofício e no artigo 150 está o lançamento por homologação.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho:

As modalidades de lançamento descritas no código revelam, apenas, singularidades procedimentais e o procedimento não é a essência do ato. É possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda. Desde que a autoridade administrativa tenha em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e a identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes para efetuar o lançamento independentemente de quaisquer outras providências suplementares.⁵

No lançamento por declaração, bem como no lançamento por homologação, há o dever do sujeito passivo colaborar com a administração. Nem por isso o lançamento deixa de ser ato privativo da autoridade administrativa, conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

No lançamento direto ou de ofício, o sujeito passivo não participa, pois todos os procedimentos preparatórios são realizados pela Administração apenas.

⁵ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva, 2000, p.421.

Portanto, realizado o lançamento, não havendo recurso e transcorrido o prazo para pagamento, já sendo possível ser exigido pelo fisco, está em curso o prazo prescricional. Onde finaliza o prazo decadencial inicia-se o prazo prescricional.

3. DA PRESCRIÇÃO

A prescrição é um instituto que foi criado no direito positivo com o propósito de satisfazer a necessidade da sociedade de segurança jurídica para a realização de negócios.

A expressão prescrição vem do latim *praescriptio* (do verbo *prescribere*, de *prae* + *scribere*, escrever antes do começo). Vem desde a sabedoria popular do Direito Romano o princípio que rege a prescrição, com a famosa frase de que o direito não socorre aos que dormem.

No objetivo entendimento do ilustre doutrinador Ricardo Alexandre, verificamos que:

Opera-se a prescrição quando a Fazenda Pública não propõe, no prazo legalmente estipulado, a ação de execução fiscal para obter a satisfação coativa do crédito tributário.⁶

3.1 Prescrição No Direito Privado

No direito privado, a prescrição está vinculada à exigibilidade do direito e uma vez não exercida no prazo determinado em lei, deixa de ser exigível o direito, mas ele continua a existir, sem, contudo, poder ser exigido, ficando a critério do devedor seu adimplemento.

Assim, por exemplo, no caso de uma dívida prescrita, o credor não poderá exigir o seu pagamento, porém, se o devedor desejar, poderá pagá-la, posto que a dívida não deixa de existir.

Ato contínuo, no caso de direito prescrito que é buscado judicialmente, o juiz julgará extinto o processo com julgamento de mérito, com fundamento na prescrição, não sendo possível a propositura de uma nova ação.

3.2 Prescrição No Direito Tributário

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 3. ed. rev. São Paulo: Método, 2009, p. 449

Consoante a dicção do art. 174 do Código Tributário Nacional, o prazo de prescrição é de cinco anos, iniciando sua contagem da data da constituição definitiva do crédito tributário.

Quando o fisco notifica o sujeito passivo, o crédito está constituído. Entretanto, em face das garantias do contraditório e ampla defesa, é possível ocorrer a impugnação ao lançamento efetuado.

Pode-se afirmar que, nessa hipótese, o débito ainda não está definitivamente concluído. Tem-se uma situação em que não se conta decadência e nem prescrição. Somente da conclusão do processo administrativo fiscal e ultrapassado o prazo para pagamento do crédito tributário, começa a fluir o prazo prescricional, estando assim definitivamente constituído o crédito tributário.

Diferentemente do demonstrado no âmbito do Direito Privado, no direito tributário brasileiro, a prescrição tem natureza exclusivamente extintiva, conforme regra expressa no art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

É regra estabelecida no artigo 109 do CTN que o direito tributário pode se utilizar de institutos do Direito Privado, porém com efeitos próprios. Hipótese essa que ocorre com a prescrição, que apesar de nascida no campo do direito civil, quando aplicado no direito tributário, possui características próprias.

Enquanto no Direito Civil a prescrição extingue a pretensão, no Direito Tributário, com a ocorrência da prescrição, extingue-se o próprio crédito tributário.

4. PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM A PRESCRIÇÃO

Dentre os diversos princípios que norteiam o Direito Tributário, no tocante ao instituto da prescrição, podemos destacar o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica é de extrema relevância para que o cidadão possa prever o resultado de sua conduta e tenha tranquilidade no planejamento de suas ações.

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi:

A segurança Jurídica é um valor fundamental que o ordenamento jurídico persegue. O direito em si não apresenta essa segurança. Muito pelo contrário, o direito convive com o risco, com a insegurança: todas as normas jurídicas infraconstitucionais e constitucionais são, com exceção das chamadas cláusulas pétreas e das normas individuais concretas que recebem o efeito da coisa julgada, suscetíveis de alteração, seja mediante controle jurisdicional, seja mediante o exercício da competência legislativa, judicial e administrativa. Por isso a determinação do direito só é aferível no horizonte do presente. A segurança jurídica do futuro é garantir a estabilidade jurídica do presente que se torna passado.⁷

A segurança jurídica está intimamente ligada a segurança jurídica pois o contribuinte tem que saber até quando o Estado tem o direito de exigir o crédito tributário através da Execução Fiscal.

O princípio da legalidade também está ligado ao instituto da prescrição, trata-se do princípio Constitucional geral de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Assim, apenas a lei é o veículo pelo qual se pode instituir ou majorar tributos.

Se a instituição tem que estar prevista em lei, a extinção da mesma forma não pode ficar ao livre arbítrio da Administração.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 2001, p. 79

Quanto à prescrição, a própria Constituição colocou como matéria de lei complementar, o que significa que não é qualquer lei que pode dispor do assunto, nos remetendo assim ao Código Tributário Nacional.

5. A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA EM MATÉRIA DE PRESCRIÇÃO

Competência é a regra que dá à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de editar leis.

No campo do Direito Tributário, vemos que a Constituição Federal atribui aos entes federativos competência para criar tributos através de lei, conforme determina o princípio da legalidade.

Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho temos que:

Várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas. A União, os Estados-Membros, O Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estados Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.⁸

Quanto ao tema, importante demonstrar o que assevera nossa Constituição Federal sobre o assunto:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.67.

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, foi instituído como lei ordinária pois não existia a lei complementar no processo legislativo constitucional vigente na época. Assim sendo, depois da chegada da Constituição de 1967, a doutrina e a jurisprudência passaram a entender que essa Lei Ordinária tinha natureza de Lei complementar, pois a matéria por ela tratada só poderia ser carreada por lei complementar.

Portanto, o Código Tributário Nacional, formalmente criado como Lei Ordinária, sendo, materialmente, Lei Complementar, é ainda hoje a nossa principal fonte de regras sobre a prescrição no direito tributário.

6. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A prescrição intercorrente é verificada na hipótese de restar paralisado o feito, por mais de 05 (cinco) anos, em decorrência da inércia do exequente, Fazenda Pública, em proceder às medidas necessárias à obtenção de êxito no processo executivo.

A fim de evitar a protelação da execução fiscal por tempo indeterminado é que se tem a prescrição intercorrente como instrumento legal.

Trata-se de instrumento hábil e eficaz para o controle da atividade administrativa, a qual, diante de um comportamento desidioso, poderá ser penalizada com a perda do crédito tributário, servindo, portanto, como instrumento de controle para a eficiência do serviço público.

Durante a vigência da Lei 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais, existia o entendimento da não ocorrência da prescrição intercorrente na execução fiscal, com fundamento no artigo 40, § 2º e 3º. Assim dispõe o artigo:

Art. 40.(...)

§ 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.

Todavia, o art. 40, § 3º, da Lei 6.830/80, que trata da eterna suspensão do prazo prescricional, não é compatível com o art. 174 do Código Tributário Nacional e, por isso, não tem aplicação na área tributária. A doutrina andou bem em discorrer sobre sua inconstitucionalidade.

