



JOÃO ANTONIO BIAS DAL'AVA

**Tema:** A inconstitucionalidade do art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/1980.

Brasília – DF  
/2015

**JOÃO ANTONIO BIAS DAL'AVA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 40, § 4º, DA LEI Nº 6.830/1980**

**Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas apresentado à Escola de Direito de Brasília EDB/IDP como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.**

Brasília – DF  
/2015

**JOÃO ANTONIO BIAS DAL'AVA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 40, § 4º, DA LEI Nº 6.830/1980**

**Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas apresentado à Escola de Direito de Brasília EDB/IDP como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.**

Brasília, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador

---

Examinador

---

Examinador

## **Abreviaturas**

ADCT: Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI: Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgR: Agravo Regimental

AgRg: Agravo Regimental

AI: Agravo de Instrumento

AREsp: Agravo em Recurso Especial

ARE: Agravo no Recurso Extraordinário

ED: Embargos de Declaração

EDcl: Embargos de Declaração

EDv no RE: Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário

EREsp: Embargos de Divergência em Recurso Especial

CF: Constituição Federal

CTN: Código Tributário Nacional

LEF: Lei de Execução Fiscal

RE: Recurso Extraordinário

REsp: Recurso Especial

## **Resumo**

O presente trabalho tem por escopo uma análise constitucional-tributária sobre o instituto da prescrição intercorrente prevista no art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/1980, também conhecida como Lei de Execução Fiscal. Pretende-se, a partir da perspectiva avançada, a exploração deste tipo de exclusão do crédito tributário sob o crivo da doutrina e jurisprudência (do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal), de modo a demonstrar que sua aplicabilidade no ordenamento jurídico pátrio esta eivada de inconstitucionalidade. Neste tocante, foca-se nos aspectos gerais que rondam este tipo de fenômeno temporal, para depois, delimitando a temática, compreender o resultado proposto, concluindo que a Lei de Execução Fiscal, mesmo sendo instrumento processual que preza pela segurança jurídica no processo executivo fiscal e que, de certo modo, é favorável ao contribuinte de direito e ao fisco, está maculado por não seguir os preceitos impositivos pela Constituição Federal de 1988, no que toca seu art. 146, inciso III, alínea “b”.

Palavras chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Lei nº 6.830/1980. Lei de Execução Fiscal. Exclusão do Crédito Tributário. Decadência. Prescrição. Prescrição Intercorrente.

## Sumário

Introdução.....	7
1. Da competência tributária e os aspectos que norteiam a extinção do crédito tributário .....	10
1.1. O Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1988.....	10
1.2. A competência tributária e suas peculiaridades no Direito Tributário .....	12
1.3. A extinção do crédito tributário e seus elementos .....	23
2. Da extinção do crédito tributário pelo decurso do tempo.....	26
2.1. Introito .....	26
2.2. Da decadência .....	27
2.3. Da prescrição .....	32
3. Da inconstitucionalidade do art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/1980 .....	39
3.1. Da (in)constitucionalidade .....	39
3.2. Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.....	41
Conclusão .....	48
Referências bibliográficas .....	51

## Introdução

O estudo da prescrição e da decadência, seja ele em qualquer ramo do direito pátrio, detém similaridade e vinculação a determinado fenômeno constante, natural e imutável, qual seja, o tempo.

Não há meio hábil para o homem manipular o tempo que, por consequência, também se operará em todas as relações jurídicas contidas no ordenamento, englobando o nascimento de direitos e também os extinguindo.

Em vista disto, torna-se necessário que os princípios basilares da segurança jurídica e da isonomia regulem os institutos e o liame existente entre as partes que compõe o conflito de interesse.

Desta forma, o esgotamento de um direito pela inércia de seu titular, agregado ao decurso de prazo se justifica, pois, pela inexistência *ad eternum* de determinada pretensão resistida, tornando imperiosa sua estabilidade, respeitando os primados inerentes aos institutos e, por consequência, trazendo paz para as relações jurídicas.

Assim sendo, o Direito Tributário prevê em seu diploma normativo basilar, o Código Tributário Nacional – legislação essa que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar para dispor sobre o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, assim como nos pretéritos textos constitucionais (Constituição de 1967 e 1969) –, a prescrição e a decadência como regras que extinguem o crédito tributário (art. 156, inciso V), sendo disciplinadas as figuras em comento nos arts. 150, § 4º e 173, inciso I (decadência), bem como no art. 174, *caput* (prescrição).

Neste aspecto, sabe-se que o direito, como ordem jurídica, é ciência que acompanha as mudanças vivenciadas e por isso está em constante alteração, o que torna necessária sua adequação à realidade para ser eficiente ao interesse público e privado. Por isto o poder Legislativo cumpriu seu papel.

Com advento da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) – legislação esta que versa sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e de outras providências –, mais precisamente em seu art. 40, § 4º, o legislador positivo, perfazendo suas

atribuições constitucionalmente asseguradas, legislou de modo a trazer outra nova figura prescritiva, mas sendo ela aplicável, única e exclusivamente, ao processo executivo fiscal.

Desta maneira, o poder Legislativo, aquele que detém função precípua de elaborar e discutir as legislações que circundarão o ordenamento jurídico, concebeu a existência da chamada “prescrição intercorrente” como meio legitimador de extinção do transcurso do processo, quando englobado os requisitos para a utilização da figura prescritiva, garantindo a consciência da estabilidade jurídica que deve ser preservada em qualquer relação.

No que pese tal fato, a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, veio a dispor, claramente, que caberá somente a lei complementar regular as normas gerais em matéria de legislação tributária, correspondendo à incidência dos fenômenos ora dispostos em uma das alíneas de sua competência.

Sob este viés que o presente trabalho vem a se concentrar, ou seja, seria a modalidade prescritiva prevista no art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/1980, a luz do texto magno, constitucional ou inconstitucional?

Torna-se imperioso o deslinde da proposta contida nos presentes fólios em detrimento de um quadro constitucional-tributário, eis que a constitucionalidade da questão indicada já demonstra relevância jurídica no ordenamento vigente, ante a declaração de repercussão geral pela Suprema Corte no RE 636.562/SC, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa – contemporaneamente aos cuidados do Ministro Roberto Barroso, eis que seu antecessor aposentou-se de suas atribuições como magistrado.

Doravante, estão envolvidas também na discussão proposta as redações de dois enunciados sumulares, sendo um proveniente do Superior Tribunal de Justiça e outro advindo do próprio Supremo Tribunal Federal, além do julgamento que está suspenso na Primeira Seção da Superior Corte, do REsp 1.340.553/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, aonde se discutirá a possibilidade de teses unificadoras de jurisprudência, ao crivo do art. 543-C, do Código de Processo Civil, para a amplitude da incidência da prescrição intercorrente.

Em síntese, o presente trabalho será subdividido em três capítulos, abordando as várias facetas que norteiam o estudo proposto, sob o crivo da doutrina constitucional-



tributária e da mais vasta jurisprudência, seja do Superior Corte ou da Suprema Corte, com fito uno de corroborar cada elemento concatenado nos fólhos, de modo a ratificar os ideais jurídicos propostos.

No primeiro capítulo do respectivo trabalho, se levará ao leitor uma breve análise histórico-jurisprudencial, demonstrando a recepcionalidade do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988 com *status* de legislação complementar, passando para a temática da competência tributária e suas peculiaridades que denotam o conceito de tributo, as teorias que subdividem suas espécies, os tributos vigentes na ordenação e as competências para instituí-los, bem como o âmbito das relações jurídico-tributárias, terminando em uma singela abordagem dos elementos que compõe a extinção do crédito tributário.

No segundo capítulo, o trabalho se concentrará em uma exploração dos institutos que correspondem à extinção do crédito tributário pelo decurso de determinado lapso temporal, ou seja, irá se propor um ensaio explicitando a prescrição e decadência prevista no Código Tributário Nacional, assim como a prescrição intercorrente prevista na Lei de Execução Fiscal e sua aceitação no ordenamento jurídico.

Finalmente, no terceiro capítulo, a temática terá por encontro o exame, através do que foi disposto nos conteúdos anteriormente descritos, de constitucionalidade do art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/1980, frente à redação contida no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, além de salutar qual seria o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal em demandas que a temática foi discutida sob seu manto, assim como o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, no sentido de perquirir uma plausível solução a problemática observada, concomitante ao que dispõe o ordenamento jurídico brasileiro, a pesquisa se torna importante e necessária para ser apreciada.

# 1. Da competência tributária e os aspectos que norteiam a extinção do crédito tributário

## 1.1. O Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1988

Com o advento de uma estrutura organizacional, o Estado necessitou de meios para a manutenção de seus gastos e para oferecer conforto para seus cidadãos, eis que é autêntico provedor das necessidades coletivas<sup>1</sup>. Estas diligências devem ser encaradas como uma atividade suprema, vez que o Estado é uma entidade soberana que goza de poderes e responsabilidades para com a coletividade, devendo procurar o bem estar de todos que a compõe.

No exercício da soberania (sobreposição às vontades individuais), o Estado exige das pessoas físicas, aqui chamadas de contribuintes de direito, determinados recursos nominados “tributos” e essa relação indicada nada mais é que a utilização do poder de tributar estatal<sup>2</sup>.

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, que são voltadas para o pleno êxito dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consoante art. 3, da Constituição Federal<sup>3</sup> – uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, erradicando, gradativamente, a pobreza e a marginalização, de modo a reduzir as desigualdades sociais e promover o bem estar de todos, sem preconceito, discriminação ou estigmas.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o diploma normativo responsável para lidar com as referidas matérias tributárias foi o Código Tributário Nacional, segundo dispõe a redação do art. 34, § 5, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, *in verbis*:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

<sup>1</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 33.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014. Pág. 27.

<sup>3</sup> SABBAG, Eduardo. Op. Cit. Pág. 33.

Houve, então, a recepção do diploma tributarista pelo texto constitucional com *status* de legislação complementar, somente podendo ser revogada por lei de mesma força e hierarquia, quando instituída exclusivamente para essa finalidade<sup>4</sup>.

