

**RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR
PARA DISPOR SOBRE PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
ANÁLISE DO RE 636.562- SC**

Renata Elaine Silva Ricetti Marques¹

1. INTRODUÇÃO

Este breve artigo discorrerá sobre o modo pelo qual as normas sobre prescrição intercorrente devem ser introduzidas no ordenamento jurídico tributário, bem como acerca da inconstitucionalidade do artigo 40 (para crédito de natureza tributária) da Lei ordinária n.º. 6.830, de 22 de setembro de 1980 – Lei de Execução Fiscal – LEF.

1. Pós-Doutora em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo- USP; Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP; Especialista pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET); Coordenadora e Professora do Curso de Pós-Graduação lato sensu em direito Tributário da Escola Paulista de Direito (EPD), Coordenadora e Professora dos cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da ATAME (Cuiabá e Brasília). Professora convidada dos Cursos de Pós-graduação do IBET e da PUC/COGEAE. Presidente do Instituto Acadêmico de Direito Tributário e Empresa - IADT. Membro da Comissão de Direito Constitucional e Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Subseção de Pinheiros. Advogada

O entendimento sobre a matéria nunca foi pacífico, tanto que vem sendo objeto de debates de alto nível por toda comunidade jurídica que se aventura a opinar sobre o tema.

O assunto não é novo, mas ganhou recentes contornos após a declaração de inconstitucionalidade do artigo 40 “caput” e parágrafo 4º, da Lei n.6.830/80, proferida pelo TRF da 4ª Região, na Arguição de Inconstitucionalidade requerida nos autos do processo n.º. 0004671-46.2003.404.7200, sob o fundamento de que o referido dispositivo invadiu a competência reservada à lei complementar (leia-se CTN), na instituição da hipótese de suspensão do prazo prescricional ferindo assim as disposições do artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988, foi a primeira Constituição a prescrever expressamente a necessidade de as normas veiculadoras de decadência e de prescrição (e de prescrição intercorrente) em matéria tributária serem objeto de lei complementar. Pois Constituição de 1967 apenas elaborou comandos sobre as normas gerais em matéria tributária, sem incluir expressamente os institutos normativos no conteúdo das polêmicas normas gerais em matéria de legislação tributária.

Tudo isso é relevante, pois prescrição intercorrente é uma espécie de prescrição. Sim, é uma espécie de prescrição, tem natureza de direito material e ocorrerá durante a cobrança judicial do crédito, execução fiscal, porque o prazo interrompido pelo despacho do juiz que ordenou a citação, na referida ação, se esgotou (parágrafo único, inciso I do art. 174 do CTN).

Dessa forma, a prescrição intercorrente tem previsão no CTN (lei complementar) e não na LEF (lei ordinária). Em outras palavras, prescrição intercorrente é aquela que sobrevém durante o período “corrente” da ação de execução fiscal, após o esgotamento do tempo do prazo interrompido.

Será com base nessas premissas que vamos tratar sobre o tema nas linhas que seguem, sem a intenção de esgotá-lo, mas sim de fomentar o debate em torno da inconstitucionalidade do artigo 40 da supracitada lei para os créditos de natureza tributária.

2. NORMA GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - CTN

Como dissemos é de grande relevância à aplicação das disposições do CTN no instituto da prescrição intercorrente, pois sendo uma espécie do gênero *prescrição* (do art. 174 do CTN) sua natureza é de direito material e não de direito processual.

Historicamente se faz oportuno destacar que quando entrou em vigor a nova ordem constitucional em 05 de outubro de 1988, encontrava-se vigente a então Lei Ordinária nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, oriunda do Projeto de Lei nº. 4.834/54, que recebeu a denominação de Código Tributário Nacional – CTN (advindo do art. 7º do Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967).

Desse modo, o Código Tributário Nacional, publicado sob o fundamento de validade da Constituição Federal de 1946, acabou sendo recepcionado pela Constituição Federal de 1967, assim como pela Constituição Federal de 1988, com base no art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que permite que as normas anteriores à promulgação da Constituição recebam o novo fundamento de validade (princípio da recepção) desde que seu texto seja compatível materialmente, sendo irrelevante a compatibilidade formal.

