DANIEL FREIRE CARVALHO

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Tese de Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Doutor Gerd Willi Rothmann

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

SÃO PAULO

2013

DANIEL FREIRE CARVALHO

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário

Área de concentração: Direito Econômico e Financeiro

Orientador: Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO**

2013

Nome: CARVALHO, Daniel Freire

Título: Prescrição Intercorrente e o Responsável Tributário

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Essa dissertação de mestrado é o produto de um longo e árduo esforço pessoal, iniciado a partir de meu ingresso como aluno especial no curso de Pós-Graduação da respeitada Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Uma vez superada esta barreira inicial, que não foi fácil, passei a acompanhar as aulas com bastante intensidade e, mesmo ainda na condição de aluno especial, dediquei-me o tanto quanto pude, muitas vezes preterindo afazeres profissionais e pessoais.

Nos semestres que se sucederam, comprometi-me como aluno especial e simultaneamente na participação do árduo processo seletivo para ingresso como aluno regular. Além do que, naquele período, trabalhei bastante. Por assim dizer, devo confessar que este meu ano de 2009 não foi fácil. Contudo, as alegrias proporcionadas em seu final, com a notícia de meu ingresso como aluno regular de mestrado, recompensaram todo o meu esforço e dedicação.

De lá para cá, as coisas só melhoraram. Não obstante o turbilhão de emoções advindo do nascimento de minha primeira filha, que apenas dois meses antes do início do curso de mestrado (já na condição de aluno regular), mudou completa e irreversivelmente minha vida, ainda assim dediquei-me ao máximo e o quanto pude no cumprimento dos créditos necessários, frequentando este rico universo acadêmico. Após cumpri-los, preparei-me para a qualificação à banca examinadora de minha dissertação de mestrado e, muito embora ainda estivesse com diversas dúvidas sobre o rumo do trabalho, qualifiquei-me, o que agradeço à confiança que me foi depositada por meu professor orientador e os demais professores que integraram a banca de qualificação. Àquela época, ainda acreditava na ilusão de que já havia superado as etapas mais difíceis do mestrado, ledô engano. Isso logo se mostrou errado.

Enfim, após meses e meses de intensa dedicação e esforço, posso dizer orgulhoso, concluí – até aqui – a mais importante etapa de minha formação acadêmica. A superação de mais uma etapa em minha vida me fez crer que essa minha contribuição doutrinária possa servir, senão para uma melhor compreensão do assunto escolhido, que ao menos sirva como reflexão sobre as atuais dificuldades e imperfeições perceptíveis com relação à aplicação da prescrição intercorrente à responsabilidade tributária.

Dito isso, aproveito aqui para expressar meu profundo agradecimento à confiança, generosidade e apoio depositados à minha pessoa por parte de meu orientador, o Professor Doutor Gerd Willi Rothmann. Sem me conhecer anteriormente, acreditou em meu potencial,

dando-me a oportunidade de segui-lo como aluno especial por dois semestres seguidos. Posteriormente, acreditou em meu projeto de dissertação e acolheu-me como aluno regular. Além disso, jamais esquecerei o seu exemplo de docência, partindo sempre dele a iniciativa por discussões sobre assuntos polêmicos e dos mais problemáticos do Direito Tributário, que certamente nortearam-me, servindo-me de constante incentivo para o estudo aprofundado daquilo a que me propunha.

Agradeço igualmente aos meus colegas nestes anos de mestrado, Flavio Tudisco, Vitor Feitosa e Phelippe Oliveira, que muito contribuíram para o enriquecimento das acaloradas discussões mantidas durante o período em que estivemos presencialmente cumprindo nossos créditos.

Agradeço ainda às minhas queridas, mãe e avó, Lucia Maria e Therezinha, meus irmãos e amigos, Ana Paula e Luis, à Maria Cristina e especialmente ao meu pai, Luis Fernando, que, tal qual todo bom pai, sempre me incentivou para o estudo, muitas vezes de forma radical, sempre acreditando mais do que eu próprio em meu potencial. Finalmente, devo um especial e isolado agradecimento à minha esposa Perline, já que, não fosse sua infinita paciência, compreensão e companheirismo, e este trabalho não existiria.

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação de mestrado à minha filha querida, Julia, que, mesmo sem saber, ilumina minha vida todos os dias e, especialmente, ao meu falecido avô, Alfredo Freire Filho, fonte inesgotável de meu respeito e admiração, por sua retidão, caráter, generosidade e exemplo de pessoa e cidadão.

“Teu dever é lutar pelo Direito, mas no dia em que encontrares em conflito o direito e a justiça, luta pela Justiça”.

Eduardo Juan Couture

RESUMO

CARVALHO, Daniel Freire. **Prescrição Intercorrente e o Responsável Tributário**. 2013. (211 folhas) Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

O objeto do presente trabalho cinge-se à investigação da contraposição da prescrição intercorrente com a responsabilidade tributária, duas temáticas completamente distintas uma da outra e que, por si só e isoladamente, despertam importantes discussões no campo do Direito Tributário. Jungidas, então, representam enorme problemática, amplificada em razão da negligência de nossos legisladores, da insuficiente manifestação doutrinária e, com o devido respeito, da generalidade de alguns precedentes jurisprudenciais, incapazes de alcançar a singularidade de cada uma das situações possíveis. Em meio ao caos da cobrança judicial dos créditos tributários, uma das crescentes e atuais preocupações diz respeito à demora com que as execuções fiscais são movimentadas (quer seja em razão da ineficiência das Fazendas Públicas, quer seja em razão da má-fé de alguns contribuintes/devedores, quer seja em razão da morosidade imputável exclusivamente aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário) e sua influência na fulminação do direito creditório das Fazendas Públicas em decorrência do reconhecimento da prescrição, mais precisamente da prescrição intercorrente, aquela que se percebe no curso do processo judicial e atualmente não se duvida de sua aplicação. Perquiriu-se, então, como esta espécie de prescrição se aplicaria aos responsáveis tributários, analisando-se a questão, sob o ponto de vista das espécies de responsabilização tributária, se solidária ou subsidiária, ou ainda, de suas principais e mais problemáticas subespécies, sendo tais, aquela dos terceiros, dos sucessores ou daquela decorrente de dissolução irregular da sociedade. Além disso, e, obrigatoriamente, foram analisadas questões intrínsecas ao assunto, tais como, a validade da aplicação de regras suspensivas e interruptivas do prazo prescricional e a definição do *dies a quo* da contagem prescricional para cada espécie de responsabilidade tributária. Enfim, discutiu-se a melhor forma de aplicação da prescrição intercorrente em casos de redirecionamento da cobrança judicial de dívidas tributárias por responsabilização, verificando-se, dentre outras coisas, sobre a melhor utilização de protestos interruptivos, ou ainda, sobre a obrigatoriedade da deflagração de hipóteses de incidência de responsabilidade tributária, as quais captassem os respectivos fatos geradores de responsabilização, mecanismo este eficientemente utilizado em ordenamentos jurídicos alienígenas, mas que, contudo, nos remete à verificação da decadência, previamente à prescrição e/ou à prescrição intercorrente.

Palavras chave: Prescrição intercorrente. Responsáveis tributários. Hipóteses de suspensão e interrupção do prazo prescricional. *Dies a quo* de sua contagem. Fato gerador e hipótese de incidência de responsabilidade tributária. Decadência.

ABSTRACT

CARVALHO, Daniel Freire. **Interim Statute of Limitations and the Tax Liabile**. 2013. (211 pages) Dissertation (Master Degree) – Faculdade de Direito [Law School], Universidade de São Paulo [São Paulo University], São Paulo [State] [Brazil], 2013.

The purpose of this work is restrained to the investigation of the antithesis between the interim statute of limitations and tax liability, two themes completely distinct from each other, and which, per se and on an individually basis, give rise to important discussions in the Tax Law field. However, when united, they reflect an enormous debate, which is amplified in reason of our lawmakers' negligence, the lack of doctrinal pronouncement thereon, and, with the due respect, the generality of some case law precedents, incapable of reaching the singularity of each of the possible situations. In the middle of the tax credit court enforcement chaos, one of the growing and current concerns refer to the delay by which tax collections are transited (whether in reason of the inefficiency of Public Treasury Departments, for the bad faith of some taxpayers / debtors, or in reason of the slowness solely imputable to the mechanisms inherent to the Judicial Branch) and their influence on the fulmination of the Public Treasury Department's right to credit as a consequence of the acknowledgement of the statute of limitations, more precisely the interim statute of limitations, which is that realized in the course of the legal proceeding, and the application of which cannot be currently doubted. Then, it has been scrutinized how such sort of statute of limitations would be applicable to taxpayers, by analyzing the issue under the point of view of the taxpaying types, whether a co-liability or subsidiary liability, or even of the subspecies thereof, such as that of third parties, successors, or that arising out of the company's irregular dissolution. In addition to that, and, compulsorily, intrinsic matters to the subject have been analyzed, such as the proper application of staying and interrupting rules for the statute of limitations, and the determination of the dies a quo for counting the lapse of time for each type of tax liability. All in all, the best way to apply the interim statute of limitations to cases of redirecting the court collection of tax debts for liability was discussed, ascertaining, among others, the best use for interrupting objections, or even the obligation to deflagrate hypotheses for the tax liability, which would catch the respective tax liability triggering events, which mechanism is efficiently used in foreign legal systems, but which, however, lead us to ascertain the lapse of right, before the statute of limitations and/or the interim statute of limitations.

Keywords: Interim statute of limitations. Taxpayers. Hypotheses for staying and interrupting the statute of limitations. *Dies a quo* for its counting. Hypothesis for the tax liability. Lapse of Right.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
2. CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	21
2.1. Objetivo e estruturação deste capítulo.....	21
2.2. Obrigação tributária: débito <i>versus</i> responsabilidade.....	22
2.2.1. Fato gerador e hipótese de incidência.....	25
2.3. Formas de constituição do crédito tributário	28
2.3.1. Lançamento de ofício e por declaração	29
2.3.2. Informações prestadas pelo próprio contribuinte	32
2.4. Constituição definitiva do crédito tributário.....	34
2.5. Cobrança do crédito tributário	36
2.5.1. Diferença entre a cobrança do crédito tributário oriundo de lançamento daquele oriundo de informação prestada pelo contribuinte.....	37
3. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	41
3.1. Objetivo e estruturação deste capítulo.....	41
3.2. Considerações iniciais sobre responsabilização tributária.....	42
3.3. Responsabilidade subsidiária <i>versus</i> responsabilidade solidária.....	44
3.4. Espécies de responsabilidade tributária.....	44
3.4.1. Responsabilidade dos sucessores.....	45
3.4.2. Responsabilidade de terceiros	47
3.4.2.1 Responsabilidade tributária dos terceiros <i>versus</i> desconsideração da personalidade jurídica.....	52
3.4.3. Responsabilidade decorrente da dissolução irregular da empresa.....	54
3.5. Formas de atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário	55
3.5.1. Atribuição de responsabilidade na fase administrativa da cobrança do crédito tributário	55
3.5.2. Atribuição de responsabilidade na fase judicial da cobrança do crédito tributário	60
3.5.2.1. Inserção direta na Certidão de Dívida Ativa	61
3.5.2.2 Redirecionamento no curso do processo judicial de cobrança	64
4. QUESTÕES ATINENTES À PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA	68
4.1. Objetivo e estruturação deste capítulo.....	68
4.2. Prescrição e decadência: Instrumentos capazes de impedir a perpetuação de direitos	68

4.3. Prescrição e decadência em matéria tributária	71
4.4. O <i>dies a quo</i> e o <i>dies ad quem</i> do prazo prescricional de cobrança do crédito tributário	77
4.5. As hipóteses de interrupção e suspensão do prazo prescricional	82
4.5.1. As hipóteses de interrupção do prazo prescricional	83
4.5.2. As supostas hipóteses de suspensão do prazo prescricional.....	90
4.6. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: Reflexos sobre a interrupção e suspensão da prescrição.....	96
5. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	106
5.1. Objetivo e estruturação deste capítulo.....	106
5.2. Prescrição intercorrente	107
5.3. Prescrição intercorrente em matéria tributária.....	111
5.3.1. Entendimento doutrinário	112
5.3.2. Posição do Poder Judiciário.....	116
5.3.2.1. Reconhecimento <i>ex officio</i> da prescrição intercorrente	119
5.3.2.2. Entendimento ultrapassado confirmando a validade e eficiência de regras prescricionais previstas através da Lei n°. 6.830/80.....	122
5.3.2.3. Inconstitucionalidade da alteração de regras prescricionais pela legislação ordinária	124
5.3.2.3.1. Inaplicabilidade do parágrafo 3°, do artigo 2° e do Parágrafo 2°, artigo 8°, ambos da Lei n°. 6.830/80	126
5.3.2.3.2. Aplicação do <i>caput</i> do artigo 40 da Lei n°. 6.830/80.....	126
5.3.2.4. Aplicação da nova regra prevista pela Lei Complementar n°. 118/05 – Execuções fiscais anteriores à sua vigência.....	128
5.4 Reflexões sobre as Súmulas de n°. 314 e 106, editadas pelo Superior Tribunal de Justiça	129
5.4.1 Sumula 314 do STJ <i>versus</i> parágrafo 4°, do artigo 40, da Lei n°. 6.830/80	130
5.4.2 A Súmula n°. 106 do Superior Tribunal de Justiça é aplicável aos executivos fiscais?	119
5.5 Existe prescrição intercorrente em âmbito do processo administrativo?	138
6 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.....	146
6.1 Objetivo e estruturação deste capítulo.....	146
6.2 Delimitação da análise.....	147
6.3 Prescrição intercorrente e responsabilidade tributária.....	148
6.4 Responsável já incluído <i>versus</i> responsável ainda não incluído em execução fiscal.....	151

6.5 Responsabilidade subsidiária <i>versus</i> responsabilidade solidária.....	152
6.6 Hipóteses de interrupção e suspensão da contagem do prazo prescricional para os responsáveis tributários	155
6.6.1 Efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário sobre a contagem prescricional.....	159
6.7. Reflexão sobre o entendimento acolhido através do Recurso Especial de nº. 1.095.687	159
6.8. Direito Comparado: experiências do Direito Alemão e do Direito Espanhol	163
6.9. Lacunas legislativas referentes ao dies a quo de contagem do prazo da prescrição intercorrente : como preenchê-las?.....	168
6.9.1 Responsabilidade subsidiária dos terceiros por atos lícitos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatuto.	172
6.9.2 Responsabilidade decorrente da dissolução irregular de sociedade	173
6.9.3 Responsabilidade por sucessão decorrente de fusão, transformação ou incorporação de outra empresa.....	176
6.9.4 Responsabilidade por sucessão decorrente de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional.....	178
6.10. Construção de um modelo ideal, mas factível?	181
6.11. Reflexão final sobre a morosidade do Poder Judiciário no âmbito dos executivos fiscais: engenhosidade dos devedores versus inércia/ineficiência do fisco.....	188
7 CONCLUSÕES	188
BIBLIOGRAFIA	202

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por escopo analisar, de forma pormenorizada e crítica, o manejo da prescrição intercorrente em âmbito da cobrança do crédito tributário. Contudo, não de maneira geral, mas sim, específica, direcionando a abordagem para as pessoas físicas e jurídicas alçadas à condição de responsáveis pelo adimplemento de obrigações tributárias contraídas por sociedades às quais aquelas possuam alguma espécie de vinculação.

Esclarecemos que a escolha pelo enunciado do trabalho – prescrição intercorrente e o responsável tributário – teve evidente intuito provocativo, com a intenção de despertar a atenção para uma maior reflexão entre a intersecção desses dois temas, provocando dúvidas, tais como: em que medida seria possível conjugar-se ambos os temas, sem que se perca na imensidão de conceitos e questões que pairam sobre a prescrição intercorrente e a responsabilidade tributária?

Diante deste questionamento e, não obstante a grandiosidade de discussões que gravitam em torno desses temas — geralmente de maneira isolada, não conjunta —, dar-se-á enfoque apenas e tão somente às principais questões e problemas relacionados ao aproveitamento da prescrição intercorrente por parte dos responsáveis pelo adimplemento de uma determinada obrigação tributária. Noutras palavras, o presente estudo direcionar-se-á sob uma perspectiva diferente daquela já exaustivamente apreciada¹, qual seja a aplicação – de forma generalizada – da prescrição intercorrente em âmbito do Direito Tributário.

Ainda no que concerne ao enfoque da temática, destacamos a limitada quantidade de estudos doutrinários, ou ainda, de posicionamentos jurisprudenciais, o que nos permitiria dizer que – em nossa opinião – o assunto se revelará um dos grandes desafios a serem enfrentados pelos aplicadores do direito moderno. Isso se deve ao redirecionamento de execuções fiscais para terceiros (tendência crescente no âmbito do Direito Tributário) se contrapõe à evidente morosidade e inaptidão da Administração Tributária na condução célere e eficaz dos processos judiciais para a cobrança de créditos tributários. Inclusive, em razão de sua importância, o assunto poderá relativizar alguns outros problemas relacionados à sistemática tributária.

Admitimos aqui que um dos principais atrativos que nos motivaram ao estudo foi justamente esta limitada quantidade de estudos doutrinários, interessados na contraposição da

¹ A generalidade da temática envolvendo a prescrição intercorrente já foi alvo de inúmeros estudos doutrinários, não havendo dúvidas quanto à sua aplicabilidade em âmbito do Direito Tributário.

prescrição intercorrente à sua aplicação às variadas e diferenciadas espécies de responsabilização tributária a terceiros, causando, até mesmo, alguma perplexidade com relação a pouca discussão em torno do tema. Este foi o verdadeiro motivo pelo qual se optou pelo enfrentamento da temática, posto crer-se que tal, em um futuro próximo, senão nos tempos atuais, será considerado uma das grandes discussões em âmbito do Direito Tributário.

Transpassando-se das considerações iniciais para o desenvolvimento da temática escolhida, ressaltamos que o presente estudo dividiu-se em duas etapas distintas, sendo a primeira delas direcionada a firmar conceitos relativos à cobrança do crédito tributário e atribuição de responsabilização por seu adimplemento, assim como à prescrição de sua cobrança e, finalmente, a aplicação da prescrição intercorrente em âmbito do Direito Tributário. A segunda etapa, por sua vez, preocupou-se com a contraposição das questões, de forma a identificar e demonstrar quais os principais problemas advindos da conciliação das matérias, concluindo, ao final, para cada espécie de responsabilização tributária, como se aplica a prescrição intercorrente em decorrência da inércia ou ineficiência do Fisco na cobrança do crédito tributário.

Sob essa premissa, nos capítulos iniciais – por sua indissociável implicância no tema – algumas questões necessariamente foram estudadas, tais como as formas da constituição do crédito tributário, por lançamento ou informações prestadas pelos contribuintes, a instrumentalização do processo de cobrança do crédito tributário, o redirecionamento de sua cobrança para as diferenciadas espécies de responsabilização, assim como o estudo da prescrição tributária propriamente dita.

A abordagem desses assuntos revelou-se de fundamental importância para melhor concluirmos sobre as diferenças perceptíveis na atribuição de responsabilidade tributária e respectivo redirecionamento da cobrança judicial do crédito tributário decorrentes exclusivamente da forma de constituição do crédito tributário, refletindo-se tal na aplicação e no reconhecimento da prescrição intercorrente.

Além disso, pareceu-nos de fundamental importância estudar as espécies e subespécies de responsabilidade tributária, assim como as formas de responsabilização, sendo tal requisito indispensável para, num momento adiante, correlacioná-las com a ideia de prescrição intercorrente, de forma que, ao final, pudéssemos concluir pela apresentação de um modelo específico e individual para aplicação desta forma extintiva do crédito tributário para cada caso analisado. No entanto, e, considerando a imensidão de assuntos que gravitam em torno da temática envolvendo a responsabilidade tributária, pareceu-nos mais coerente focarmos naquelas espécies de responsabilização que, por si só e independentemente da contraposição

com a prescrição intercorrente, já fossem mais problemáticas, tais como daquelas relativas aos terceiros e aos sucessores, bem como daquela simplesmente decorrente de dissolução irregular de sociedades.

Ainda que de maneira superficial, igualmente mostrou-se pertinente analisarmos os mecanismos da decadência, assim como da prescrição, esta última – daquela a qual convencionamos tratar por ordinária – a fim de que correlaciona-la com a prescrição intercorrente².

Vale ainda lembrar que o estudo partiu da premissa segundo a qual a paralisação de processos de cobrança do crédito tributário não se opera, exclusivamente, por embaraços criados pelos contribuintes, mas também, e, em algumas situações, pela inércia das Fazendas Públicas em praticar atos essenciais ao regular andamento do processo. Há que se perquirir de que forma equilibrar a morosidade desses processos judiciais, de forma com que tal não prejudique demasiadamente os credores (Fazendas Públicas) e tampouco aos devedores (contribuintes).

Contudo, nossa ideia não foi focar a morosidade do Poder Judiciário em si, mas sim voltar as atenções à problemática advinda desta situação, sobre questões que necessariamente gravitam em torno do assunto, como por exemplo, os casos em que execuções fiscais acabam por não encontrar solução satisfatória para o credor em vista da inexistência de bens passíveis de ensejar a resolução do adimplemento das respectivas obrigações tributárias.

Como resultado, o que geralmente ocorre é que uma execução fiscal, inicialmente dirigida em face do devedor principal (o próprio contribuinte), acaba por deslocar-se a um terceiro (sócio, administrador, sucessor, dentre outros), alçado à condição de responsável pelo adimplemento do tributo.

Dentro desse contexto, um dos aspectos que igualmente recebeu especial atenção nesse estudo refere-se à atitude (já bastante conhecida dos aplicadores do Direito Tributário) pela qual, ao contrário do que seria correto, frequentemente as Fazendas Públicas atribuem, livre e irregularmente, responsabilidade tributária pelo pagamento de tributos devidos por uma determinada sociedade, diga-se aqui, sem que, contudo e previamente, haja preocupação quanto a comprovação da prática daquelas condutas previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, ou ainda, da comprovação da ocorrência, por exemplo, de dissolução

² Essa análise nos permitiu concluir que as regras voltadas à primeira também se aplicam à segunda, especialmente com relação às regras interruptivas e suspensivas de contagem do prazo.

irregular da empresa. Conforme se demonstrará, concluiremos que referida atuação interfere diretamente no cômputo dos prazos para reconhecimento da prescrição intercorrente.

A questão com a qual nos deparamos foi a de saber como se comporta a prescrição intercorrente às diferentes espécies de responsabilização tributária, na medida em que esta responsabilidade, na maioria das oportunidades, ocorre de forma superveniente, no curso do processo judicial de cobrança do crédito tributário.

Neste ponto do trabalho, preocupamo-nos em ressaltar as particularidades para contagem do prazo prescricional intercorrente, diga-se aqui, relacionadas a algumas das espécies de responsabilidade tributária, especialmente com relação à correta demarcação do *dies a quo* da contagem do prazo prescricional, bem como identificar as “possíveis” (leia-se, legais e constitucionais) hipóteses de suspensão e interrupção aplicáveis, genérica ou especificamente. Será que todas as hipóteses interruptivas e suspensivas do prazo prescricional (legais e constitucionais) se aplicariam aos responsáveis tributários? Demonstraremos o que cremos ser a melhor resposta para esta questão.

Cumpre-nos ainda ressaltar que, por motivos que melhor serão explicados ao longo do trabalho, demos enfoque somente a algumas das espécies de responsabilização, a nosso ver, àquelas mais problemáticas do ponto de vista de nossa temática.

Em última análise, este é sem dúvida um dos grandes desafios que se apresenta nos dias atuais, qual seja, a identificação do termo inicial do prazo de fruição para contagem da prescrição intercorrente, já que nosso legislador, ao contrário do que fizeram ordenamentos jurídicos alienígenas, omitiu-se completamente com relação ao assunto.

Neste particular, nos questionaremos se, tal qual ocorrido em outros países, seria factível/viável definir-se pela deflagração de hipóteses de incidência de responsabilidade tributária, nas quais, uma vez materializado um correspondente fato gerador, declarar-se-ia responsabilidade. Admitindo-se esta ideia e concluiremos que, antes de se falar em prescrição intercorrente ao responsável tributário, deveríamos avaliar se o direito ao reconhecimento de uma dita hipótese de responsabilização tributária ocorrera tempestivamente, portanto, dentro do prazo de decadência, não daquele definido para os tributos, mas de um novo e específico para cada espécie de responsabilidade tributária.

O que podemos dizer de nosso trabalho é que ele não foi fácil, pelo simples fato de que a aplicação da prescrição intercorrente não foi disciplinada de forma expressa pela legislação em vigor, que se falar em sua aplicação aos responsáveis tributários. A temática tampouco mereceu detidas abordagens doutrinárias.

Além disto, a nosso ver, nossos Tribunais Superiores ainda não consolidaram entendimento definitivo e acertado acerca de todos os problemas que gravitam em torno da intersecção entre a prescrição intercorrente e a responsabilidade tributária, ou se o fizeram, com o devido respeito, algumas vezes fizeram-no de forma genérica, sem se adentrar à particularidade de cada situação. Assim sendo, ao contrário do que possamos imaginar e do que gostaríamos que existisse, ainda estamos bem longe de chegar a uma solução definitiva e satisfatória sobre o assunto, encerrando-se discussões sobre a aplicação da prescrição intercorrente às diferenciadas espécies de responsabilidade tributária.

Por outro lado, e no que concerne ao desenvolvimento científico do trabalho, esclarecemos que o mesmo se deu, se não de forma exclusiva, mas preponderantemente, com a utilização dos métodos indutivo e dedutivo, com a abordagem de casos concretos, de modo a formular possíveis questionamentos e ideias de solução para a questão.

Além disso, em função das infundáveis dúvidas relacionadas ao tema, não se mostrou possível desenvolvê-lo adequadamente sem o envolvimento do método hipotético-dedutivo, contrário ao dedutivo, isto porque somente através da formulação de questionamentos é que se deduziram consequências que, testadas, puderam ou não confirmar uma determinada falsidade.

Acrescentamos aqui que o método dialético foi igualmente importante para o desenvolvimento da pesquisa científica, isto porque a temática em questão afigura-se circundada por inúmeras contradições que, somente a partir de estudo, puderam nos conduzir a algumas soluções, ou ainda, e porque não, a outros questionamentos. Mesmo nesta última hipótese, tais questionamentos serviram para expandir entendimentos e encontrar algumas das respostas perseguidas.

O emprego destes métodos – é bom que se diga – obrigou-nos a analisar e discutir as posições doutrinárias antagônicas em face de cada argumento ou problema. Além do mais, ressaltamos que o desenvolvimento do trabalho pautou-se fundamentalmente na coleta, observância e interpretação de acervo jurisprudencial, especialmente proveniente do Superior Tribunal de Justiça, através da qual se ilustrará a atual tendência de nossos Tribunais Superiores, acompanhada de nossas críticas ou comentários.

Por fim, devemos asseverar também que, tanto quanto possível, observamos regras empregadas em outros ordenamentos jurídicos, objetivando compará-las àquelas adotadas pelo modelo do direito positivado pelo Estado Brasileiro a fim de que, quando cabível, pudessemos identificar possíveis proposições de soluções para as problemáticas existentes.

Enfim, esperamos que ao final do presente estudo tenhamos contribuído positivamente ao aperfeiçoamento da compreensão e aplicabilidade da prescrição intercorrente para efeito de cobrança do crédito tributário dos responsáveis tributários.