Inclusive na Constituição de 1967, segundo art. 19, § 1º e na Constituição de 1969, segundo art. 18, § 1º, o Código Tributário Nacional havia também sido recepcionado no ordenamento pretérito com *status* de legislação complementar, fato este já salientado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de acordo com RE 559.943/RS<sup>5</sup>, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

Ocorre que, o Código Tributário Nacional nasceu de uma lei ordinária (Lei nº 5.172/1966) que retrata o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, e foi incorporado pelo constituinte originário no sistema constitucional vigente pela redação do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegurou, sob o primado do princípio da recepção, validade sistêmica da legislação anterior, respeitando aquilo que não encontrava compatibilidade com a ordem jurídica contemporânea e evitando árdua movimentação legislativa desnecessária para o implemento de outra nova norma positiva que já se encontrava pronta e acabada, podendo ser inserida naquele contexto.<sup>6</sup>

Em vista disto, a Suprema Corte já havia se debruçado sobre a tônica em questão, declarando igual entendimento a doutrina pátria, enfatizando a incorporação das premissas contidas no Código Tributário Nacional ao que dispôs a Constituição Federal de 1988, segundo consta no RE 556.664/RS<sup>7</sup> e RE 560.626/RS<sup>8</sup>, ambos de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Para melhor esclarecimento do episódio, colaciona-se trecho advindo do voto condutor do relator referente ao primeiro precedente ora indicado que, por sinal, também

---

<sup>4</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. LEONCY, Léo Ferreira. MENDES, Gilmar Ferreira. SARLET, Ingo Wolfgang. STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 1.603.

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 559943, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-182 DIVULG 25-09-2008 PUBLIC 26-09-2008 EMENT VOL-02334-10 PP-02169 LEXSTF v. 30, n. 359, 2008, p. 321-366.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 201.

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886.

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 560626, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-232 DIVULG 04-12-2008 PUBLIC 05-12-2008 EMENT VOL-02344-05 PP-00868 RSJADV jan., 2009, p. 35-47.

evidencia a recepionalidade do Código Tributário Nacional nos antigos textos constitucionais:

Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária – a Lei nº 5.172/1966 – e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual.

De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura de lei complementar.

Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre “Sistema Tributário Nacional” e o segundo sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”.

Ressalta-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas.

Dentre as chamadas “Normas Gerais de Direito Tributário”, o CTN tratou da prescrição e da decadência, dispondo sobre seus prazos, termos iniciais de fluência e sobre as causas de interrupção, no caso da prescrição.

Assim, quando sobreveio a exigência na Constituição de 1967 do uso deste instrumento legal para regular as normas gerais em matéria tributária, o CTN foi assim recepcionado, tendo recebido denominação de código e *status* de lei complementar pelo Ato Complementar nº 36/67.

Igualmente, não há dúvidas de que o CTN foi recepcionado com o mesmo *status* sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário.

Em consequência, verifica-se que o ordenamento jurídico constituído com a promulgação da Constituição Federal de 1988 adotou em seu manto, assim como outrora feito, com advento das Constituições de 1967 e 1969, o Código Tributário Nacional com *status* diferenciado (de lei complementar), permeando sua aplicação e validade ao sistema implantado pelo texto constitucional hodierno, dispondo em sua estrutura as matérias retratadas no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, ou seja, estabelecer normas gerais de Direito Tributário.

## **1.2. A competência tributária e suas peculiaridades no Direito Tributário**

Com a clarividente necessidade do Estado de captar recursos materiais para manter sua estrutura organizacional e proporcionar, na medida do possível, o bem estar da coletividade, visto que seu objetivo intrínseco será o de prover o bem comum, parece evidente que sua missão se consubstancia no recolhimento de determinados recursos intitulados “tributos”, pois serão estas as receitas que darão o norte as incumbências do cotidiano.

Necessário dispor, que o poder de tributar é exercido pelo Estado em decorrência da própria delegação do povo. O Estado, ente constitucional, foi produto da Assembleia Constituinte – expressão básica e fundamental da vontade coletiva. Logo,

interpretando esta premissa, a Constituição criou o Estado, determinando sua estrutura basilar.<sup>9</sup>

Assim sendo, o poder de tributar torna-se o campo de trabalho do constituinte, pois o exercício da tributação é de fundamental importância aos interesses do Estado, auferindo receitas para realização de atividades, quanto para utilizar o tributo como meio extrafiscal.

Partindo-se desta premissa, o tributo é meio de obtenção derivada de receitas, pois o Estado utiliza-se de sua vantagem que o regime público proporcionou – em outras palavras, utiliza-se de seu poder soberano –, obtendo os recursos patrimoniais que o contribuinte irá lhe fornecer.<sup>10</sup>

Significa dizer, então, que o Estado, para obtenção de suas receitas derivadas, edita normas positivas, pelas quais os contribuintes de direito terão que obedecer, sob pena de sanção, obrigando o coletivo a praticar determinados atos em prol da máquina estatal, ou seja, entregar valores pecuniários aos cofres públicos, independentemente de sua vontade.

Por derradeiro, assim dispõe o art. 145, da Constituição Federal, quando atribui à competência a União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir as contraprestações necessárias para aos contribuintes de direito, observando determinadas prerrogativas, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

---

<sup>9</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Pág. 34.

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 140.

Nesta toada, segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>, o vocábulo “tributo” pode acompanhar seis diferentes significações para sua utilização no Direito Tributário, a se saber: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (iv) sinônimo de relação jurídica tributária; (v) norma jurídica tributária; e (iv) norma, fato e relação jurídica.

Seja qual dotação vocabular a ser utilizada pelo operador do direito em seus estudos e aplicações, fato é que o tributo está intrinsecamente ligado à ideia do poder de tributar estatal, como sendo a soberania do Estado em exercer sobre os contribuintes uma contraprestação<sup>12</sup> que visará suprir os cofres públicos de recursos bastantes para o custeio das constantes atividades estatais no plano da arrecadação<sup>13</sup>, conforme outrora exposto.

Deste modo, o diploma tributarista, pelas disposições e atribuições que o texto constitucional procedeu e concebeu, conceitua o tributo no bojo de seu art. 3, sendo aquela prestação pecuniária compulsória (o dever de pagar o imposto é medida imposta por norma), cobrada em pecúnia (moeda ou valor nela que se possa exprimir<sup>14</sup>), que não constitua sanção de ato ilícito (pagar tributo não possui finalidade sancionatória), instituída por uma lei (art. 150, inciso I, da CF e art. 9º, inciso I, do CTN) e cobrada por uma atividade administrativa plenamente vinculada (a vinculação da cobrança do tributo decorre do fato do mesmo ser instituído por lei e ser prestação compulsória, não dando margem de discricionariedade para o administrador<sup>15</sup>).

Diante desta perspectiva, muito se discute sobre quais seriam de fato as espécies de tributos (termo genérico) abarcadas pelo sistema tributário, uma vez que o Código Tributário Nacional, em seu art. 5º, apenas remete a existência de três figuras, a se saber, imposto, taxa e contribuição de melhoria<sup>16</sup>.

A doutrina constitucional-tributária, para tanto, subdividiu as espécies de tributos em quatro teorias válidas no ordenamento jurídico pátrio, classificando-as em: (i) bipartite: existiriam duas figuras tributárias válidas, os impostos e as taxas; (ii) tripartite:

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 45.

<sup>12</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973. Pág. 140.

<sup>13</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 53.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Págs. 145.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. Pág. 154 e 155.

<sup>16</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. Pág. 536 e 537.

seria, supostamente, aquela adotada pelo Código Tributário Nacional e Constituição Federal (art. 145), acoplando impostos, taxas e contribuições de melhoria; (iii) quadripartite: além do imposto, taxa e contribuição de melhoria, se considera, também, como espécie tributária a figura dos empréstimos compulsórios; e (iv) quinquipartite: além de incluir as espécies tributárias da teoria quadripartite, acrescenta-se a figura tributária das contribuições sociais.<sup>17</sup>

No que tange a divisão explicitada e elaborada pela doutrina constitucional-tributária, a principal discussão sobre as correntes diz respeito para a validade (ou não) das últimas teorias indicadas (quatripartite e quinquipartite). Isto é, seria o fato da alocação do empréstimo compulsório e das contribuições sociais no conteúdo do corpo dos diplomas normativos (Constituição Federal e Código Tributário Nacional).

Para Roque Carraza<sup>18</sup>, a problemática pode ser resolvida em relação aos empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, pois haveria uma recondução as modalidades de impostos, taxas ou contribuições de melhoria, vez que tais tributos poderiam assumir as figuras indicadas.

Mesmo não havendo uníssono consenso na doutrina sobre qual teoria e divisão de tributos prevalece ou deve prevalecer no sistema jurídico tributário, fato é que o Supremo Tribunal Federal adota, desde tempos pretéritos, a teoria quinquipartite de espécie de divisão de tributos.

Corroborando os argumentos mencionados e para maiores esclarecimentos, observe o voto condutor proferido no RE 146.733/SP<sup>19</sup>, de relatoria do Ministro Moreira Alves, em que se destacam, primeiramente, as três espécies tributárias, mas salientando que o próprio texto constitucional incorporou em seu bojo a existência de outras duas figuras de competência exclusiva da União, mesmo que na demanda analisada esteja se discutindo temática a respeito de contribuição social:

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida

<sup>17</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 412 e 413.

<sup>18</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. Pág. 537.

<sup>19</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 146733, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684

em manifesta-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante as contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos. 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título “Da Ordem Social”. Por terem essa natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º desde dispositivo, que, aliás, e, seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

Vislumbrando, assim, o referido entendimento, com uma análise detida do conteúdo contido na Constituição Federal, se conclui que, de fato, o ordenamento jurídico adotou, de fato, a teoria quinquipartite, uma vez que as demais espécies tributárias ora analisadas, diferentemente do que prevê o art. 5º, do Código Tributário Nacional, estão previstas expressamente nos arts. 148 e 149, respectivamente, *in verbis*:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;



II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Com efeito, tendo por base a existência das espécies tributárias, a Constituição Federal, conforme salientado, deu a possibilidade aos entes políticos instituírem e cobrarem tributos próprios, mediante lei (princípio da legalidade), pois em qualquer segmento social, regulado pelo regramento jurídico, é a legislação o instrumento de origem que cria os direitos e deveres correlatos<sup>20</sup>. Desta forma se estará no campo da chamada “competência tributária”.

Define-se a competência tributária como a autorização constitucional para que um dos entes organize uma estrutura sólida e legisle sobre a incidência de determinado tributo no ordenamento pátrio<sup>21</sup>. Porém, não apenas isso. No exercício da competência e integrado ao princípio da legalidade tributária a norma deverá descrever todos os “elementos essenciais” para sua composição.

Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica aqueles que de algum modo influem no *an* e no *quantum* do tributo, sendo eles: hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.<sup>22</sup>

Perceba-se, então, que a competência tributária não perfaz a criação de tributo devido, mas apenas concede, única e exclusivamente, poderes aos entes federados para que os constitua<sup>23</sup>. Cinge-se que tal indicativo não deve ser confundido com a “capacidade tributária ativa” ou “imunidade tributária”.