Há de se haver compatibilidade do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais com o art. 174 do CTN. Nesse entendimento, conforme os dizeres do Ministro Luiz 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 do direito, segundo os quais as obrigações nasceram para serem extintas e o processo deve representar um instrumento de realização da justiça.”

Além do mais, a Lei de Execuções Fiscais, por ser uma lei ordinária, jamais poderia confrontar com uma norma de lei complementar, o Código Tributário Nacional, pois a prescrição é norma geral de Direito Tributário sob reserva de lei complementar.

Discorrido sobre a ocorrência da prescrição intercorrente na execução fiscal, importante demonstrar em que circunstâncias ela ocorre.

A primeira hipótese da sua ocorrência se dá quando o devedor é citado e não tem bens para penhorar, o prazo de prescrição fica suspenso por um ano. O juiz ordena o arquivamento dos autos. Depois desse período, começa a correr os cinco anos até ocorrência da prescrição intercorrente, que já pode ser decreta de ofício pelo Juiz do executório, desde a vigência da lei que modificou a aplicação do instituto prescricional, impondo segurança jurídica aos litigantes.

O tema já foi objeto de Súmula do colendo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, de número 314, que encerrou qualquer discussão sobre o tema ao afirmar que: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente."

Com relação a lei que modificou a aplicação do instituto prescricional, trata-se da lei número 11.051/04, de 30 de dezembro de 2004, que possibilitou ao juiz da execução o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente. Possui fundamento também na lei 11.280/06, que alterou o artigo 219, § 5º do Código de Processo Civil, passando a vigorar da seguinte forma: Art. 219, §5º: "O juiz pronunciará de ofício a prescrição."

A contagem do prazo na forma demonstrada pela súmula 314 do STJ ocorre também nos processos arquivados por força da lei 10.522/02, que versa sobre o arquivamento sem baixa do processo, mediante requerimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, das execuções fiscais de valor consolidado até R\$ 10.000,00.

Por fim, cabe trazer à baila o tema abordado na doutrina de Leandro Paulsen, sobre a extinção da execução fiscal por abandono. Segundo seu entendimento, não é incompatível com a execução fiscal a extinção por abandono. Ocorre quando quando a Fazenda Pública, abandonando a execução fiscal, dará ensejo à prescrição intercorrente, em razão da paralisação superior a um quinquênio legal.

Nesse sentido, segue entendimento do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. FEITO PARALISADO HÁ MAIS DE 5 ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. ART. 219, § 5º, DO CPC (REDAÇÃO DA LEI Nº 11.280/2006). DIREITO SUPERVENIENTE E INTERTEMPORAL.

1. Tratam os autos de agravo de instrumento interposto pelo Município de Porto Alegre em face de decisão proferida pelo Juízo da 8ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre que, reconhecendo a prescrição parcial determinou a extinção do processo executivo referente ao exercício de 1999. O relator do agravo, monocraticamente, confirmou a sentença e negou provimento ao recurso. Inconformado, o Município de Porto Alegre interpôs agravo interno. O acórdão, à unanimidade, negou provimento ao apelo nos termos da decisão monocrática, acrescentando que não se trata apenas de direito patrimonial exclusivo como o regido pelo § 5º, do art. 219 do CPC, porquanto atingido o crédito pela prescrição, questões de ordem pública, como as condições da ação, surgem e podem ser suscitadas *ex officio* em qualquer grau de jurisdição. O município sustenta como fundamento para o recurso especial: a) a decisão atacada deve ser reformada visto que o juiz não pode, de ofício, e neste caso, declarar a prescrição do crédito tributário; b) não foram verificados pressupostos fáticos suficientes, como o conhecimento da data em que se operou a prescrição do crédito. Contra-razões ao recurso especial às fls. alegando, em síntese, que: a) as supostas violações da legislação federal não foram devidamente arrazoadas, sendo aplicável à hipótese a Súmula 284/STF; b) a reforma da decisão **a quo** demandaria reexame fático-probatório; c) está prescrito o crédito tributário, já que entre a constituição deste, por lançamento direto (IPTU), e a citação do executado, que só ocorreu em 2004 decorreu-se mais de 5 (cinco) anos; d) o ato processual constante na fl. 16v. não representa citação válida.