PARTE I

Definição de conceitos propedêuticos

2. CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1. Objetivo e estruturação deste capítulo

Considerando a nossa temática, não nos pareceu sensato discuti-la, sem que, contudo e, previamente, explorássemos alguns conceitos fundamentais em Direito Tributário, ainda que o fizéssemos de forma breve e superficial³. Admitimos, portanto, que a pretensão não será a de esgotar tais conceitos, estudando-os de forma aprofundada, mas tão somente apresentá-los – de uma maneira minimamente aceitável – com vistas a que, no decorrer de nossa assertiva, pudéssemos utilizá-los correta e apropriadamente.

Dito isso, ressaltamos que o foco de nossa atenção neste breve capítulo se voltará fundamentalmente ao estudo da natureza da obrigação tributária, nas formas de constituição do crédito tributário, com ênfase à atual tendência pela desnecessidade de lançamento, com a ‘privatização da gestão tributária’, bem como à demarcação do momento em que devemos considerar definitivamente constituído o crédito tributário, não obstante a forma de sua constituição.

Neste momento, diria um leitor despreocupado, em que medida tais ideias repercutiriam na contraposição da prescrição intercorrente com a responsabilidade tributária e por qual razão deveríamos analisá-las? Essa resposta é de relativa simplicidade, já que, conforme demonstraremos mais adiante, a forma de constituição do crédito tributário e o momento em que o considerarmos definitivamente constituído interferirá direta e decisivamente na cobrança judicial por responsabilização tributária e consequente redirecionamento aos responsáveis tributários e, por conseguinte, no próprio reconhecimento da prescrição intercorrente para os mesmos.

Podemos dizer então que as definições adotadas neste capítulo, mais adiante, balizaram os rumos de nossa assertiva.

³ Ou seja, sem adentrar-se detalhadamente a cada uma das discussões referentes aos ditos assuntos.

2.2. Crédito tributário e obrigação tributária

Inicialmente, e antes de adentrarmos ao trato das formas de constituição do crédito tributário, pareceu-nos sensato conceituar as ideias do próprio crédito tributário, bem como de obrigação tributária, contextualizando-os na lógica do Direito Tributário, ainda que esta ocorresse de forma resumida e minimamente aceitável à continuidade de nossa assertiva. Ressaltamos que referidos conceitos se mostrarão de fundamental importância em momento posterior de nosso trabalho.

Assim que, a partir da observância de nosso Código Tributário Nacional, percebemos uma primeira constatação, qual seja a de que o crédito tributário decorreria da própria obrigação tributária, inferindo-se tal conclusão a partir da própria redação de alguns de seus dispositivos, especialmente do §1º do artigo 113 e do artigo 139, os quais preveem, respectivamente, que (i) a obrigação principal surgiria com a ocorrência do fato gerador, teria por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extinguir-se-ia juntamente com o crédito dela decorrente e (ii) o crédito tributário decorreria da obrigação principal e teria a mesma natureza desta.

Dentro desta perspectiva, a ordem dos fatos é a seguinte: a obrigação tributária surge a partir da deflagração de uma hipótese de incidência, motivada pela ocorrência de um fato gerador, enquanto que o crédito tributário decorre diretamente dessa obrigação tributária, de cunho evidentemente patrimonial (obrigação de dar), sendo que a referida patrimonialidade, conforme se demonstrará adiante, pode ser auferida pela autoridade fiscal ou pelos próprios contribuintes.

Além disso, e, de forma sucinta, sem adentrarmos as discussões envolvendo dicções supostamente equivocadas em nosso Códice Tributário⁴, que não são poucas, dizemos simplesmente que o que diferencia as ideias de obrigação tributária e crédito tributário refere-se, basicamente, à ideia de exigibilidade, já que, ao contrário do crédito, a obrigação ainda não seria exigível.

A este respeito, e em meio à imensidão de manifestações doutrinárias sobre a questão, a que maior atenção nos despertou foi a de Marcelo Magalhães Peixoto, afirmando ele que, apesar do crédito tributário decorrer da obrigação principal e ter idêntica natureza à da obrigação, a expressão estaria reservada à dinâmica e aplicação do Direito Tributário, aos

⁴ Discussão esta a qual não nos aprofundaremos, simplesmente por acreditamos que supostas divergências seriam irrelevantes, decorrentes de mera má formulação legislativa.

procedimentos da administração para cobrança, fiscalização e formação do título executivo da Fazenda Pública, às garantias e privilégios que cercam o direito do sujeito ativo.

Assevera ele que, apesar da obrigação tributária nascer com a ocorrência do fato jurídico, algumas das propriedades que lhe são inerentes, como exigibilidade e coercibilidade, atributos exercitáveis por meio da ação ou da necessária intervenção do Poder Judiciário, seriam apenas virtuais, estando potencialmente presentes. O referido doutrinador prossegue afirmando que o crédito tributário tratar-se-ia de mera denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade,

Em suma, podemos dizer que, para nossa doutrina majoritária⁵, obrigação e crédito estão jungidos, não existindo de forma independente, tampouco produzem efeitos diversos, já que sem o dever de pagar o tributo (obrigação tributária) não haveria o direito de cobrar o tributo (crédito tributário), corrente esta que discorda de qualquer explicação que pretenda segregá-los.

Devemos admitir que estas conclusões são compartilhadas pela maioria de nossa doutrina⁶. Contudo, e em razão de nossa inquietude com tais assertivas, decidimos pelo aprofundamento da discussão, afastando-nos da comodidade. Por esta razão, optamos pela análise de corrente doutrinária minoritária sobre o assunto que, em uma última análise, relativiza a ideia de similitude entre obrigação tributária e crédito tributário, com importantes e decisivos reflexos no que diz respeito a responsabilização tributária.

Américo Lacombe⁷, um dos representantes desta corrente de pensamento, justifica-a por meio da utilização da teoria dualista do vínculo obrigacional, de inspiração do Direito Alemão, a qual admite a divisão da obrigação em duas, em débito (*Shuld*) e em responsabilidade (*Haftung*).

Sob este ponto de vista, entende este autor que o débito seria representado pelo dever de prestar, na necessidade de observar determinado comportamento, enquanto a responsabilidade seria representada pela sujeição dos bens do devedor ou de terceiro aos fins próprios da execução. Noutras palavras, enquanto a dívida seria vínculo pessoal, a responsabilidade tratar-se-ia de um vínculo patrimonial. O débito (*Schuld*) e a

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 649.

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239 e BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária. Uma introdução metológica*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 33.

⁷ LACOMBE, Américo Masset. *Arts. 139 a 150 (Crédito Tributário: Lançamento)*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Comentários ao Código Nacional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 286.

responsabilidade/garantia (*Haftung*) coexistiriam na relação obrigacional, na qual o *Haftung* somente emergiria com o inadimplemento.

A este respeito, Cândido Rangel Dinamarco⁸ pondera que a responsabilidade (*Haftung*) seria eminentemente dinâmica, pois viria instrumentalizar a efetivação da obrigação, determinando quais bens (do sujeito passivo/devedor ou de terceiro) responderiam pelo seu adimplemento.

Neste momento, alguns questionariam a eficácia desta teoria, sob o argumento de que, uma vez cumprida espontaneamente a prestação, não haveria responsabilidade (elemento este autônomo). Emílio Betti⁹ tratou de justificar e afastar quaisquer dúvidas sobre este ponto de vista ao afirmar que:

a responsabilidade é estado potencial que coage preventivamente, pressionando o devedor a adimplir a prestação, e garante repressivamente o seu cumprimento, se inadimplida a prestação. Subsistiria, pois, mesmo sem inadimplemento.

Admitindo-se este raciocínio, concluiremos pelo seguinte: sempre haverá dívida sem responsabilidade e responsabilidade sem dívida, sendo bons exemplos disto, respectivamente, a dívida de jogo e a fiança, com hipoteca de débito alheio.

Devemos admitir, todavia, que a referida teoria mereceu incontáveis questionamentos, o que somente amenizou-se a partir do instante em que se passou a analisá-la de forma diferenciada, não mais sob a ótica do Direito Privado, mas sim do Direito Processual, inovação esta da qual Francesco Carnelutti¹⁰ foi um de seus precursores. As lições deste autor foram incorporadas à nossa realidade pelos doutrinadores Alfredo Buzaid e Enrico Tullio Liebman¹¹.

⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros, 2004, v. 04, cit., p. 323-325.

⁹ BETTI, Emilio. *Teoria General de las Obligaciones*. Madri: Editorial Revista de Derecho Privado, 1969, t. 1, p. 270. Diz o autor que a responsabilidade se constitui sempre primeiro no caso em que o acontecimento esperado não se verifica entre os sujeitos e tem como ponto essencial dois elementos: a) um acontecimento aguardado ou temido por um dos sujeitos, que é a razão da responsabilidade; e b) um bem pertencente ao outro sujeito, que é objeto da responsabilidade, já que está destinado a servir de satisfação ao primeiro para o caso de um acontecimento esperado não se verificar ou o temido acontecer. Se se produz o acontecimento esperado ou não se produz o temido, a responsabilidade desaparece. De um lado, a razão da responsabilidade se expressa na expectativa prévia de um acontecimento; a responsabilidade mesma, pois, corresponde por outro lado a uma expectativa secundária de satisfação, é pré-constituída ao acontecimento; é uma garantia.

¹⁰ DIDIER JUNIOR, Fredie e BRAGA, Paulo Sarno. *A obrigação como processo e a responsabilidade patrimonial*, p. 7 apud CARNELUTTI, Francesco. *Diritto e Processo*. Nápoli: Morano Editore, 1958, p. 314-315.

¹¹ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Processo de Execução*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 85 e 86); e BUZAID, Alfredo. *Do concurso de credores no processo de execução*. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 17 e 18.

Dentro deste novo contexto, o débito (dever imposto ao devedor de cumprir a prestação) tratar-se-ia do objeto da relação obrigacional, enquanto a responsabilidade seria a susceptibilidade do patrimônio do devedor (ou de outros) à execução, para satisfação da dívida, portanto, típica relação de cunho processual entre o responsável e Estado, não se tratando de relação entre credor e devedor.

Devemos ressaltar que referida opinião é comungada por experientes doutrinadores¹², inclusive por nós, razão pela qual dela partilharemos no decorrer deste estudo. Além do que, será ela bastante útil em momento derradeiro do trabalho, enquanto estivermos a discutir sobre a criação de regras, em nosso Código Tributário Nacional, voltadas à definição de hipóteses de incidência de responsabilidade tributária, capazes de alcançar a especificidade de cada situação fática (“fatos geradores para cada espécie de responsabilidade”), admitindo-se, portanto, a dualidade da obrigação tributária.

2.2.1. Fato gerador e hipótese de incidência

De pronto, admitimos que o emprego da expressão “fato gerador” foi e ainda é bastante discutida em âmbito doutrinário, especialmente por Paulo de Barros Carvalho¹³ que a crítica, sobretudo por acreditar que a mesma teria uma forte ambiguidade, podendo ser utilizada para mencionar a hipótese de incidência da norma geral e abstrata e, simultaneamente, o fato jurídico (antecedente da norma individual e concreta). Outros que também criticam a utilização da expressão “fato gerador” são Alfredo Augusto Becker, Amílcar Falcão e Souto Maior Borges.

Mas, Paulo de Barros Carvalho, ao menosprezar o uso da expressão fato gerador, o dito autor apresentou-nos à inovadora ideia da regra-matriz de incidência tributária, discorrendo que tal deveria ser entendida a partir de dois conceitos, a saber, (i) a hipótese tributária, enquanto descrição legislativa do fato que faz nascer a obrigação tributária e (ii) o fato jurídico tributário, enquanto próprio acontecimento fático, evento do mundo físico, ocorrido no contexto social.

¹² ASSIS, Araken de. *Responsabilidade patrimonial. Execução civil (aspectos polêmicos)*. João Batista Lopes e Leonardo José Carneiro da Cunha (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 11;
CASTRO, Amílcar de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1976, v. 8, p. 78;
ZAVASCKI, Teori Albino. *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: RT, 2000, v. 8, p. 261;
DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*, v. 4, cit., p. 326 e 327.
¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, 4ª edição, revista e atualizada. São Paulo. Saraiva. 2006, p. 181.

Assim que, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho¹⁴, tal fenomenologia dependeria *“do uso da linguagem competente, significando a manipulação de maneira adequada os seus signos e, em especial, a simbologia que diz respeito às provas, isto é, às técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados fáticos com que opera”*.

Sob a concepção do citado autor, os acontecimentos do mundo social que não pudessem ser relatados com essas ferramentas de linguagem não ingressariam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que fossem. Noutras palavras, e sem adentrarmos as particularidades inerentes à incidência tributária, como explicações sobre a definição de seus variados critérios, posto sua desnecessidade se comparada à temática, ressaltamos que tal forma o vínculo obrigacional tributário e constitui o respectivo crédito tributário.

A nosso ver, contudo, esta nova concepção proposta pelo distinto doutrinador (ideia da regra-matriz de incidência) não se amoldaria às normas de conduta, como as que prescrevem hipóteses de incidência para determinado fato gerador, mas somente às normas de estrutura, como àquelas que prescrevem competência tributária. Assim, entendemos que a referida proposição doutrinária – devemos admitir, de grande valor científico – melhor se aperfeiçoaria ao desenvolvimento do estudo de regras de competência e não das regras que prescrevem condutas impositivas de cobrança de tributo. Tácio Lacerda Gama¹⁵ bem descreve que:

a norma de competência descreveria, no seu antecedente, um fato – o processo de enunciação necessário à criação do tributo; no consequente, prescreve uma relação jurídica, que tem como objeto a permissão outorgada aos entes tributantes para instituírem determinados tributos, resguardados os limites formais e materiais, estabelecidos para tal. Os limites formais são os relativos à enunciação descrita no antecedente (procedimento); os limites materiais são os relativos ao conteúdo da norma instituída, informado pelo conjunto de princípios, imunidades e enunciados complementares que regulam a matéria.

Para nós a questão é de fácil definição, bastando descomplicarmos o que já não é complicado. Porém e, não admitindo a utilização da ideia de regra-matriz de incidência tributária para as normas de conduta, deparamo-nos com o questionamento de como interpretar o artigo 114¹⁶ de nosso Código Tributário Nacional, o qual definiu o “fato gerador da obrigação principal” como (i) hipótese de incidência (previsão abstrata na norma) e (ii)

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.* p. 95.

¹⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo, Quartier Latin, 2003.p. 72.

¹⁶ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

ocorrência fática do que nela foi previsto. Socorremo-nos então a algumas importantes opiniões doutrinárias sobre o assunto.

Ruy Barbosa Nogueira¹⁷, alinhando-se a literalidade do que dispõe o nosso Código Tributário, defendeu que o “*fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos.*” Leandro Paulsen¹⁸, por sua vez, apresenta-nos a ideia de que a hipótese de incidência integraria o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva e que o fato gerador seria a própria situação que, uma vez ocorrida, atrairia a incidência da norma.

Geraldo Ataliba¹⁹ preconiza que não há como utilizar a expressão fato gerador para designar duas realidades tão opostas, como figura conceitual e hipotética e o próprio fato concreto. Segundo o referido autor, primeiramente há uma descrição legislativa (hipotética) de um fato e, posteriormente, realiza-se este fato concretamente. Dentro deste contexto, este doutrinador denomina:

‘hipótese de incidência’ ao conceito legal (descrição legal e hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias, de fato) e ‘fato imponível’ ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.

Por fim, Hugo de Brito Machado²⁰ é defensor da ideia segundo a qual:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Optamos, então, por seguir a linha adotada por este último doutrinador e sem que nos estendêssemos demasiadamente sobre o assunto o que, facilmente poderia nos levar a uma infinita discussão, decidimos nos pautar pela ideia segundo a qual a expressão “hipótese de incidência” referir-se-ia a designação da descrição legislativa do evento, enquanto que a

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 142.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 1ª Ed. Porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2008, p. 137.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 49/50.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 136.

expressão “fato gerador” representaria a ocorrência fática da hipótese descrita na lei. E, dito isso, passemos a analisar as formas de constituição do crédito tributário.

2.3. Formas de constituição do crédito tributário

A partir de tal contextualização, nos resta analisar as formas de constituição do crédito tributário, bem como definir o exato momento em que poderemos considerá-lo definitivamente constituído. A tarefa não é das mais difíceis, especialmente porque, em razão do foco da temática, não adentramos as discussões inerentes ao assunto, tais como, se poderíamos ou não admitir a ideia de imprescindibilidade do lançamento; se poderíamos qualificar os efeitos do lançamento como constitutivos ou declaratórios; dentre outras questões de menor importância; para que possamos nos concentrar no que nos interessa, simplesmente na diferenciação entre as formas de constituição do crédito tributário e na identificação do instante em que podemos considerá-lo definitivamente constituído.

Assim que, em poucas palavras, podemos dizer que a constituição do crédito tributário dar-se-ia através de três formas diferentes, sendo elas: (a) através de lançamento (a.1.) de ofício ou (a.2.) declaração (misto), ou ainda, (b) por homologação, diferenciando-se tais em razão do grau de colaboração do contribuinte em cada qual.

Conforme já antecipado por meio da identificação das formas de constituição do crédito tributário, adotaremos a premissa segundo a qual tal evento, ou se dará por lançamento, de ofício ou por declaração, ou se dará através da prestação de informações pelo próprio contribuinte, neste último caso, dispensando-se a figura do lançamento, já que a homologação citada pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional referir-se-ia ao pagamento e não à constituição do crédito tributário.

Essa lógica decorre da própria leitura do Código Tributário Nacional (artigos 142 a 150), mas especialmente do próprio conceito de lançamento tributário formulado pelo Códice, que assim o fez para dizer que competiria privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifos nossos)

Feitas tais considerações, sentimo-nos mais confortáveis até para demonstrarmos os efeitos decorrentes da crescente tendência pela desnecessidade pelo lançamento Vejamos.

2.3.1. Lançamento de ofício e por declaração

Conforme já adiantado, não adentraremos discussões acaloradas sobre o tema, tais como se o lançamento seria norma, ato ou procedimento, ou ainda, sobre o problema semântico ou do vocábulo lançamento, mas simplesmente conceituar e diferenciar as formas de constituição do crédito tributário através do lançamento. Sob este viés, portanto, deixaremos de discutir, por exemplo, se o lançamento seria ato ou procedimento, já que se o fizéssemos perderíamos o foco.

Tendo dito isso, iniciamos pela conceituação de lançamento. Tal qual previu o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento refere-se à constituição do crédito tributário através da inauguração de “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Percebe-se, portanto, que a conceituação de lançamento é ampla e, sob este ponto de vista, não haveria qualquer diferenciação para efeito daquele que é formalizado de ofício, daquele que é formalizado por declaração. Em realidade, o que diferenciará um do outro é o grau de participação do contribuinte. Esse assunto será logo abaixo abordado.

No lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional, essa participação inexistente, já que todas as providências são adotadas por iniciativa exclusiva da autoridade administrativa, sem qualquer colaboração do sujeito passivo. Um dos exemplos notórios relativos ao lançamento de ofício refere-se às autuações fiscais, lavradas posteriormente à realização de fiscalizações de rotina por parte das autoridades fiscais.

Veremos nos derradeiros capítulos que uma das maiores problemáticas envolvendo o redirecionamento da cobrança judicial do crédito tributário por responsabilização exsurge-se da má feitura de alguns lançamentos ou ainda negligência das autoridades fiscais. Isso porque, tal qual demonstraremos adiante, em razão de suas particularidades, esta modalidade de constituição do crédito tributário exigiria que os supostos responsáveis tributários fossem desde já arrolados, e nessa condição, já lhes fosse oportunizado o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, na própria fase administrativa de discussão do crédito tributário.

Por sua vez, no lançamento por declaração, previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional, Fisco e contribuinte colaboram, visando os resultados finais do lançamento. Em realidade, o denominado lançamento por declaração, de fato, poderia ser

considerando como um lançamento de ofício precedido da apresentação – pelos contribuintes ao Fisco – das informações necessárias para viabilização da constituição do crédito tributário. A nosso ver, portanto, o lançamento por declaração poderia ser tratado como um mero lançamento de ofício, que pressuporia a realização de deveres instrumentais do contribuinte.

O que podemos dizer da referida modalidade de lançamento é que tal é das menos aplicáveis e das mais simples, já que, em razão de uma atuação conjugada entre contribuinte e autoridade fiscal, na qual um informa e o outro constitui o crédito, há a tendência de que haja menos erros, limitando-se às abusividades das autoridades fiscais e igualmente às más condutas dos contribuintes, o que redundará em uma redução significativa no campo de discussão. Contudo e tal qual dito, a constituição do crédito tributário através do lançamento por declaração é exceção, relegando-se a situações muito específicas.

Um dos exemplos clássicos desta modalidade de lançamento refere-se ao Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer bens ou Direitos (“ITCMD”), isto porque é o próprio contribuinte que oferece à autoridade fiscal dos Estados da Federação os elementos necessários ao respectivo cálculo para, posteriormente à sua homologação, efetuar o pagamento do referido tributo.

Após a apresentação de considerações indispensáveis sobre as modalidades de lançamento, a fim de conferir maior tecnicidade ao trabalho, decidimo-nos por avaliar a eficácia dos mesmos, perquirindo-se se tal seria constitutiva, constitutiva e declaratória ou meramente declaratória. Vejamos.

Neste particular, nossa doutrina se dividiu, existindo 03 (três) diferentes entendimentos sobre o assunto, a saber: (a) eficácia declaratória, segundo a qual, a partir da ocorrência do fato gerador, haveria o surgimento da obrigação e do próprio crédito tributário e, por conseguinte, o lançamento em nada inovaria, apenas formalizando o nascimento do fato gerador e a ocorrência da obrigação tributária; (b) eficácia constitutiva, segundo a qual a obrigação tributária e o crédito tributário nasceriam com o lançamento e não com o fato gerador, sendo que o lançamento mudaria o status da relação jurídica tributária (criando direitos); e, por fim, (c) eficácia mista, declaratória e constitutiva, segundo a qual o lançamento assumiria natureza declaratória da obrigação e constitutiva do crédito tributário, ou seja, na ocorrência do fato gerador, nasceria a obrigação, mas somente com o lançamento é que nasceria o crédito tributário.

De acordo com a última das concepções apresentadas, ao considerarmos a estrutura dúplice do lançamento (antecedente e consequente), o seu antecedente, ao relatar um evento ocorrido no mundo fenomênico, teria caráter declaratório (declarando a ocorrência do fato

jurídico tributário, ou melhor, a subsunção do evento à norma), enquanto que o consequente, ao relatar o evento, em linguagem competente – pelo lançamento tributário – teria o caráter constitutivo, fazendo com que o vínculo passasse a existir.

Sacha Calmon Navarro Coêlho²¹ adota posicionamento segundo o qual o lançamento somente confere exigibilidade ao crédito tributário. Na sua acepção, não se pode falar que o crédito tributário seja “constituído” pelo lançamento, o qual teria natureza declaratória da obrigação tributária que já existia. Amílcar Araújo Falcão²² defende fervorosamente a eficácia declaratória do lançamento. Américo Lacombe²³, por sua vez, adota a tese constitutiva, mas constitutiva da obrigação, posto adotar a teoria dualista da obrigação.

Alfredo Augusto Becker²⁴, ao tratar da questão, expõe da seguinte maneira as contradições existentes em ambas as correntes. Afirma que os que defendem a eficácia declaratória do lançamento não deixam de reconhecer que esse ato acrescenta alguns efeitos substanciais à relação jurídica tributária. E aqueles que afirmam a natureza constitutiva do lançamento ficam na contingência de negar a produção de efeitos jurídicos anteriores ao lançamento e se embaraçam ao vincular os efeitos do lançamento à situação de fato, a qual adere à obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho²⁵ simplificou a questão ao afirmar que a conclusão a que se chegue dependerá fundamentalmente do sistema de referência e do modelo com que o cientista opera as categorias do direito. Eis que, nas palavras do autor, deslocando-se o ângulo de análise, mexeremos com as premissas de tal modo que as proposições originárias poderão tornar-se diferentes, possibilitando uma revisão substancial nas conclusões até então obtidas.

Particularmente, filio-me à corrente segundo a qual o lançamento tributário poderia ser qualificado como ato declaratório de um fato jurídico tributário ocorrido e constitutivo do crédito tributário, ou seja, do vínculo tributário que se instalará. E, tal qual explicamos (segundo a concepção adotada, pela qual o lançamento seria declaratório da obrigação geral e abstrata, prevista na norma geral e abstrata e, constitutivo do crédito tributário, entendido como verdadeira obrigação individualizada), o mesmo estaria não relacionado direta e exclusivamente à ideia de eficácia constitutiva e declaratória (exerceria função declaratória para certos efeitos jurídicos, tais como, reconhecimento de sua existência e função constitutiva para outros efeitos, por exemplo, a exigibilidade da prestação).

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A Decadência e a Prescrição em Matéria Tributária*. In. Revista de Direito Tributário. 1998, n. 73, pp. 16-30.

²² FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 2. Ed, Revista dos Tribunais, p. 115.

²³ LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação Tributária*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1977, p. 75.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Saraiva, 1962, p. 122.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 21. Ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 441.

A relevância da distinção entre as espécies de eficácias – sob o ponto de vista do lançamento tributário – refere-se ao fato de que, ao contrário da dificuldade lógica de se considerar a alteração de um direito declarado, é mais compreensível e aceitável a alteração de um direito constituído.

Por fim, o que podemos dizer sobre o lançamento é que tal, ao menos em tese, viabiliza o início da discussão quanto à possibilidade de que – no caso concreto – seja atribuída responsabilização tributária pelo adimplemento do crédito tributário constituído. Dissemos em tese, pois ao invés de apresentar provas capazes de atestar que, em razão da situação fática percebida, há a possibilidade de enquadrá-la dentre as hipóteses de incidência de responsabilização tributária, as autoridades fiscais acomodam-se, preferindo apenas nomear aqueles que, segundo as capitulações legais, teriam responsabilidade pelo crédito tributário constituído.

Ao menos, nestes casos permite-se que os responsáveis tributários indicados no lançamento apresentem defesas próprias, acompanhadas das defesas apresentadas pelo próprio devedor. O que se vê, no entanto e com pesar, é que são raros os casos em que haverá aprofundamento desta discussão. Contudo, e tal qual demonstraremos no próximo subcapítulo, nas hipóteses em que o crédito tributário não seja constituído por lançamento, isso certamente não ocorrerá, já que não há qualquer discussão prévia à inscrição do crédito em Dívida Ativa ou ao ajuizamento da respectiva execução fiscal.

2.3.2 Informações prestadas pelo próprio contribuinte

Conforme concluímos, e ao contrario do que defende, por exemplo, James Marins²⁶ e Alberto Xavier²⁷, o ato de lançamento tributário não é imprescindível, portanto existem situações em que o próprio contribuinte deverá aplicar a norma tributária sobre seus próprios

²⁶ James Marins assevera que “quando o contribuinte apresenta sua GFIP e paga o tributo aplica-se o regime do art. 150 do CTN. Quando somente presta informações através da guia o INSS deve proceder a lançamento por declaração nos termos do art. 147, pois não existe autolancamento sem pagamento antecipado. Ora, o Regulamento em questão faz pouco caso do Código Tributário Nacional ao transformar o regime do art. 148, de lançamento por declaração em teratológica confissão de dívida. [...]”