A capacidade tributária está intrinsecamente ligada ao sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária, na medida que é a aptidão jurídica para figurar em um dos polos existentes.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 217.

<sup>21</sup> KFOURI JR., Anis. *Curso de Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 113.

<sup>22</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. Pág. 513.

<sup>23</sup> KFOURI JR., Anis. Op. Cit. Pág. 114.

Assim sendo, de um lado estará o fisco, representando o sujeito ativo, aquele que cobrará a exação imposta, e de outro o contribuinte de direito, representando o sujeito passivo, que arcará com a movimentação da máquina estatal.

Em relação à capacidade tributária ativa, isto é, aquele detentor da obrigação de proceder à invasão patrimonial para retirada de valores compulsórios a título de tributos<sup>24</sup>, diferencia-se da competência tributária, pois aquela é indelegável (art. 7º, *caput*, do CTN), enquanto esta é delegável<sup>25</sup>.

Interessante concepção retrata Paulo de Barros Carvalho<sup>26</sup> na análise desses institutos, segundo se observa na transcrição abaixo colacionada:

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

A distinção justifica-se plenamente. Reiteradas vezes, a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor. É muito frequente acumularem-se as funções de sujeito impositor e de sujeito credor numa pessoa só. Além disso, uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é. Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, não estando, porém compelido a fazê-lo (...). Todavia, em caso de não aproveitamento da faculdade legislativa, a pessoa competente estará impedida de transferi-la a qualquer outra.

Em contraponto, a imunidade tributária, por sua vez, se caracteriza por proibição constitucional – ou uma delimitação negativa<sup>27</sup> –, ou seja, é a possibilidade que o constituinte determinou para a retirada do poder de tributar.

Denota-se que as imunidades estão previstas apenas na Constituição Federal, em seu art. 150, inciso VI, e isso significa que, qualquer norma de força inferior que contrariá-la será nula, inválida e inexistente.

---

<sup>24</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 706.

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* Pág. 399.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 218 e 219.

<sup>27</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2000. Pág. 124.

Desta forma, conclui-se que as normas de delimitação negativa da competência são, *in totum*, absolutas, não cabendo ao legislador qualquer faculdade ou discricionariedade, dado que sua análise deverá sempre ser observada mediante prisma constitucional<sup>28</sup>.

Importante dispor que, para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a exemplo do RE 636.941/RS<sup>29</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, o estudo das imunidades tributárias ganhou estatura de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF), por serem consideradas expressões dos direitos fundamentais, não podendo ser, inclusive, suprimível pelo constituinte derivado para fins de reforma do texto constitucional, consoante transcrição da ementa do precedente citado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO “INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO” (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO “ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL” (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO “ISENÇÃO” UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, Rel. Min. Nélson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). O ART. 1º, DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, II, DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART.

<sup>28</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2000. Pág. 125.

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 636941, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014.

13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEM OS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGOLHE PROVIMENTO CONFERINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC.

(...)

9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.

(...)

27. Ex positis, conheço do recurso extraordinário, mas nego-lhe provimento conferindo à tese assentada repercussão geral e eficácia erga omnes e ex tunc. Precedentes. RE 93.770/RJ, Rel. Min. Soares Muñoz, 1ª Turma, DJ 03/04/1981. RE 428.815-AgR/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 24/06/2005. ADI 1.802-MC/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 13-02-2004. ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000.

Dessa forma, atribuindo a competência tributária aos entes políticos, estes podem instituir tributos. Todavia, para a plena constituição da exação proposta, esta deve, obrigatoriamente, passar por determinados segmentos que designam a relação jurídico-tributária e esta percepção se define, justamente, como um vínculo abstrato, que por força normativa – observância ao princípio da legalidade tributária –, perfaz o direito subjetivo de cobrar uma contraprestação.<sup>30</sup>

Consequentemente, os elementos que o compõe a são: (i) hipótese de incidência, (ii) fato gerador, (iii) obrigação tributária, (iv) lançamento e (v) crédito tributário.

A hipótese de incidência opera-se em momento abstrato, previsto na legislação, para deflagrar a relação jurídica<sup>31</sup>. Logo, se descreve a escolha feita pelo legislador positivo na norma que, quando ocorrer, fará nascer uma obrigação tributária<sup>32</sup>.

O fato gerador é a materialização da hipótese de incidência representando a situação definida em lei<sup>33</sup>. Consoante art. 144, do Código Tributário Nacional, o fato gerador é situação necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 285.

<sup>31</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 697.

<sup>32</sup> CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 18ª edição. São Paulo: Atlas, 2007. Pág. 143.

É situação necessária porque sem ela não surge à obrigação tributária e é situação suficiente, pois não se exige mais nada para que surja a indicada obrigação<sup>34</sup>.

Remete-se que o fato gerador é momento de significativa importância na relação jurídico-tributária, uma vez que define a natureza jurídica do tributo a ser analisado e sua destinação – se será imposto, taxa ou contribuição de melhoria<sup>35</sup> –, conforme art. 4º, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A obrigação tributária, por sua vez, designa vínculo que adstringe o sujeito passivo (art. 121 a 123, do CTN) a uma prestação em proveito do sujeito ativo<sup>36</sup> (art. 119, do CTN). Ela se particulariza, no campo dos tributos, por seu objeto (art. 113, do CTN), que será sempre uma prestação de origem tributária, e sua causa (art. 114 e 115, do CTN).

O lançamento, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, é procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinando a matéria a ser tributada, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, se for o caso, aplicar penalidade cabível pelo descumprimento da norma. Por derradeiro, assevera-se que o respectivo procedimento é de competência privativa da autoridade administrativa.

Por final, o crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo ou da penalidade aplicável pelo descumprimento da lei<sup>37</sup>.

Melhor compreendendo os institutos descritos, observe a exposição sistêmica e linear relatada por Hugo de Brito Machado<sup>38</sup>:

Em primeiro lugar, a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. É a hipótese de incidência. Concretizada essa hipótese pela ocorrência do fato

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014. Pág. 129.

<sup>34</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2009. Pág. 251.

<sup>35</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 698.

<sup>36</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 271.

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op Cit. Pág. 176.

<sup>38</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. Pág. 175 e 176.

gerador, surge a obrigação tributária, vale dizer, o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele feito um lançamento tributário. Em face da obrigação tributária o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo. Também em face das chamadas obrigações acessórias não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto, sim, tanto diante de uma obrigação tributária principal como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isto fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º), fazer um lançamento, constituir um crédito a seu favor. Só então poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, isto é, o pagamento.

Desta maneira, para que se opere o estudo da extinção do crédito tributário, principalmente na temática envolvida em seu decurso de tempo, necessário se fez a aprendizagem de quem compete à instituição do tributo, bem como o nascimento do mesmo no ordenamento. E não menos importante, as partes que compõe a relação jurídico-tributária e seu seguimento.

Torna-se imperioso tal deslinde, visto que a extinção do crédito tributário somente poderá ser operada posteriormente ao lançamento tributário. Em outras palavras, deverá haver a hipótese de incidência do tributo nascido no ordenamento jurídico, que após ocorrer seu fato gerador, originará a obrigação tributária e depois de seu lançamento se constituirá o crédito tributário.

Como sua origem decorre do lançamento, permite-se dizer, nas palavras de Eduardo Sabbag<sup>39</sup>, a existência de uma obrigação “lançada” ou obrigação tributária em estado ativo.

Consequentemente, se o lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a e qualificando-a, o crédito tributário será a obrigação tributária tornada líquida e certa em decorrência do lançamento. Note-se, novamente, que o crédito tributário não surge com o fato gerador, ele é constituído com o lançamento, fato este asseverado pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo o REsp 250.306/DF<sup>40</sup>, de relatoria do Ministro Garcia Vieira, consoante se verifica:

TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

A retenção do tributo na fonte pagadora é inconfundível com a extinção do crédito tributário.

O crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN).

<sup>39</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 789.

<sup>40</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 250.306/DF, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/06/2000, DJ 01/08/2000, p. 208.

Em se tratando de Imposto de Renda, o lançamento deve ocorrer após as informações do sujeito passivo, na declaração de ajuste (Lei nº 8.383/91, artigo 15) ou pela informação da fonte que promoveu a retenção. Qualquer das hipóteses leva ao exame dos artigos 147 e 150, parágrafo 4º. Não havendo homologação expressa ela ocorreria tacitamente, decorridos 05 (cinco) anos do fato gerador, e só aí há extinção do crédito. Recurso parcialmente provido.

Após este evento que as possibilidades de extinção do crédito tributário serão palpáveis, podendo advir, de acordo com o Código Tributário Nacional, em uma das possibilidades elencadas em seu art. 156 e caso ocorrido, a exação não poderá ser mais cobrada.

### 1.3. A extinção do crédito tributário e seus elementos

Uma vez iniciada a obrigação tributária, a única forma de elimina-la é mediante sua extinção, que ocorrerá em uma das hipóteses previstas no art. 156, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Interessante mencionar que, no que tange a extinção das obrigações, somente poderá ocorrer o fenômeno no que tange a obrigação principal, pois nas obrigações acessórias o Código Tributário Nacional não as tratou.<sup>41</sup>

Nesse sentido, segundo Luciano Amaro<sup>42</sup>, o legislador positivo agiu bem em não fazê-lo, pois as obrigações acessórias se extinguem mediante a implementação de prestações positivas e negativas que constituem o objeto. Desta maneira, como a acessória independe da principal, ela se extinguirá autonomamente.

<sup>41</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 895 e 896.

<sup>42</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 413.

O diploma tributarista começa entabulando como a primeira causa de extinção do crédito tributário o pagamento, sendo prevista a respectiva modalidade nos arts. 157 a 163, do Código Tributário Nacional. Esta modalidade se caracteriza pela entrega ao sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou qualquer outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao tributo devido<sup>43</sup>.

A compensação (arts. 170 e 170-A, do CTN), de outro modo, pode ser atribuída quando o sujeito passivo é, ao mesmo tempo, credor e devedor de determinado tributo. Logo, haveria confronto entre débitos e créditos, tendo por premissa básica a celeridade processual<sup>44</sup>.

A transação é o acordo para concessões mútuas de reciprocidade que põem fim a pretensão resistida (art. 171, do CTN). Todavia, somente poderá ser operada no mundo jurídico mediante previsão legal e quando a autoridade competente autorizar a utilização do evento (art. 171, parágrafo único, do CTN).