2. Vinha entendendo, com base em inúmeros precedentes desta Corte, pelo reconhecimento da possibilidade da decretação da prescrição intercorrente, mesmo que de ofício, visto que:

- O art. 40 da Lei nº 6.830/80, nos termos em que admitido no ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174 do CTN.

- Repugnam os princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. Assim, após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo-se segurança jurídica aos litigantes.

- Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174 do CTN, nele não incluídos os do artigo 40 da Lei nº 6.830/80. Há de ser sempre lembrado que o art. 174 do CTN tem natureza de lei complementar.

3. Empós, a 1ª Turma do STJ reconsiderou seu entendimento no sentido de que o nosso ordenamento jurídico material e formal não admite, em se tratando de direitos patrimoniais, a decretação, de ofício, da prescrição.

4. Correlatamente, o art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/80 foi alterado pela Lei nº 11.051/04, passando a vigorar desta forma: “*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.”

5. Porém, com o advento da Lei nº 11.280, de 16/02/06, com vigência a partir de 17/05/06, o art. 219, § 5º, do CPC, alterando, de modo incisivo e substancial, os comandos normativos supra, passou a vigor com a seguinte redação: “O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição”.

6. *Id est*, para ser decretada a prescrição de ofício pelo juiz, basta que se verifique a sua ocorrência, não mais importando se refere-se a direitos patrimoniais ou não, e desprezando-se a oitiva da Fazenda Pública. Concedeu-se ao magistrado, portanto, a possibilidade de, ao se deparar com o decurso do lapso temporal prescricional, declarar, *ipso facto*, a inexigibilidade do direito trazido à sua cognição.

7. Por ser matéria de ordem pública, a prescrição há de ser decretada de imediato, mesmo que não tenha sido debatida nas instâncias ordinárias. *In casu*, tem-se direito superveniente que não se prende a direito substancial, devendo-se aplicar, imediatamente, a nova lei processual.

8. “*Tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso, cabendo ao juiz da execução decidir a respeito da sua incidência, por analogia, à hipótese dos autos*” (REsp nº 814696/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10/04/2006).

9. Execução fiscal paralísada há mais de 5 (cinco) anos. Prescrição intercorrente declarada.

10. Recurso improvido.

"PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXTINÇÃO DA DEMANDA POR ABANDONO. INÉRCIA DO EXEQÜENTE. SÚMULA 240/STJ. INAPLICABILIDADE AO CASO DOS AUTOS.

(...)

2. *Conforme o entendimento predominante na 1ª Seção do STJ, é possível a extinção do processo de execução fiscal com base no art. 267, III, do CPC, haja vista a possibilidade da sua aplicação subsidiária àquele procedimento. Precedentes.*

3. *'A inércia, frente à intimação pessoal do autor, configura abandono de causa, cabendo ao juiz determinar a extinção do processo, sem julgamento de mérito' (AgRg no REsp 719.893/RS, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 29.08.2005).*

4. *Inconcebível a exigência de requerimento do réu para que se possibilite a extinção do processo com fundamento no art. 267, III, do CPC, quando este sequer foi integrado à lide. Inaplicabilidade da Súmula 240/STJ. Doutrina e precedentes.*

5. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido."*

(REsp 670.680/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 21.11.2006, DJ 7.12.2006)

Todavia, conforme mencionado pelo próprio autor, o entendimento predominante é no sentido de se suspender o processo e em seguida arquivá-lo, ate que habilite o Magistrado a reconhecer a prescrição intercorrente nos termos do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais.

7. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Administração não pode, diretamente, invadir a esfera do patrimônio do sujeito passivo e subtrair um montante para satisfazer sua pretensão.