Assim, os artigos da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que materialmente foram considerados compatíveis com a nova ordem constitucional em conformidade com os comandos estabelecidos no art. 146 da Constituição Federal, passaram a serem considerados normas gerais em matéria de legislação tributária, como se lei complementar fossem.

Dessa forma, ocorreu a recepção do Código Tributário Nacional como lei complementar na função de normas gerais tributárias, isto é, *normas de direito material de harmonização do sistema tributário, com o fim de dar unidade e homogeneidade à tributação praticada por todos os entes da federação*².

2. MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de Prescrição no Direito Tributário: regras do direito e segurança jurídica. 5ª. Ed. São Paulo: Noeses, 2021, *passim*.

Nesse desiderato, deve-se destacar que os comandos inseridos no corpo das leis ordinárias sobre matéria reservada para a lei complementar não receberam a mesma sorte daqueles inseridos na Lei 5.172/1966. Ou seja, a Lei ordinária 6.830, de 22 de setembro de 1980 – Lei de Execução Fiscal – LEF, que é uma lei com conteúdo de direito processual e foi publicada sob a égide da Constituição Federal de 1967, também regulamenta, em alguns de seus dispositivos, o instituto da prescrição. Isso porque, à época da publicação da lei, a Constituição de 1967 não havia definido qual seria o conteúdo das normas gerais em seu artigo 18. Assim não havia, na legislação pretérita, a exigência da normatização dos institutos serem exclusivos de lei complementar, portanto inexistia incompatibilidade da lei de 1980 com a Constituição de 1967, que apenas surgiu sob o manto da atual Constituição.

Nesse ponto, há divergências na doutrina³. Destarte, entendemos que a Lei nº 6.830/1980 foi recepcionada⁴ pela Constituição de 1988 com *status* de lei ordinária, mesmo estabelecendo normas sobre prescrição, que desde então apenas devem ser aplicadas aos créditos de natureza não tributária, que não exigem normas gerais para sua normatização, situação está que demonstra a necessidade de adequação à norma de superior hierarquia, ou seja, ao CTN, principalmente em relação aos dispositivos que se encontravam em antinomia, sob pena de inconstitucionalidade.

Dentre os dispositivos antinômicos, pode-se citar o artigo 2º, § 3º, que estabelece que a inscrição na dívida ativa da

3. MARTINS, Ricardo Marcondes. Prescrição da pretensão tributária. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 78, p. 202-233, jan./fev. 2008, p. 203.

4. Oportuno ainda pontuar que *teoria da recepção* defende que a mesma deve ocorrer sempre que uma lei tiver compatibilidade material com os comandos constitucionais, mas a Lei 6.830/1980 é incompatível, dado que é lei de conteúdo processual e não se enquadra no conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária, por esse motivo foi recepcionada como lei ordinária processual, prescrição é matéria de direito material. Pela nova ordem constitucional de 1988, sendo os dispositivos da LEF antinômicos com o CTN, foram revogados sem redução de texto para aplicação nos créditos de natureza tributária.

fazenda, como controle administrativo da legalidade, suspenderá a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes. Ocorre que o referido efeito suspensivo da exigibilidade em matéria tributária somente pode ser normatizado por meio de lei complementar.

Esse entendimento já se encontrava consolidado na jurisprudência do STJ⁵ quando foi julgado o Incidente de Inconstitucionalidade que reconheceu a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto. Vejamos, nesta medida, a ementa do AI no Ag 1.037.765-SP:⁶

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 2º, § 3º, E 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80. PRESCRIÇÃO. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

1. Tanto no regime constitucional atual (CF/88, art. 146, III, “b”), quanto no regime constitucional anterior (art. 18, § 1º da EC 01/69), as normas sobre prescrição e decadência de crédito tributário estão sob reserva de lei complementar. Precedentes do STF e do STJ. 2. **Assim, são ilegítimas, em relação aos créditos tributários, as normas estabelecidas no § 2º, do art. 8º e do § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, que, por decorrerem de lei ordinária, não podiam dispor em contrário às disposições anteriores, previstas em lei complementar.** 3. Incidente acolhido. (AI no Ag 1037765/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Corte Especial, julgado em 02/03/2011, DJe 17/10/2011).