A remissão, por sua vez, é o perdão da dívida surgida com a falta do pagamento do tributo pelo sujeito passivo (art. 172, do CTN). Assim sendo, o sujeito ativo poderá conceder remissão total ou parcial, desde que fundamentado o pedido.

A decadência (arts. 150, § 4 e 173, inciso I, do CTN) e a prescrição (art. 174, *caput*, do CTN) são causas de extinção do crédito tributário em decorrência da não observância do lapso temporal existente, seja pela constituição do crédito tributário pelo lançamento, seja pelo ajuizamento de ação de execução fiscal.

A conversão do depósito em renda remete fato ulterior à decisão definitiva administrativa ou judicial, aonde a parte efetua o depósito e este é convertido em renda a favor do vencedor, extinguindo-se o crédito tributário<sup>45</sup>.

O pagamento antecipado e homologação do lançamento dizem respeito a tributos sujeitos a lançamento por homologação. O sujeito passivo, nesses tributos, procede ao pagamento por ele próprio, ou seja, o pagamento será efetuado antes do lançamento. Significa dizer que neste tipo de extinção o crédito tributário haverá pagamento antecipado do tributo,

---

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014. Pág. 205.

<sup>44</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 909.

<sup>45</sup> SABBAG, Eduardo. Op. Cit. Pág. 914.



permitindo ao sujeito ativo homologá-lo dentro do prazo decadencial de cinco anos, sob pena de se perder o direito de cobrança da exação.<sup>46</sup>

A consignação em pagamento, segundo art. 164, do Código Tributário Nacional, é medida eficaz para o sujeito passivo proteger seu direito de pagar o tributo quando encontrar óbice para o mesmo.

A decisão administrativa e judicial detém similaridades, pois dizem respeito à possibilidade que o sujeito passivo deteve julgamento favorável em suas demandas, seja esta na esfera administrativa, seja esta na esfera judicial. Todavia, cumpre enaltecer que, uma vez alcançado o mais alto grau da ceara administrativa, poderá a parte discutir o feito judicialmente.<sup>47</sup>

Em último caso, a dação em pagamento, incorporada pela Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o art. 156, do Código Tributário Nacional, acrescentando o inciso XI, se mostra medida aonde o sujeito ativo pode consentir em receber prestações diversas da que lhe é devida. Doravante, para o diploma tributarista, apenas será aceito a título de pagamento os bens imóveis.<sup>48</sup>

Portanto, o principal motivo do estudo dos respectivos elementos que concatenam a temática se mostra necessária para verificar aonde se opera os primados da prescrição e decadência em face do vício inerente da relação jurídica a ser observada, pois a extinção do crédito tributário em detrimento do decurso do tempo se consubstanciará em situação análoga uma da outra, mesmo que fundamentadas no não exercício do titular durante certo lapso temporal – igualmente no processo executivo fiscal.

---

<sup>46</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 915.

<sup>47</sup> SABBAG, Eduardo. Op. Cit. Pág. 917.

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014. Pág. 231 e 232.

## 2. Da extinção do crédito tributário pelo decurso do tempo

### 2.1. Introito

A decadência e prescrição são institutos relacionados à pretensão e ao exercício de direitos potestativos. Os dois preceitos estão vinculados a um fenômeno natural e invariável, qual seja, o tempo. Trata-se, então, de método que visa à pacificação social e a estabilidade das relações jurídicas advindas dos conflitos de interesses.<sup>49</sup>

Nesta toada, segundo preceitua a redação do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, ambos os institutos elencados são considerados normas gerais tributárias e por isto devem estar previstas e vinculadas pela legislação complementar, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:  
 III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
 b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Conforme salientado anteriormente, sendo inclusive ratificado por intermédio da pacífica jurisprudência advinda do Supremo Tribunal Federal, o Código Tributário Nacional – diploma normativo que dispõe acerca do Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios – foi recepcionado pelas Constituições pretéritas (1967 e 1969) e pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, sendo, portanto, o diploma normativo hábil a dispor sobre as matérias que compõe o bojo do artigo mencionado.

Importante asseverar que, quando a Constituição Federal cita a necessidade prévia lei complementar para fins composição do ordenamento jurídico tributário, se está a falar em um instrumento que se põe em utilidade excepcional, ou seja, tais leis são necessárias ao complemento da lei básica não autoaplicável, qualificando-as pelas matérias inseridas em seu conteúdo.<sup>50</sup>

Por isto a lei complementar detém esta natureza singular em detrimento da lei ordinária, ao passo de a própria Constituição Federal enumerar algumas peculiaridades, ao exemplo do critério de votação, que deverá ser por maioria absoluta (art. 69) ou seu escopo de

<sup>49</sup> CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. *Curso de Direito Civil – Parte Geral*. 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. Bahia: Jus Podivm, 2013. Pág. 837 e 838.

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 210.

utilização, visto que o texto magno retrata quais seriam as matérias que necessitariam de característica distinta. Significa dizer, então, que a lei complementar ocupa determinada posição de prevalência constitucional, mas não hierarquicamente superior à lei ordinária<sup>51</sup>.

Assim, evidencia-se que o constituinte originário, pretendendo que o respectivo arcabouço tributário fosse disciplinado por meio de lei complementar e não lei ordinária, estabeleceu previsão explícita no bojo do texto constitucional – observado a idiosincrasia mencionada quanto sua recepionalidade.

No Direito Tributário, mais precisamente no art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, a decadência e a prescrição são causas que extinguem o crédito, caso o sujeito ativo deixe de realizar o lançamento dentro do prazo que lhe é ofertado pela norma, ou deixar de propor ação de execução fiscal em prazo que também lhe é oponível<sup>52</sup>.

Em outras palavras, a decadência opera-se na relação jurídica antes do lançamento tributário, enquanto a prescrição ocorrerá na relação jurídica posteriormente ao tributo ser lançado.<sup>53</sup>

Feitas as proposições introdutórias sobre essas duas figuras que extinguem o crédito tributário, passa-se para análise concreta dos institutos com suas particularidades intrínsecas.

## 2.2. Da decadência

A decadência, em regra geral, visa atacar o direito subjetivo do sujeito ativo – diga-se direito subjetivo, pois é uma faculdade que agente detém de exercer uma conduta diante da ocorrência de um fato – promovendo seu decaimento (ou perecimento), o que obsta a constituição do crédito tributário<sup>54</sup>.

Por esta razão, segundo o Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 572.603/PR<sup>55</sup>, de relatoria do Ministro Castro Meira (precedente este que ensejou o

<sup>51</sup> TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. Pág. 148 e 149.

<sup>52</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 914.

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014. Pág. 223.

<sup>54</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 814.

<sup>55</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 572.603/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2005, DJ 05/09/2005, p. 199.

Informativo nº 250/STJ), que o sujeito ativo não está inibido de proceder ao lançamento, prevenindo a decadência do direito de lançar, mesmo havendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, do CTN), conforme se observa na transcrição da ementa:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.
2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.
3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.
4. Embargos de divergência providos.

Neste espeque, remete-se que a decadência nasce em razão de uma omissão ou inação do sujeito ativo no exercício de sua faculdade (direito subjetivo) de proceder ao lançamento, interrompendo o processo de positivação do direito<sup>56</sup>. O prazo, para tanto, será de 05 (cinco) anos para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário pelo lançamento.

Importante asseverar que, segundo tese unificadora de jurisprudência advinda do Superior Tribunal de Justiça (art. 543-C, do CPC), uma vez que o crédito tributário está extinto ante a aplicação do instituto da decadência, jamais este poderá ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou qualquer outra espécie (Resp 1.355.947/SP<sup>57</sup>, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques). Observe a transcrição do voto condutor:

A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou auto-lançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.).

Isto porque, além de não haver mais o que ser confessado sob o ponto de vista jurídico (os fatos podem ser sempre confessados), não se pode entregar à confissão de débitos eficácia superior àquela própria do lançamento de ofício (arts. 145 e 149, do CTN), forma clássica de constituição do crédito tributário, donde evoluíram todas as outras formas (lançamento por declaração - art. 147, do CTN, lançamento por arbitramento - art. 148, do

<sup>56</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 815.

<sup>57</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1355947/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 21/06/2013.

CTN e lançamento por homologação - art. 150, do CTN). Se a Administração Tributária de conhecimento dos mesmos fatos confessados não pode mais lançar de ofício o tributo, por certo que este não pode ser constituído via auto-lançamento ou confissão de dívida existente dentro da sistemática do lançamento por homologação.

Tendo por base a literalidade da legislação contida no Código Tributário Nacional, a decadência está inserida nos arts. 150, § 4 e 173, inciso I, havendo em cada um dos dispositivos infraconstitucionais, distinções únicas no que toca a análise do *dies a quo* que merece destaque.

De acordo com a redação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, o marco inicial para contagem do prazo decadencial ocorrerá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por conseguinte, os tributos sujeitos a este tipo de decadência serão aqueles que detiverem lançamentos: (i) direto ou de ofício, (ii) por declaração ou misto, (iii) por homologação – sem antecipação do pagamento<sup>58</sup>.

Diferentemente do primeiro, o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional prevê a decadência em tributos sujeitos a lançamento por homologação com pagamento antecipado. Em decorrência disto, a contagem do marco inicial ocorrerá a partir da data do fato gerador.

Torna-se imperioso destacar que, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, também estará sujeito à aplicação do dispositivo anterior. A legislação, em consonância com a jurisprudência pacífica da Superior Corte Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do AgRg no REsp 1.441.083/RJ<sup>59</sup>, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, e REsp 1.086.798/PR<sup>60</sup>, de relatoria do Ministro Castro Meira, vem destacando que os tributos com lançamento por homologação que não detiverem pagamento antecipado ou forem alvo de dolo, fraude ou simulação, serão sujeitos a decadência contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

<sup>58</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 818.

<sup>59</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1441083/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2014, DJe 19/05/2014.

<sup>60</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1086798/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2013, DJe 24/04/2013.

APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, em regra, o prazo para se efetuar o lançamento é o previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Contudo, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento ocorreu de modo antecipado, o prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. No caso concreto, não havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra prevista no art. 173, I, do CTN. (REsp 413.265/SC, 1ª Seção, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 30.10.2006).

2. Agravo regimental não provido.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 356/STF. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR IRRISÓRIO. MAJORAÇÃO.