Para isso, deve-se inscrever o débito em dívida ativa e ajuizar uma ação de execução fiscal.

No entanto, conforme previsão do Código Tributário Nacional, existe casos em que a exigibilidade ficará suspensa, impedindo que o Fisco leve adiante as providências necessárias para exigir o crédito tributário.

Conforme dispõe o artigo 151 do Código Tributário Nacional, são modalidades suspensivas da exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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

Com exceção da moratória e do parcelamento, todas as outras modalidades são processuais, ou seja, relacionam-se a um processo em curso.

A prescrição somente irá se consumir se o crédito tributário for exigível durante os cinco anos. Nas hipóteses em que há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, suspende-se também a contagem do prazo prescricional.

O prazo prescricional deve ser contado a partir da data em que cessar a causa suspensiva. Todavia, se a suspensão da exigibilidade do crédito se der após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional será contado a partir da data da constituição do crédito, porém, será descontado o período de vigência da causa suspensiva.

8. A INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO

A interrupção do prazo prescricional significa a desconsideração do lapso de tempo já computado e o reinício da contagem.

As modalidades interruptivas são listadas no art. 174, parágrafo único, do CTN. São elas:

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.

Conforme podemos verificar no artigo em questão, houve alteração da interrupção da prescrição. O aplicado antes da lei complementar 118/05 era que somente a citação pessoal interrompia a prescrição. O entendimento atual, após o advento dessa lei, é que o despacho do juiz que interrompe o prazo.

Importante ressaltar que a regra do parágrafo primeiro do Código de Processo Civil, que diz que a interrupção da prescrição retroagirá a data da propositura da ação não tem aplicação, pois utiliza-se o quanto disposto no parágrafo único, inciso I, do artigo 174 do CTN.

O mesmo acontece com a lei 6.830 – Lei de Execuções Fiscais, que dispõe em seu artigo 8º, §2 que o despacho do juiz, que ordena a citação, interrompe a prescrição. Como já dissertado nessa obra, a Lei de Execuções Fiscais, por ser uma lei ordinária, jamais poderia confrontar com uma norma de lei complementar, o Código Tributário Nacional, pois a prescrição é norma geral de Direito Tributário sob reserva de lei complementar.

Ainda analisando o artigo 174 do CTN, verificamos que a interrupção da prescrição pode ocorrer por ação da Fazenda ou por ato do devedor reconhecendo seu débito.

No inciso IV, temos que o ato inequívoco, ainda que extrajudicial, no qual o devedor reconhece o débito interrompe a prescrição. O caso mais comum é o caso em que o devedor

solicita o parcelamento do débito, o que importa em confissão de dívida e interrompe o prazo prescricional, que recomeça a correr se o devedor deixar de pagar uma parcela.

A interrupção da prescrição em relação à pessoa jurídica atinge aquele a quem se imputa responsabilidade solidária ou subsidiária pelo débito. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA EM SITUAÇÃO IRREGULAR. CITAÇÃO DO SÓCIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. O Código Tributário Nacional, possuindo status de lei complementar, prevalece sobre as disposições constantes da Lei n. 6.830/80. Assim, a interrupção da prescrição dá-se pela citação pessoal do devedor nos termos do parágrafo único, inciso I, do art. 174 do Código, e não na forma estabelecida no art. 8º, § 2º, da lei mencionada.

2. O redirecionamento da ação executiva fiscal em face do sócio responsável pelo pagamento deve ser providenciado até cinco anos contados da citação da empresa devedora.

3. Recurso especial conhecido e improvido.

(REsp 205887 / RS; Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA; 2ª Turma; DJ 01/08/2005 p. 369 RSTJ vol. 196 p. 170)

Há de se anotar, porém, que há entendimento no sentido que a prescrição contra os dirigentes somente é contada a partir da constatação de que a pessoa jurídica não tem meios para satisfazer a execução.

9. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE

Assim como o instituto da prescrição corre contra a Administração, o mesmo acontece com o contribuinte que almeja recuperar créditos pagos à Fazenda Pública.

O Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Nessa esteira, caso o sujeito passivo pague o tributo de forma indevida, terá direito a repetição de indébito.

Neste caso, o sujeito passivo passa a ter um crédito diante da Fazenda Pública e para sua repetição também deve observar os prazos estabelecidos no CTN.

No entendimento de Hugo de Brito Machado:

O direito de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago extingue-se em cinco anos. Esse prazo é de prescrição, e começa a correr da data em que se extingue, definitivamente, o crédito tributário.⁹

9.1 As hipóteses previstas no inc. I do art. 168 do CTN

De acordo com essa norma, o início da contagem do prazo prescricional de cinco anos inicia-se a partir da extinção do crédito tributário.

Nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento de ofício ou misto, a extinção imediata do crédito tributário ocorre com o pagamento.

A controvérsia, durante muito tempo, restou no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. A dúvida era se o crédito estava extinto com o pagamento antecipado ou se somente ocorreria com a homologação do fisco, sendo expressa ou tácita.

Com o advento da lei complementar 118/05, de 09/02/2005, ficou interpretado que a extinção do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Dessa forma, ficou encerrada qualquer dúvida quanto ao momento da extinção do crédito tributário, ficando determinado que independente do tipo do lançamento, o prazo para repetição de indébito é de cinco anos do pagamento.

9.2 A hipótese do inciso II do art. 168 do CTN

Aqui temos a fixação de um prazo para o sujeito passivo pleitear a restituição total ou parcial do tributo que foi pago devidamente a uma decisão condenatória, administrativa ou judicial, que posteriormente foi anulada, revogada ou rescindida.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002, p. 178.

Assim, o prazo começa a ocorrer a partir do trânsito em julgado da decisão judicial definitiva, aplicando-se igualmente o prazo de 5 (cinco) anos.

9.3 A hipótese do artigo 169 do CTN

Esta é a hipótese na qual o sujeito passivo solicita administrativamente a restituição e esta lhe foi negada. Assim, terá o prazo de dois anos para ingressar em juízo.

Caso o sujeito passivo decida-se por pleitear diretamente em juízo a restituição, sem recorrer à via administrativa, deverá obedecer aos prazos previstos no art. 168, I, do CTN.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante todo o exposto, ficaram demonstradas as hipóteses de ocorrência da prescrição no direito tributário, a qual consoante a dicção do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, é causa de extinção do crédito tributário.

De acordo com o demonstrado, o tema se revela de extrema importância para trazer segurança as relações jurídicas.

Antes de apresentar o tema principal da presente obra, foram introduzidos conceitos básicos relacionados ao estudo do instituto da prescrição, abordando de forma bem sucinta o tema da obrigação tributária, trazendo a questão da relação jurídica entre o sujeito passivo e o sujeito ativo.

Ato contínuo, foram trazidas informações do crédito tributário, demonstrando que o crédito tributário é um reflexo da obrigação tributária. Trata-se do direito da Fazenda Pública exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo, que para ser líquido, certo e exigível necessita ser lançado.

O lançamento tributário mostra-se de extrema importância para entendimento do instituto da prescrição, pois ele é o marco que o separa da decadência.

No que diz respeito as modalidades de lançamento, o CTN descreve três hipóteses, quais sejam, lançamento por declaração, lançamento por declaração e lançamento por homologação, constituindo o crédito tributário.

Assim, realizado o lançamento, não havendo recurso e transcorrido o prazo para pagamento, já sendo possível ser exigido pelo fisco, está em curso o prazo prescricional. Onde finaliza o prazo decadencial inicia-se o prazo prescricional.

No tocante ao tema principal desse trabalho, que trata do instituto da prescrição, foi trazido a baila comparações entre o direito civil e o direito tributário.