Tais dispositivos preservam sua aplicação em relação aos créditos de natureza não tributária, objeto de execução fiscal, porém a prescrição das dívidas de natureza tributárias regula-se tão-somente por lei complementar (art. 174 do CTN), o que demonstra a incompatibilidade do § 3º do art. 2º da LEF

5. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 931.571/RS*, da Primeira Turma. Relator: José Delgado. Brasília, DF, 23 de outubro de 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/n4pDlO>>. Acesso em: 26 jan. 2016.

6. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade no Agravo de Instrumento 1.037.765/SP*, da Corte Especial. Relator: Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 02 de março de 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/9hmg5J>>. Acesso em: 28 jan. 2016.

com a Constituição Federal de 1967 (art. 18, § 1º) e com a atual Constituição de 1988 (art. 146, 111, b).

Por óbvio que a referida proibição constitucional não se restringe apenas aos comandos da Lei nº 6.830/1980, mas a toda e qualquer lei ou veículos introdutórios de normas que regulamentavam a matéria de decadência, prescrição e prescrição intercorrente.

Podemos citar também o prazo para cobrança das contribuições previdenciárias que antes era regido pela Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, mas que em 1991 passou a ser regido pela Lei nº 8.212, de 24 de junho de 1991. Nessa hipótese também havia dispositivos divergentes com a nova proposta constitucional para os institutos da decadência e da prescrição. Todavia, a questão foi resolvida, inclusive com a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em 20 de junho 2008, da Súmula Vinculante 08 “*Constitucionalidade - Prescrição e Decadência de Crédito Tributário: São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991,*⁷ *que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*”, que editada após a declaração de inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que estabelecia como sendo de 10 (dez) anos os prazos de prescrição e de decadência das contribuições especiais destinadas ao custeio da seguridade social.

Contudo, essa mesma coerência e o bom senso jurídico, não se vê quando da aplicação do art. 40, que dispõe que “*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 ocorrerá o prazo de prescrição*”.

Isto porque, em 12 de setembro de 2018, a primeira seção do Superior Tribunal de Justiça definiu como deve ser a aplicação da contagem do prazo de prescrição intercorrente, previsto no art. 40 da LEF para os créditos de natureza tributária e não tributária, processo este que foi afetado ao rito de

7. Os arts. 45 e 46 da Lei 8.212 foram revogados pela Lei Complementar 128/2008.

Recurso Representativo de Controvérsia – RRC, nos termos do art. 1.036, § 1º, do CPC⁸.

Na ocasião os ministros do STJ reafirmaram a aplicação do art. 40 e seus parágrafos para os créditos tributários e definiram como deve ser a sistemática da contagem, bem como o início do prazo de suspensão de um ano. Que segundo as teses firmadas tem início, automaticamente, na data da ciência da fazenda pública sobre a não localização do devedor ou dos bens penhoráveis, momento oportuno para que o magistrado proceda ao despacho e declare a suspensão da ação de execução fiscal. Após o término do prazo de um ano de suspensão se iniciará automaticamente o prazo prescricional de cinco anos. Ou seja, manteve a contagem do prazo de prescrição intercorrente em 1 + 5 anos.

Data máxima vênia, com todo respeito jurídico, não podemos concordar que a contagem do prazo de prescrição intercorrente seja de 6 (seis) anos, reafirmamos, com o fim de enfatizar que prescrição intercorrente é uma espécie de prescrição (prevista do art. 174 do CTN) que ocorrerá durante a cobrança judicial do crédito, execução fiscal, porque o prazo interrompido pelo despacho do juiz que ordenou a citação, na referida ação, se esgotou (parágrafo único, inciso I, do art. 174 do CTN). Ou seja, encontra-se positivado na própria Lei Complementar – CTN.

Isto porque, tão somente a Lei Complementar pode disciplinar as formas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição, inclusive na modalidade prescrição intercorrente. Não há que se falar em critério subjetivo para a decretação da

8. Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso.

prescrição (inércia), mas tão somente, de critério objetivo (fim do prazo interrompido).