1. A tese desenvolvida com lastro no art. 173, II, do CTN - anulação de lançamento decorrente ou não de vício formal - não foi objeto de debates na Corte de origem, o que configura falta de prequestionamento e impede o acesso da matéria à instância especial, em respeito ao disposto na Súmula 356/STF.

2. Segundo firme jurisprudência desta Corte, o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Incidência da Súmula 83/STJ.

(...)

5. Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido. Recurso especial do contribuinte provido.

Neste respectivo ponto há destaque a ser indicado. Eduardo Sabbag<sup>61</sup> nos ensina que a particularidade prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional (em situações de tributos com lançamento por homologação) é maléfica, em relação ao art. 150, § 4º, do mesmo diploma normativo. Isso, porque, o primeiro dispositivo retrata período temporal com maior “elasticidade”, em relação à outra.

Há, também, figura decadencial mítica já utilizada pelo crivo do Superior Tribunal de Justiça, hoje abandonada pela jurisprudência, graças a tese unificadora de jurisprudência advinda do julgamento do REsp 973.733/SC<sup>62</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux (alvo do Informativo nº 402/STJ). Tratava-se da aplicação conjunta de ambos os

<sup>61</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 817.

<sup>62</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009.

institutos decadenciais (tese dos 05 mais 05), arts. 150, § 4º e 170, I, do Código Tributário Nacional, em casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Sob aquela ordenação, o Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do AgRg no REsp 507.589/PR<sup>63</sup>, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, e EREsp 132.329/SP<sup>64</sup>, de relatoria do Ministro Garcia Vieira, declarou que o *dies a quo* do prazo previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional será o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do art. 150, § 4º, do mesmo diploma normativo. Observe:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. AÇÃO DE COBRANÇA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

I - A questão do termo inicial do prazo decadencial para constituição do crédito tributário foi objeto de recente debate na Primeira Seção desta Corte, por ocasião da análise do EREsp nº 178.526/SP, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJU de 11/03/2002, concluindo-se que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após o decurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados da homologação tácita do lançamento.

II - O prazo prescricional para a ação de cobrança do crédito tributário conta-se somente a partir da sua constituição definitiva, nos termos do artigo 174 do CTN, interrompendo-se com a citação.

III - Agravo regimental improvido.

TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.

Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado.

Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita.

Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário.

Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.

Embargos recebidos.

Neste espeque, a doutrina constitucional-tributária não acatou com bons olhos o surgimento da tese decadencial em comento, sempre a criticando e também a jurisprudência por considera-la como válida.

<sup>63</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 507.589/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2003, DJ 20/10/2003, p. 211.

<sup>64</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 132.329/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/1999, DJ 07/06/1999, p. 38.

Declarou-se, por vezes, que o verbo “poderia” contido no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, foi interpretado por uma sistemática de “poder que não pode mais”<sup>65</sup>. De outro modo, a jurisprudência havia considerado o *dies a quo* como o dia em que se deu a perda do poder de lançar, deslocando o prazo para ocorrência da decadência para maior<sup>66</sup>.

### 2.3. Da prescrição

A prescrição é a perda do direito de ação, isto é, a perda do direito de requerer a tutela jurisdicional do Estado-juiz para acometer os fatos a serem analisados<sup>67</sup>. No Direito Tributário, a prescrição pode ser definida como a perda do direito subjetivo, pelo sujeito ativo, de ajuizar ação de execução fiscal do valor do tributo a ser discutido na *lide*<sup>68</sup>.

Nas palavras de Eduardo Sabbag<sup>69</sup>:

Se há prescrição, desaparece o direito de pleitear a intervenção do Judiciário, diante da falta da capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não uso dela durante certo interregno, atingindo pela força destrutiva da prescrição.

Portanto, havendo a prescrição, nula será a ação executiva (art. 618, I, CPC) e extinto estará o crédito tributário (art. 156, V, CTN).

Abre-se hiato para demonstrar importante entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal nos EDv no RE 94.462/SP<sup>70</sup>, de relatoria do Ministro Moreira Alves, pelo qual se consolidou tese jurídica que, até o lançamento do tributo devido será possível a ocorrência do fenômeno temporal da decadência. Todavia, entre o lançamento a defesa administrativa não correrá o prazo de decadência ou sequer iniciará o prazo para a prescrição. Este interregno se estenderá até a última decisão administrativa, que não caberá mais recurso. Neste momento, haverá a constituição definitiva do crédito tributário e, com isso, será contado o prazo prescricional previsto em lei.

Para melhor compreensão, transcreve-se a ementa do referido precedente jurisprudencial:

<sup>65</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 190.

<sup>66</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 825.

<sup>67</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 18ª edição. São Paulo: Atlas, 2012. Pág. 185.

<sup>68</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 834.

<sup>69</sup> SABBAG, Eduardo. Op. Cit. Pág. 834.

<sup>70</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 94462 EDv, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1982, DJ 17-12-1982 PP-13209 EMENT VOL-01280-06 PP-01390 RTJ VOL-00106-01 PP-00263.



- Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). 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. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.

Por derradeiro, o extinto Tribunal Federal de Recursos já esposava o mesmo entendimento, quando se cristalizou a Súmula 153<sup>71</sup>. Semelhantemente, o Superior Tribunal de Justiça, a teor do REsp 435.896/SP<sup>72</sup>, de relatoria da Ministra Eliana Calmon (Informativo 175/STJ), já se mostrou favorável a tese avançada pelo Supremo Tribunal Federal, consoante se verifica:

#### TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.

1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF.
2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio.
3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional.
4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal.
5. Recurso especial improvido.

Segundo o Código Tributário Nacional, em seu art. 174, *caput*, o marco inicial para a contagem do prazo prescricional, que será de 05 (cinco) anos, se dá com a constituição definitiva do crédito tributário.

De acordo com Eduardo Sabbag<sup>73</sup>, o termo “constituição definitiva do crédito tributário” se entende por eficácia que torna indiscutível o crédito tributário. Ou seja, a definitividade não decorre do fato gerador ou da própria obrigação tributária, mas do

<sup>71</sup> BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. Súmula 153. Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos. Julgado em 10/04/1984. DJ 17/04/1984.

<sup>72</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 435.896/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2003, DJ 20/10/2003, p. 253.

<sup>73</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 838.

momento em que não será mais admitida qualquer discussão administrativa do sujeito ativo sobre o tributo em questão.

Diferentemente, Ives Granda<sup>74</sup> relata que a “constituição definitiva do crédito tributário” somente produzirá efeitos para o sujeito passivo no momento em que se chega ao seu conhecimento à intimação competente para o pagamento do tributo e caso não o haja, o quinquênio prescricional nascerá na data em que se esgota o prazo para o pagamento do mesmo.

Independentemente do significado doutrinário a ser esclarecido sobre a temática, o Superior Tribunal de Justiça se mostrou confortável com a disposição contida na redação do Código Tributário Nacional, a exemplo do AgRg no AREsp 425.986/DF<sup>75</sup>, de relatoria da Ministra Assusete Magalhães:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INTERRUÇÃO. PROLAÇÃO DO DESPACHO CITATÓRIO. CONDIÇÃO NECESSÁRIA PARA A VERIFICAÇÃO DE EVENTUAL OCORRÊNCIA DO FENÔMENO PRESCRICIONAL. EFEITOS QUE RETROAGEM À DATA DA PROPOSITURA DA AÇÃO. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO ART. 219, § 1º, DO CPC. RESPONSABILIDADE PELA DEMORA, NA EFETIVAÇÃO DO PROCEDIMENTO CITATÓRIO QUE, NO ACÓRDÃO RECORRIDO, FOI IMPUTADA AO PRÓPRIO MECANISMO JUDICIAL. SÚMULA 106/STJ. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL, DO JUÍZO DE VALOR CONCRETO, EXARADO NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Nas hipóteses em que o despacho citatório ainda não foi proferido, é incabível falar-se em ocorrência de prescrição. Com efeito, como a caracterização da prescrição, nessas hipóteses, depende, necessariamente, da não concessão de eficácia retroativa ao despacho citatório - em regra, a eficácia retroativa será concedida, salvo se a demora na prática do referido ato judicial não derivar do mecanismo do Judiciário -, a eventual ocorrência do fenômeno prescricional ficará pendente da não implementação futura daquela condição. Em resumo, não é a retroação dos efeitos da prescrição que resta impossibilitada, pela ausência do despacho citatório, mas a própria ocorrência do fenômeno prescricional. Pensar diversamente significaria, simplesmente, aniquilar o efeito retroativo, previsto no art. 219, § 1º, do CPC.

II. Dessarte, na linha do julgado recorrido, "se a execução fiscal foi proposta antes do transcurso do prazo de cinco anos da data da constituição definitiva dos créditos tributários, a Fazenda Pública não pode ser prejudicada pela falha do mecanismo judiciário, que deixou de emitir o despacho citatório em prazo razoável".

<sup>74</sup> MARTINS, Ives Granda da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 253.

<sup>75</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 425.986/DF, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2015, DJe 01/07/2015.

III. "A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual, mesmo nas Execuções Fiscais, a citação retroage à data da propositura da ação para efeitos de interrupção da prescrição, na forma do art. 219, § 1º, do CPC. Da análise do voto condutor do recurso representativo da controvérsia, extrai-se que a interrupção da prescrição só retroage à data da propositura da ação quando a demora na citação é imputada exclusivamente ao Poder Judiciário, nos termos da Súmula 106/STJ" (STJ, AgRg no REsp 1.382.110/BA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/03/2015).

(...)

V. Agravo Regimental improvido.

Há, também, outra figura prescricional contida no ordenamento jurídico tributário, sendo esta prevista na Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal), em seu art. 40, § 4º. Conforme própria nomenclatura advinda da redação do dispositivo, este tipo de prescrição é chamada no Direito Tributário de “prescrição intercorrente” e pode ser conceituada como a perda de atuar ou agir na pretensão, em virtude da omissão do sujeito ativo em praticar atos processuais necessários ao seu prosseguimento, durante interregno temporal<sup>76</sup>.

Sob este primado, cumpre enaltecer que a desídia deve ocorrer inteiramente do sujeito ativo da relação jurídico-tributária<sup>77</sup>. Significa dizer que a demora na prestação jurisdicional não impõe o direito do sujeito passivo em arguir a prescrição. Nesse sentido segue a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.102.431/RJ<sup>78</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, sujeito ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC), e Informativo nº 419/STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PARALISAÇÃO DO PROCESSO POR CULPA DO PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA 106 DO STJ. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ.

1. O conflito caracterizador da lide deve estabilizar-se após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que a prescrição indefinida afronta os princípios informadores do sistema tributário.