A ilegalidade, em todos os casos, consiste no desrespeito ao regime do Código Tributário Nacional, tratando-se como autolancamento ou confissão de dívida o que se trata de lançamento por declaração.” (MARINS, James Marins. *Direito processual tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 206-208)

²⁷ Alberto Xavier argumenta que “o ato da inscrição em dívida ativa não supre a falta do ato formal de lançamento, primeiramente porque o órgão competente para fazer a inscrição da dívida ativa não tem competência para fazer lançamento; segundo, porque não há sentido em se falar em lançamento sem notificação” (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 76.).

atos, gerar norma individual e concreta, constituir o crédito tributário e extingui-lo pelo pagamento, sem a participação da administração pública.

É este o caso da constituição do crédito por homologação, prevista no artigo 150, também do Código Tributário Nacional, em que não haveria propriamente lançamento, mas sim a colaboração praticamente isolada dos contribuintes, limitando-se o Fisco a homologar os atos por ele praticados, ou permitir que isso ocorra em razão do transcurso de certo lapso temporal. Nesta hipótese, cabe ao contribuinte apurar o crédito tributário, antecipar o pagamento, diga-se de passagem, independentemente do exame prévio da administração, sujeitando-o ao posterior controle da Administração Pública, em virtude do caráter privativo da atividade de lançamento.

Assim que, em realidade, a constituição do crédito por homologação não pode ser considerado como lançamento na verdadeira acepção do vocábulo e, tal qual definição dada pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, posto não se tratar de ato praticado pela autoridade administrativa. Tal qual defende Paulo de Barros Carvalho²⁸ – posicionamento comungado por nós – o objeto da homologação refere-se ao pagamento do tributo e não do lançamento, justamente porque, nesta modalidade, o lançamento vai aparecer apenas com o ato homologatório. É este o mesmo entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça²⁹.

Portanto, a denominação de “auto-lançamento”, ou ainda, “lançamento por homologação”, seria inválida e imprecisa. Esta nossa conclusão decorre direta e especialmente da conceituação adotada pelo próprio Código Tributário Nacional para definir o lançamento tributário.

Sobre esta questão, Luciano Amaro³⁰ posiciona-se no sentido de que, para assegurar a onipresença do Estado na emissão desses atos, o nosso Código Tributário criou a “ficção” do lançamento por homologação correspondente às situações em que o contribuinte, sem prévio exame do Fisco, apura e recolhe os tributos devidos e aguarda a futura conferência das providências por ele adotadas.

Ao longo dos últimos anos, é crescente a tendência pela desnecessidade da feitura do lançamento para constituição do crédito tributário, com o deslocamento de tal obrigação para

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição*. Repertório IOB Jurisprudência, n° 3/97, p. 73.

²⁹ STJ Súmula nº 436 - 14/04/2010 - DJe 13/05/2010 (Entrega de Declaração pelo Contribuinte Reconhecendo Débito Fiscal - Crédito Tributário - Providências do Fisco):

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

³⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Saraiva, pp. 318 e 340.

o próprio contribuinte, ocorrendo tal por meio do fornecimento das mais variadas informações, fiscais e contábeis (em instrumentos criados pela Administração Pública, tais como DCTF, GFIP, dentre outros). Nesses casos, o próprio sujeito passivo de determinada relação obrigacional tributária aplica a norma tributária sobre seus próprios atos, gerando norma individual e concreta, constituindo o crédito tributário e extinguindo-o pelo pagamento, sem qualquer participação da Administração Pública.

Felizmente ou infelizmente, esta é uma tendência irreversível, havendo evidente deslocamento de responsabilidade e de custo gerencial do sujeito ativo para o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

A este fenômeno convencionou-se chamar “privatização da gestão tributária”, termo empregado para designar a tendência pela qual a Administração Tributária vem transferindo aos contribuintes a função de “lançar” (informar os tributos e contribuições devidas), tornando desnecessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamentos. Isso demonstra que o lançamento, além de não ser imprescindível para a arrecadação de tributos no Brasil, vem sendo substituído pela concepção de privatização da gestão tributária.

Segundo Estevão Horvath³¹, a denominada “privatização da gestão tributária”, consistente na atribuição aos particulares das atividades de gerir e lançar os tributos, não ocorre apenas no Brasil, mas também na maioria dos países tidos por ocidentais.

Enfim, ao utilizarmos a expressão “privatização da gestão tributária”, estaremos a dizer que a constituição do crédito tributário passou às mãos dos próprios contribuintes, havendo nítida transferência do custo gerencial tributário, do sujeito ativo da relação tributária obrigacional, para os sujeitos passivos. Contudo, e considerando a seriedade dessa denominação, as autoridades fiscais preferem tratá-la de forma mais amena, referindo-se a tal tendência como “dever de colaboração do particular para auxiliar na otimização dos processos de constituição do crédito tributário”.

2.4. Constituição definitiva do crédito tributário

Agora já sabemos que a constituição do crédito tributário pode se dar por meio de lançamento, de ofício ou por declaração, e através da prestação de informações por parte do próprio contribuinte. O que não sabemos ainda é o momento em que podemos considerá-lo

³¹ HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 73.

definitivamente constituído, sendo que tal demarcação é de fundamental importância para uma boa continuidade do trabalho.

Afirmamos tratar-se de importante etapa do trabalho, pois, uma vez mal realizada, haverá total inversão em diversas das conclusões que mais adiante serão alcançadas.

No que se refere ao assunto, podemos dizer, mais uma vez, que nossa doutrina dividiu-se, havendo duas principais correntes de pensamento, a saber, (a) a primeira do qual são defensores Paulo de Barros Carvalho³² e Eurico Diniz de Santi³³, a de que a constituição definitiva do crédito ocorreria (a.1.) com a notificação válida do lançamento e (a.2.) com a introdução no sistema, pelo contribuinte, da norma individual e concreta (exemplos: entrega de DCTF, GFIP, dentre outros); e (b) a segunda, da qual são principais defensores Hugo de Brito Machado³⁴ e Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁵, a de que o crédito tributário estaria definitivamente constituído quando não mais coubesse recursos na esfera administrativa.

Após uma pequena reflexão sobre o assunto, posicionamo-nos dentre aqueles que defendem a primeira linha doutrinária, sob a qual a constituição definitiva do crédito tributário ocorreria a partir da notificação do lançamento tributário e da informação prestada pelo contribuinte, ou seja, a partir da introdução da norma individual e concreta em nosso ordenamento jurídico, seja ela advinda do próprio contribuinte, seja ela advinda de autoridade competente.

E assim concluímos, pois se adotássemos entendimento contrário, partindo do pressuposto de que a constituição do crédito tributário tão somente ocorreria após a tramitação do processo administrativo, ou com a inscrição em dívida ativa, ou ainda, após o término do processo judicial, admitiríamos hipótese segundo a qual o crédito tributário (vínculo obrigacional) – mesmo que já existente e posto em nosso ordenamento jurídico – não teria caráter de definitividade.

Partilhamos, portanto, da mesma opinião de Paulo de Barros Carvalho³⁶, segundo a qual, nas suas palavras

a circunstância de poder ser impugnado não significa ter caráter provisório, aguardando a expedição de outros atos que o confirmem. A suscetibilidade a impugnações é predicado de todos atos administrativos. Fora assim e diríamos que o ato de nomeação de um Ministro de Estado é provisório, porquanto ele pode ser

³² CARVALHO. Paulo de Barros. op. cit..

³³ SANTI Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário* : 2. ed. São Paulo : Max Limonad, 2001.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* : 30. ed. São Paulo : Malheiros, 2009.

³⁵ COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*: 10. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2009.

³⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. op. cit., p. 287.

atacado e invalidado. Passando para o campo do Direito Processual, afirmaríamos que uma sentença, enquanto sentença, não é um ato definitivo, porque pode ser modificada por efeito de um recurso. Os acórdãos dos tribunais seriam também provisórios, na medida em que suscitassem novos apelos.

Concluir de maneira diversa, além de difícil aceitação, simplesmente por colidir com o entendimento de que a constituição do crédito tributário seria manca, passível de reparos, nos levaria ao caos em meio à cobrança do crédito tributário, isto porque (a) em não havendo definitiva constituição, enquanto houvesse recurso administrativo pendente de apreciação, não haveria que se falar na deflagração da regra prevista pelo inciso III, do artigo 151 do Código Tributário Nacional, já que o crédito tributário ainda não seria exigível; (b) enquanto perdurasse este procedimento administrativo fiscal, não haveria que se falar em interrupção da prescrição, já que suas hipóteses somente se deflagrariam a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

Além do que, admitindo-se tal lógica, questionaríamos em qual momento ocorreria a constituição definitiva do crédito tributário decorrente de informações prestadas pelo próprio contribuinte, ou se tal ‘postergação’ somente teria vez às hipóteses de crédito tributário decorrente de lançamento.

Veremos mais adiante a importância de tal premissa para a nossa construção doutrinária.

2.5. Cobrança do crédito tributário

Nos subitens imediatamente precedentes, posicionamo-nos no sentido de reconhecer que o crédito tributário pode ser constituído através de 02 (duas) principais e diferentes maneiras, sendo por meio da feitura de lançamento, de ofício ou por declaração ou por meio do fornecimento de informações fiscais e contábeis, por parte do próprio contribuinte.

Não obstante as evidentes diferenças entre uma forma e outra de constituição do crédito tributário, é certo que, em ambas as situações, a partir deste momento³⁷, e desde que não esteja configurada qualquer das hipóteses de suspensão de sua exigibilidade, o sujeito passivo deve pagar o tributo constituído e, de outro lado, o sujeito ativo tem o direito de exigir seu pagamento.

³⁷ Comentário do autor: uma das consequências imediatas da constituição do crédito tributário é a de que, a partir de então, o mesmo passa a ser exigível.

Caso não haja o pagamento espontâneo por parte do contribuinte, quer seja por discordância do crédito tributário, quer seja por mera ausência de numerário suficiente, ou seja, havendo descumprimento do dever do sujeito passivo (sem a percepção de qualquer causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário), o sujeito ativo da respectiva relação obrigacional tributária tem direito à instrumentalização do procedimento para cobrança do crédito tributário, podendo tal ocorrer, inicialmente, na esfera administrativa e posteriormente na via judicial, ou ainda, diretamente na via judicial.

Assim que, sem adentrarmos as evidentes particularidades e diferenciações existentes entre a cobrança do crédito tributário em âmbito administrativo e em âmbito judicial, já que, se o fizéssemos alongaríamos demasiada e desnecessariamente o estudo, abordaremos esta questão sob o ponto de vista da própria origem do crédito tributário, diferenciando o processo de cobrança do crédito tributário constituído através de lançamento, daquele que foi constituído através do fornecimento de informações por parte do próprio contribuinte.

2.5.1. Diferença entre a cobrança do crédito tributário oriundo de lançamento daquele oriundo de informação prestada pelo contribuinte

Uma das principais e mais relevantes diferenças percebidas entre a cobrança do crédito tributário que foi constituído por lançamento daquele que foi constituído por meio do fornecimento de informações fiscais e contábeis por parte do próprio contribuinte refere-se ao fato de que, na primeira hipótese, o procedimento de cobrança inicia-se, necessariamente, em âmbito administrativo, facultando-se ao contribuinte discutir a exigência em duas Instâncias e não diretamente perante o Poder Judiciário, tal qual ocorre na segunda hipótese.

Isto ocorre em razão de que, uma vez constituído o crédito tributário por lançamento, faculta-se ao sujeito passivo a opção, caso não concorde com a cobrança, de apresentar defesa administrativa, enquanto que uma vez constituído o crédito tributário por meio do fornecimento de informações por parte do contribuinte não há esta opção, mas tão somente discutir a cobrança perante o Poder Judiciário.

Nos casos em que há lançamento, depois de constituído o crédito tributário, a intimação direcionada ao contribuinte contempla, simultaneamente, prazo para que o crédito tributário seja pago ou para que o contribuinte formalize a apresentação de uma defesa, com a consequente instauração de procedimento administrativo fiscal para apuração da regularidade da cobrança. Já no segundo caso, igualmente após a constituição do crédito tributário, a

intimação direcionada ao contribuinte ordena apenas e tão somente para que o crédito tributário seja pago, sob pena que, em assim não o fazendo, o mesmo seja inscrito em Dívida Ativa, portanto estando passível de cobrança executiva judicial.

Ocorre, então, que a atual tendência pela desnecessidade do lançamento para constituição do crédito tributário, além de transferir o elevado custo da gestão tributária, assim como imputar novas e sérias responsabilidades aos próprios contribuintes, fazendo com que tais sejam obrigados a manter ou contratar extenso corpo profissional qualificado para evitar o descumprimento de milhares e milhares de leis tributárias. Além do que, isso vem limitando a discussão de créditos tributários em âmbito Administrativo, obrigando com que os contribuintes se sujeitem exclusivamente à Instância Judicial, com os evidentes privilégios à Administração Pública, quer seja pela ausência de apreciação da matéria por órgãos administrativos especializados no assunto, quer seja pelo fato de que as execuções fiscais, por sua própria natureza, tem por rigor beneficiarem o credor.

Justifica-se a supressão da Instância Administrativa pela falsa concepção de que, por se tratar de crédito tributário constituído através do fornecimento de informação prestada pelo próprio contribuinte, uma vez não pago o respectivo numerário, haveria maior certeza sobre sua exigibilidade, descartando eventual existência de arbitrariedade cometida pela Administração Pública.

Contudo, posicionamo-nos no sentido de que, embora o crédito tributário seja fruto da própria declaração prestada pelo contribuinte, entendemos que, em razão da possibilidade de existência de informação inexata, de fato ou de direito e, em consonância com o inciso LV, do artigo 5º, de nossa Constituição Federal de 1988, a avaliação da cobrança deveria iniciar-se através do processo administrativo fiscal, sendo tal inafastável, respeitando-se assim os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Diante de tal controvérsia, o Egrégio Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de afirmar que (i) para períodos anteriores à vigência da Constituição Federal de 1988, “é válido lançamento por homologação ou auto-lançamento, independentemente de procedimento administrativo”.³⁸ Naquela oportunidade, ao proferir seu voto, o Ministro Djaci Falcão enfatizou o seguinte: “É evidente a desnecessidade de notificação, nas circunstâncias do caso, quando os contribuintes sabiam do montante do débito e do momento do seu pagamento. O crédito tornou-se definitivo, independentemente do procedimento administrativo”³⁹, enquanto que (ii) para períodos posteriores à Constituição Federal de 1988,

³⁸ STF - 2ª. Turma - RE nº. 113.798-3, Rel. Min. Djaci Falcão, DJ 18.12.1987.

³⁹ STF - 2ª. Turma - RE nº. 93.039-6, Rel. Min. Djaci Falcão, DJ 12.04.1982.

voltou a manifestar-se sobre a matéria afirmando que: “Em se tratando de auto-lançamento de débito fiscal declarado e não pago, é desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida e posterior cobrança”⁴⁰.

Sob esta ótica, prevaleceu o entendimento segundo o qual, (i) se já existe obrigação tributária, em decorrência da materialização da hipótese de incidência, (ii) se a liquidação do tributo foi feita pelo próprio sujeito passivo, que tem a obrigação de efetuar o pagamento independentemente de notificação, e (iii) se o sujeito passivo confessa esses fatos ao Fisco mediante documento declaratório previsto em lei, nessa situação, não há necessidade de que a Administração Tributária notifique ao sujeito passivo para pagar ou defender-se, até mesmo porque a obrigação de pagar já existe, portanto tornando-se desnecessário o contencioso administrativo.

Apesar de nos conformarmos com o posicionamento adotado pela jurisprudência, devemos ressaltar que a desnecessidade de instauração de procedimento administrativo e seu término, como requisito para inscrição do crédito tributário em dívida ativa, em alguns casos (leia-se, em casos em que, por exemplo, ocorrer erro, de fato ou de direito, por parte do contribuinte), tal circunstância é evidentemente prejudicial aos contribuintes, ainda mais a partir da criação de novas regras processuais que tornam o andamento das execuções fiscais ainda mais benéficas para o credor.

Finalmente, devemos acrescentar que as consequências já mencionadas, decorrentes da tendência pela desnecessidade de lançamento para constituição do crédito tributário, fazem ainda com que inexista qualquer discussão em torno do responsável pelo adimplemento do tributo constituído por informação/declaração do contribuinte, sendo que tal vazio somente é preenchido no curso dos processos judiciais, muitas vezes sem que haja a despreocupação de analisar a situação fática percebida e confrontá-la com as espécies de responsabilização tributária e seus requisitos.

Segundo a tendência atual, potencialidade pela multiplicidade de situações em que há a desnecessidade de constituir o crédito tributário por lançamento – a comentada “privatização da gestão tributária” – o que ocorre é que, despreocupadas com a correta comprovação quanto à efetiva possibilidade de atribuir-se a responsabilização tributária a quem de direito, ao se depararem com situação em que o devedor/contribuinte não possua patrimônio suficiente para honrar com sua dívida tributária, os representantes das Fazendas Públicas redirecionam livremente as cobranças judiciais, independentemente de que tenha

⁴⁰ STF – 2ª. Turma – AIAGRg n°. 144.609-9, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.09.1995.

havido uma boa e prévia investigação quanto ao enquadramento da situação fática à hipótese de responsabilização tributária.

Conforme demonstraremos nos próximos capítulos, as questões abordadas aqui se mostrarão extremamente valiosas e importantes no estudo da aplicação da prescrição intercorrente com a responsabilidade tributária.

3. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1. Objetivo e estruturação deste capítulo

Neste terceiro capítulo, ainda correspondente à primeira parte de nosso trabalho, na qual nos propusemos a apresentar conceitos fundamentais para desenvolvimento do tema, examinaremos alguns dos aspectos relacionados à responsabilização pelo crédito tributário, com especial enfoque para a observação da sistemática de atribuição e redirecionamento de sua cobrança, quer seja na fase administrativa de discussão, quando ela existir, quer seja na fase judicial.

Dentro desse contexto, podemos então dizer que não nos preocuparemos em abordar questões minimamente aceitáveis sobre cada uma das espécies de responsabilização tributária e das discussões que gravitam em torno do assunto, até mesmo porque, se o fizéssemos de forma muito aprofundada, desfocaríamos daquilo que é importante, correndo o sério risco de desnaturarmos o estudo proposto.

Seguindo esta linha, o ensaio se iniciará com a apresentação de brevíssimas considerações sobre a ideia de responsabilidade tributária e suas espécies. Logo em seguida, direcionaremos toda nossa atenção para a avaliação dos detalhes envolvendo a sistemática da atribuição de responsabilidade pelo adimplemento do tributo, utilizando-nos das conclusões alcançadas no capítulo anterior sobre a diferenciação entre as formas de constituição do crédito tributário.

Assim que, ao invés de esmiuçar exaustivamente as espécies de responsabilidade tributária – abordagem esta incompatível com as pretensões do trabalho – nosso foco gravitará em torno da própria sistemática da atribuição de responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário, perquirindo sobre as diferenças de tal sistemática, a depender da espécie de responsabilização tributária ou simplesmente da forma com que o crédito tributário fora constituído.

Conforme veremos mais adiante, especialmente nos capítulos finais, as conclusões alcançadas neste capítulo igualmente terão importância para a construção doutrinária proposta, eis que, a depender da forma como ocorre a atribuição de responsabilidade, há direta interferência no reconhecimento da prescrição intercorrente.

3.2. Considerações iniciais sobre responsabilização tributária

O nosso Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 121, parágrafo único, que o sujeito passivo da relação obrigacional tributária pode assumir duas diferentes feições, a saber, a de contribuinte, quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou a de responsável, quando, sem se revestir na condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No que se refere à aludida definição de responsável, Amílcar de Araújo Falcão⁴¹ entende que tal decorreria, em realidade, da ideia segundo a qual o contribuinte não precisaria ser explicitado na lei, pois o intérprete o identificaria a partir da mera descrição do fato gerador. Este mesmo doutrinador afirma que a intensidade da responsabilidade varia, podendo ir da solidariedade, hipótese em que o credor pode escolher o devedor contra o qual agirá, à substituição completa do contribuinte, hipótese em que caberá ao substituto a exclusiva responsabilidade pela obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho⁴² afirma que o fato de estar expresso na lei não é um predicado do responsável, já que o contribuinte também tem sua menção explicitamente estipulada no texto legal, conforme exigência do próprio Código Tributário Nacional, por meio do inciso III, de seu artigo 97. Partindo-se deste raciocínio devemos nos fazer a seguinte pergunta: de que forma poderíamos diferenciar o contribuinte, do responsável?

Walter Piva Rodrigues⁴³ entende que tal diferenciação exigiria que se reconhecesse que a obrigação tributária tratar-se-ia de uma relação jurídica composta, resultando da combinação de duas relações diversas e independentes, quais sejam o débito e a responsabilidade ou garantia, cuja diferenciação poderia ser facilmente identificada na dívida de jogo, em que apesar de existir o débito, não existiria a obrigação.

No entanto, essa teoria dualista não é unanimidade entre a doutrina, já que, a nosso ver, a obrigação e responsabilidade estariam jungidas, sendo a segunda pressuposto da primeira.

⁴¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 4ª ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 88.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 353.

⁴³ RODRIGUES, Walter Piva. *A Substituição Tributária é Instituto Típico do Direito Tributário*. “In” *Direito Tributário – Homenagem a ALCIDES JORGE COSTA*, Coord. LUIZ EDUARDO SCHOUERI, São Paulo: Quartier Latin, ed. 2003, Vol. I, p. 100.

Ricardo Lobo Torres⁴⁴ assevera que o contribuinte tem o débito, que é o dever de prestação, e a responsabilidade, que é a sujeição de seu patrimônio ao credor (obrigação), enquanto o responsável tem a obrigação sem ter o débito, justamente por ele pagar o tributo por conta do contribuinte.

Eduardo de Moraes Sabbag⁴⁵ posiciona-se no sentido de subdividir a responsabilização em duas formas, sendo que tal poderia se manifestar através da substituição ou através de transferência. Para ele, na responsabilidade tributária por substituição, a lei determinaria que o responsável (substituto) ocupasse o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele já seria o sujeito passivo, enquanto que, na responsabilidade por transferência, a obrigação de recolher o tributo nasce com o sujeito que tem relação direta com o fato gerador, mas que força de lei, passaria para um sujeito passivo indireto da obrigação tributária.

Noutras palavras e de acordo com tal doutrinador, podemos dizer que, a partir da ocorrência de um fato, posterior ao surgimento da obrigação, transferir-se-ia um terceiro à condição de sujeito passivo da obrigação tributária, lugar que até então era ocupado pelo contribuinte.

Particularmente, entendemos que a melhor definição quanto à diferenciação entre contribuinte e responsável é aquela apresentada por Ricardo Lobo Torres, segundo a qual o contribuinte teria o débito (dever da prestação) e a responsabilidade (obrigação), enquanto o responsável teria a obrigação sem ter o débito, já que, na condição de responsável, estaria ele simplesmente adimplindo o tributo no lugar do contribuinte.

Admitindo-se tais conceituações e distinções, devemos ressaltar que o presente estudo não abordará as espécies de responsabilização por substituição, mas tão somente algumas das principais espécies de responsabilização “por transferência”, isso porque a aproximação desta temática com o da prescrição intercorrente assim o exige.

A razão disso se dá pelo simples fato de que na responsabilização “por substituição” o responsável, substituto na relação obrigacional tributária, é facilmente identificável (não havendo grandes discussões neste sentido). Na responsabilização “por transferência”, no entanto, isso não ocorre, demandando-se extensa discussão em torno de sua identificação, assim como na comprovação quanto à atribuição deste encargo.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 228.

⁴⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*, 5. Ed. São Paulo. Prima Concursos Preparatórios, 2004, p. 166.

No campo do Direito Tributário, as maiores discussões quanto a redirecionamentos de cobrança judicial do crédito tributário se relacionam, basicamente, às espécies de responsabilização “por transferência”, especialmente daquelas imputáveis aos terceiros e aos sucessores.

Assim que, mesmo dentre as espécies de responsabilização “por transferência”, algumas delas nos despertarão interesse para uma análise mais aprofundada do que outras, tais como as acima mencionadas, por se tratarem daquelas que representam as maiores dificuldades e o centro da problemática em âmbito da atribuição da responsabilidade tributária, quer seja do ponto de vista de comprovação dos requisitos para seu reconhecimento e sobre quem deverá recair, quer seja do ponto de vista do momento que isso deve ocorrer, e, especialmente, em que medida a definição deste momento impactaria na confirmação da ocorrência da prescrição intercorrente.

3.3. Responsabilidade subsidiária *versus* responsabilidade solidária

De forma sucinta, já que mais adiante exploraremos melhor a questão, podemos dizer que a diferenciação entre a responsabilização subsidiária da solidária diz respeito ao fato de que, enquanto na primeira delas a exigência deve ser feita prioritariamente sobre o próprio devedor/contribuinte, sendo possível exigir-se do responsável apenas na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela insuficiência de patrimônio, na outra isso não ocorre permitindo-se que a cobrança seja desde logo manejada em desfavor do responsável isoladamente, de ambos ou somente do devedor, a depender da vontade do credor.

Veremos mais adiante que tal diferenciação é de fundamental importância na definição quanto ao reconhecimento da prescrição e da prescrição intercorrente para o responsável tributário.

3.4. Espécies de responsabilidade tributária

A depender da particularidade da situação fática, o legislador de nosso Código Tributário Nacional previu regramento específico para a atração de responsabilização tributária pelo adimplemento do crédito tributário a outras pessoas, diferentes do próprio contribuinte. Assim, por exemplo, na sucessão, a responsabilidade tributária poderá ser

imputada ao sucessor, no caso envolvendo não pagamento de tributo por pessoa jurídica, a responsabilidade tributária poderá ser imputada a seus sócios ou administradores.

Sem pretendermos esgotar as discussões sobre as espécies e subespécies de responsabilização tributária, ou mesmo sobre as discussões quanto às respectivas classificações, o nosso foco será o de bem analisarmos as espécies de responsabilidade que mais frequente e problematicamente interfeririam na cobrança do crédito tributário e, mais importante ainda, no reconhecimento da prescrição intercorrente para os responsáveis, sendo exemplos a responsabilidade dos sucessores e dos terceiros. Esse tema será discutido no próximo tópico.

3.4.1. Responsabilidade dos sucessores

As hipóteses de responsabilização por sucessão estão previstas entre os artigos 129 e 133 de nosso Código Tributário Nacional e referem-se às situações nas quais a pessoa física ou jurídica sucessora, por expressa disposição de lei, será alçada à condição de obrigada pelo adimplemento do tributo devido, independentemente de possuir relação direta com o fato gerador.

Em realidade, ocorrerá verdadeira transferência da responsabilidade, podendo tal decorrer (a) de morte do devedor; (b) de venda de imóvel ou estabelecimento comercial, ou ainda, (c) da ocorrência de fusão, incorporação ou de transformação de determinada pessoa jurídica. Nestes casos, a responsabilização por sucessão compreenderá os créditos tributários já definitivamente constituídos, isto é, as dívidas anteriores à sucessão, assim como os créditos tributários em curso de constituição, ou melhor, as dívidas fiscais que estavam sendo apuradas ou lançadas no momento da sucessão.

A título de exemplo, destacamos que a responsabilidade atraída pelo artigo 133 do Código Tributário Nacional é uma daquelas que desperta maior discussão, já que, por envolver aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional, dependerá ela, sempre, da comprovação de que o adquirente teria dado continuidade à respectiva exploração do negócio, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual.