Reafirmamos também que após esgotado o prazo de 5 (cinco) anos da regra interrompida deve ser reconhecida a prescrição intercorrente extinguindo o crédito tributário e, uma vez extinto, não poderá ser reavivado pela localização dos bens do devedor; essa medida afronta o art. 156, V, do CTN, sem mencionar que afronta o princípio constitucional da Segurança Jurídica.

Segundo Humberto Ávila, “prescrição e decadência ou são com prazos ou não são prescrição e decadência”.⁹ O que converge com nosso posicionamento no sentido de que tais normas carregam o *fim do tempo do direito* (prazo).

3. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO 652.626 –SC

Grande expectativa se instalou no julgamento do Recurso Extraordinário RE 652.626 – SC que foi interposto pela União (art. 102, 111, “b”, da Constituição Federal), contra acórdão proferido nos autos do processo que acolheu o pedido de inconstitucionalidade para dar interpretação conforme à Constituição ao artigo 40 “caput” e parágrafo 4º, da Lei n.6.830/80, proferida pelo TRF da 4ª Região, na Arguição de Inconstitucionalidade requerida nos autos do processo n.º. 0004671-46.2003.404.7200.

Como mencionado os argumentos dos Desembargadores do Tribunal Regional Federal da 4ª Região foi a invasão de competência da referida lei ordinária de matéria reservada à lei complementar (prescrição na modalidade intercorrente), ferindo assim o artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal.

9.. ÁVILA, Humberto. Lei Complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à Lei Complementar. Exame de constitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 157, p. 107-114, out. 2008, p. 108.

Precisamente fixou-se o entendimento de que o prazo de prescrição intercorrente tem início com o despacho que determina a suspensão da execução fiscal, e não um ano após a sua prolação, ou período de suspensão. Veja que apesar de fixar o início do prazo como sendo “o despacho que determina a suspensão da execução” e não o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal (conforme art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN - por nós defendida), entendeu que não se aplica o prazo de suspensão de um ano, sendo assim a contagem do prazo deve ser de 5 (cinco) anos.

A importância do julgamento se destaca porque atualmente a aplicação do art. 40 da LEF segue o citado precedente firmado no julgamento do REsp 1.340.553-RS pelo Superior Tribunal de Justiça, desde 2018. Mesmo tendo o Ministro Sérgio Kukina, levantado uma questão de ordem sugerindo que se aguardasse a decisão do referido RE 652.626-SC, a qual restou rejeitado pela maioria dos ministros. Conforme palavras do Ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, destacou em seu voto:

De início, registro não haver qualquer relação de prejudicialidade do presente julgamento em relação ao RE 636.562/SC, em repercussão geral, a ser julgado pelo STF, em razão de estar-se aqui diante de tema puramente infraconstitucional, além de não haver nos autos a presença de recurso extraordinário. Outrossim, o que se julgará em repercussão geral no RE 636.562/SC é a constitucionalidade do prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo, dentro da sistemática do art. 40, da LEF, o que não afeta o resultado do presente julgamento que poderá a ele ser adaptado, caso se entenda pela retirada desse prazo inicial de 1 (um) ano.¹⁰

Como a Constituição Federal deve ser utilizada como instrumento axiológico de interpretação, os argumentos do TRF da 4º Região na Arguição de Inconstitucionalidade n.0004671-46.2003.404.7200 destaca que o prazo total de seis anos para