2. A perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário. Inteligência da Súmula 106/STJ. (Precedentes: AgRg no Ag 1125797/MS, Rel. Ministro

<sup>76</sup> HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 4ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2014. Pág. 150.

<sup>77</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. Pág. 215.

<sup>78</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1102431/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.

LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 16/09/2009; REsp 1109205/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 29/04/2009; REsp 1105174/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 09/09/2009; REsp 882.496/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 26/08/2008; AgRg no REsp 982.024/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 08/05/2008) (...)

5. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos à instância de origem para prosseguimento do executivo fiscal, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, para a ocorrência da prescrição intercorrente, segundo o art. 40, da Lei de Execução Fiscal, determinados requisitos devem ser seguidos, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

Interpretando as premissas dispostas pelo legislador, o Estado-juiz, no transcurso do processo executivo fiscal, suspenderá o processo quando não localizados bens a penhorar, sendo que, em tais casos, não ocorrerá o fenômeno da prescrição (AgRg no AREsp 277.620/DF<sup>79</sup>, de relatoria do Ministro Antonio Carlos Ferreira).

Passados 01 (hum) ano sem a localização do sujeito passivo ou bens passíveis de penhora, se ordenará o arquivamento dos autos processuais, não sendo obrigatório, para tanto, a intimação do sujeito ativo (AgRg no AREsp 225.152/GO<sup>80</sup>, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima). Caso se encontre, a qualquer tempo, bens a

<sup>79</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 277.620/DF, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 03/02/2014.

<sup>80</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 225.152/GO, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJe 04/02/2013.

penhorar, o processo executivo será desarquivado e continuará em seu regular trâmite processual.

Assevera-se que as diligências infrutíferas para localização do sujeito passivo ou possíveis bens para penhora não suspendem ou interrompem o prazo prescricional (EDcl no AgRg no AREsp 594.062/RS<sup>81</sup>, de relatoria do Ministro Humberto Martins).

Passado o interregno temporal de 05 (cinco) anos, da decisão que ordenou o arquivamento do processo executivo, observadas as premissas dos §§ 2º e 3º, o magistrado poderá decretar a prescrição intercorrente *ex officio*, depois de ter obedecido aos primados da ampla defesa e contraditório a favor do sujeito ativo (REsp 1.245.730/MG<sup>82</sup>, de relatoria do Ministro Castro Meira).

Salienta-se que o Superior Tribunal de Justiça tem evoluído no pensamento jurídico, ao passo de declarar a desnecessidade da intimação do sujeito ativo para decretar *ex officio* a prescrição intercorrente, quando não demonstrado o efetivo prejuízo no recurso interposto contra sentença que extinguiu o feito (AgRg no AREsp 247.955/RS<sup>83</sup>, de relatoria do Ministro Herman Benjamin), não sendo o § 5º a única hipótese de dispensa de sua manifestação – quando as cobranças judiciais forem inferiores ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Ademais, para efetivar a respectiva prática prescritiva, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 314<sup>84</sup>, declarando que em “*execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente*”. E, também, cumpre enaltecer que a Primeira Seção daquele Tribunal, no REsp 1.340.553/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, esta discutindo teses unificadoras de jurisprudência (art. 543-C, do CPC) para a amplitude da incidência da prescrição intercorrente em procedimentos de execução fiscal, conforme se pode perceber na transcrição do *decisum* do relator, quando analisado o agravo em recurso especial interposto pela Fazenda Nacional:

---

<sup>81</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no AgRg no AREsp 594.062/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 25/03/2015.

<sup>82</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1245730/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/04/2012, DJe 23/04/2012.

<sup>83</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 247.955/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2013, DJe 08/05/2013.

<sup>84</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Primeira Seção, julgado em 12/12/2005. DJ 08/02/2006, p. 258.

Depreende-se dos autos a adequada impugnação dos fundamentos da decisão agravada. Não obstante, o tema do recurso especial, apesar de repetitivo no âmbito da Primeira Seção do STJ, ainda não foi submetido a julgamento pelo novo procedimento do artigo 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução STJ n. 8/2008.

No caso concreto, torna-se relevante decidir à luz do art. 543-C, do CPC:

- a) Qual o pedido de suspensão por parte da Fazenda Pública que inaugura o prazo de 1 (um) ano previsto no art. 40, §2º, da LEF;
- b) Se o prazo de 1 (um) ano de suspensão somado aos outros 5 (cinco) anos de arquivamento pode ser contado em 6 (seis) anos por inteiro para fins de decretar a prescrição intercorrente;
- c) Quais são os obstáculos ao curso do prazo prescricional da prescrição prevista no art. 40, da LEF;
- d) Se a ausência de intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (art. 40, §1º), ou o arquivamento (art. 40, §2º), ou para sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente (art. 40, §4º) ilide a decretação da prescrição intercorrente.

Com essas considerações, para melhor exame da matéria suscitada, DOU PROVIMENTO ao agravo para determinar a conversão dos autos em recurso especial, nos termos dos arts. 34, XVI, e 254, §1º, do RISTJ, e desde já, por economia processual, determino o processamento do feito após a conversão dentro da sistemática dos recursos representativos da controvérsia, adotando-se as seguintes providências:

- a) comunique-se, com cópia da presente decisão, acompanhada do número de autuação do recurso especial, aos Ministros da Primeira Seção do STJ e aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, nos termos do art. 2º, § 2º, da Resolução STJ n. 8/2008 e para os fins neles previstos;
- b) suspenda-se o julgamento dos demais recursos sobre a matéria versada no recurso especial a ser autuado, consoante preceitua o § 2º do art. 2º da Resolução STJ n. 8/2008;
- c) após a autuação, dê-se vista ao Ministério Público Federal para parecer, em quinze dias, nos termos do art. 3º, II, da Resolução STJ n. 8/2008. (grifo no original)

Consequentemente, pode-se concluir que a jurisprudência pátria tem acatado com afinco a prática prescricional executiva contida na Lei de Execução Fiscal, lapidando-a para sua aplicação ao melhor direito.

### 3. Da inconstitucionalidade do art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/1980

#### 3.1. Da (in)constitucionalidade

A Lei de Execução Fiscal, de modo semelhante ao que dispõe o Código Tributário Nacional, veio a dispor, em respeito aos corolários da segurança jurídica e isonomia, de (nova) figura prescritiva contida em seu art. 40, § 4º, chamada de “prescrição intercorrente”.

Trata-se de evento a ser considerado e aplicado no transcurso do processo executivo fiscal, quando o sujeito ativo deixa, seja por omissão ou desídia, dar efetivo cumprimento ao trâmite processual.

Assim sendo, o Estado-juiz poderá efetuar *ex officio* a prescrição intercorrente no processo executivo fiscal, extinguindo-se por consequência o crédito tributário (art. 156, inciso V, do CTN), quando passados 05 (cinco) anos sem a localização do sujeito passivo ou bens passíveis de penhora e a pretensão já tiver sido suspensa pelo interregno de 01 (hum) ano.

Todavia, no que pese a vontade do legislador positivo em primar pelos princípios constitucionais que envolvam a matéria, seria a norma em comento, sob a luz da Constituição Federal, constitucional ou inconstitucional?

Segundo se extrai de uma análise detida da Constituição Federal, verifica-se que o constituinte originário dispôs no art. 146, inciso III, que as normas gerais em matéria tributária deverão ser regidas mediante legislação própria e de natureza complementar, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Consoante se observa na transcrição do dispositivo constitucional, os institutos da prescrição e decadência tributárias (alínea “b”) são considerados matérias gerais em Direito Tributário e que, para tanto, devem ser regidas mediante legislação complementar.

A despeito disto, no ordenamento jurídico vigente, o Código Tributário Nacional foi recepcionado com *status* de lei complementar (art. 34, § 5º, do ADCT), sendo, portanto, o diploma normativo responsável para lidar com as disposições que a Constituição Federal deliberou no artigo ora indicado – fato este corroborado pela pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a exemplo do RE 556.664/RS<sup>85</sup> e RE 560.626/RS<sup>86</sup>, ambos de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Todavia, e como se percebeu, o legislador positivo criou normatização própria para dispor sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, mas de natureza jurídica diversa, ou seja, lei ordinária (Lei nº 6.830/1980).

Analisando o conteúdo asseverado, de pronto observa-se problemática frente às legislações assinaladas e a redação da Constituição Federal. Consta-se que há evidente conflito de normas sobre a matéria a ser discutida em seu bojo jurídico – lei complementar *versus* lei ordinária.

De acordo com Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>87</sup>, a lei ordinária é o ato legislativo típico, ou seja, é um ato normativo primário que, em regra, edita normas gerais e abstratas, mas que também, não raro, edita normas particulares.

No mesmo plano, Alexandre de Moraes<sup>88</sup> enaltece que a lei complementar baseia-se na prerrogativa do constituinte ter entendido que algumas matérias, devido sua importância jurídica, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de atraso em futuras alterações, mas que também não poderiam comportar simples modificação através de processo legislativo ordinário, necessitando de procedimento diverso e mais específico.

---

<sup>85</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886.

<sup>86</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 560626, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-232 DIVULG 04-12-2008 PUBLIC 05-12-2008 EMENT VOL-02344-05 PP-00868 RSJADV jan., 2009, p. 35-47.

<sup>87</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 39ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 219.

<sup>88</sup> MORAIS, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Atlas, 2008. Pág. 666.



As diferenças das legislações podem ser examinadas em viés material e formal. É considerada material, pois somente pode ser objeto de lei complementar a matéria taxativamente prevista na Constituição Federal, enquanto as demais matérias serão objeto de deliberação de leis ordinárias. Em outro plano, é considerada formal, pois diz respeito ao processo legislativo que a impõe, visto que o quórum para aprovação de lei ordinária é de maioria simples (art. 47, da CF), enquanto o quórum para aprovação de lei complementar é de maioria absoluta (art. 69, da CF).<sup>89</sup>

Desta maneira, tendo por base o seguimento da doutrina e o cotejo existente entre a disposição do art. 146, inciso III, da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º, 173, inciso I e 174, *caput*) e a Lei de Execução Fiscal (art. 40, § 4º), constata-se clara afronta aos ditames impostos, eis que a Lei nº 6.830/1980 detém natureza jurídica de lei ordinária e não complementar, impossibilitando-a de compor matéria que não a pertence.