Havendo tal comprovação, e somente caso isso ocorra, o adquirente, alçado à condição de responsável, responderá pelo adimplemento dos tributos devidos pela sucedida até a data do ato e que obviamente se refiram ao fundo ou estabelecimento adquirido, (a) de forma

‘integral’, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, ou ainda, (b) de ‘forma subsidiária’ com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Apesar da utilização da expressão ‘integral’, indicando tratar-se de responsabilização pessoal, em que o adquirente responderia sozinho, comungamos da opinião de Claudio Carneiro⁴⁶ e entendemos tratar-se de responsabilização solidária, podendo o adquirente ingressar com ação de regresso contra o alienante, já que, de fato, as dívidas eram do alienante na qualidade de contribuinte.

A simples percepção de que a dívida fiscal originou-se em período anterior ao da ocorrência da sucessão, por si só, nos conduz à lógica segundo a qual a responsabilização não poderia ser pessoal do sucessor, mas sim solidária com o sucedido.

Vale ainda lembrar que a discutida hipótese descrita através do inciso I do artigo 133 do Código Tributário Nacional, pode igualmente representar ocorrência de possível dissolução irregular de sociedade sucedida, o que, a teor da Súmula n.º. 435⁴⁷, do Superior Tribunal de Justiça, autorizaria o redirecionamento da cobrança do crédito tributário ao sócio-gerente, sob outro e distinto fundamento, qual seja, a própria orientação jurisprudencial.

No que se refere à hipótese prevista pelo inciso II do artigo 133 do Código Tributário Nacional, em razão de sua própria redação, não nos parece haver dúvidas de que tal diz respeito à responsabilização subsidiária, a qual demandará a comprovação de esgotamento patrimonial do alienante.

Por outro lado, nos casos envolvendo fusões, incorporações e transformações, a discussão é bem mais simples, bastando comprovar-se a ocorrência de tais eventos societários e bem demarcar-se o momento em que tal teria ocorrido, a partir do qual será possível definir-se corretamente pela atribuição de responsabilidade ao sucessor.

De mais a mais, acrescentamos que uma das grandes discussões atuais sobre tal espécie de responsabilidade por sucessão diz respeito à extensão da responsabilização do sucessor, perquirindo-se se o mesmo deveria responder pela totalidade da dívida tributária,

⁴⁶ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 2ª Ed. Lumens Juris, Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2010. p. 503.

⁴⁷ STJ Súmula n.º 435 - 14/04/2010 - DJe 13/05/2010 (Dissolução Irregular de Empresa - Comunicação a Órgão Competente o Funcionamento de Domicílio Fiscal - Redirecionamento da Execução Fiscal - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente).

pela dívida tributária sem o cômputo das multas qualificadas, ou se somente pelo valor correspondente à aquisição do fundo do comércio.

A despeito da relevância de tal discussão, de nossa firme opinião de que o sucessor não poderia responder pela totalidade da dívida tributária, em consideração à temática de nosso trabalho, não avançaremos neste assunto. Preocupa-nos mais a atual tendência na qual, independentemente de comprovar-se a caracterização de responsabilidade por sucessão, as Fazendas Públicas vêm redirecionando aleatoriamente as cobranças judiciais para os sucessores, somente com a finalidade de facilitar o recebimento do crédito tributário. Infelizmente, esta idêntica realidade é perceptível com relação às demais espécies de responsabilização tributária e, tal qual demonstraremos mais adiante, tem interferido diretamente no reconhecimento da prescrição intercorrente.

3.4.2 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade tributária de terceiros vem disciplinada em nosso ordenamento jurídico através dos artigos 134⁴⁸ e 135⁴⁹ do Código Tributário Nacional. Enquanto a primeira disposição legal supostamente atribuiria responsabilidade por solidariedade, a segunda atribuiria responsabilidade pessoal, no caso, subsidiária.

Com relação à responsabilização prevista pelo artigo 134 do Código Tributário Nacional, ressaltamos, inicialmente, que, apesar de sua qualificação como ‘solidária’, não nos parece correto qualificá-la desta forma, eis que a própria redação do dispositivo nos conduz à compreensão de que tal tratar-se-ia de responsabilidade subsidiária, já que tal responsabilização somente pode instaurar-se em decorrência (a) da impossibilidade de

⁴⁸ “Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

⁴⁹ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e (b) em razão de que este terceiro possa ser responsabilizado por um ato de interferência ou omissão (“grifos nossos”).

Nas palavras de Eduardo de Moraes Sabbag, para que os terceiros possam responder pela obrigação tributária, sob a égide do artigo 134 do Código Tributário Nacional, é necessário o cumprimento de duas condições: que não seja possível o cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte (primeiro o Fisco cobra deste) e que o não pagamento do tributo decorra de intervenção ou omissão de terceiro. Como exemplo, cita o caso de um pai deixar de fazer a declaração do imposto de renda de seu filho, ainda dependente, ou fazê-la de forma negligente.

Assim que, por si só e independentemente de qualquer outro fundamento, tais aspectos já afastariam a ideia de responsabilidade solidária, já que não se pode cobrar tanto de um como de outro, havendo uma ordem de preferência a ser seguida, uma vez que os supostos “responsáveis solidários” somente responderão em caso de impossibilidade de ser exigido o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, característica esta própria e marcante da responsabilidade subsidiária.

No que se refere à literalidade das hipóteses previstas pelo artigo 134 do Código Tributário Nacional, aquela que mais chama a atenção diz respeito à responsabilização decorrente da liquidação de sociedade de pessoas, tal qual ocorre com a falência. E aqui estamos a tratar da liquidação regular, não daquela que ocorre de maneira irregular e é tratada pela Súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça.

A nosso ver, e de acordo com a simples leitura do *caput* do artigo 134 do Código Tributário Nacional, nas situações em que ocorrer liquidação regular de uma sociedade de pessoas, a responsabilidade de seus sócios se limitará apenas e tão somente aos créditos tributários a que deram causa por seus atos comissivos ou omissivos.

Sob esta ótica, não partilhamos da opinião de Hugo de Brito Machado que, ao contrário de nós, posiciona-se no sentido de que

e não obstante na cabeça do artigo esteja dito que a responsabilidade de que se cuida nesse dispositivo diz respeito apenas aos atos nos quais intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, em última análise a responsabilidade do sócio, prevista no inciso VII, depende exclusivamente de sua condição de sócio. Por isto é que restringe às sociedades de pessoa, nas quais a responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade é solidária e ilimitada.

Dito isso, passaremos a analisar a dita responsabilização pessoal.

O artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional dispõe que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Inicialmente, mostra-se importante pontuarmos a disparidade de posicionamentos doutrinários sobre ela, disparidade esta representada por duas posições antagônicas. Analisaremos essa questão a seguir.

Luciano Amaro⁵⁰ é categórico ao afirmar que não se trata nem de solidariedade, tampouco de substituição. Para o autor, exclui-se a responsabilidade do contribuinte e somente o terceiro responde pessoalmente. Já Hugo de Brito Machado⁵¹, acompanhado por boa parte dos doutrinadores, considera que a responsabilização de terceiros, por tal dispositivo, não excluiria a responsabilidade do contribuinte, o que se depreenderia, inclusive, do disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Particularmente, alinho-me àqueles que defendem que a responsabilização pessoal tratada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional deve ser considerada subsidiária, já que (a) a responsabilização dependerá de prova quanto à prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; e que (b) a cobrança do crédito tributário somente é redirecionada ao responsável nas situações em que se comprovar a impossibilidade de adimplemento pelo próprio devedor/contribuinte.

No que se refere à dita comprovação, devemos dizer que, com exceção dos casos em que o responsável for indevidamente incluído na certidão de dívida ativa e na respectiva execução fiscal⁵², o ônus da prova quanto à realização de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos recai sobre as Fazendas Públicas, devendo tais, previamente à atribuição de responsabilidade e redirecionamento da cobrança, assim o fazê-lo, tal qual majoritariamente reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça⁵³.

⁵⁰ AMARO, Luciano. op. cit., p. 289/290.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14. ed., Revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 1998, p. 151.

⁵² Artimanha abusiva utilizada pelas Fazendas Públicas através da qual, valendo-se da ideia de que as certidões de dívida ativa possuiriam presunção de certeza, legitimidade e liquidez, sorrateiramente inverte-se o ônus da prova, obrigando-se o responsável a provar que não incorreu nas hipóteses previstas pelo *caput* do artigo 135, do Código Tributário Nacional.

⁵³ Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 702.232, de relatoria do Ministro Castro Meira, da 1ª. Seção, datado de 26/09/2005; Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº. 8.282, de relatoria do Ministro Humberto Martins, da 2ª. Turma, datado de 13/02/2012; Recurso Especial nº. 649.721, de relatoria da Ministra Denise Arruda, 1ª. Turma, datado 02/08/2007.

No campo prático, é relativamente comum que as Fazendas Públicas atribuam responsabilização aos sócios e aos administradores em razão do mero inadimplemento do tributo ou de uma suposta, mas não comprovada, dissolução irregular da pessoa jurídica.

Uma vez comprovado ter havido atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, quem responderá na condição de responsável terceiro serão (a) todas as pessoas referidas no artigo 134 do Código Tributário Nacional; (b) os mandatários, prepostos e empregados; (c) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A respeito da hipótese prevista no item “c” logo acima mencionada, Hugo de Brito Machado⁵⁴ assim se manifesta acerca da matéria:

Destaque-se que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do artigo 135, III do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isso a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Leandro Paulsen⁵⁵ assim se manifesta sobre a questão:

Tendo em conta que não se trata de responsabilidade solidária ou por sucessão, em que a dívida simplesmente pode ser exigida do responsável, mas que se cuida, isso sim, de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ato ilícito, impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro. Ou seja, o ilícito de que decorre a responsabilidade pessoal tem de ser devidamente apurado administrativamente, oportunizando-se aos responsáveis o direito de defesa já na esfera administrativa.

Noutras palavras, tem-se que a referida disposição legal somente estabelece a responsabilidade pessoal dos diretores de pessoa jurídica nas hipóteses em que a obrigação tributária resulte de atos praticados com excesso de poder, infração de lei e do contrato social, o que não ocorre nos casos em que há mero inadimplemento de tributo, sem que, contudo, tenha havido dolo ou fraude. Conforme entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça⁵⁶, essa inadimplência tributária somente tem o condão de gerar apenas mora da

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18. ed., Revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 1998. 18ª Edição, p. 125.

⁵⁵ PALSEN. Leandro. Cf. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*, 11 ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009, p. 975.

⁵⁶ Recurso Especial nº. 512.688, 1ª Turma, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, datado de 30/08/2004; Agravo Regimental no Recurso Especial nº.1.160.981, 1ª Turma, de relatoria do Ministro Luiz Fux,

empresa executada, não se tratando de infração legal ensejadora da responsabilidade pessoal e direta do seu antigo sócio.

Quanto à dissolução irregular, a rigor, não há enquadramento na previsão do artigo 135 do Código Tributário Nacional, já que, geralmente, tal dissolução é posterior ao fato gerador e, muito comumente, posterior à retirada do sócio tido por responsável. Nesse caso, aplica-se a combinação do *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional com o artigo 50 do Código Civil, já que, além de representar infração à lei, a dissolução irregular faz com que se presuma a confusão de patrimônios e o locupletamento ilícito dos sócios que deram ensejo a tal encerramento indevido.

Além disso, para que haja efetiva presunção de dissolução irregular, é preciso que, em sede de execução fiscal, sejam esgotados todos os meios admitidos, não bastando, por exemplo, mero retorno negativo do aviso de recebimento pelos Correios. É imprescindível que haja diligência por meio de Oficial de Justiça, que goza de fé pública, com a constatação de que possivelmente tenha havido o encerramento indevido das atividades da empresa executada, assim como a colidência de tal com a comprovação, perante registros públicos, de que a empresa teria se dissolvido irregularmente. Uma mera certidão negativa pode indicar que a empresa apenas despreocupou-se em informar sobre mudança em seu endereço.

Dito isso, percebemos que há evidente diferenciação entre as hipóteses de responsabilização previstas pelos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, já que no primeiro caso, basta que terceiros omitam-se ou interfiram em determinado ato, enquanto no segundo caso, estes terceiros devem agir com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Igualmente, percebemos a diferenciação entre tais e aquelas previstas entre os artigos 129 a 133 do mesmo Códice, já que a responsabilidade do sucessor independe de atos que venham a ser praticados, instalando-se a partir do evento de sucessão.

Feitas tais considerações relativas às espécies de responsabilidade tributária, somente àquelas que entendíamos indispensáveis para o prosseguimento do estudo, portanto, longe de esgotarmos sobre o assunto, nos resta avaliar a instrumentalização da ocorrência de tal atribuição e redirecionamento da cobrança do crédito tributário às pessoas físicas e jurídicas, sucessores ou terceiros, quer seja ela realizada em âmbito administrativo, quer seja ela realizada perante o Poder Judiciário.

3.4.2.1. Responsabilidade tributária dos terceiros *versus* desconsideração da personalidade jurídica

Conforme bem esclarecido no subcapítulo imediatamente anterior, a responsabilização tributária dos terceiros, sócios ou administradores de uma sociedade, prevista pelo inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, decorre da percepção de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto social. Constatou-se ainda que a referida espécie de atribuição de responsabilização tributária é subsidiária, ou seja, a cobrança judicial do crédito tributário somente será redirecionada ao responsável após a comprovação quanto à inexistência/insuficiência patrimonial do próprio devedor.

Em tais situações, não ocorrerá a desconsideração da sociedade por trás de seus sócios ou administradores, ocorrendo mero redirecionamento da cobrança aos mesmos, diga-se aqui, em detrimento da própria sociedade.

Uma vez dito isso, sentimo-nos à vontade para discordar que a referida espécie de responsabilização tributária se equivaleria à ideia de desconsideração da personalidade jurídica ou *disregard of the legal entity*, oriunda do direito anglo-saxão, simplesmente porque, diferentemente daquela e como o próprio nome diz, nesta situação desconsidera-se a pessoa jurídica que há por trás de seus sócios. Além disso, permite-se que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios dessa pessoa jurídica, sob a condição de que se comprove a ocorrência de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial.

Assim que, a despeito da suposta similaridade de resultados alcançados, já que a intenção é sempre a mesma, atingir patrimônio do sócio ou administrador e fazê-los responder por dívidas contraídas pela sociedade, há notável e importante diferença entre elas, colocando-as em planos completamente distintos. Enquanto a responsabilização tributária de terceiros exige a comprovação de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, a desconsideração da personalidade jurídica é reconhecível somente em razão da comprovação de eventos de maior gravidade, tais como, o desvio de finalidade da sociedade ou a confusão patrimonial.

No que se refere à questão, Marçal Justen Filho⁵⁷ posiciona-se no sentido de que a regra prevista pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional tratar-se-ia de *“uma hipótese de flexibilização da autonomia da pessoa jurídica, mas não necessariamente da aplicação da doutrina da desconsideração”*.

Sem adentrarmos as particularidades e discussões inerentes ao assunto, devemos admitir que a própria essência e sentido lógico dos tipos necessários para caracterização da responsabilização ou da desconsideração, por si só, diferenciam-nas. Isso porque, não obstante possamos caracterizar o ato praticado por terceiros com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto como simplesmente contrário aos interesses da sociedade da qual os agentes a representam, o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, além de contrário aos interesses da sociedade, prejudicando-a, trará benefícios diretos àqueles que a representam.

Do que dissemos, concluímos que um ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, em tese, redundará na possibilidade de atribuir-se responsabilidade tributária a terceiros, contudo e não necessariamente na desconsideração da personalidade jurídica. No entanto, a recíproca não é verdadeira, já que o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, requisitos indispensáveis para a desconsideração da personalidade jurídica, esbarram, quase que necessariamente, na comprovação de que alguns atos tenham sido praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Ocorre então que, a depender da gravidade dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, caberá postular-se pelo “mero” redirecionamento da cobrança por responsabilidade tributária, ou ainda, em casos mais sérios, postular-se pela desconsideração da personalidade jurídica que, uma vez reconhecida, relativizaria a atribuição de responsabilidade tributária, já que possibilitará que a cobrança atinja diretamente o patrimônio dos sócios que se escondiam atrás da sociedade.

⁵⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 112.

3.4.3. Responsabilidade decorrente da dissolução irregular da empresa

Tal qual disciplinado pelo inciso VII⁵⁸ do artigo 134 de nosso Código Tributário Nacional, previu-se expressamente que, em ocorrendo liquidação de sociedade de pessoas, seus sócios responderiam pelo pagamento das dívidas deixadas pela pessoa jurídica. Contudo, ficou-se omissa em relação à hipótese ainda mais séria, na qual há dissolução irregular da sociedade.

Não obstante tal omissão, a conjugação do artigo 50⁵⁹ do Código Civil ao *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional, nos permite concluir que, em havendo dissolução irregular de empresa, atribui-se responsabilização tributária direta e pessoal aos seus sócios, já que, uma vez dissolvida e sem bens, qual alternativa restaria às Fazendas Públicas senão a de redirecionar a cobrança por responsabilidade, com a penhora dos bens particulares dos sócios? Além do que, a nosso ver, tal intercorrência enquadrar-se-ia à perfeição como ato praticado em infração à lei.

Mesmo admitindo-se a ideia de que, uma vez dissolvida irregularmente a empresa, atribuir-se-ia responsabilização tributária aos seus sócios, ainda assim discutiu-se muito sobre a forma com que tal se aplicaria e, especialmente, sobre o momento em que se presumiria dissolvida irregularmente uma determinada empresa.

Após muita discussão em torno do assunto, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento, por meio da já citada Súmula n.º. 435, segundo o qual presumir-se-á dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Conjuntamente às outras duas espécies de responsabilidade tributária, dos sucessores e dos terceiros, a responsabilização decorrente de dissolução irregular da sociedade é frequentemente discutida, especialmente em âmbito na fase judicial da cobrança do crédito tributário. Conforme discutiremos oportunamente, entendemos que em razão da gravidade de seus reflexos – patrimoniais e sobre a prescrição intercorrente – não se há admiti-la

⁵⁸ “Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.”

⁵⁹ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

caracterizada e reconhecida a partir de uma única diligência negativa realizada por oficial de justiça, devendo ser provada através de documentação hábil, tal qual registros em órgãos oficiais.

3.5. Formas de atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário

A depender da forma de constituição do crédito tributário, a atribuição de responsabilidade por seu adimplemento poderá se iniciar na fase administrativa e estender-se até a fase judicial, ou simplesmente iniciar-se somente na fase judicial, lembrando sempre que ambas as vias possuem ritos próprios e seguem orientações veiculadas por legislações específicas e completamente distintas.

Noutras palavras, o que norteará em que Instância, Administrativa ou Judicial, ocorrerá a atribuição de responsabilização tributária e, portanto, se iniciará a discussão em torno do tema, depende, basicamente, da forma como o crédito tributário tenha sido constituído, isto porque (a) na sua forma por lançamento, ao menos em tese, permitir-se-á com que o responsável se defenda em ambas as Instâncias⁶⁰; e (b) na sua forma por informação prestada pelo contribuinte, a atribuição somente se dará na fase judicial. Uma vez dito isso, passemos à análise das particularidades de ambas as situações.

3.5.1. Atribuição de responsabilidade na fase administrativa da cobrança do crédito tributário

Ao contrário do que ocorre com a constituição do crédito tributário que é efetivada por meio do fornecimento de informações prestadas pelos próprios contribuintes, onde os responsáveis não são identificados, portanto, não são formalmente vinculados à referida obrigação tributária, no lançamento isto não ocorre. A partir da demonstração e comprovação da existência de fato economicamente relevante (portanto, passível de incidência tributária), compete à autoridade fiscal vertê-lo em linguagem competente e, o que mais nos interessa – se assim entender cabível – eleger os responsáveis por seu adimplemento.

⁶⁰ Na prática o que ocorre é que a autoridade fiscal que faz o lançamento do crédito tributário não se preocupa em comprovar a existência dos requisitos para atribuição de responsabilização, tampouco intima formalmente o responsável para apresentação de defesa administrativa.

Noutras palavras, podemos dizer que, se estivermos diante de discussão administrativa relativa à cobrança e responsabilidade tributária, por conseguinte e obrigatoriamente, estaremos a falar de crédito tributário constituído através de lançamento e não daquele constituído por informação prestada pelo contribuinte, visto que neste último caso, não há como tal, por livre vontade, informar quais responsáveis deveriam ser eleitos em caso de eventual descumprimento da própria obrigação tributária.

Sob esta perspectiva, podemos então admitir que as informações prestadas pelo contribuinte, às quais constituirão o crédito tributário independentemente do lançamento, não contemplarão a relação dos responsáveis por seu adimplemento, sendo que tal preocupação somente se dará, caso cabível, somente após a instauração da fase judicial da cobrança. Por esta razão e não outra, repetimos aqui que, a partir do momento em que admitimos a existência de discussão administrativa relacionada à atribuição de responsabilidade tributária, obrigatoriamente, assumimos tratar-se de crédito tributário constituído por meio de lançamento.

Uma vez firmada tal premissa, devemos perquirir se a inclusão de responsáveis em lançamentos tributários tratar-se-ia de possibilidade ou obrigação a ser adotada pela autoridade fiscal. Além disso, devemos ainda nos questionar se, uma vez arrolados em lançamento tributário, tais responsáveis deveriam ou não ser formalmente intimados para apresentação de defesa administrativa própria, dentro do mesmo prazo conferido para que o próprio contribuinte do tributo se defenda da cobrança.

Marcos Vinícius Néder⁶¹ posiciona-se no sentido de que, quando da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento, a autoridade fiscal deveria identificar aqueles que eventualmente possam ou devam responder pelo crédito tributário na condição de responsáveis. De acordo com o autos, ao impor a obrigatoriedade desse requisito, o legislador almejava assegurar que a pretensão fiscal externasse de modo inequívoco o sujeito passivo contra o qual a Fazenda Pública buscará a satisfação da exação formalizada. Portanto, a única exceção a esta regra seria se a responsabilidade derivasse da ocorrência de fatos supervenientes ao ato do lançamento.

⁶¹ NÉDER, Marcos Vinícius. *A imputação de responsabilidade a Terceiros no auto de infração e o Direito a Defesa*. In: Ferragut, Maria Rita. (Coord.) *Responsabilidade Tributária*. 1. Ed., São Paulo, Dialética, 2007, p. 190.

Maria Lucia Aguilera⁶² posicionou-se no mesmo sentido, afirmando que o lançamento tributário não poderia se restringir, tão só, a definir o contribuinte, sendo também necessária, quando configurados os pressupostos fáticos de incidência, a constituição de ofício da relação jurídica tributária contra o responsável.

A nosso ver, também concordamos que simultaneamente à constituição do crédito tributário – quando for cabível – o lançamento igualmente deveria contemplar os responsáveis, inaugurando a relação jurídica tributária de responsabilidade. Ao contrário do que vem ocorrendo, esta conduta deveria ser obrigatória e não permissiva, diga-se aqui, até mesmo como forma de inaugurar procedimento administrativo para o responsável, oportunizando-se ao mesmo direito à ampla defesa e ao contraditório.

Admitindo-se este entendimento, ousa ir além. Entendo que a constituição da relação jurídica tributária contra o responsável demandaria – necessariamente – que tal fosse formalmente intimado sobre os fatos concretos e dispositivos legais que teriam ensejado a sua responsabilização e que, por conseguinte, pudesse lhe ser oportunizado, realmente, direito à ampla defesa e ao contraditório.

Diferentemente disso, o que ocorre é que, nos casos em que a autoridade fiscal se preocupa em constituir a relação jurídica tributária contra o responsável (isso nem sempre acontece), assim o faz, tão somente mencionando a pessoa física ou jurídica responsável, contudo, deixando de apresentar as provas nas quais se admitiria a hipótese de responsabilização, assim como não há a preocupação quanto à formalização e direcionamento de intimação própria e com este propósito aos mesmos. Ou seja, nas situações em que há a responsabilização tributária, decorre tal da observância seca da lei e não como seria correto da confrontação da lei com as particularidades da concretude fática.

Assim que, de forma resumida, entendemos que (i) o lançamento deveria instaurar a relação jurídica tributária contra o contribuinte e contra o responsável, (ii) esta responsabilização deveria ser instaurada a partir da confrontação da concretude fática com a lei permissiva, com a comprovação de sua viabilidade e, finalmente, (iii) o responsável deveria ser intimado, formal e pessoalmente, para apresentação de sua argumentação para refutar a atribuição de responsabilidade, diga-se, defesa esta apartada daquela apresentada pelo próprio contribuinte.

⁶² AGUILERA, Maria Lucia. *A responsabilidade de Terceiros decorrente da prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: O caso da responsabilidade pessoal dos administradores*. In: Néder, Marcos Vinícius. Ferragut, Maria Rita. (Coord.) *Responsabilidade Tributária*. 1. Ed., São Paulo, Dialética, 2007, p. 127.

Da forma como está, sem que haja a preocupação de comprovar-se a materialidade da hipótese da incidência da regra de responsabilidade, e considerando que este ônus da prova é das autoridades fiscais, entendemos que bastaria aos supostos responsáveis apresentarem defesa própria alegando inexistir qualquer prova capaz de deflagrar a responsabilização. Somente isto bastaria para livrá-lo da responsabilização tributária.

Assim posicionando-nos, entendemos que o desrespeito a qualquer destes requisitos, em tese e por si só, redundaria na descaracterização da atribuição de responsabilidade na fase judicial da cobrança do crédito tributário.

Aliás, em recente decisão judicial, proferida pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, nos autos de Agravo em Recurso Extraordinário nº. 608.426, relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, concluiu-se, por raciocínio inverso⁶³, que os sócios que vierem a ser responsabilizados por créditos tributários da pessoa jurídica que são reclamados pela administração tributária devem ser intimados para participar dos atos que culminam na constituição definitiva dos referidos créditos.

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, entendeu que somente é possível a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores de uma determinada empresa, desde que os mesmos tenham sido arrolados e intimados para defender-se, desde o princípio da discussão, ou seja, a partir do início do respectivo processo administrativo, o que não ocorreu na situação em tela. Caso contrário, haveria flagrante desrespeito aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, de forma a fulminar a responsabilização tributária aos mesmos.

De acordo com o relator do caso – o Ilmo. Ministro Joaquim Barbosa – devem ser aplicados os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório desde a fase administrativa, sendo seu voto seguido pelos demais ministros. A este respeito, pedimos vênias para a transcrição da referida decisão:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO.

⁶³ No caso analisado, houve a confirmação de que os sócios tiveram a oportunidade de defender-se na fase administrativa e, portanto, reconheceu-se que não houvera qualquer desrespeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa. Contudo, os Ministros posicionaram-se no sentido de que, caso os sócios e diretores não tivessem tido o direito a defender-se na fase administrativa, o desrespeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa macularia a atribuição de responsabilidade tributária pelos respectivos créditos tributários.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento (STF - 2ª Turma - RE 608426 AgR/PR - Rel. Min. Joaquim Barbosa - DJe 21-10-2011, Vol. 02613-02 e p. 00356).

Assim que, em consonância com ao referido entendimento, a simples ausência de intimação/citação do responsável para defender-se da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário nos autos do processo administrativo, por si só, já inviabiliza sua inclusão imediata e irrestrita nos autos do respectivo processo judicial para cobrança do mesmo crédito tributário.