No direito civil, ficou demonstrado que a prescrição está vinculada a exigibilidade do direito, na qual uma vez decorrido o prazo prescricional, o direito não pode mais ser exigido, muito embora não deixe de existir.

No direito tributário, a prescrição tem natureza exclusivamente extintiva, conforme regra expressa no art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Assim, enquanto no Direito Civil a prescrição extingue a pretensão, no Direito Tributário, com a ocorrência da prescrição, extingue-se o próprio crédito tributário.

Caso uma dívida prescrita entre particulares esteja prescrita e o devedor, por desejo pessoal, efetuar o pagamento, essa não poderá ser restituída, pois a dívida ainda existia, o que tinha sido atingido pela prescrição era a pretensão.

No direito tributário, caso ocorra o pagamento de dívida prescrita, poderá ser pleiteado a repetição do indébito, uma vez que a dívida encontrava-se extinta.

Foram abordados os princípios da legalidade e da segurança jurídica estão ligados a questão da prescrição. No primeiro, verificamos que o instituto está sujeito ao quanto determinado pelo CTN, que atribui cause extintiva ao crédito tributário. No segundo, verificamos o prazo para que o fisco possa cobra e o contribuinte restituir valores, trazendo estabilidade nas relações.

Quanto à competência legislativa em matéria de prescrição, a Constituição conferiu a Lei Complementar competência para dispor sobre o assunto, não sendo permitidas lei ordinárias disporem de forma contrária aos seus artigos.

Em relação a prescrição intercorrente, foi demonstrado as suas hipóteses de ocorrência, demonstrando o prazo de um ano de suspensão, passando a partir daí correr o prazo prescricional de 5 (cinco) anos, sendo este o tema da súmula 314 do STJ.

Ficou demonstrado a hipótese de ocorrência da prescrição por abandono dos autos por período superior a 5 anos, como também o deve do juiz declara a prescrição intercorrente de ofício, com as alterações trazidas pela lei 11.051, de 30 de dezembro de 2004.

No tocante as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme artigo 151, do CTN, suspende-se também o prazo prescricional.

Em relação ao prazo prescricional interrompido, nas hipóteses do art. 174 do CTN, parágrafo único, reinicia-se a contagem do prazo, uma vez cessada a causa interruptiva. Ficou demonstrado alteração com relação a uma das hipóteses de interrupção. Antigamente ocorria com a citação pessoal do devedor, porém, após a alteração da lei complementar 118/05, ficou determinado que essa hipótese ocorre com o despacho que determina a citação do executado.

Por último, há também o caso da ocorrência do prazo prescricional para o contribuinte recuperar créditos pagos à Fazenda Pública. Constituem-se hipóteses previstas nos artigos 168 e 169 do CTN, possuindo prazo de 5 e 2 anos respectivamente.

Ficou demonstrado que tais prazos, na atualidade, são respeitados. Nos anos 90 foi acatada a tese dos cinco mais cinco (cinco para homologar e cinco para restituir).

Porém, com o advento da Lei complementar 118/05 essa tese caiu, pois ficou determinado que a partir do pagamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no pagamento antecipado.

Já o artigo 169 trabalha com a hipótese em que o contribuinte solicitou a restituição administrativamente. A partir dessa decisão, terá o prazo de 2 anos para ingressar em juízo.

Dessa forma, concluí-se o presente trabalho, tendo sido trazido à baila questões referentes ao direito tributário, as divergências no entendimento no CTN e as alterações trazidas por leis posteriores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 3. ed. rev. São Paulo: Método, 2009.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BARSANI, Margarete Gonçalves. Decadência e Prescrição no Dir. Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário: atualizado com as Emendas Constitucionais nos 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-99, 29, de 13-9-00, 31, de 18-12-00, 32, de 11-9-01 e 33, de 11-12-01. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo:Malheiros, 2002.
- PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6. Ed. Rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2002.