Portanto, inegável que se está diante de uma inconstitucionalidade formal, pois tal vício traduz defeito de formação do ato normativo, devido à inobservância técnica e principiológica da Constituição Federal<sup>90</sup>, eis que o texto magno é dotado de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato poderá subsistir validamente se com ela for incompatível<sup>91</sup>.

Assim, a Constituição Federal, além de imperativa, como toda norma jurídica, deve ser encarada como suprema, pois ostenta posição de proeminência, que as normas deverão seguir e se conformar, seja quanto ao modo de elaboração (conformação formal), seja quanto à matéria que tratam (conformação material).<sup>92</sup>

### **3.2. Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal**

Após exame didático a despeito da força jurídica dos diplomas normativos estudados, necessita-se analisar jurisprudencialmente os conhecimentos contidos em

<sup>89</sup> MORAIS, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Atlas, 2008. Pág. 666 e 667.

<sup>90</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 1038.

<sup>91</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 107.

<sup>92</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Controle de Constitucionalidade – Teoria e Prática*. 6ª edição, revista, ampliada e atualizada. Bahia: Jus Podivm, 2012. Pág. 33.

determinados precedentes advindos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, no que toca a legitimidade da prescrição intercorrente, pois a linha de raciocínio utilizada demonstra a adoção de polos distintos de respostas para o saneamento da problemática.

O Superior Tribunal de Justiça corroborou legítimo posicionamento apaziguador. Sedimentou-se errôneo entendimento, declarando que a disposição prescricional contida na Lei de Execução Fiscal deve ser compreendida em harmonia com o Código Tributário Nacional. Significa dizer que, a exemplo do REsp 766.873/MG<sup>93</sup>, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, e REsp 489.182/RO<sup>94</sup>, de relatoria do Ministro Francisco Peçanha Martins, lei ordinária teria a mesma eficácia e força jurídica que uma lei complementar, conforme se verifica:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 40 DA LEI Nº 6.830/80. ART. 174 DO CTN. PARALISAÇÃO DO FEITO.

1. É pressuposto de admissibilidade do recurso especial a adequada indicação da questão controvertida, com informações sobre o modo como teria ocorrido a violação a dispositivos de lei federal (Súmula 284/STF).
2. A possibilidade de verificação de plano, sem necessidade de dilação probatória, delimita as matérias passíveis de serem deduzidas na exceção de pré-executividade, independentemente da garantia do juízo, de modo que é possível a argüição de prescrição por meio de exceção de pré-executividade, sempre que demonstrada por prova documental pré-constituída.
3. O art. 40 da Lei 6.830/80 deve ser aplicado em harmonia com o art. 174 do CTN, ocorrendo a prescrição após o transcurso do prazo quinquenal sem manifestação do credor.
4. Recurso especial a que se dá provimento.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL - ARQUIVAMENTO POR MAIS DE 05 ANOS - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - CURADOR ESPECIAL - PEDIDO DE DECLARAÇÃO DA PRESCRIÇÃO - POSSIBILIDADE - VIOLAÇÃO AO ART. 40 DA LEI 6.830/80 NÃO CONFIGURADA - PRECEDENTES.

- O artigo 40 da Lei nº 6.830/80 não pode se sobrepôr ao CTN e sua aplicação sofre os limites impostos pelo artigo 174 do referido Código.
- É possível a decretação da prescrição intercorrente, após transcorrido determinado tempo, quando há pedido da parte interessada.
- Recurso especial conhecido, mas improvido.

<sup>93</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 766.873/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/09/2005, DJ 26/09/2005, p. 257.

<sup>94</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 489.182/RO, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2005, DJ 26/09/2005, p. 289.

Agrava-se o erro hermenêutico do Superior Tribunal de Justiça, pois a lei que instituiu o § 4º, do art. 40, da Lei de Execução Fiscal, foi a Lei nº 11.051/2004, ou seja, outra lei de natureza ordinária, em total desacordo com as primazias doutrinárias e jurisprudenciais existente.

Diferentemente, o Supremo Tribunal Federal opta por posição de “resguardo”. Os recursos que ascenderam para sua deliberação não detiveram êxito em comprovar o desrespeito ao texto constitucional. Indicou-se que a afronta existente não seria direta a Constituição Federal, pois a discussão posta é de índole infraconstitucional, segundo se observa no AgRg no AI 260.902/BA<sup>95</sup>, de relatoria do Ministro Marco Aurélio:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONTROVÉRSIA SOBRE CABIMENTO DE RECURSO DA COMPETÊNCIA DE CORTE DIVERSA. O processamento de extraordinário sobre a impertinência de recurso de competência de tribunal diverso não prescinde da adoção, no aresto atacado, de premissa contrária à Carta Política da República. Descabe transferir ao Supremo Tribunal Federal a reapreciação integral de recurso que não está no âmbito da própria competência. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - DISCIPLINA. A disciplina da prescrição intercorrente é simplesmente legal, não se fazendo envolvido preceito da Carta da República. AGRAVO - CARÁTER INFUNDADO - MULTA. Surgindo do exame do agravo a convicção sobre o caráter manifestamente infundado da medida, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

Tal perspectiva, previamente, veio a mudar com a declaração de repercussão geral no RE 636.562/SC<sup>96</sup>, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, hoje aos cuidados do Ministro Roberto Barroso, pois se percebeu, a priori, a grandeza da discussão acerca do marco inicial da contagem do prazo prescricional que dispõe a Fazenda Pública no processo executivo fiscal, nos termos do art. 40, § 4º, da Lei de Execução Fiscal.

Nesse sentido, observe a transcrição da ementa do *decisum*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO – ADMINISTRATIVO – FINANCEIRO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MARCO INICIAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS PARA DISPOR SOBRE PRESCRIÇÃO. SUPREMACIA DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL POR FORÇA DA CONSTITUIÇÃO. ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 40, § 4º DA LEI 6.830/1980 (REDAÇÃO DA LEI 11.051/2004). ART, 146, III, B DA CONSTITUIÇÃO. Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 260902 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 18/12/2000, DJ 18-05-2001 PP-00067 EMENT VOL-02030-06 PP-01148.

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 636562 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 21/04/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011.

Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do art. 40, § 4º da Lei 6.830/1980.

No entanto, mesmo diante da importância do debate da matéria, o Supremo Tribunal Federal voltou a afirmar que as deliberações discutidas sob este manto não possuem condão direto com a Constituição Federal, sendo totalmente discutida na esfera infraconstitucional, de acordo com o AgR no ARE 810.802/CE<sup>97</sup>, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, e AgR no AI 757.540/PE<sup>98</sup>, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa:

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. Execução fiscal. Prescrição. Interrupção. Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil e Lei nº 6.830/80. Infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta ou reflexa. 1. Possui natureza infraconstitucional a discussão a respeito da interrupção do prazo prescricional em sede de execução fiscal na qual se envolva a interpretação do Código Tributário Nacional, do Código de Processo Civil e da Lei nº 6.830/80. A afronta ao texto constitucional seria, se ocorresse, indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. 2. Agravo regimental não provido.

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AFASTAMENTO. ATRASO NA CITAÇÃO CAUSADO PELO JUDICIÁRIO. DISCUSSÃO INFRACONSTITUCIONAL. PREQUESTIONAMENTO. Da forma como prequestionada a matéria, a inaplicabilidade da prescrição intercorrente ao caso representaria violação constitucional reflexa ou indireta. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Destarte, o entendimento atualmente esposado pelo Supremo Tribunal Federal, com exceção daquele indicado em sede de repercussão geral, vai contra a própria e pacífica jurisprudência dominante no cenário jurídico.

Ocorre que, com advento da Lei nº 8.212/1991 e Decreto-Lei nº 1.569/1977, houveram estampado em seu bojo normativo determinados artigos que tratavam de decadência e prescrição tributárias, conteúdo esse que deveria estar disposto no Código Tributário Nacional.

Após verificar que a essência existente nos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/1991 e art. 5º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.569/1977 estariam em completa afronta ao que destaca a Constituição Federal e a jurisprudência do Supremo Tribunal

<sup>97</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 810802 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-168 DIVULG 29-08-2014 PUBLIC 01-09-2014.

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 757540 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 27/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 24-04-2012 PUBLIC 25-04-2012.

Federal, o plenário editou a Súmula Vinculante 8<sup>99</sup>, indicando ser “*inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário*”.

A aplicabilidade do enunciado sumular, inclusive, tem sido utilizada, a exemplo AgR no RE 546.727/SC<sup>100</sup>, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, AgR no RE 502.648/SC<sup>101</sup>, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, e AgR no RE 543.778/RS<sup>102</sup>, de relatoria do Ministro Eros Grau.

Outrossim, antes da edição da súmula em comento, o próprio Supremo Tribunal Federal já havia dado total entendimento na plena aplicabilidade da redação do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, quando verificado que normas advindas do Poder Legislativo que retratassem sobre prescrição e decadência tributárias como fatores de extinção do crédito tributário, que não aquelas existentes no Código Tributário Nacional, seriam consideradas inconstitucionais, de acordo com a ADI 124/SC<sup>103</sup> de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, conforme se observa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIACÃO 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

---

<sup>99</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário. Sessão Plenária, julgado em 12/06/2008. DOU de 20/6/2008, p. 1.

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 546727 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 18/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-148 DIVULG 31-07-2013 PUBLIC 01-08-2013.

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 502648 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-05 PP-00998.

<sup>102</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 543778 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 09/12/2008, DJe-025 DIVULG 05-02-2009 PUBLIC 06-02-2009 EMENT VOL-02347-09 PP-01865.

<sup>103</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 124, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-01 PP-00011.

ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do 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 procedente.

Portanto a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo em sede de controle difuso de constitucionalidade, se encontra em total desrespeito aos próprios primados por ele estabelecido.

Inclusive, mostra-se digno mencionar a exposição de direito na declaração de repercussão geral pelo Ministro Joaquim Barbosa, no RE 636.562/SC<sup>104</sup>:

Entendo que a matéria constitucional versada nestes autos possui repercussão geral.

Esta Corte tem examinado uma série de controvérsias que envolvem a caracterização do papel que as normas gerais em matéria tributária têm no sistema constitucional. Dentre outros assuntos relevantes, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de reserva de lei complementar para dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária (SV 8) e sobre responsabilidade tributária (RE 562.276, rel. min. Ellen Gracie, Pleno, DJe de 10.02.2011, sem prejuízo das violações materiais).

No caso em exame, discute-se qual deve ser o marco inicial para a contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para encontrar e indicar bens do executado: o despacho que determina a suspensão do processo ou a data calculada pela aplicação do prazo de um ano após o arquivamento da ação de execução fiscal.