Sob esta ótica, e mesmo que de forma ainda incipiente, tem-se que, a partir da combinação deste precedente com outros, há a tendência de alteração do equivocado e ultrapassado entendimento de procedência do Superior Tribunal de Justiça, que tendia a responsabilizar indistintamente sócios e administradores que fossem incluídos na certidão de dívida ativa, sem levar em consideração se eles foram citados ou não nos processos administrativos, simplesmente em razão de que tal possuiria presunção de liquidez, certeza e legitimidade⁶⁴. Conforme se depreende da decisão judicial abaixo transcrita, podemos observar que este entendimento tem se espalhado por todos os nossos Tribunais. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DO EXECUTADO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. ART. 135 DO CTN. PROCESSO ADMINISTRATIVO APENAS CONTRA A PESSOA JURÍDICA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA

⁶⁴ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO RECEBIDO COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. APLICAÇÃO. PRECEDENTES. EXECUÇÃO FISCAL DE SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.110.925/SP). AGRAVO NÃO PROVIDO. (...) 2. Segundo entendimento consolidado em recurso especial representativo de controvérsia, "não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução" (REsp 1.110.925/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Seção, DJe 4/5/09). 3. Agravo regimental não provido. (STJ - 1ª Turma - RCDESP no Ag 1.330.079/SP - Min. Rel. Arnaldo Esteves Lima - DJe 11/04/2011)

AFASTADA. EXCLUSÃO DO NOME DO SÓCIO DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. APELAÇÃO PROVIDA.

1. É adequada a via dos embargos do executado para o exame da responsabilidade dos representantes da pessoa jurídica executada.
2. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, III, do CTN).
3. A inclusão do nome do sócio na CDA deve ser precedida do devido processo legal administrativo, em que lhe sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa, de onde advém a presunção de certeza e liquidez da CDA que legitima o redirecionamento da execução quando proposta apenas contra a sociedade responsável pelo débito fiscal.
4. Considerando que o processo administrativo direcionou-se apenas e tão-somente contra a pessoa jurídica executada, não tendo o sócio sido intimado, em nenhum momento, nem para tomar ciência dos autos, nem mesmo para eventual apresentação de defesa, resta ilidida a presunção relativa de certeza e liquidez da CDA, afastando-se, em consequência, a legitimidade do redirecionamento da execução.
5. O só fato de ser sócio é insuficiente para acarretar a sua responsabilização por débitos da pessoa jurídica, sendo necessária a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.
6. Apelação a que se dá provimento. (TRF 1ª Região - 8ª. Turma - AC - APELAÇÃO CÍVEL – 200433000189360 - JUIZ FEDERAL OSMANE ANTONIO DOS SANTOS - e-DJF1 DATA: 23/10/2009 PAGINA: 446).

Tais precedentes jurisprudenciais, portanto, vem afastando o responsável da relação jurídica tributária obrigacional, sob o fundamento de que as falhas observadas em âmbito do procedimento administrativo de cobrança do crédito tributário a fulminariam e, felizmente, representam a atual tendência de nosso Poder Judiciário de corrigir a indiscriminada e inconsequente atribuição de responsabilidade de terceiros pelo adimplemento de tributos.

3.5.2 Atribuição de responsabilidade na fase judicial da cobrança do crédito tributário

A atribuição de responsabilidade na fase judicial da cobrança do crédito tributário pode se dar de duas maneiras completamente distintas, ou através da inserção direta em Certidão de Dívida Ativa, ou através de posterior redirecionamento e, conforme veremos a seguir, há substancial diferença entre ambas as hipóteses, especialmente em relação ao ônus da prova.

3.5.2.1. Inserção direta na Certidão de Dívida Ativa

A inserção direta dos responsáveis na Certidão de Dívida Ativa trata-se de modalidade anômala e excepcionalíssima de atribuição de responsabilidade tributária na fase judicial de cobrança do crédito tributário, restringindo-se, na grande maioria dos casos, à orientação veiculada pelo artigo 13⁶⁵ da Lei n.º. 8620/93, apesar de alguns juízes ainda entenderem que tal possa decorrer de fato alheio ao nosso conhecimento.

O que fez o referido dispositivo legal foi estabelecer espécie de responsabilização tributária por solidariedade, na qual a dívida poderia ser cobrada do devedor, do responsável tributário, ou de ambos, independentemente da prévia comprovação de que os responsáveis tivessem agido com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto/contrato social, ou ainda, da ocorrência de dissolução irregular da sociedade. Em decorrência dela, os responsáveis tributários “solidários” eram automaticamente incluídos nas Certidões de Dívida Ativa, conjuntamente com o devedor.

Ao assim dispô-la, nosso legislador ordinário socorreu-se exclusivamente ao dispositivo extraído do artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, ou seja, utilizou-se de permissivo legal geral e abstrato para criação de novas hipóteses de responsabilidade solidária. Contudo, e dentro desta ótica, uma primeira questão surge à tona. Poderia a Lei n.º. 8.620/93, meramente ordinária, dispor acerca da hipótese de responsabilização tributária? Para esta questão parece não haver uma resposta fácil, mas sim, uma que se destaca das demais, conforme tentaremos demonstrar.

Por ora, e deixando-se de lado a discussão em torno da regularidade do referido dispositivo legal, bem como de nossas evidentes ressalvas ao mesmo, certo é que, a partir de sua interpretação parcial por parte de Procuradores do Instituto Nacional do Seguro Social e da própria Fazenda Nacional, obteve-se respaldo para que houvesse a inclusão de administradores, gerentes, diretores e sócios das pessoas jurídicas em Certidões de Dívida Ativa, tratando-se tal, enquanto perdurou, de verdadeiro permissivo para que terceiros fossem diretamente inseridos em títulos executivos judiciais na condição de corresponsáveis pelo adimplemento do tributo.

⁶⁵ “Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.”

Sob a égide da referida legislação, permitiu-se com que, a despeito de qualquer comprovação – na concretude de cada uma das situações fáticas – quanto ao preenchimento dos requisitos para a responsabilização tributária, terceiros fossem diretamente alçados à condição de coobrigados em executivos fiscais para cobrança de contribuições previdenciárias. Nestes casos, a própria Certidão de Dívida Ativa, título executivo, já contemplava, de forma automática, o rol dos responsáveis, informando que tais ali figuravam na condição de corresponsáveis ou coobrigados.

A despeito de sua abrangência limitada, podemos dizer que a inserção de responsáveis na Certidão de Dívida Ativa trouxe enormes dificuldades àqueles atingidos, isso porque, por gozar de presunção de legitimidade, liquidez e certeza, prevaleceu o entendimento jurisprudencial⁶⁶ segundo o qual, nestes casos, invertia-se o ônus da prova, cabendo aos administradores, gerentes, diretores e sócios das pessoas jurídicas devedoras de contribuições previdenciárias comprovarem a inoccorrência de nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, ou seja, que não teria havido a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

Sob esta ótica, considerando a presunção de legitimidade da Certidão da Dívida Ativa e, portanto, a inversão do ônus da prova, tem-se que a discussão quanto à inoccorrência das hipóteses permissivas da atribuição de responsabilidade, na grande maioria dos casos, limitava-se ao âmbito dos embargos à execução fiscal⁶⁷, portanto, demandando prévia constrição de bens em valor suficiente para garantir a dívida.

⁶⁶ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (STJ - 1ª Seção - REsp 1104900 – Min. Rel. Denise Arruda - DJe 01/04/2009)

⁶⁷ Assim, ao invés da facilidade e agilidade da via das petições de pré-executividade, onde não há a obrigatoriedade da formalização de penhora, tornou-se normal exigir-se que a discussão se desse através da oposição de embargos à execução fiscal, limitação procedimental que, em alguns casos, impediu que os responsáveis pudessem discutir a cobrança que lhes era direcionada.

Feitas tais considerações, devemos retomar a discussão quanto à pergunta anteriormente formulada, qual seja, se independentemente de sua abusividade, se tal disposição legal seria válida ou não.

A análise desta questão envolve a conjugação de tal dispositivo legal como as regras previstas no Código Tributário Nacional e fundamentalmente com algumas das regras que foram estabelecidas pela própria Constituição Federal. Dissemos que tal análise depende fundamentalmente da Constituição Federal porque dispôs ela, por meio do inciso III do artigo 146, que as normas gerais em matéria de legislação tributária, tal qual o é a responsabilidade tributária, estariam adstritas ao quórum qualificado das leis complementares, o que, por si só, já representa um obstáculo formal.

Já a partir da observação do Código Tributário Nacional, percebe-se que o legislador não se preocupou em prever modalidade diferenciada de imputação de responsabilização tributária no que se refere aos débitos decorrentes de inadimplemento de contribuições previdenciárias, independentemente da comprovação das situações descritas nos artigos 134 e 135 do referido Códice.

Somente houve tal preocupação, por parte do legislador ordinário, através da Lei n.º 8.620/93, a partir da qual se passou a permitir a imputação de responsabilização solidária pelo inadimplemento de contribuições previdenciárias a qualquer dos sócios de uma sociedade por cotas de responsabilidade, não havendo obrigatoriedade de se comprovar o descumprimento de qualquer obrigação, tampouco as disposições previstas pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional. Ou seja, até mesmo cotistas minoritários e que nunca exerceram cargos de administração/gerência poderiam ser responsabilizados solidariamente, o que efetivamente não se pode admitir.

Podemos então dizer que referida disposição legal desrespeitou o que prescreve a Constituição Federal, razão pela qual deveria ser considerada inconstitucional.

Mas não foi só. Outra questão importante, e que, igualmente àquela justificaria questionar-se sobre a legalidade e constitucionalidade do referido dispositivo legal, diz respeito ao fato de que o *caput* do artigo 13 da Lei n.º 8.620/93 sequer distinguiu as hipóteses de responsabilização tributária dos sócios minoritários daqueles que exerceriam funções de gerência, direção ou de administração da sociedade, assim como colocou empregados na mesma condição de sócios, e pior ainda, independentemente de que houvesse comprovação de que tenham ocorridos atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Esta e aquela foram as principais razões que justificaram a multiplicação de questionamentos em torno do tema e que, por muitos e muitos anos, gravitaram sobre ele. Finalmente, após extensa discussão, consolidou-se o entendimento jurisprudencial⁶⁸ segundo o qual a hipótese de responsabilização prevista pelo artigo 13 da Lei n.º. 8620/93 não se aplicaria por si só, mas dependeria sempre da presença das condições estabelecidas pelo *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Felizmente, e após muita discussão sobre o assunto, inclusive com definições firmes por parte de nossos Tribunais Superiores, sendo que o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se contrário à sua aplicação e o Supremo Tribunal Federal considerou-a inconstitucional⁶⁹, nosso legislador ordinário, através da edição da Lei n.º. 11941/2009, enfim decidiu por revogar o artigo 13 da Lei n.º. 8620/93 de nosso ordenamento jurídico, portanto, cessando esta aberração procedimental na qual se permitiu, por muito tempo, a inclusão de responsáveis diretamente nas Certidões de Dívida Ativa.

A partir das observações feitas aqui, concluiremos mais adiante que, em razão da particularidade desta anômala situação, há evidente distinção do trato da contraposição da prescrição intercorrente com os responsáveis tributários.

3.5.2.2 Redirecionamento no curso do processo judicial de cobrança

Ao contrário do que ocorre na inserção dos responsáveis diretamente na respectiva Certidão de Dívida Ativa, o redirecionamento da cobrança de crédito tributário aos responsáveis, durante o curso do processo judicial, geralmente se inicia a partir do momento em que se esgotam as possibilidades de (a) localização e citação do próprio devedor (contribuinte do tributo), ou ainda, (b) no caso de que, embora a sua citação/localização seja bem sucedida, restarem-se infrutíferas as tentativas de penhora sobre bens para garantir suficientemente a dívida cobrada.

⁶⁸ TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 13 DA LEI N.º

8.620/93. 1. Mesmo quando se tratar de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei n.º 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN. Precedente da Primeira Seção. (...) 4. Recurso especial provido. (STJ - 2ª Turma - REsp 987991 / MG – Min. Rel. Castro Meira - DJ 28/11/2007 p. 212)

⁶⁹ Recurso Extraordinário n.º. 562.276/PR, julgado por seu Tribunal Pleno, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, datado de 10/02/2011.

Noutras palavras, o redirecionamento da cobrança judicial de crédito tributário aos responsáveis geralmente ocorrerá, com exceção das hipóteses que envolverem solidariedade, a partir do efetivo e comprovado esgotamento de todas as alternativas para citação e/ou constrição de bens do próprio contribuinte, principal executado e contra o qual deve seguir normalmente a cobrança.

Neste caso, e somente nestas circunstâncias, a Fazenda Pública poderá dar início à adoção das medidas cabíveis com vistas a redirecionar a execução fiscal para os responsáveis, por qualquer das hipóteses de responsabilização previstas pelo Código Tributário Nacional, contudo, cabendo às Fazendas Públicas o ônus de provar que os eventos ocorridos estariam ou não subsumidos às regras que permitem a atribuição de responsabilidade tributária.

Entretanto, ao contrário do que vem ocorrendo, ao invés de uma aprofundada análise dos fatos e documentos, com vistas a compatibilizá-los às hipóteses permitidas para responsabilização tributária, na prática não é isto que vem ocorrendo. Com certa frequência, os representantes das Fazendas Públicas limitam-se a analisar instrumentos societários e, sem que haja o rigor necessário, passam a disparar requerimentos desacompanhados de provas para que haja o redirecionamento da cobrança judicial aos supostos responsáveis tributários.

O que vem ocorrendo é que, ao deparar-se com problemas no direcionamento da cobrança judicial ao próprio devedor, situação esta bastante comum nos dias atuais, redireciona-se livremente a execução fiscal aos responsáveis, sem que haja a necessária preocupação em comprovar, suficiente e adequadamente, que a situação fática comportaria tal hipótese.

Assim que, ao invés de comprovar a ocorrência de algum dos requisitos previstos pelo *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional, responsabiliza-se tributariamente o terceiro, simplesmente pelo fato de (a) ter havido inadimplemento de tributo⁷⁰, (b) a dívida cobrada e não paga ser de valor expressivo e (c) em razão de que o sujeito escolhido figuraria na condição de sócio, diretor, gerente ou administrador da sociedade devedora. Contudo, só isso não é suficiente, pois, tal qual alertado anteriormente, cada espécie de responsabilização tributária atrairá diferentes requisitos para sua caracterização.

A este respeito, por exemplo, a responsabilidade dos terceiros é atraída em decorrência da prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto,

⁷⁰ A este respeito, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de reconhecer, por exemplo, que o mero inadimplemento da obrigação tributária, por si só, não configura responsabilidade dos sócios para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal, sendo necessário comprovar que o sócio agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes, violando a lei (contrato social ou estatuto) para que fosse pessoalmente responsabilizado pelas dívidas da empresa.

enquanto que a responsabilidade dos sucessores se basta com a comprovação do evento de sucessão, havendo somente diferenciação quanto à subespécie percebida.

Por outro lado, advertimos aqui que a forma de constituição do crédito tributário interferirá decisivamente na dificuldade da formação do ônus probatório por parte das Fazendas Públicas, isto porque, enquanto nos lançamentos, grande parte das vezes e independentemente da espécie de responsabilidade, contempla-se o rol dos possíveis responsáveis aos quais se permitiria redirecionar a cobrança, portanto, facilitando a identificação dos mesmos, isso não acontece com a informação/declaração prestada pelo contribuinte.

O que ocorre com o crédito tributário constituído por informação prestada pelo contribuinte é que isto é fruto de informação prestada pelo próprio contribuinte, o qual ao informar a ocorrência de evento economicamente relevante e ao qual haja disposição prevendo a incidência tributária fará nascer obrigação tributária. A despeito da vontade do Fisco, até hoje não há disposição legal capaz de obrigar o contribuinte a, simultaneamente à constituição do crédito tributário, prestar informações⁷¹ que indiquem sobre os supostos responsáveis pelo adimplemento do tributo.

Com isso, não estamos aqui a dizer que, em se tratando de lançamento, a Fazenda Pública estaria limitada à atribuição de responsabilidade somente sobre aqueles sujeitos indicados no respectivo procedimento administrativo. É perfeitamente possível um aprofundamento nessa investigação na fase judicial da cobrança do crédito tributário, a fim de que, quando cabível, se postule pela inclusão de novas pessoas físicas ou jurídicas no polo passivo de uma execução fiscal, mesmo que sejam eles diferentes daqueles já arrolados no lançamento e no respectivo processo administrativo. Ocorre que, nos casos de constituição do crédito tributário decorrente de informação prestada pelo próprio contribuinte, por regra, não haverá prova pré-constituída relativa à atribuição de responsabilidade, devendo tal comprovação iniciar-se do zero.

Aliás, devemos advertir que, embora alguns lançamentos contemplem o rol dos possíveis responsáveis, isto não quer dizer que possamos adotar tal informação como verdade absoluta e imutável, até mesmo porque, em alguns casos, esta informação pode ter constado apenas para desoneração de dever legal, sem a preocupação de correlacionar-se a concretude

⁷¹ A despeito da atual tendência pela privatização da gestão tributária, o contribuinte ainda não é obrigado a prestar qualquer informação que seja capaz de identificar os possíveis responsáveis pelo adimplemento do tributo, diferentemente do que ocorre com o lançamento.

da situação fática com os correspondentes permissivos legais para atribuição de responsabilidade.

Dito isso tudo, entendemos que, em realidade e em todas as situações, mesmo naquelas em que os responsáveis já estiverem arrolados nos lançamentos e nos respectivos processos administrativos fiscais, o correto seria que, previamente ao redirecionamento da cobrança do crédito tributário, a Fazenda Pública se mobilizasse para comprovar a percepção dos requisitos para tal responsabilização, fazendo-o através de prova robusta e com a confrontação da concretude da situação fática às hipóteses legais que permitem atribuir-se responsabilização.

Mais adiante, em capítulos posteriores, veremos que as conclusões aqui alcançadas serão de grande valor na tentativa de definirmos pela construção de um modelo ideal quanto à responsabilização tributária e o respectivo redirecionamento da cobrança judicial, compatibilizando tal ao reconhecimento da prescrição intercorrente.

4. QUESTÕES ATINENTES À PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1. Objetivo e estruturação deste capítulo

Após abordarmos questões relacionadas à constituição e cobrança do crédito tributário, bem como tratarmos da atribuição e do redirecionamento de responsabilização pelo adimplemento do crédito tributário, deslocaremos as atenções para o fenômeno da prescrição e sua aplicabilidade em âmbito do Direito Tributário, discutindo sobre alguns aspectos que, mais adiante, serão bem úteis para formação de nosso convencimento.

Aproveitaremos para discutir, mesmo que hipoteticamente, se nosso ordenamento jurídico comportaria um suposto cenário de imprescritibilidade, discutindo, portanto, a relevância de definirmos um momento a partir do qual as obrigações tributárias, mesmo aquelas decorrentes de atribuição de responsabilidade, estariam fulminadas pelo decurso de prazo de sua cobrança, com o reconhecimento de sua extinção.

Apesar da grandiosidade de assuntos e discussões que surgem a partir da reflexão sobre a prescrição do crédito tributário, é nossa obrigação delimitar a abordagem, de forma a dar-se destaque àqueles aspectos que, mais adiante no trabalho, revelar-se-ão de maior valor e utilidade.

A abordagem relativa à definição do *dies a quo* de contagem da prescrição tributária, assim como no que se refere à aplicabilidade ou não das regras interruptivas e suspensivas deste prazo, é de extrema importância para desenvolvimento do trabalho.

Enfim, o que podemos dizer é que, igualmente aos demais capítulos iniciais, as conclusões aqui alcançadas serão de enorme valor para a construção doutrinária a qual nos propusemos, especialmente para que possamos, ao final, optar pela melhor definição do *dies a quo* da prescrição aplicável para cada uma das diferenciadas espécies de responsabilização tributária, assim como possamos nos posicionar sobre a influência das regras de suspensão e interrupção sobre a contagem deste prazo.

4.2. Prescrição e decadência: Instrumentos capazes de impedir a perpetuação de direitos

O Direito não socorre aqueles que dormem. A partir desta célebre frase percebe-se que o nosso ordenamento jurídico tem enorme dificuldade para compreender e aceitar a

perpetuidade das relações obrigacionais, ou seja, sem que haja um prazo limite para seu exercício. Prevalece a concepção de que, admitindo-se a perpetuação eterna de um direito, haveria uma total insegurança para os envolvidos em relações obrigacionais.

Dessa forma, a fim de resguardar a segurança, equilíbrio e estabilidade nas relações sociais, nosso Direito tratou de disciplinar alguns instrumentos jurídicos capazes de, simultaneamente, garantir a existência do direito e a possibilidade de sua fruição, mas que, contudo, não fizessem com que essa garantia provocasse situação de instabilidade pela perpetuação eterna de um direito.

Com este objetivo — o de garantir que o direito não se perpetuasse a ponto de criar situação em que, ainda que seu titular não o exercesse, o mesmo persistiria eternamente, portanto criando uma situação de total insegurança para o outro sujeito da relação — é que surgiram em nosso ordenamento jurídico as ideias de prescrição e decadência, como instrumentos capazes de estancar o processo de positivação e fazer cessar a produção de normas individuais e concretas geradoras de obrigações e direitos.

Partindo-se daí, podemos conceituar tais mecanismos jurídicos como formas de perda, ou de fulminação, de um determinado direito subjetivo pela ação do tempo. O que ocorre é que, em razão deste forte ponto de ligação entre a prescrição e a decadência, convencionou-se tratá-las como se tais fossem assemelhadas, chegando até mesmo a confundi-las entre si. Entretanto, e apesar da aparente similitude entre tais mecanismos, já que ambos foram criadas com o mesmo objetivo, qual seja, impedir que o direito se perpetue indefinidamente no tempo, os mesmos podem ser facilmente diferenciados. Discutiremos esse assunto a seguir.

A nosso ver, a discussão envolvendo a similitude ou não entre elas deveria estar adstrita ao âmbito do Direito Civil, mais especificamente dentro de cenário anterior à realização das alterações (no ano de 2002, em nosso Código Civil), já que, a partir da leitura de algumas disposições legais antigas, concluía-se tratar da prescrição, quando na verdade estava a tratar da decadência e vice e versa.

Porém, e mesmo dentro desta perspectiva, entendemos que ambas poderiam ser facilmente distinguidas, já que, enquanto na decadência o decurso do prazo fulmina o próprio direito material, na prescrição o decurso do prazo fulmina o direito à ação ou da própria ação. Sob esta ótica, entendemos que a perda do direito material estaria adstrita ao campo da decadência e que tal, por si só, serviria para diferenciá-la da prescrição.

Nas palavras de Washington de Barros Monteiro⁷² a prescrição atingiria diretamente a ação e por via oblíqua faria desaparecer o direito por ela tutelado; já a decadência ao inverso atingiria diretamente o direito e por via oblíqua, ou reflexa, extinguiria a ação. Orlando Gomes⁷³, por sua vez, assevera que

o fundamento e a razão da decadência diferem daqueles da prescrição porque a decadência não depende, como a prescrição, do fato subjetivo da inércia do titular durante um certo lapso de tempo, mas unicamente do fato objetivo da falta de exercício do direito no tempo estabelecido, e é inspirada não na exigência de ajustar a situação do direito à situação de fato que durou tempo considerado suficiente; mas na de limitar no tempo o exercício de um direito quando a limitação seja conveniente a um interesse superior ou individual. Opera em situações incertas que se querem definir de qualquer modo em prazo peremptório.

Sob esta perspectiva, parece-nos correto afirmar inexistir quaisquer dúvidas quanto à diferenciação entre ambas.

Admitimos aqui que, considerando a delimitação de nossa temática aproximar-se mais da prescrição do que da decadência, não nos aprofundaremos na discussão desta última, fazendo-o somente de forma suficiente para que possamos, mais adiante, contrapô-la em um cenário em que existiriam hipóteses de instauração de regras de responsabilização.

Antes de prosseguir, a fim de conferir melhor tecnicidade ao nosso trabalho, resta-nos avaliar uma última questão pertinente à prescrição, perquirindo se tal fulminaria o direito à ação ou à pretensão. Novamente devemos analisar a questão sob o ponto de vista do Direito Civil, eis que, ali, é possível encontrar alguns casos em que, não obstante o decurso de prazo para ajuizamento de uma ação judicial específica, ainda haveria a possibilidade do exercício do direito através de outras espécies de ações judiciais, como por exemplo, a hipótese envolvendo a renovatória de locação, em que, a despeito do decurso de seu prazo prescricional próprio, caberia ao titular do direito exercê-lo por meio de outra medida judicial, não tão específica e eficaz.

Humberto Theodoro Junior⁷⁴, ao comentar a revisão do Código Civil de 1916, afirma que “*o novo Código tomou posição no debate travado no direito comparado e optou por conceituar a prescrição como perda da pretensão (artigo 189), ideia que se aproxima da posição romana (actio) e que é a atual do direito alemão e suíço*”.

⁷² MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: parte geral*. 28. Ed., v.1, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 306.

⁷³ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 14. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁷⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto, da prescrição e da decadência no novo Código Civil brasileiro. In: ALVIM, Arruda; CÉSAR, Joaquim Portes de Cerqueira César; ROSAS, Roberto (orgs.). *Aspectos controvertidos do novo Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

Seguindo esta linha de raciocínio, prossegue o autor ao afirmar que, para que se dê a prescrição far-se-ia necessária as seguintes condições:

“(a) exista o direito material da parte a uma prestação a ser cumprida, a seu tempo, por meio de ação ou omissão do devedor; (b) ocorra a violação desse direito material por parte do obrigado, configurando o inadimplemento da prestação devida; (c) surja, então, a pretensão, como consequência da violação do direito subjetivo, isto é, nasça o poder de exigir a prestação pelas vias judiciais; e, finalmente; (d) se verifique a inércia do titular da pretensão em fazê-la exercer durante o prazo extintivo fixado em lei”.

Através deste exemplo doutrinário, podemos facilmente perceber que há importante diferença entre as duas expressões, diferença essa capaz de justificar a escolha segundo a qual a prescrição atingiria a pretensão e não a ação.

Em âmbito do Direito Tributário não encontramos quaisquer exemplos que pudessem nos levar à conclusão diversa, já que, em todos os casos avaliados, uma vez reconhecida a prescrição, com o decurso do respectivo lapso temporal, não haveria a possibilidade de ingressar com ação judicial diferenciada e em substituição àquela prescrita, o que confirma nossa escolha pela ideia de que é a pretensão que é fulminada pela prescrição e não a ação.

A despeito disso e do fato de que qualquer escolha fosse feita e não haveria prejuízos à continuidade do trabalho, convencionamos tratar a questão tal qual houvesse perda da pretensão e não da ação, alinhando-nos com a melhor técnica vocabular.

4.3. Prescrição e decadência em matéria tributária

Dentre outras questões, o subcapítulo anterior tratou das dúvidas quanto à similitude entre a prescrição e a decadência. Sob a perspectiva do Direito Tributário, entretanto, nunca existiu qualquer confusão entre elas, não havendo como se confundir uma com a outra, já que, enquanto a decadência se direciona à perda de um direito exercitável por parte da autoridade fiscal, especialmente com relação a constituição do crédito tributário, a prescrição relaciona-se à perda do direito da autoridade fiscal em proceder a cobrança do crédito tributário, já previamente constituído, ou ainda, à perda do direito do contribuinte a repetir determinado indébito tributário.

Noutras palavras, enquanto a decadência consiste em inércia da autoridade fiscal, por prazo de cinco anos (em matéria tributária, o prazo decadencial é geralmente de cinco anos), para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o

instante em que o direito nasce, com a ocorrência do fato gerador, a prescrição consiste em inércia da autoridade fiscal ou do contribuinte, igualmente por prazo de cinco anos, respectivamente, com relação à cobrança do crédito tributário já constituído e à repetição de indébito tributário.