10. REsp 1340553/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2018, DJe 16/10/2018, pág. 8 do acórdão.

que se consume a prescrição intercorrente contraria o disposto no CTN. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTIGO 40 DA LEI Nº 6.830/80. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ACOLHIDA EM PARTE. 1. Tanto a Constituição de 1967 como a de 1988 conferiram apenas à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, nas quais se insere a prescrição. 2. A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) foi recepcionada como lei complementar pelas Constituições de 1967 e 1988. Em seu artigo 174, cuidou exaustivamente da prescrição dos créditos tributários, fixando prazo de cinco anos e arrolando todas as hipóteses em que este se interrompe. Não tratou, porém, acerca da suspensão do lapso prescricional. 3. Não poderia o artigo 40 da Lei nº 6.830/80 instituir hipótese de suspensão do prazo prescricional, invadindo espaço reservado pela Constituição à lei complementar. 4. Da interpretação conjunta do caput e do § 4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, depreende-se que o início do prazo prescricional intercorrente apenas se dá após o arquivamento, que, de acordo com o parágrafo segundo do mesmo artigo, é determinado após um ano de suspensão. Assim, em primeiro lugar, não corre prescrição no primeiro ano (artigo 40, caput) e, em segundo, chega-se a um prazo total de seis anos para que se consume a prescrição intercorrente, o que contraria o disposto no CTN. 5. Acolhido em parte o incidente de argüição de inconstitucionalidade do § 4º e caput do artigo 40 da Lei nº 6.830/80 para, sem redução de texto, limitar seus efeitos às execuções de dívidas tributárias e, nesse limite, conferir-lhes interpretação conforme à Constituição, fixando como termo de início do prazo de prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão (artigo 40, caput).

Nesta medida uma interpretação conforme à Constituição reclama pelo prazo prescricional intercorrente de 5 (anos) e não 5 + 1 (6 anos), conforme vem sendo aplicado.

O *caput* do art. 40, que estabelece a suspensão da prescrição diante da suspensão do processo de execução fiscal, não pode ser aplicado em matéria tributária. A resistência que oferecemos ao artigo se assenta no conceito de prescrição como o *fim do limite do tempo da exigibilidade crédito*, o que

vale dizer que uma causa suspensiva da prescrição está necessariamente *suspendendo a exigibilidade do crédito*.

Veja que o problema reside justamente na expressão “não correrá o prazo de prescrição”, pois uma mera suspensão processual poderia ser realizada por meio da lei ordinária, sem, contudo, suspender o prazo de prescrição (direito material).

O artigo em verdade pretendeu tratar da suspensão do processo, perfeitamente cabível em sua função processual, porém acabou por tratar da prescrição na modalidade intercorrente, que em matéria tributária tem reserva especial de lei complementar.

4. CONCLUSÃO

Ao longo do breve desenvolvimento dogmático apresentado foi possível perceber que o nosso posicionamento é que apenas o CTN foi recepcionado como normas gerais em matéria de legislação tributária após a Constituição Federal de 1988. Nenhuma lei ordinária poderá regulamentar a matéria de forma diferente do disposto no CTN, que é o único compatível materialmente com a função de norma geral em matéria de legislação tributária.

A constitucionalidade do *caput* do art. 40 se preserva quando da sua aplicação às dívidas de natureza não tributárias, assim como ocorre com o art. 2º, § 3º da mesma lei, afirmada no item antecedente. Sua aplicação em matéria tributária é inconstitucional, sem vestígio de dúvidas. O que não resolve o problema é colocar uma “maquiagem” no *caput* do artigo dizendo que o mesmo trata de norma processual. A suspensão do prazo de prescrição intercorrente é norma de direito material reservada à lei complementar.

Sumariando nosso posicionamento, afirmamos que apenas lei complementar com o objetivo de dar unidade e homogeneidade à tributação *praticada por todos os entes da federação* pode servir como veículo introdutor de norma sobre prescrição intercorrente.

Muito esperado vem sendo o julgamento do Recurso Extraordinário RE 652.626 – SC que mesmo entendendo que a demarcação do início do prazo da prescrição intercorrente deve ser “o despacho que determina a suspensão da execução” e não o despacho de citação (conforme art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN - por nós defendida), terá grande repercussão no direito tributário pois finalmente a Corte Suprema definirá pela inconstitucionalidade da aplicação do art. 40 em matéria tributária no que se refere ao prazo de um ano de suspensão e definitivamente esclarecerá que, o prazo da prescrição intercorrente é de 5 (anos) conforme determina o Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de Prescrição no Direito Tributário: regras do direito e segurança jurídica*. 5ª. Ed. São Paulo: Noeses, 2021.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Prescrição da pretensão tributária*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 78, p. 202-233, jan./fev. 2008.

ÁVILA, Humberto. Lei Complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à Lei Complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 107-114, out. 2008.