A matéria tem alçada constitucional, na medida em que a Constituição estabelece ser reservada lei complementar para dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária (art. 146, III, b da Constituição).

Neste caso, a incompatibilidade entre a lei ordinária e a lei complementar se resolve diretamente com base no texto constitucional, e não com as regras de vigência e revogação aplicáveis indistintamente a todas as normas jurídicas, com base na Lei de Introdução ao Código Civil.

Ademais, os fundamentos que forem adotados para este precedentes condicionarão o exame de outras questões que envolvam estabelecimento da sistemática de reconhecimento judicial de prescrição e de decadência.

Ante o exposto, manifesto-me pela existência da repercussão geral da questão constitucional controvertida.

É como me manifesto.

O texto constitucional é claro e evidente. O art. 146, III, alínea “b” destaca a necessidade de legislação complementar para dispor sobre extinção do crédito tributário em

<sup>104</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 636562 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 21/04/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011.

decorso do tempo, por serem consideradas matérias gerais em Direito Tributário. Por decorrência deste preceito, não pode a Lei de Execução Fiscal, lei ordinária, dispor sobre figura prescritiva no processo executivo fiscal.

O legislador positivo errou ao criar o respectivo instituto, não observando a linear transcrição da Constituição Federal e a jurisprudência pátria, conforme indicado, tem seguido o mesmo caminho, resultando em instabilidade e insegurança jurídica aos preceitos impostos.

## Conclusão

Diante da vigência da Constituição Federal de 1988, o constituinte originário, sabiamente, verificando a existência de diploma normativo que detalhasse as normas gerais em matéria de Direito Tributário e respeitando o princípio da recepção (art. 34, § 5º, do ADCT), dispôs que a Lei nº 5.172/1966 seria aquela a validar a redação contida no art. 146, inciso III, da Constituição Federal.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional veio a dispor, em seus arts. 150, § 4º, 173, inciso I e 174, *caput*, as matérias relativas à prescrição e decadência tributárias, por serem esses institutos correlatos à extinção do crédito tributário (art. 156, inciso V, do CTN).

Com o advento da Lei nº 6.830/1980, também conhecida como Lei de Execução Fiscal, o legislador positivo trouxe para o direito brasileiro outra figura prescritiva, sendo esta incidente no processo executivo fiscal, todavia, não prevista na legislação responsável para lidar com as referidas matérias que extinguem o crédito tributário, sendo esta figura chamada de “prescrição intercorrente” (art. 40, § 4º).

Segundo o art. 40, da Lei de Execução Fiscal, o Poder Judiciário poderá decretar *ex officio* a prescrição intercorrente quando não localizar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária ou bens passíveis de se penhorar, no interregno temporal de 05 (cinco) anos, desde que o processo já esteja arquivado pelo prazo de 01 (hum) ano e o sujeito ativo da relação jurídico-tributária for desidioso na persecução do direito pleiteado.

A jurisprudência, mais precisamente do Superior Tribunal de Justiça, acatou em seu manto as disposições elaboradas pelo Poder Legislativo. Todavia, verificando que havia problemática entre o art. 40, § 4º, da Lei de Execução Fiscal e o art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, qual seja, a necessidade de legislação complementar para deliberar sobre matérias de prescrição e decadência tributárias, tomou posição pela eficácia da norma, remetendo entendimento de que a Lei nº 6.830/1980 deve estar em harmonia com o Código Tributário Nacional. Em outras palavras, que a lei ordinária teria a mesma força normativa que a lei complementar, havendo simetria em sua aplicabilidade no ordenamento jurídico pátrio.



Inclusive, houve a edição da Súmula 314/STJ, sedimentando a aplicabilidade da prescrição intercorrente no processo executivo fiscal, quando não localizados bens passíveis de penhora. Assim sendo, torna-se válida a afirmação, sob o ponto de vista infraconstitucional, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça abraçou com âmagos a temática.

Outrossim, está sendo discutido, frente a ótica do art. 543-C, do Código de Processo Civil, teses unificadoras de jurisprudência para indicar a amplitude da incidência deste fenômeno prescricional em demandas de mesma natureza – REsp 1.340.553/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques.

A despeito disto, mesmo que o Superior Tribunal de Justiça não esteja infringindo sua competência constitucionalmente assegurada, entende-se que seu posicionamento adotado se encontra errôneo e em desacordo com a própria normatização contida no texto constitucional, além do entendimento jurídico advindo do Supremo Tribunal Federal.

Primeiro, porque as matérias sujeitas à lei complementar são expressamente dispostas pela própria Constituição Federal, que devem seguir procedimento legislativo próprio, diferentemente de leis ordinárias. Logo, há claro conflito de normas com a literalidade contida em seu texto.

Isto, pois, o art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal é claro em remeter a necessidade de legislação complementar envolver temáticas de prescrição e decadência tributárias, não havendo espaço para legislação de espécie distinta no que tange este fenômeno, eis que inexistente a possibilidade jurídica de equiparar, com mesma força, lei ordinária com lei complementar.

Segundo, porque em tempos pretéritos, o Supremo Tribunal Federal já havia declarado a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/1991 e art. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/1977, inclusive editando a Súmula Vinculante 8/STF que homologava não apenas a inconstitucionalidade dos dispositivos ora citados, mas a eficácia do dispositivo constitucional contido no art. 146, III, alínea “b” e a recepção do Código Tributário Nacional como diploma normativo hábil a dispor sobre matérias gerais em Direito Tributário.

No entanto, quando a discussão da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 40, § 4º, da Lei de Execução Fiscal chegou ao crivo do Supremo Tribunal Federal, este tomou posição diferenciada daquela que se poderia chamar de “pacífica” ou “dominante”.

Entendeu-se que o cotejo dos fatos envolventes na *lide*, com as disposições contidas no art. 40, da Lei de Execução Fiscal, não incorreriam em afronta direta a redação contida no art. 146, III, da Constituição Federal, visto que seria debatida, única e exclusivamente, matéria infraconstitucional. Ou seja, legitimou-se, por decorrência lógica, que o Tribunal responsável para julgar a pretensão não seria mais o Supremo Tribunal Federal, mas sim o Superior Tribunal de Justiça.

Este entendimento veio a mudar com a declaração de repercussão geral pelo Ministro Joaquim Barbosa, nos autos do RE 636.562/SC, hoje aos cuidados do Ministro Roberto Barroso, ainda pendente de julgamento.

Entretanto, mesmo com a repercussão geral da temática, contemporaneamente o Supremo Tribunal Federal volta a corroborar o pretérito entendimento jurisprudencial, não dando efetividade ao conteúdo da Constituição Federal, Código Tributário Nacional e ao significado que ronda a aplicabilidade da Súmula Vinculante 8/STF.

Por derradeiro, sequer houve, até o presente momento, pedido de suspensão de recursos de matérias idênticas pelo relator, para que, uma vez deliberado pelo plenário o mérito da demanda a ser analisada, se utilizará das disposições contidas no art. 543-B, do Código de Processo Civil para unificar a jurisprudência pátria, corroborando ou não com a cognição do Superior Tribunal de Justiça.

Não se sabe, ao certo, os motivos que rodam este entendimento do Supremo Tribunal Federal. Todavia, espera-se que ao ser julgado o RE 636.562/SC, se declare a plena inconstitucionalidade do art. 40, § 4º, da Lei de Execução Fiscal, pois sua redação está em total desacordo com o que reza o art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Portanto, conforme se percebeu, somente lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência tributária, não podendo lei de natureza diversa retratar fenômeno prescricional e este é o entendimento que deve ser seguido.

## Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 225.152/GO, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJe 04/02/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 247.955/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2013, DJe 08/05/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 277.620/DF, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 03/02/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 507.589/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2003, DJ 20/10/2003, p. 211.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 425.986/DF, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2015, DJe 01/07/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1441083/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2014, DJe 19/05/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no AgRg no AREsp 594.062/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 25/03/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 132.329/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/1999, DJ 07/06/1999, p. 38.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 572.603/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2005, DJ 05/09/2005, p. 199.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 250.306/DF, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/06/2000, DJ 01/08/2000, p. 208.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 435.896/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2003, DJ 20/10/2003, p. 253.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 489.182/RO, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2005, DJ 26/09/2005, p. 289.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 766.873/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/09/2005, DJ 26/09/2005, p. 257.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1086798/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2013, DJe 24/04/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1102431/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1245730/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/04/2012, DJe 23/04/2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1355947/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 21/06/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Primeira Seção, julgado em 12/12/2005. DJ 08/02/2006, p. 258.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 124, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-01 PP-00011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 260902 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 18/12/2000, DJ 18-05-2001 PP-00067 EMENT VOL-02030-06 PP-01148.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 757540 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 27/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 24-04-2012 PUBLIC 25-04-2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 810802 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-168 DIVULG 29-08-2014 PUBLIC 01-09-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 94462 EDv, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1982, DJ 17-12-1982 PP-13209 EMENT VOL-01280-06 PP-01390 RTJ VOL-00106-01 PP-00263.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 146733, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 502648 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-05 PP-00998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 543778 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 09/12/2008, DJe-025 DIVULG 05-02-2009 PUBLIC 06-02-2009 EMENT VOL-02347-09 PP-01865.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 546727 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 18/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-148 DIVULG 31-07-2013 PUBLIC 01-08-2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 559943, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-182 DIVULG 25-09-2008 PUBLIC 26-09-2008 EMENT VOL-02334-10 PP-02169 LEXSTF v. 30, n. 359, 2008, p. 321-366.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 560626, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-232 DIVULG 04-12-2008 PUBLIC 05-12-2008 EMENT VOL-02344-05 PP-00868 RSJADV jan., 2009, p. 35-47.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 636562 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 21/04/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 636941, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário. Sessão Plenária, julgado em 12/06/2008. DOU de 20/6/2008, p. 1.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. Súmula 153. Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos. Julgado em 10/04/1984. DJ 17/04/1984.

CANOTILHO, J. J. Gomes. LEONCY, Léo Ferreira. MENDES, Gilmar Ferreira. SARLET, Ingo Wolfgang. STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. *Curso de Direito Civil – Parte Geral*. 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. Bahia: Jus Podivm, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 18ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Controle de Constitucionalidade – Teoria e Prática*. 6ª edição, revista, ampliada e atualizada. Bahia: Jus Podivm, 2012.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 39ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 4ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2014.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 18ª edição. São Paulo: Atlas, 2012.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

KFOURI JR., Anis. *Curso de Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Granda da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

MORAIS, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004.