Assim, podemos dizer que, uma vez lançado ou informado o tributo, dentro do prazo de cinco anos, portanto, sem que tenha havido decadência, inicia-se o prazo da prescrição, no qual, ou o Fisco poderá exigir tributo recolhido indevidamente/a menor ou o contribuinte poderá exigir a repetição de tributo recolhido indevidamente/a maior. A inércia na satisfação destas obrigações motivará a fulminação da pretensão pela prescrição.

Outra diferença relevante entre os instrumentos aqui discutidos refere-se ao fato de que decadência inicia-se a partir do momento em que se instaura a relação jurídica obrigacional tributária e, por sua vez, a prescrição conta-se a partir da constituição definitiva do crédito tributário. Percebe-se, portanto, que a constituição do crédito tributário tem forte relevância sobre ambas, tratando-se ela do marco temporal que as separa e as diferencia.

A decadência pressupõe um direito (obrigação tributária) que, embora nascido (fato gerador), não se tornou efetivo por falta de exercício (falta de lançamento). Já a prescrição pressupõe um direito já adquirido e efetivo (crédito tributário constituído pelo lançamento), mas que ficou desprotegido pela falta de ação da Fazenda Pública. Logo, a decadência não permite que o crédito tributário seja constituído. Já a prescrição não permite que um crédito tributário já constituído seja cobrado.

José Carlos de Souza Costa Neves⁷⁵ pontua que “enquanto a decadência interfere na ‘exigibilidade’ do crédito tributário, a prescrição afeta a ‘exequibilidade’ desse crédito”.

Assim, e à luz do Código Tributário Nacional, o prazo de 05 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário (pelo lançamento) é de decadência; o prazo para a propositura da respectiva ação de cobrança (isto é, da execução fiscal), caso o crédito não seja satisfeito, é de prescrição.

A contraposição desta distinção à temática de nosso trabalho poderia nos levar à falsa premissa quanto a desnecessidade de compreensão da decadência, já que nossa atenção deveria voltar-se exclusivamente para o momento imediatamente posterior à constituição do crédito tributário. Contudo, entender bem sobre a decadência se mostrará de grande importância em momentos posteriores de nosso trabalho, especialmente quando estivermos a

⁷⁵ COSTA NEVES, José Carlos de Souza. *Curso de Direito Tributário. Decadência e Prescrição*. 7ª ed. São Paulo: 1998.

tratar da questão envolvendo a construção de um possível modelo ideal, com a definição de hipóteses de responsabilização tributária.

Por ora, entretanto, o nosso foco de atenção será avaliarmos em que medida a prescrição interfere na ação de cobrança do crédito tributário, cobrança esta que normalmente é instrumentalizada através de execuções fiscais. Dito isso, devemos direcionar as atenções à prescrição e, socorrendo-nos à avalizada doutrina, mais fácil será conceituá-la.

Hugo de Brito Machado⁷⁶ assevera tratar-se a prescrição da morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim, situação em que o direito sobreviverá, mas sem proteção.

Luciano Amaro⁷⁷, por sua vez, posicionou-se de forma a defender que “*a certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, das possibilidades de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo.*” Prossegue ele ao afirmar que, como diz o provérbio em latim ‘*dormientibus non succurrit jus*’, o direito positivo não socorreria a quem permanecesse inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos. Conclui afirmando que “*por isso, esgotando certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita a atuação ou defesa desse direito*”.

Suscintamente pareceu-nos que o que os autores quiserem dizer relaciona-se ao fato de o direito prescindir da definição de um prazo para o exercício de uma determinada pretensão. Sem que isso existisse viveríamos em total incerteza e insegurança, já que um direito poderia ser reclamado a qualquer momento. Percebe-se, portanto, não haver diferença conceitual em relação à concepção da prescrição se contraposta ao Direito Tributário.

Contudo, o mesmo não pode ser dito quanto à forma com que isso pode ser instituída, já que, de acordo com a alínea “b”⁷⁸ do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, compete exclusivamente à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tal qual o é a prescrição.

Edvaldo Brito⁷⁹ argumenta que referido dispositivo constitucional foi claro ao afirmar que somente leis complementares teriam o condão de disciplinar sobre normas gerais em

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit.. p. 245.

⁷⁷ AMARO, Luciano. op. cit.. p. 422.

⁷⁸ “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;”

⁷⁹ BRITO, Edvaldo. Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 1998, p. 84.

matéria tributária, assim como a prescrição, e que, no campo do Direito Tributário, esta lei seria o Código Tributário Nacional.

Dessa forma, coube ao Código Tributário Nacional, que foi recepcionado como lei complementar, prever as regras relacionadas à prescrição tributária, assim o fazendo através do inciso V⁸⁰ do artigo 156, o qual a considerou como causa extintiva do crédito tributário e através dos artigos 168⁸¹ e 174⁸² que, respectivamente, definiram o prazo prescricional para (i) a ação de repetição de indébito tributário, afetando, neste caso, direito dos contribuintes à recuperação de tributos pagos a maior ou indevidamente; (ii) a ação de cobrança de tributo não pago, afetando aqui, direito da Fazenda Pública de exigir o cumprimento de obrigações acessórias ou principais não adimplidas.

Dentro deste contexto, no qual a prescrição tributária somente pode ser disciplinada por veículo legislativo qualificado, devemos desconsiderar qualquer alteração perpetrada por meio de legislação ordinária, como ocorreu através de alguns dispositivos existentes na Lei n.º 6.830/80, legislação esta que normatiza os processos de execução fiscal.

A este respeito, José Eduardo Soares de Melo⁸³, mencionando os artigos 2º, §3º e 8º, §2º, afirma que, sendo a Lei de Execuções Fiscais, lei ordinária, não poderia modificar os preceitos de uma lei com estatuto de complementar, como é o Código Tributário Nacional, trilhando a mesma linha das decisões das mais altas cortes nacionais.

Roque Antonio Carrazza⁸⁴, ao explorar o *caput* do artigo 40 da Lei n.º 6.830/80 à luz do “estatuto do contribuinte⁸⁵”, posicionou-se de forma a entender que tal, além de não se estribar em nenhum motivo mais consistente, feriu nossa tradição jurídica e, mais do que tudo, seria inconstitucional. Prossegue o autor dizendo que referido dispositivo legal pretendeu introduzir, entre nós, a imprescritibilidade de algumas dívidas tributárias e conclui afirmando que nosso Poder Judiciário, quando for chamado a manifestar-se a respeito, negará seguimento a este comando, que entra em testilhas com os direitos fundamentais do contribuinte.

⁸⁰ “Artigo 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência;”

⁸¹ “Artigo 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

⁸² “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 238

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª ed., 2ª tir., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 381/382

⁸⁵ Estatuto este que disciplina direitos fundamentais do cidadão/contribuinte.

Já Manoel Álvares⁸⁶ entende que a interpretação que se deve dar ao referido artigo 40 da Lei n°. 6.830/80 não conduz necessariamente à conclusão de sua inconstitucionalidade ou de imprescritibilidade do crédito tributário. É que nesse dispositivo foi estabelecido, simplesmente, um caso de suspensão do processo de execução fiscal, quando não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora.

Prossegue ele ao afirmar que, suspenso o processo, estancado está o curso da prescrição, mas essa situação deverá perdurar tão somente por um ano, a contar da intimação pessoal ou vista dos autos ao representante judicial do exequente e, decorrido esse prazo máximo, sem qualquer providência que leve à localização do devedor ou de bens, os autos deverão ser arquivados, sem baixa na distribuição. O dito doutrinador conclui que, se o exequente permanecer inerte, a partir de então e por lapso temporal superior a cinco anos, ocorrerá a chamada prescrição intercorrente, com a possibilidade de ser reconhecida, a pedido, a extinção do crédito tributário.

Após muita discussão em torno do tema, nossos Tribunais Superiores se posicionaram firmemente no sentido de acolher o entendimento segundo o qual o Código Tributário Nacional, como lei complementar que é, deveria sobrepor-se em relação, por exemplo, à Lei de Execuções Fiscais, prevalecendo, portanto, o definitivo e inequívoco entendimento segundo o qual leis ordinárias não poderiam estabelecer regras referentes à prescrição e decadência, tampouco normatizar hipóteses de suspensão destes prazos.

Sob esta perspectiva, além das disposições legais previstas pela Lei de Execuções Fiscais, os artigos 45 e 46 da Lei n°. 8.212/91 foram igualmente considerados ilegais e inconstitucionais. Enquanto as primeiras tentaram definir aspectos que interfeririam ou definiriam as hipóteses interruptivas e suspensivas do prazo prescricional, estas últimas pretendiam, em âmbito da tributação das contribuições previdenciárias, (i) ampliar o prazo para constituição do crédito tributário para 10 (dez) anos, ao invés de 05 (cinco) anos; e (ii) igualmente ampliar de 05 (cinco) anos para 10 (dez) anos o prazo para cobrança deste crédito tributário.

Com relação às regras previstas pela Lei n°. 6.830/80, ainda houve dúvida quanto à sua inconstitucionalidade, já que tal é anterior à disciplina da Constituição Federal de 1988. Contudo, e conforme melhor demonstraremos em capítulo posterior, essas regras foram consideradas inconstitucionais.

⁸⁶ ÁLVARES, Manoel. *Código tributário nacional comentado*. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 1999.

Já no que se refere às regras previstas pelos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, após muito se discutir sobre os mesmos, com reiterados posicionamentos contrários às mesmas, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a questão, concluiu pela inconstitucionalidade de ambos os dispositivos legais, sob o argumento de que tais teriam violado a disposição prevista pela alínea “b” do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal.

Ato contínuo, o próprio Supremo Tribunal Federal decidiu pela consolidação deste entendimento por meio da edição da Súmula 08⁸⁷, na qual reconhece, mesmo que implicitamente, que a regulação da prescrição e da decadência do crédito tributário é matéria afeita à legislação complementar.

Apesar deste firme posicionamento jurisprudencial, o mesmo Supremo Tribunal Federal – infelizmente – entendeu que referida decisão teria eficácia retroativa somente para aqueles que já tivessem ajuizado as respectivas ações judiciais ou solicitações administrativas até a data do julgamento. Por esta razão, vale consignar, pasmem-se, os recolhimentos efetuados nos prazos previstos através dos inconstitucionais artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, e não impugnados antes da conclusão do julgamento, afiguram-se legitimados.

A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tratou de editar o Parecer PGFN/CRJ/CDA n.º 1437/2008⁸⁸, pelo qual reconheceu que o prazo para a cobrança de créditos tributários seria de (05) cinco anos, tal qual prevê o artigo 174 do Código Tributário Nacional, não obstante o disposto na Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Apesar do deslize referente aos efeitos da decisão adotada pelo Supremo Tribunal Federal – felizmente e, deste momento em diante – prevaleceu o correto entendimento de que as regras de prescrição tributária deveriam todas elas, sem exceção, serem definidas exclusivamente por lei complementar.

Deflui daí o entendimento segundo o qual, em respeito à disposição prevista pela alínea “b” do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal, qualquer normatização que

⁸⁷ "São inconstitucionais o parágrafo único (verifique se não seria “o parágrafo único”) do artigo 5º do Decreto-lei 1569 /77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

⁸⁸ “a partir da publicação da Súmula Vinculante nº 08/2008, cuja aplicação é obrigatória e imediata, não se pode mais constituir e cobrar, administrativamente ou judicialmente, as contribuições da Seguridade Social com fundamento nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, os quais foram considerados inconstitucionais; a partir dessa publicação, os créditos tributários previdenciários submetem-se às normas de decadência e prescrição do Código Tributário Nacional; o enunciado sumular aplica-se também aos créditos já constituídos e pendentes de pagamento, em fase administrativa ou judicial, os quais devem ser anulados de ofício, independentemente de provocação do interessado, em decorrência do poder-dever de autotutela da Administração; os créditos previstos no CTN, poderão ser restituídos, compensados ou aproveitados, pois são considerados recolhimentos indevidos; também devem ser extintos, *ex officio*, os créditos submetidos a parcelamento, prescritos ou decaídos, ainda não quitados, que extrapolem os prazos quinquenais estabelecidos no CTN, considerando-se válidos os pagamentos das prestações mensais feitos até 10/06/2008, devendo estes serem utilizados para amortização da dívida parcelada, dentro da regra de amortização previdenciária. (...)”

envolva prescrição em matéria tributária deverá ser instrumentalizada tão somente pelo quórum qualificado da lei complementar. Dentro desta perspectiva, e assim como mencionado anteriormente, mais adiante avaliaremos a constitucionalidade, por exemplo, de algumas disposições que definiram hipóteses de suspensão do prazo prescricional.

Feitas tais considerações, passemos a melhor analisar o *dies a quo* de contagem da prescrição tributária.

4.4. O *dies a quo* e o *dies ad quem* do prazo prescricional de cobrança do crédito tributário

As expressões em latim *dies a quo* e *dies ad quem* são usualmente utilizadas, respectivamente, para designar o termo inicial e o termo final de contagem de determinado prazo. Particularmente, em nosso trabalho serão elas utilizadas para tratar dos termos inicial e final de contagem do prazo da prescrição da cobrança do crédito tributário.

Sob esta perspectiva, o *dies a quo* demarcará o início da contagem do prazo prescricional e o *dies ad quem* o dia em que, se não exercida a pretensão relacionada a uma determinada obrigação tributária, estará ela fulminada pela prescrição.

Neste momento, importa salientar que a definição do *dies a quo* e conseqüentemente do *dies ad quem* para efeito de contagem do prazo prescricional de cobrança do crédito tributário são de fundamental importância no prosseguimento de nossa pesquisa, especialmente no que se refere ao redirecionamento da cobrança para os responsáveis tributários, conforme veremos em capítulos posteriores.

Do que foi dito até aqui, podemos concluir que o *dies ad quem* é mera consequência da demarcação correta do *dies a quo*, razão pela qual nós pouco falaremos sobre o termo final do prazo prescricional, voltando nossas atenções para a investigação do termo inicial de sua contagem. Sobre o *dies ad quem* do prazo prescricional nos limitaremos a dizer que, tal qual reconheceu a jurisprudência⁸⁹, este é demarcado com a propositura da ação.

Com relação ao *dies a quo* de contagem do prazo prescricional tributário insta dizer que o mesmo foi previsto por nosso Código Tributário Nacional que, por meio do *caput* do

⁸⁹ Julgamento realizado pela 1ª. Seção referente ao Recurso Especial nº. 1.120.295, de relatoria do Ministro Luiz Fux e publicado em 21 de maio de 2010 – Trecho de sua ementa: “(...) 16. Destarte, a propositura da ação constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN”.

artigo 174, previu que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. A partir da leitura de deste dispositivo legal é possível concluir que o *dies a quo* da prescrição da ação de cobrança do crédito tributária nada mais é do que a data de sua constituição definitiva. Somente para constar, o *dies ad quem* se trata da data imediatamente posterior ao decurso de cinco anos contados do *dies a quo*.

Com relação à dita disposição legal, devemos admitir que, não fosse a inserção do vocábulo *definitiva* no final da redação do referido dispositivo legal, não teríamos muitas dúvidas quanto ao *dies a quo* de contagem deste prazo prescricional. Vejamos a este respeito.

Conforme concluímos em capítulo anterior, o crédito tributário pode ser constituído, fundamentalmente, através do fornecimento de informações por parte do próprio contribuinte, ou seja, por declaração, ou ainda, através da regular formalização de lançamento tributário.

Concluimos também que a forma de constituição do crédito tributário afigura-se determinante na definição do momento em que tal considerar-se-á definitivamente constituído. Após muito discutirmos, chegamos à conclusão de que, em relação ao lançamento tributário, a definitividade da constituição do respectivo crédito tributário não dependerá do escoamento do processo administrativo, com a confirmação do débito lançado, assim como, no que se refere à declaração que é prestada diretamente pelo contribuinte, a definitividade independe da avaliação das autoridades fiscais ou de qualquer ato adicional para constituição definitiva do crédito tributário.

Assim que, seguindo esta linha de raciocínio, podemos dizer que o crédito tributário estará definitivamente constituído (a) a partir da notificação do lançamento ao sujeito passivo, por meio da qual informa a existência de débito fiscal, ou ainda, (b) a partir da entrega de informação pelo contribuinte, por meio da qual reconhece a existência de débito fiscal.

Valendo-se de destas premissas e partindo-se daí, chegaríamos à falsa ideia de que o *dies a quo* do prazo prescricional para cobrança do crédito tributário poderia ser demarcado de duas maneiras distintas, a depender da forma com que o mesmo fosse constituído. Dessa forma, tratando-se de lançamento o *dies a quo* deste prazo prescricional seria a data da notificação válida do lançamento ao sujeito passivo, e caso se tratasse de informação prestada pelo contribuinte (em que houvesse constatação de pagamento inferior ao declarado), o *dies a quo* deste prazo prescricional seria a própria data em que ocorreu esta declaração.

Contudo, questionamo-nos aqui se já a partir destes momentos (notificação do lançamento e informação prestada pelo contribuinte) as Fazendas Públicas já estariam autorizadas a exercer o seu legítimo direito postulatório, com o ajuizamento de execução

fiscal para cobrança do crédito tributário, já definitivamente constituído e não adimplido tempestivamente.

De acordo com as observações e raciocínios apresentados em capítulo anterior, podemos concluir que, ao invés disso, tal direito à pretensão das Fazendas Públicas ficará postergado para o momento imediatamente após a comprovação de que, mesmo depois de compelido, o sujeito passivo não realize o pagamento do tributo, desde que não haja mais dúvidas quanto à cobrança⁹⁰,

Admitindo-se tal e independentemente das diferenças entre ambas as formas de constituição do crédito tributário e dos momentos em que o mesmo estará definitivamente constituído, questões estas muito bem esclarecidas em capítulo anterior, a nossa opinião é a de que, em ambos os casos, o *dies a quo* do prazo prescricional da cobrança do crédito tributário ocorrerá após o escoamento do prazo de 30 (trinta) dias para pagamento voluntário do débito fiscal, contados a partir do recebimento de intimação encaminhada pela autoridade fiscal.

Em ambas as situações, uma vez constituído definitivamente o crédito tributário e em não havendo o seu respectivo adimplemento, a autoridade fiscal providenciará o encaminhamento de intimação para que o sujeito passivo da relação obrigacional realize, no prazo de 30 (trinta) dias, o pagamento do tributo devido.

A partir de quando essa intimação poderá ser encaminhada pelas autoridades fiscais? Entendemos que (i) no caso do crédito tributário constituído através de lançamento, o encaminhamento de tal intimação dependerá do término da discussão em âmbito administrativo, momento a partir do qual, supostamente, não haveria dúvidas quanto ao montante devido; e (ii) no caso de crédito tributário constituído por subsídios vindos do próprios contribuinte esta intimação poderia ser encaminhada a partir do momento em que a autoridade fiscal, verificando as informações prestadas pelo contribuinte, constasse divergências entre o valor declarado daquele pago e apurasse a existência de recolhimento a menor.

Este entendimento decorre da interpretação sistêmica e conjunta de duas disposições legais, sendo tais: o *caput*⁹¹ do artigo 160 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que o direito de ação somente é exercitável após o decurso do prazo de pagamento, que, salvo disposição de lei em contrário, é de trinta dias, contados da notificação do sujeito passivo; e o

⁹⁰ Com relação ao crédito tributário constituído através de lançamento, a partir do momento em que a discussão administrativa estiver encerrada.

⁹¹ “Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”.

artigo 199, inciso II⁹², do Código Civil, o qual determina que não ocorrerá a prescrição não estando vencido o prazo. Sob esta ótica, concluímos que o prazo prescricional para cobrança do crédito tributário somente terá início depois de decorrido o prazo para o seu pagamento.

A conclusão em sentido diverso não é possível, especialmente se avaliarmos as situações em que o crédito tributário for constituído por lançamento, já que, não obstante a definitividade de sua constituição ocorrer a partir da notificação do lançamento ao sujeito passivo, enquanto perdurar a discussão administrativa do respectivo débito fiscal, tal qual previsto pelo inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional, não se considerará iniciado o prazo para sua cobrança judicial⁹³.

Como compatibilizar uma situação em que, muito embora o crédito tributário esteja definitivamente constituído e, portanto, em tese já possa ser exigível, com a deflagração da contagem do prazo prescricional de sua cobrança, se, na prática, isto não poderá ocorrer até que se resolva o respectivo processo administrativo? Igualmente não podemos conceber a ideia de que a definitividade do crédito tributário constituído por lançamento se desloque da notificação do sujeito passivo para o momento do término do respectivo processo administrativo, eis que, se assim o fizéssemos, concluiríamos tratar-se o lançamento de ato inexacto, passível de transformações.

Além do que, a cobrança judicial do crédito tributário pressupõe a exigibilidade deste, a qual só se dá se o sujeito passivo não efetuar o pagamento devido. Assim, a Fazenda só terá uma ação exercitável depois de decorrido o prazo que tiver sido imposto para pagamento do tributo. Antes do decurso do prazo para pagamento do tributo, as Fazendas Públicas ficam impedidas de movimentarem-se com a finalidade de cobrarem o crédito tributário judicialmente.

A fim de corroborar este nosso entendimento, transcreveremos abaixo a decisão judicial de lavra do Superior Tribunal de Justiça:

⁹² “Art. 199. Não corre igualmente a prescrição: (...) II - não estando vencido o prazo”

⁹³ TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO - TERMO A QUO - CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, foi 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. Acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência dominante desta Corte, ao concluir que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos a partir de sua constituição definitiva, que se dá com a notificação regular do lançamento. 5. Recurso especial improvido. (STJ - 2ª. Turma – Resp nº. 674074 - Min. Rel. Eliana Calmon – DJ 13/12/2004 p. 352).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO (TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE JULGAMENTO). SÚMULA 153, DO TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS. ARTIGOS 142, 173 e 174, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07 DO STJ. 1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor." 2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário. **3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário ex officio; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 224/252).** 4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 5. Nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN). 6. **Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade.** 7. No caso sub judice, o auto de infração foi lavrado em 23.05.1986, referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 1983, 1984 e 1985. Com a lavratura do auto, concretizou-se o lançamento do crédito tributário, conforme art.142, do Código Tributário Nacional, não se consumando a decadência tributária, porquanto a autuação do contribuinte foi efetivada antes do término do prazo de cinco anos. 8. In casu, a decisão administrativa final é de 24.04.1993, data a partir da qual desapareceu o obstáculo jurídico à exigibilidade do crédito tributário, iniciando-se, portanto, a contagem do prazo prescricional, previsto no art. 174 do CTN. 9. Sob esse ângulo, não se implementou a prescrição, ante o ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Pública de São Paulo em 17.07.1995. Não há, destarte, que se aventar da decadência ou prescrição do crédito tributário. (...) (Grifos nossos) (STJ - 1ª Turma – Resp nº. 1107339 – Rel. Min. Luiz Fux - DJE 23/06/2010.)

Assim que, via de regra e em ambas as hipóteses de constituição do crédito tributário, o *dies a quo* referente à prescrição de sua cobrança será demarcado a partir do primeiro dia posterior ao escoamento do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação do sujeito passivo

para que faça o respectivo pagamento. O que mudará é o momento que isto ocorre, diga-se, a depender da forma de constituição do crédito tributário.

Veremos melhor nos subcapítulos a seguir os impactos advindos à demarcação do *dies a quo* e do *dies ad quem* em decorrência das causas interruptivas e suspensivas da contagem do prazo prescricional, assim como dos reflexos oriundos das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

4.5. As hipóteses de interrupção e suspensão do prazo prescricional

Iniciamos aqui dizendo que o curso do prazo prescricional pode ser interrompido ou suspenso, com efeitos substancialmente distintos, eis que, enquanto na interrupção o prazo prescricional voltaria a ser contado do início, na suspensão isto não ocorreria, voltando ele a ser contado com o acréscimo do prazo já transcorrido.

Candido Rangel Dinamarco⁹⁴ esclarece a diferença entre ambas da seguinte forma:

"suspensão e interrupção têm em comum a eficácia de impedir o curso dos prazos, detendo-os provisoriamente para que voltem a fluir depois, quando cessada a causa que os detivera. A diferença é que o prazo interrompido volta a fluir como se antes não tivesse começado, ou seja, sem deduzir o tempo passado antes de ser impedido; enquanto que o prazo suspenso, quando retoma seu curso, já se considera desfalcado dos dias passados antes do impedimento".

Outra diferença refere-se ao fato de que as hipóteses de interrupção do prazo da prescrição tributária estão exaustivamente previstas em nosso Código Tributário Nacional, enquanto que, de outro lado, algumas das hipóteses de suspensão deste prazo foram previstas através de legislações próprias, enquanto outras por nosso Códice Tributário.

Veremos ainda que, a depender de seu reconhecimento ou não, essas hipóteses de suspensão e interrupção interferirão diretamente na contagem do prazo prescricional, até mesmo na demarcação do seu *dies a quo*.

Eurico Santi, em sua tese de doutorado, discorreu com maestria sobre o aspecto do *dies a quo* e o do *dies ad quem* na interrupção. Para esse professor, o efeito que ocorre na interrupção da prescrição é o reinício do prazo, que contempla perfeitamente o efeito peculiar de um fato servir como marco temporal para um novo prazo. Ou seja, a interrupção pode ser

⁹⁴ DINAMARCO, Candido Rangel. *A Reforma do Código de Processo Civil*, 2. ed., Malheiros, São Paulo, p. 184/185.

vista como um fato que reinicia a contagem do prazo, não havendo que se falar em *dies ad quem*, mas sim em novo *dies a quo*.

Sob esta perspectiva, o efeito da citação ou do despacho ordenando a citação no curso do prazo prescricional o interrompe definitivamente, sendo uma interrupção no sentido *dies ad quem*. Dito isso, passemos a analisar inicialmente as causas e efeitos da interrupção do prazo prescricional.

4.5.1. As hipóteses de interrupção do prazo prescricional

As causas interruptivas da prescrição tributária estão regularmente delineadas no parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que a interrupção dar-se-á através das seguintes hipóteses, quais sejam (i) pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (de acordo com a nova redação dada pela Lei Complementar 118/05, segundo o qual a interrupção do prazo prescricional se dará independentemente da ciência do devedor), (ii) pelo protesto judicial, (iii) por qualquer ato que constitua em mora o devedor, (iv) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, estão aqui incluídas as confissões de dívidas, comuns nos pedidos de parcelamento, situações em que o prazo apenas se reinicia com o inadimplemento de alguma das parcelas⁹⁵.

Perceberemos que algumas destas hipóteses de interrupção redundaram em acaloradas discussões jurisprudenciais, enquanto outras não, simplesmente por não haver dúvida quanto à sua aplicação. Vejamos.

A primeira regra interruptiva afigura-se fruto direto de interferência do legislador que, percebendo suposta fragilidade e benevolência aos devedores na redação anterior do inciso I do artigo 174 do Código Tributário Nacional, já que em muitos casos o devedor escapava propositadamente da citação, tratou de remendá-la, transferindo o momento de interrupção do prazo prescricional da citação pessoal do devedor para o mero despacho que ordenasse a citação. Decorre daí a conclusão de que a intenção do legislador, ao conduzir tal alteração, foi a de evitar que esta regra interruptiva, na prática e em razão de ação orquestrada de devedores, fosse inaplicável.

⁹⁵ TFR Súmula nº 248 - DJ 28-10-87 ("Prazo da Prescrição Interrompido pela Confissão e Parcelamento da Dívida Fiscal - Cumprimento do Acordo Celebrado. O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado").

Até então, e, a despeito da previsão veiculada pelo §2º, artigo 8º da Lei 6830/80⁹⁶, eis que, de acordo com o que dispõe a alínea “b” do inciso I do artigo 146⁹⁷ da Constituição Federal, a veiculação de normas envolvendo prescrição tributária é matéria reservada à lei complementar, somente a citação válida do devedor possuía o condão de interromper a prescrição (esta era a redação anterior do inciso I do artigo 174 do Código Tributário Nacional: “pela citação pessoal feita ao devedor”).

No entanto, a partir da data de vigência da Lei Complementar 118/2005, com a alteração do Código Tributário Nacional, reconheceu-se no mero despacho que ordenasse a citação, omitindo-se sobre a pessoa citada, como causa interruptiva da prescrição. Conforme veremos em capítulo posterior, esta omissão pode ser bem considerada proposital, de forma a insipidamente prescrever regramento não somente aos devedores, mas igualmente aos responsáveis tributários.

E qual seria a discussão envolvendo tal hipótese interruptiva do prazo prescricional? Simplesmente reconhecer a forma com que tal deve ser aplicada, já que, por se tratar de regra processual, não material, muito se questionou se seria ela aplicável às execuções fiscais já em tramitação antes de sua vigência. Sucintamente, demonstraremos a posição prevalente sobre o assunto, socorrendo-nos à doutrina e posteriormente à jurisprudência.

Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery⁹⁸ defendem a ideia segundo a qual:

no que tange à execução, as regras de direito intertemporal são as gerais: aplicam-se as disposições da lei nova aos processos de execução pendentes, respeitando-se, todavia, os atos processuais jurídicos perfeitos já praticados, que não poderão ser atingidos nem modificados pela lei nova (CF art. 5.º XXXVI e Lei de Introdução ao Código Civil, art. 6.º).

Galeano Lacerda⁹⁹ afirma que, por se tratar o processo de uma sequência complexa de atos que se projetam no tempo, deve ser ele considerado, em termos de direito transitório, como um fato jurídico complexo e pendente, sobre o qual a normatividade inovadora há de incidir.

⁹⁶ “Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: (...) § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.”

⁹⁷ “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;”

⁹⁸ NERY, Nelson Junior e Rosa Maria Andrade Nery. *Código de processo civil comentado e legislação extravagante*, 9 ed., São Paulo: RT, 2006.

⁹⁹ LACERDA, Galeano, *O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes*, Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 12.

Por sua vez, e concordando com os demais doutrinadores, Wilson de Souza Campos Batalha¹⁰⁰ manifesta-se no sentido de afirmar que, por se referir o processo de diversos atos ordenados à obtenção de um julgamento, não haveria razões doutrinárias, nem óbice constitucional, à imediata incidência da lei nova em matéria processual, mas ao contrário, determinação para que isto ocorra, tal qual prevê o artigo 6º, da Lei de Introdução ao Código Civil.

Percebe-se, portanto, que a doutrina é uníssona ao reconhecer que, tratando-se de regra processual, deverá ela ser aplicada, inclusive, aos processos judiciais já em tramitação antes de sua vigência.

Com relação à particularidade da discussão, nossos Tribunais Superiores se posicionaram de forma a reconhecer que a data da propositura da execução fiscal poderia ser anterior à data de vigência da legislação inovadora, contudo, o despacho que ordena a citação deve, necessariamente, ser posterior à data de vigência da nova redação do artigo 174, dada pela referida Lei Complementar, sob pena de retroação em prejuízo ao contribuinte. Este entendimento pode ser facilmente observado através da transcrição da decisão judicial abaixo, proveniente do Superior Tribunal de Justiça.

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS SOBRE A MATÉRIA. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. PREVALÊNCIA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEI 11.051/2004, QUE ACRESCENTOU O § 4º AO ART. 40 DA LEI DE EXECUTIVOS FISCAIS. INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. DESPACHO DO JUIZ QUE ORDENA A CITAÇÃO. ALTERAÇÃO DO ART. 174 DO CTN ENGENDRADA PELA LC 118/2005. APLICAÇÃO IMEDIATA.

1. A prescrição, posto referir-se à ação, quando alterada por novel legislação, tem aplicação imediata, conforme cediço na jurisprudência do Eg. STJ.
2. O artigo 40 da Lei nº 6.830/80, posto norma de hierarquia inferior, consoante entendimento originário das Turmas de Direito Público, não se sobrepunha ao CTN, e sua aplicação obedecia os limites impostos pelo artigo 174 do referido Código.
3. A mera prolação do despacho ordinatório da citação do executado, sob o enfoque supra, não produzia, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.
4. O processo, quando paralisado por mais de 5 (cinco) anos, impunha o reconhecimento da prescrição, quando houvesse pedido da parte ou de curador especial, que atuava em juízo como patrono *sui generis* do réu revel citado por edital.
5. A novel Lei 11.051, de 30 de dezembro de 2004, norma processual e de aplicação imediata, acrescentou ao art. 40 da Lei de Execuções Fiscais o parágrafo 4º, possibilitando ao juiz da execução a decretação de ofício da prescrição intercorrente.
6. O advento da aludida lei possibilitou ao juiz da execução decretar *ex officio* a prescrição intercorrente, desde que previamente ouvida a Fazenda Pública,

¹⁰⁰ BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Direito Intertemporal*, Rio de Janeiro, Forense, 1980, p. 560.

viabilizando-a suscitar eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional.

7. A Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005 (vigência a partir de 09.06.2005), alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição. (Precedentes: REsp 860128/RS, DJ de 782.867/SP, DJ 20.10.2006; REsp 708.186/SP, DJ 03.04.2006).

8. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação.

9. *In casu*, o Tribunal *a quo* proferiu a seguinte conclusão: Cuidando-se de crédito de IPTU referente ao exercício de 1992, e ajuizada a execução em 31.10.96, desde então só logrou a exequente fazer com que se consumasse a citação do devedor em 05.3.2002, por edital, consoante se verifica de fls. 37. Desde a constituição do crédito, pois, até a citação, decorreu prazo superior a 5 anos, não o interrompendo o despacho que ordenou a citação, senão a própria citação, como dispunha o inciso I do parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional, antes da entrada em vigor da Lei Complementar 118/2005, dispositivo esse sobre o qual não tinha prevalência o § 2º do art. 8º da Lei nº 6.830/80, recepcionado que foi o CTN com o status de lei complementar pela vigente Constituição da República, como decorre da conjugação do art. 146, III, b desta com o § 5º do art. 34 de seu respectivo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”. Destarte, ressoa inequívoca a ocorrência da prescrição, pois desde a constituição do crédito até a citação, decorreu prazo superior a 5 anos.

10. Revela-se inviável inovar em sede de agravo regimental tanto mais quando a matéria não foi prequestionada pelo Tribunal *a quo*, como, *in casu*, a aplicabilidade da Súmula nº 106/STJ.

11. Agravo regimental desprovido (STJ - 1ª. Turma – AGA nº. 1061124 – Min. Rel. Luiz Fux – DJE 03/11/2010).

De uma forma geral, concordamos com referida orientação jurisprudencial. Contudo, e como explicaremos oportunamente, a única ressalva que fazemos à dita alteração legislativa diz respeito à forma com que tal deveria ser aplicada aos responsáveis tributários.

As duas próximas hipóteses de interrupção do prazo prescricional não despertam grandes dúvidas ou questionamentos. O protesto interruptivo trata-se de mecanismo processual capaz de interromper o prazo prescricional, contudo, é ele pouquíssimo manejado atualmente. Quando estivermos a tratar da contraposição da prescrição intercorrente com os responsáveis tributários, demonstraremos de que forma poderia ele ser importante para remediar alguns problemas existentes. O ato que constitua em mora o devedor é de simples compreensão, referindo-se, por exemplo, à mencionada intimação para pagamento do tributo, revestindo-se tal no *dies a quo* de contagem do prazo prescricional.

Ao contrário do que ocorreu com as regras logo acima mencionadas, devemos admitir que a última das regras interruptivas da prescrição, disciplinada pelo inciso IV do artigo 174 do Código Tributário Nacional, desperta discussões quanto à sua aplicabilidade, já que, embora seja ela genérica, prevendo que qualquer ato inequívoco — ainda que extrajudicial — que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, interromperia a prescrição, grande

parte das vezes refere-se às situações em que o devedor confessa seus débitos e ato contínuo inclui-os em modalidade de parcelamento fiscal. Este é evidentemente um ato inequívoco que importa em reconhecimento do débito pelo devedor.

Apenas como exemplo, citamos outra situação em que, a despeito de regular formalização de parcelamento, os atos preparatórios¹⁰¹ ao mesmo igualmente se afiguram como ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Nesta condição, o parcelamento da dívida fiscal desperta dificultosa discussão, já que além de suspender a exigibilidade da cobrança da dívida tributária, nos moldes previstos pelo inciso VI do artigo 151 do Código Tributário, conforme visto acima, tem o condão de interromper o prazo prescricional.

Sob esta perspectiva, o que ocorre é que o ato de formalização do pedido de parcelamento da dívida fiscal perante as autoridades fiscais interromperá o prazo da prescrição do respectivo tributo, reiniciando-se a contagem do dia imediatamente posterior ao que ocorrer a sua formalização. Contudo, durante o período em que este parcelamento estiver sendo cumprido, com o regular pagamento de suas prestações, o débito estará com sua exigibilidade suspensa e, portanto, nesta condição, não poderá ser cobrado.

Parece-nos, então, que ocorrerá uma inicial interrupção do prazo da prescrição e, logo em seguida, e enquanto se comprovar a regular adimplência do dito parcelamento, um posterior sobrestamento/suspensão do prazo da prescrição, período em que o débito parcelado não poderá ser exigido, razão pela qual, a nosso ver, a prescrição deverá ficar congelada.

¹⁰¹ TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO IV, DO CTN. PEDIDO DE HABILITAÇÃO PRÉVIA PARA REALIZAÇÃO DE FUTURO PARCELAMENTO. ATO INEQUÍVOCO QUE RECONHEÇA O DÉBITO. INTERRUÇÃO. 1. O Decreto Estadual nº 774/2002, que dispõe sobre o parcelamento de débitos fiscais referentes ao ICMS, previu o próprio parcelamento, bem como, o "Pedido Prévio de Habilitação ao Parcelamento Favorecido", este último para evitar a perda do prazo de habilitação ao parcelamento. 2. No presente caso, conforme relatado pelo acórdão recorrido, o recorrente "não efetuou o pedido de parcelamento favorecido, mas apenas, para não perder o prazo de habilitação ao parcelamento favorecido do ICM/ICMS protocolizou pedido de habilitação prévia, no termos, do art. 10, §1º do Decreto n.º 744/2002" (fls. 326) 3. Ocorre que, apesar de não ter apresentado o "Reconhecimento do Débito" exigido no art. 10, inciso VII do Decreto n.º 744/2002 para o pedido de parcelamento, o contribuinte, no momento do pedido de habilitação prévia, juntou demonstrativo para a consolidação do débito, documento que se mostra suficiente para a interrupção da prescrição, uma vez que configura ato inequívoco extrajudicial de reconhecimento do débito pelo devedor (art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN). 4. Se o contribuinte, apenas para não perder o prazo de habilitação ao próprio parcelamento do débito do ICMS, protocolizou pedido de habilitação prévia, é certo que tal pedido importa em reconhecimento do débito, visto que, pela lógica, só se habilita previamente ao parcelamento quem tem débito a quitar. 5. Assim, se o contribuinte é o devedor do crédito tributário e, nessa condição, confessa o débito ao protocolizar pedido de habilitação prévia para a futura realização do parcelamento, configurada está a hipótese do inciso IV do parágrafo único do art. 174 do CTN para interromper a prescrição. 6. Recurso especial não provido (STJ - 2ª. Turma – REsp nº. 1289615 – Min. Rel. Mauro Marques Campbell - DJe 14/02/2012).

No entanto, essas são nossas meras e modestas opiniões. Demonstraremos a seguir que, apesar da “aparente tranquilidade com relação ao assunto”, isso está longe de representar a verdade. Veremos que, em razão das particularidades intrínsecas ao parcelamento, mereceria ele disciplina própria, definindo-se de que maneira ocorreria a interrupção da prescrição para esta situação específica.

Restou assim à jurisprudência confirmar algumas verdades, respondendo sobre (a) o momento em que se consideraria interrompido o prazo prescricional, se a partir da formalização/protocolo do parcelamento ou se somente após a consolidação do mesmo; (b) o momento em que se deveria considerar reiniciada a contagem do prazo prescricional, se já a partir do dia imediatamente posterior ao do pedido de parcelamento, se somente a partir da caracterização de hipótese de rescisão do parcelamento, ou a partir da formalização de decisão administrativa ou judicial dessa rescisão ou ainda se tão somente a partir do conhecimento inequívoco da rescisão do parcelamento.

Quanto ao momento em que se deve considerar interrompido o prazo prescricional, o Superior Tribunal de Justiça majoritariamente assentou o entendimento segundo o qual já a partir da formulação e protocolo do pedido de parcelamento interromper-se-ia a contagem do prazo prescricional dos respectivos débitos, sem que se explicita a obrigatoriedade de que haja o pagamento das prestações ou a consolidação do referido parcelamento¹⁰².

Contudo, ressaltamos aqui que, em nossa pesquisa de decisões provenientes do Superior Tribunal de Justiça, encontramos posicionamento adotado pela Ministra Eliana Calmon, nos autos do Recurso Especial n°. 1.074.000 e publicado em 12 de dezembro de 2008, através do qual se consignou que “*a anuência do executado ao acordo de parcelamento fiscal é ato inequívoco que importa no reconhecimento da dívida pelo devedor, interrompendo a prescrição, nos termos do artigo 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN*”.

A nosso ver, não fosse o vocábulo ‘inequívoco’, inserido no meio do inciso IV do artigo 174 do Código Tributário Nacional, concordaríamos, sem ressalvas, com a ideia de que o mero protocolo do pedido de parcelamento teria o condão de interromper o prazo prescricional. A partir da compreensão do significado do vocábulo inequívoco, que seria simplesmente algo em que não há equívoco, decidimos partilhar da rigorosidade do entendimento adotado pela Ilustre Ministra Eliana Calmon, já que a mera formalização de um pedido de parcelamento não alcançaria tal significação, que somente se daria a partir da

¹⁰² Exemplos de tal entendimento referem-se ao julgamento do Agravo Regimental no Agravo de n°. 1.222.567, de lavra do Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, publicada em DJe 12/03/2010; do Agravo Regimental no Recurso Especial n°. 1237926, de lavra do Ministro Francisco Falcão, da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, publicada em 06 de dezembro de 2011.

anuência/deferimento de parcelamento formulado, quando então surgiria o ato inequívoco de reconhecimento do débito pelo devedor.

Ao admitirmos raciocínio contrário, bastaria que um mal intencionado devedor formalizasse reiterados pedidos de parcelamento como forma de, interrompendo-se o prazo prescricional e o próprio andamento da execução fiscal, pudesse ser possível postergar-se indefinidamente uma determinada cobrança judicial. Nos dias atuais, em que os contribuintes prestam toda espécie de informação às autoridades fiscais, mesmo em caso de parcelamentos, questionamo-nos qual seria a dificuldade de anuir-se com determinado parcelamento, o que, por si só, já aproximaria as datas de deferimento daquela de anuência, em benefício aos devedores e ao próprio Fisco.

Por seu turno, e em relação ao momento em que se deve considerar retomada a contagem do prazo prescricional, a despeito de nossa opinião, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que tal ocorreria a partir do dia em que o devedor deixar de cumprir o acordo celebrado, momento em que se configuraria a lesão ao direito subjetivo do Fisco, dando azo à propositura do executivo fiscal¹⁰³.

Em outro julgamento simbólico sobre a questão, o mesmo Superior Tribunal de Justiça se manifestou de forma a reconhecer que o prazo prescricional, uma vez interrompido pelo parcelamento, *“recomeça a ser contado por inteiro da data em que há a rescisão do negócio jurídico celebrado em questão por descumprimento da liquidação das parcelas ajustadas no vencimento”*.¹⁰⁴

Eventuais dúvidas ainda remanescentes quanto ao assunto se dissipam a partir da observância de trechos¹⁰⁵ do voto do referido precedente jurisprudencial, através do qual se conclui que o recomeço da contagem do prazo prescricional se dá somente a partir da rescisão do parcelamento e não do não pagamento das prestações que, mais adiante, justificarão o rompimento do mesmo.

¹⁰³ Tal qual decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial n°. 1.198.016, de lavra do Ministro Arnaldo Esteves Lima, da 1ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça, julgamento este publicado em data de 28/10/2011.

¹⁰⁴ Recurso Especial n°. 945956, de lavra do Ministro José Delgado, da 1ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça, julgamento este publicado em data de 19/12/2007 à página 1169.

¹⁰⁵ “(...) O último pagamento referente ao parcelamento ocorreu em 29.02.1996, tendo o acordo sido rescindido em 25.06.1996 (fl. 183). Assim, somente a partir da rescisão é que passou a correr o prazo de cinco anos para citação da Contribuinte. A execução fiscal foi ajuizada em julho de 1998 e a citação foi realizada em 22.05.2001. Assim, verifica-se que não ocorreu a prescrição, pois realizada antes do término do quinquênio. (...) Consoante informou a Fazenda Nacional (fl. 251), o último pagamento referente ao parcelamento ocorreu em 29.02.1996, tendo o acordo sido rescindido em 25.06.1996 (fl. 183). Assim, somente a partir da rescisão é que passou a correr o prazo de cinco anos para citação da Contribuinte. A execução fiscal foi ajuizada em julho de 1998 e a citação foi realizada em 22.05.2001. Assim, verifica-se que não ocorreu a prescrição, pois realizada a citação antes do término do quinquênio, cabendo a modificação da sentença, no ponto.”

Dentro deste contexto, e especialmente a teor do que dispunha a Súmula do extinto TFR (a de n.º. 248)¹⁰⁶, conclui-se que o recomeço da contagem prescricional ocorrerá a partir da efetiva rescisão do parcelamento e não a partir do inadimplemento de prestações que futuramente ensejarão tal rompimento, a nosso ver, independentemente de que haja conhecimento inequívoco deste evento nos autos do processo da execução fiscal, bastando que haja a decisão administrativa rescindindo o parcelamento.

Mesmo que tal entendimento seja palatável, no entanto, continuamos a entender que a melhor técnica semântica nos atrai para a adoção de uma solução que, embora na prática seja equivalente àquela adotada, conceitualmente afigura-se diametralmente oposta, partindo de outro ponto de vista. Conforme já adiantado, entendemos que (a) o pedido de parcelamento formalizado perante as autoridades fiscais teria o condão de interromper o prazo prescricional, reiniciando-se a sua contagem a partir do dia imediatamente posterior ao daquele evento; e que (b) embora reiniciado esse prazo, em razão da suspensão da exigibilidade do tributo, com a impossibilidade jurídica de se demandar a cobrança do débito, o prazo prescricional ficaria sobrestado/suspenso, até que ocorra fato modificativo, como, por exemplo, o indeferimento ou a rescisão do parcelamento.

Esta seria a solução ideal, já que o fenômeno da interrupção da prescrição tributária é único e não continuado como admitiram os nossos julgadores. Noutras palavras, não podemos dizer que se estenda até que ocorra, por exemplo, o indeferimento ou rescisão do referido parcelamento fiscal. Dito isto, passemos à análise das causas suspensivas da prescrição tributária.

4.5.2. As supostas hipóteses de suspensão do prazo prescricional

As hipóteses de suspensão caracterizam-se, todas elas, pela cessação da fluência do prazo prescricional, cuja contagem recomeçará tão logo seja removida a causa que ensejou a paralisação do prazo prescricional.

Ao contrário do que ocorreu com as hipóteses de interrupção da prescrição, o legislador de nosso Código Tributário Nacional não se preocupou em formular disposições específicas para tratar da suspensão, prevendo-a tão somente de forma implícita através do

¹⁰⁶ TFR Súmula n.º 248 - 20-10-1987 - DJ 28-10-87 (Prazo da Prescrição Interrompido pela Confissão e Parcelamento da Dívida Fiscal - Cumprimento do Acordo Celebrado) “O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado”

parágrafo único do artigo 155¹⁰⁷. Por meio de referido dispositivo legal, reconheceu-se a figura da suspensão da prescrição ao estabelecer-se que, uma vez definido que a moratória fora obtida mediante dolo ou simulação do beneficiado, ela será revogada, assim como “*o tempo decorrido entre a concessão de moratória e sua revogação não se computa para efeito de prescrição do direito à cobrança do crédito*”. É o que podemos denominar por suspensão retroativa da prescrição.

Afora esta disposição, não há dentro do Código Tributário Nacional qualquer outra previsão que se reporte à suspensão da prescrição tributária.

Percebendo este vácuo normativo, nosso legislador ordinário não tardou em veicular algumas normatizações com o objetivo claro de definir e delimitar hipóteses suspensivas da prescrição tributária, sendo exemplos disto as disposições veiculadas pela Lei 6830/80, conhecida por Lei das Execuções Fiscais, por meio do parágrafo 3º¹⁰⁸ de seu artigo 2º, do *caput*¹⁰⁹ do artigo 40 e pelo artigo 6º¹¹⁰ da Lei nº. 11.101/05, conhecida por Lei de Falência.

Em razão da disposição legal prevista pelo parágrafo 3º de seu artigo 2º da Lei 6830/80, pretendeu-se estabelecer que o prazo prescricional de cobrança do crédito tributário ficaria suspenso a partir do momento em que ocorresse a sua inscrição em Dívida Ativa, permanecendo nesta condição por até 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da respectiva execução, diga-se aqui, se esta última ocorresse antes de findo aquele prazo.

Ora, admitir tal hipótese seria o mesmo que reconhecer que o “exíguo” prazo prescricional de 05 (cinco) anos para cobrança do crédito tributário já não seria suficiente, devendo ser acrescido de outros 180 (cento e oitenta) dias, em mais um privilégio a quem já dispõe de vários, dentre os quais e, por exemplo, a possibilidade de cobrar seus créditos tributários diretamente por meio de executivos fiscais, instrumentos processuais muito mais

¹⁰⁷ Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: (...) Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

¹⁰⁸ Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. § 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

¹⁰⁹ 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.

¹¹⁰ Art. 6º A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.

céleres do que ações de cunho declaratório ou condenatório, posto decorrem de títulos com presunção de legitimidade, liquidez e certeza.

Por esta simples razão, cremos inexistir qualquer justificativa plausível para aceitação de tal regramento, com a definição de um período complementar e de carência de 06 (seis) meses entre a inscrição em dívida ativa e a execução fiscal, onde haveria a suspensão prescricional.

Felizmente, e após alguma discussão, prevaleceu o entendimento doutrinário e jurisprudencial¹¹¹ no mesmo sentido aqui defendido, de forma com que referida disposição legal se aplicasse tão somente à cobrança judicial de dívidas não tributárias.

Deflui-se daí que referida hipótese suspensiva da prescrição aplicar-se-ia tão somente às dívidas de natureza não tributárias na medida em que tais não se submeteriam às regras previstas pelo Código Tributário Nacional, mas sim às regras relativas ao Direito Administrativo. Assim, podemos citar a imposição de multa em exercício do poder de Polícia onde, também, se aplica o prazo prescricional de cinco anos, permitindo-se o acréscimo de outros cento e oitenta dias.

Por outro lado, o *caput* do artigo 40 da mesma Lei de Execução Fiscal, definiu outra hipótese de suspensão do prazo prescricional, ainda mais perversa aos devedores que a primeira. Por meio da referida disposição legal, previu-se que, não localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais pudesse recair a penhora, o Magistrado poderia determinar a suspensão do curso da execução fiscal, período no qual não correria a prescrição. Mas isso não é o pior. A partir de uma interpretação dos três primeiros parágrafos desse mesmo artigo 40, leia-se, descompassada com o espírito norteador de nosso Código Tributário Nacional, vislumbrou-se situação de perene continuidade da suspensão do prazo prescricional, o que, em última análise, atentaria ao princípio da segurança jurídica.

Novamente podemos dizer que a referida disposição legal foi prontamente rechaçada por nossos Tribunais Superiores que, ao analisá-la, entenderam que tal deveria ser interpretada harmonicamente com a regra prevista pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional. A este respeito, observemos a transcrição de ambas as decisões judiciais:

¹¹¹ Tributário. Agravo Regimental. Execução Fiscal. Prescrição. Ausência de Citação. Não-Interrupção do Prazo Prescricional. Art. 174 do CTN. Prevalência Sobre o Art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/1980. 1. A suspensão do lapso prescricional de 180 (cento e oitenta) dias prevista no art. 2º, § 3º, da Lei 6.830 somente é aplicável às dívidas de natureza não tributária. Em hipóteses como a dos autos, em que se trata de execução de crédito relativo a Imposto de Renda, a matéria é regulada pelo art. 174 do Código Tributário Nacional. 2. Agravo Regimental não provido (STJ - 2ª Turma - AGA nº 1.054.859 – Rel. Min. Herman Benjamin, 14/10/2008).

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR - PRECEDENTES.

1. Pacificou-se no STJ o entendimento de que o artigo 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no artigo 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, "b" da CF.

2. Em consequência, o artigo 40 da Lei nº 6.830/80 por não prevalecer sobre o CTN sofre os limites impostos pelo artigo 174 do referido Ordenamento Tributário. Assim, após o transcurso de um quinquênio, marcado pela contumácia fazendária, impõe-se a decretação da prescrição intercorrente, consoante entendimento sumulado.

3. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.

4. Agravo Regimental desprovido.

(STJ - 1ª Turma - AgRg no REsp 418.162 – Min. Rel. Luiz Fux - 17/10/2002)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPULSAÇÃO PROCESSUAL INÉRCIA DA PARTE CREDORA. ESTAGNAÇÃO POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE: RECONHECIMENTO. ARTIGO 40 DA LEI N.º 6.830/80 E ARTIGO 174 DO CTN. PRECEDENTES DO STJ E DO STF.

I - A regra inserta no art. 40 da Lei n. 6.830/80, por ser lei ordinária, deve harmonizar-se com o art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal e eternizar as situações jurídicas subjetivas.

II - Em sede de execução fiscal a inércia da parte credora em promover os atos de impulsão processual, por mais de cinco anos, pode ser causa suficiente para deflagrar a prescrição intercorrente, se a parte interessada, negligentemente, deixa de proceder aos atos de impulso processual que lhe compete.

III - Recurso Especial a que se nega provimento. (STJ - 2ª Turma - REsp 237079 – Rel. Min. Nancy Andrigui - DJ 11/09/2000 p. 244, RTFP vol. 39 p. 304).

Com relação aos ditos regramentos, repudiamos especialmente aquele previsto pelo parágrafo 3º¹¹² do artigo 40, quando esta se refere à expressão “a qualquer tempo”, já que tal nos remeteria à arbitrária ideia de que o andamento de um determinado processo judicial de cobrança do crédito tributário poderia se perenizar, suspendendo-se a prescrição e retomando-a, indefinitivamente, o que desestabilizaria completamente a relação existente entre contribuinte e Fazenda Pública. Consideramos esta simples ideia alarmante.

Por último, o artigo 6º¹¹³ da Lei nº. 11.101/05 igualmente pretendeu introduzir em nosso ordenamento jurídico uma nova hipótese de suspensão da prescrição tributária, por meio da qual, a partir da decretação de falência ou do deferimento do processamento da recuperação judicial, suspender-se-ia o curso prescricional de todas as execuções fiscais em desfavor do devedor.

¹¹² §3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

¹¹³ Art. 6º A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.

Sem adentrarmos as particularidades desta discussão, o que demandaria a instauração de desnecessárias discussões doutrinárias, simplesmente discordamos desta hipótese suspensiva da prescrição tributária, já que a observância da disposição legal prevista pelo artigo 5º¹¹⁴ da Lei nº. 6.830/80, assim como daquela prevista pelo artigo 187 do Código Tributário Nacional, nos faz concluir que, independentemente da ocorrência de tais eventos externos (falência ou recuperação judicial), o processamento, tramitação e julgamento dos processos de execução fiscal devem prosseguir normalmente. A interpretação sistêmica destes disposições legais nos conduz à ideia de que a referida regra que veicula nova hipótese de suspensão do prazo da prescrição afigura-se completamente descontextualizada no campo tributário, fazendo-nos concluir que não deva ser aplicada.

Percebemos então que, além de descontextualizadas das regras previstas pelo Código Tributário Nacional e do próprio senso comum, estas disposições veiculadas por nosso legislador ordinário ultrapassaram o permitido por nossa Constituição Federal que, através de sua alínea “b” do inciso I do artigo 146, limitaram as alterações referentes à prescrição tributária ao campo da lei complementar.

Dentro deste contexto, além da desarmonia e descompasso ao que prescreve nosso Código Tributário Nacional, o que, por si, já justificaria a não aceitação destas regras de suspensão do prazo prescricional, igualmente não se há admiti-las, eis que, tal qual exhaustivamente esclarecido por nós e novamente informado no parágrafo anterior a este, as regras de suspensão da prescrição tributária devem ser previstas por lei complementar, o que não ocorreu nos casos analisados.

Assim que, o que ocorreu e ainda vem ocorrendo é que foram todas elas prontamente rechaçadas por nossos Tribunais Superiores, especialmente por parte do Superior Tribunal de Justiça.

Aliás, diante de tamanho barulho em torno do assunto, e após reiteradamente decidir de forma a afastar a aplicação das regras que previam hipóteses de suspensão da prescrição tributária, via legislação ordinária, o Superior Tribunal de Justiça, ainda que à sua própria maneira, tratou de solucionar a questão com a criação de hipótese suspensiva do prazo prescricional através de construção jurisprudencial consolidada na forma da Súmula 314, a qual prevê 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”*.

¹¹⁴ Art. 5º - A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

Com o merecido respeito àquela Especial Corte Judicial, entendemos que o posicionamento sumulado, ainda que indiretamente, contrariou o firme posicionamento sobre o assunto, pois, grosso modo, nada mais fez a Súmula do que criar, via oblíqua, hipótese de suspensão da prescrição tributária, sem que, para tanto, houvesse qualquer justificativa plausível.

Considerando a referida orientação jurisprudencial como permissividade para aplicação de nova hipótese de suspensão do prazo prescricional tributário e comparando-a com alguns dos precedentes daquela mesma Especial Corte de Justiça, em que se discutia a validade de regras suspensivas da prescrição tributária, nos parecerá inquestionável a dubiedade de entendimentos.

Isto pode ser facilmente percebido através de trecho da ementa do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de n.º. 933.422, de lavra do Excelentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça e datado recentemente de 17 de dezembro de 2008, quando se afirma que *“é pacífico o entendimento desta Corte Superior no sentido de que as causas de interrupção e suspensão da prescrição da pretensão tributária são somente aquelas elencadas no CTN”*.

Ora, o que fez a Súmula em questão que não disciplinar, via orientação jurisprudencial, nova hipótese de suspensão do prazo prescricional. A nosso ver, isto ocorreu sem que houvesse qualquer justificativa plausível, senão a de compatibilizar ou até mesmo restringir a incidência da regra de suspensão prescricional veiculada pelo artigo 40 da Lei n.º. 6.830/80, de forma com que o mesmo, ao ser interpretado e reescrito por meio de posição jurisprudencial se tornasse válido e aplicável.

Contudo, e, não obstante nossas ressalvas em relação ao referido posicionamento, posto que o mesmo, a nosso ver, confrontou com inúmeros julgados que a fundamentaram a edição da Súmula mencionada, eis que em incontáveis posicionamentos anteriores não se admitia a aplicação, por exemplo, do *caput* do artigo 40 da Lei 6830/80. Ainda assim, curvamo-nos ao entendimento sumulado, por considerarmos que o mesmo seria menos gravoso se comparado às demais hipóteses de suspensão do prazo prescricional.

Além disso, entendemos que, deste momento em diante, mandou-se definitivo recado aos nossos legisladores ordinários, fazendo com que os mesmos freassem seu anseio pela criação de novas possibilidades “igualmente inconstitucionais” de suspensão do prazo prescricional em matéria tributária.

Dito isto, e antes de adentrarmos as particularidades envolvendo a prescrição intercorrente em âmbito do Direito Tributário, resta-nos ainda analisar o impacto decorrente

do reconhecimento de uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade sobre a contagem do prazo da prescrição, de forma a perquirir se isto redundará em sua interrupção ou suspensão, o que faremos no subcapítulo a seguir.

4.6. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: reflexos sobre a interrupção e suspensão da prescrição

As causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário foram expressamente disciplinadas por meio de nosso Código Tributário Nacional que, em seu artigo 151, com as alterações perpetradas pela Lei Complementar 104/2001, explicitava-as assim (i) moratória, (ii) depósito do seu montante integral, (iii) reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo, (iv) concessão de medida liminar em mandado de segurança, (v) concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, e (vi) parcelamento.

A primeira e mais óbvia conclusão a que chegamos é a de que essa regra somente se aplica para o crédito tributário exigível. Antes disto ainda não há nada o que suspender. Restamos, portanto, saber a partir de quando o crédito tributário pode ser considerado exigível e, por exemplo, se a forma de sua constituição interferirá na definição deste momento. Veremos que sim.

No que se refere às formas de constituição do crédito tributário, assim como vimos anteriormente, isso pode ocorrer de duas maneiras principais: por meio da formalização de lançamento, como ato administrativo privativo da autoridade administrativa competente, ou ainda, pelo fornecimento de informações pelo próprio contribuinte, de modo que seja possível preencher integralmente a regra de incidência tributária.

Conforme já visto em capítulo anterior, e considerando a informação acima, a constituição definitiva do crédito tributário ocorre ou no instante em que o sujeito passivo recebe a notificação do lançamento tributário, ou no momento em que o contribuinte tiver fornecido todas as informações capazes de preencher a hipótese de incidência. Daí em diante, e em não se materializando quaisquer das causas de suspensão da exigibilidade, referido crédito tributário passará a ser exigível, assim como passará a ser contado o prazo prescricional para sua cobrança.

Paulo de Barros Carvalho¹¹⁵ pontua que:

suspensão do curso do prazo prescricional não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Frequentemente deparamos com a confusão das duas realidades jurídicas, nas obras de bons autores. Para que se suspenda o lapso de tempo que leva à prescrição é imperativo lógico que ela se tenha iniciado, e, nem sempre que ocorre a sustação da exigibilidade, o tempo prescricional já terá começado a correr.

Por seu turno, Décio Porchat¹¹⁶ pondera que:

veiculada a ‘regra de suspensão’, após a constituição definitiva do crédito tributário, suspende-se a exigibilidade deste, restando impedido o sujeito ativo de exercer os atos de cobrança. É necessário que o crédito seja exigível, para que da suspensão da exigibilidade resulte também a suspensão do prazo prescricional.

Partindo-se daqui, analisaremos de que forma a suspensão da exigibilidade impacta sobre o prazo prescricional de cobrança do crédito tributário.

Com exceção das regras referentes à concessão de medida liminar em mandado de segurança e concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, as demais hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário possuem características muito próprias e que as diferenciam entre si, devendo cada uma delas ser analisada de forma isolada.

Primeiramente, e antes de iniciarmos a discussão envolvendo os efeitos dessas hipóteses sobre o prazo prescricional de cobrança do crédito tributário, esclarecemos aqui que, em razão de que algumas delas demandarão maior atenção do que outras, não nos fixaremos à ordem cronológica prevista por nosso Código Tributário Nacional, preferindo abordá-las, conjuntamente, tantas quantas forem possíveis e, por fim, aquelas de maior dificuldade.

Assim, a primeira hipótese de suspensão da exigibilidade a ser estudada refere-se à moratória, prevista pelo inciso I do artigo 151 do Código Tributário Nacional, podendo ela ser definida como um benefício dado pelo credor ao devedor consistindo na dilação ou prorrogação do prazo de vencimento da obrigação.

Conforme já visto em subcapítulo anterior, o estudo de seus efeitos sobre a prescrição tributária é relativamente simples, bastando dizer que, enquanto a moratória perdurar e desde que não seja revogada, terá ela o condão de suspender o curso do prazo prescricional para

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 510.

¹¹⁶ PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 198.

cobrança do crédito tributário. Em caso de sua revogação, a partir do reconhecimento de que tenha havido dolo ou simulação por parte do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele, o prazo prescricional voltará a ser computado.

Já com relação à hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, decorrente da realização do depósito de seu montante integral, esclarecemos que, a despeito de que possa ocorrer em momentos distintos, antes, durante ou depois do processo administrativo instaurado a partir do lançamento, assim como antes ou durante o curso da ação judicial para cobrança do crédito tributário, em qualquer destas situações, uma vez realizado, tem ele o poder de suspender o prazo prescricional de cobrança do respectivo crédito tributário.

Cumpre-nos ressaltar que o depósito deverá ser efetuado em montante integral àquele devido, assim como, se for realizado em ação judicial, deverá corresponder àquilo que está sendo discutido judicialmente. Assim, por exemplo, apesar do entendimento do entendimento segundo o qual o depósito judicial suprimiria a necessidade do lançamento tributário, isso não será verdadeiro na situação em que, por descuido, o depositante realizar depósito em valor equivalente a dois tributos, não obstante estar questionando judicialmente somente um deles.

A nosso ver, para aquele tributo depositado a maior, sem correspondência com o que estiver sendo questionado judicialmente, não haverá impacto sobre o prazo prescricional de sua cobrança, ou seja, o mesmo não se suspenderá ou se interromperá.

Com relação à concessão de medida liminar em mandado de segurança e de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, uma vez concedida qualquer uma delas, também suspende-se a exigibilidade do crédito tributário, assim como o prazo prescricional de sua cobrança.

Estas três hipóteses de suspensão da exigibilidade, previstas, respectivamente, pelos incisos II, IV e V do artigo 151 do Código Tributário Nacional, não demandam grande discussão doutrinária em torno delas, prevalecendo a noção de que, uma vez reconhecidas e enquanto perdurarem, por conseguinte e igualmente, suspendem o curso do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário, já que, enquanto o crédito tributário estiver suspenso não haverá possibilidade do exercício da pretensão por parte dos credores, no caso das Fazendas Públicas.

A este respeito, confira-se o teor de decisão judicial representativa sobre o assunto, tendo sido proferida nos autos de Agravo Regimental em Agravo de Instrumento de nº.

1.332.712¹¹⁷, de lavra do Excelentíssimo Ministro Benedito Gonçalves, da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça e publicada em data de 09 de junho de 2012.

Embora o referido precedente jurisprudencial trate da suspensão da exigibilidade por decisão liminar, o mesmo raciocínio aplica-se para as demais formas de hipóteses envolvendo ações judiciais e até mesmo para o depósito judicial do montante integral. A única ressalva diz respeito ao momento em que se perceberá a dita hipótese suspensiva da exigibilidade do tributo, isto porque, a depender do momento em que isto ocorra, o prazo prescricional sequer terá iniciado, ou, se iniciado, se suspenderá, voltando a correr a partir do que já tiver transcorrido.

Pensar diferente equivaleria a admitir-se que bastando (a) realizar depósito judicial do montante integral devido, (b) obter a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, (c) postergar a discussão administrativa e judicial e, pronto, ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos e o crédito tributário estaria alcançado pela prescrição e por ela fulminado, com sua extinção, nos moldes do inciso II do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, em relação ao parcelamento, hipótese de suspensão da exigibilidade, prevista pelo inciso VI do artigo 151 do Código Tributário Nacional, como já visto anteriormente, entendemos tratar-se de causa interruptiva e não suspensiva da prescrição de cobrança do crédito tributário, eis que tal representa ato inequívoco de reconhecimento do débito pelo devedor. Assim que, bastando confrontá-lo com a disposição prevista pelo inciso IV do parágrafo único do artigo 174 do mesmo Códice, veremos não haver dúvida de que o parcelamento interrompe o prazo da prescrição tributária.

De acordo com o explicitado em subcapítulo anterior, igualmente já demonstramos o momento em que a referida hipótese de suspensão da exigibilidade é de fato reconhecida e, portanto, inicia-se a interrupção do curso do prazo da prescrição tributária.

Dito isto, voltamos as atenções para a última das hipóteses de suspensão da exigibilidade, prevista pelo inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional: as reclamações e os recursos que são admissíveis nos termos das leis reguladoras do processo

¹¹⁷ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CSLL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. RECONHECIMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE PELO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRESCRIÇÃO PARA COBRANÇA DO DÉBITO. NÃO OCORRÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. (...) 2. Constituído o crédito tributário, mas suspensa a exigibilidade da exação por decisão liminar, não há falar em curso do prazo de prescrição, uma vez que o efeito desse provimento é justamente o de inibir a adoção de qualquer medida de cobrança por parte da Fazenda, de sorte que somente com o trânsito em julgado da decisão contrária ao contribuinte é que se retoma o curso do lapso prescricional. Precedente: REsp 542.975/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 03/04/2006). 3. Agravo regimental não provido.

administrativo. Ao menos no que se refere aos efeitos sobre o prazo prescricional para cobrança do crédito tributário, veremos aqui que, dentre todas as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, esta é sem dúvida a que desperta maior discussão. Discutiremos essa questão a seguir.

Toda a dificuldade do assunto gira em torno da definição do exato momento em que devemos considerar o crédito tributário definitivamente constituído, se imediatamente após a notificação do sujeito passivo sobre o lançamento, ou se, em momento posterior, somente após o término do processo administrativo em que se discute tal lançamento. Veremos aqui que a escolha desta premissa interferirá decisivamente em aceitarmos ou não esta hipótese como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Inicialmente, e como forma de melhor explicarmos o assunto, devemos pontuar alguns lembretes e premissas, a saber, (i) não estaremos aqui a falar do crédito tributário constituído através do fornecimento de informações por parte do próprio contribuinte, espécie esta que não admite a discussão de sua legalidade em âmbito administrativo, portanto, não comportando a percepção da regra suspensiva de exigibilidade ora analisada; (ii) qualquer que seja, o crédito tributário somente é considerado exigível após a sua constituição definitiva, nunca antes disso; e por fim, (iii) o fato de que, ao aplicarmos uma das regras de suspensão da exigibilidade, estaremos a dizer, obrigatoriamente, que o crédito tributário já estaria definitivamente constituído.

Partindo daí, entenderemos que toda a “confusão” em torno do assunto refere-se ao momento em que se considera o crédito tributário definitivamente constituído, se somente a partir do “trânsito” em julgado da decisão proferida em âmbito do processo administrativo de controle de legalidade do respectivo ato de lançamento e não, tal qual seria correto, a partir da notificação deste lançamento ao sujeito passivo.

A nosso ver, toda a problemática giraria em razão da confusão entre as ideias do procedimento administrativo que é mencionado pelo *caput*¹¹⁸ do artigo 142 do Código Tributário Nacional, do processo administrativo fiscal disciplinado pelo Decreto n°. 70.235/72. Enquanto o primeiro diz respeito ao procedimento que deverá ser seguido pela autoridade fiscal para fins de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar matéria tributável, calcular o montante do tributo e identificar o sujeito passivo e, ao final, lançar o crédito tributário, o segundo diz respeito ao mecanismo processual administrativo através do

¹¹⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

qual, antes de compelido à cobrança judicial de determinado crédito tributário, faculta-se ao devedor o prévio exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Mais importante ainda, o procedimento administrativo de lançamento encerra-se com a notificação do mesmo ao sujeito passivo, a partir do qual o crédito tributário estará definitivamente constituído. Já o processo administrativo fiscal inicia-se com o término do procedimento administrativo, enquanto perdurar suspende a exigibilidade do tributo, encerrando-se com a decisão final que confirmar o crédito tributário já lançado ou extingui-lo, no todo ou em parte.

Esta diferença é de grande relevância, isto porque, ao admitirmos a validade da primeira orientação, devemos aceitar – por obrigação – que a regra veiculada pelo inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional seria inócua, desnecessária, na medida em que, enquanto perdurasse o processo administrativo para confirmar a legalidade do lançamento, com a possibilidade de apresentação de impugnação e recursos e pendência de sua apreciação de impugnações e recursos cabíveis, ainda não estaríamos no campo da exigibilidade, portanto, não havendo necessidade de que se instaurasse a dita regra de suspensão.

Deflui-se, desse modo, que, uma vez inserida no Código Tributário Nacional, esta regra de suspensão tão somente confirma que a constituição definitiva do crédito tributário ocorreria com a notificação do lançamento ao sujeito passivo e não apenas com o término do respectivo processo administrativo. Não poderia ser a conclusão.

A este respeito, Kiyoshi Harada¹¹⁹ defende a ideia de que a decisão administrativa irrecorrível, fruto do processo administrativo fiscal, não teria o condão de constituir definitivamente o crédito tributário, limitando-se tal a duas alternativas distintas, ou pela confirmação do crédito tributário, mantendo o auto de infração lavrado, ou pela extinção no todo ou em parte do crédito tributário definitivamente constituído pelo lançamento. Conclui ele ao afirmar que “*o procedimento administrativo do lançamento, que é unilateral, termina com a notificação do lançamento ao sujeito passivo, quando se tem por definitivamente constituído o crédito tributário. O processo administrativo tributário, que é meio de solução da lide, desenvolve-se sob a égide dos princípios do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa, encerrando-se com a decisão irreformável na esfera administrativa.*”

Manoel Omena Farias Júnior¹²⁰ assevera que:

¹¹⁹ HARADA, Kiyoshi. *Constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento*. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2773, 3 fev. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18415>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

¹²⁰ FARIAS JÚNIOR, Manoel Omena. *A constituição definitiva do crédito tributário, marco entre os prazos decadencial e prescricional tributários*. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2172, 12 jun. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/12963>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

a possibilidade do crédito tributário, e, em decorrência, do respectivo ato de lançamento, sofrer alteração por decisão administrativa, não significa sua incompletude; ao invés, indica sua pré-existência”. Sob esta perspectiva, prossegue o autor afirmando que “não tem lugar o apelidado lançamento provisório. Ou há lançamento, e crédito tributário, ou não há.

Esse mesmo doutrinador acrescenta o seu raciocínio da seguinte maneira:

Pela própria letra do seu art. 151, III, pelo qual as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, o CTN/66 deixa claro que, quando de tais reclamações ou recursos, que, relativamente a Auto de Infração, acontecem no curso do processo administrativo fiscal, o citado crédito tributário já se encontra constituído. O aludido art. 151, III, ao dispor sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não só o admite como existente e válido, mas também o presume líquido, certo e exigível.

Ademais, não poderíamos admitir que o lançamento tributário tratar-se-ia de ato administrativo complexo, resultante da conjugação da vontade de órgãos distintos (inicialmente pelo auditor fiscal que o lavrou e posteriormente por agentes julgadores que, a depender do resultado do processo administrativo, poderiam interferir livremente na constituição definitiva do crédito tributário), uma vez que, em realidade, decorre da ação isolada de um único agente público.

Dentro deste contexto, entendemos que a matéria é de simples solução, contudo, ainda assim, suscitou ampla discussão perante nossos Tribunais Superiores, havendo pronunciamentos sobre tal por parte do Supremo Tribunal Federal e posicionamentos posteriores e distintos por parte do Superior Tribunal de Justiça.

O Supremo Tribunal Federal tratou de manter o entendimento acolhido pela Súmula 153¹²¹, do extinto TFR, segundo o qual o crédito estaria definitivamente constituído com a notificação do lançamento ao sujeito passivo, passando daí em diante a correr a prescrição que, entretanto, fica suspensa durante todo o tempo que durar o processo administrativo. Vejamos.

Ementa - 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

¹²¹ TFR Súmula nº 153 - 10-04-1984 - DJ 17-04-84 (Quinquênio - Auto de Infração ou Notificação de Lançamento - Crédito Tributário - Prazo Prescricional - Suspensão - Recursos Administrativos) – 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.

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 (STF – RE nº. 94.462 – Tribunal Pleno – Min. Rel. Moreira Alves – 17.12.82).

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou sobre a matéria em reiteradas oportunidades. A despeito de posicionamentos isolados¹²² e nos quais se considerou que a discussão administrativa do crédito tributário impediria sua constituição definitiva, assim como de que tal interromperia a contagem prescricional, prevaleceu, em âmbito deste Tribunal, o entendimento segundo o qual a constituição definitiva do crédito tributário ocorreria a partir da notificação de seu lançamento ao sujeito passivo e que, enquanto perdurasse a discussão em âmbito administrativo, estaria configurada a suspensão de sua exigibilidade, bem como do prazo prescricional de sua cobrança.

RECURSO ESPECIAL – ALÍNEA "A" – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – DECADÊNCIA – ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 142 E 173 DO CTN – OCORRÊNCIA – PRESCRIÇÃO – ARTIGO 174 DO CTN – QUESTÃO NÃO APRECIADA PELA CORTE A QUO.

"O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da fazenda (art. 174)" (RE 95.365/MG, rel. Ministro Décio Miranda, in DJ 03.12.81)

¹²² RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIES A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL. DECISÃO FINAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA DE ERRO MATERIAL. IRRELEVÂNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. Consoante o cânone do art. 174 do CTN, o prazo prescricional começa a ser contado da data definitiva da constituição do crédito tributário. A existência de discussão administrativa a respeito do crédito tributário obsta sua constituição definitiva, interrompendo a contagem do prazo prescricional, que tão-somente reinicia-se com a manifestação definitiva da autoridade administrativa. (Precedentes: REsp 396.699 - RS, Relator Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, 4ª Turma, DJ 15 de abril de 2002; REsp 190.092 - SP, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ de 1º de julho de 2.002). 2. In casu, consoante consignado no aresto alvejado, o julgamento final na esfera administrativa ocorreu em 25 de março de 1993, enquanto que ajuizamento do executivo fiscal ocorreu em 24 de setembro de 1999 (fl. 267), transcorrendo lapso temporal de quase seis anos. Contudo, a UNIÃO sustenta que no acórdão oriundo do Conselho de Contribuintes fora constatado erro material, somente tendo sido o recorrido notificado da retificação do decisum em julho de 1996 (fls. 290/291), pelo que reputada não ocorrente a prescrição. 3. Sucede que o erro material verificado no acórdão emanado pelo Conselho de Contribuintes foi sentido de fazer constar a Sexta Câmara, ao invés da Terceira, como órgão prolator do decisum, o que, de todo o modo, não tinha o condão de alterar o crédito tributário nem mesmo obstaculizar o ajuizamento da execução fiscal, posto encerrada a discussão em torno do crédito tributário em si. Dessarte, incensurável a decretação da prescrição pelo Tribunal a quo. (...) 5. Recurso especial conhecido e desprovido. (STJ - 1ª. Turma - REsp 751132 – Min. Rel. Luiz Fux - DJ 15/10/2007 p. 229)

Recurso parcialmente provido para que, afastada a decadência, sejam os autos remetidos à egrégia Corte de origem para exame das demais questões envolvidas na presente demanda. (STJ - 2ª Turma - REsp 190092 – Min. Rel. Franciulli Netto - DJ 01/07/2002 p. 277 RNDJ vol. 33 p 128).

Particularmente, e nos casos envolvendo o ato do lançamento, posicionamo-nos em sentido igual àquele mantido em âmbito da jurisprudência e doutrina majoritária, reconhecendo que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre através da notificação do mesmo ao sujeito passivo. Sob esta ótica, a apresentação tempestiva de reclamações e recursos justificaria o reconhecimento de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário definitivamente constituído e já exigível.

Partindo desse pressuposto, alinhamo-nos à posição de que, enquanto não houver o “trânsito” em julgado da decisão proferida em âmbito do processo administrativo de controle de legalidade do respectivo ato de lançamento, o prazo prescricional de sua cobrança ficará suspenso.

A nosso ver, é esta a melhor interpretação do assunto, até mesmo como forma de justificar a veiculação da regra que suspende a exigibilidade de um crédito tributário “contestado administrativamente” que, de outra forma, seria injustificável e até mesmo incompreensível.

Veremos adiante que esta problemática suscitou discussão em torno da inércia da Fazenda Pública em finalizar a apreciação destes processos administrativos, fazendo com que questionássemos se seria possível aplicar a prescrição intercorrente em âmbito administrativo. Contudo, não nos aprofundaremos no assunto, fazendo-o mais adiante.

Por fim, resta-nos dizer que, como se perceberá nos próximos capítulos, as conclusões aqui alcançadas serão todas de grande valor para a construção doutrinária, especialmente quando estivermos a tratar da contraposição da prescrição em sua forma intercorrente com os responsáveis tributários.

PARTE II

Aplicação da prescrição intercorrente à responsabilidade tributária

5. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

5.1. Objetivo e estruturação deste capítulo

Como se sabe, a temática do trabalho envolve dois assuntos de enorme complexidade e repercussão em âmbito do Direito Tributário, sendo eles, a prescrição intercorrente e a responsabilidade tributária. Nosso objetivo é definir qual o melhor formato para que a primeira interfira de maneira harmonizada sobre cada uma das espécies da segunda.

Contudo, e considerando essa dita complexidade, amplificada quando decidimos contrapor os assuntos, mostrou-se indispensável, em uma primeira etapa, que direcionássemos o foco de nossa atenção para a construção de alguns conceitos prévios, partindo-se desde o início, com o surgimento da obrigação tributária, passando pelas formas de constituição do crédito tributário, analisando as maneiras de atribuição de responsabilização por seu adimplemento, seja ela em âmbito administrativo ou judicial, até alcançarmos a prescrição, ainda em sua forma ordinária.

Mais adiante, perceberemos que se não entendêssemos bem todas estas premissas, seria impossível contrapormos os assuntos dos quais nos propusemos sem que, a todo o momento, tivéssemos que voltar atrás e revisitá-los, um a um, diga-se aqui, de maneira bem menos organizada daquela que fizemos.

Uma vez feito isto, a partir deste momento, ao qual convencionamos tratar por segunda etapa do estudo, deslocamos o nosso interesse para a avaliação da prescrição intercorrente e sua aplicabilidade em matéria tributária. Mais adiante ainda, finalmente, faremos a contraposição dela com a responsabilização tributária, de forma a experimentar e concluir de que forma a primeira aplica-se sobre a segunda.

Assim que, neste quinto capítulo, melhor avaliaremos a ideia de prescrição intercorrente, perquirindo a forma como vem sendo recepcionada e aplicada em nosso ordenamento jurídico, especialmente no âmbito do Direito Tributário. Apesar de sua distinção da prescrição que convencionamos chamar por ordinária ou regular, veremos que, na grande maioria dos casos, os fundamentos desta se aplicarão naquela, como as definições do *dies a quo* e, por conseguinte, no *dies ad quem*, assim como nas hipóteses de sua interrupção e suspensão.

5.2. Prescrição intercorrente

A dificuldade com que os estudiosos se deparam ao iniciar qualquer análise relacionada à prescrição intercorrente diz respeito ao fato de que, apesar de sua importância, nosso legislador não demonstrou grande preocupação em positivá-la em nosso ordenamento jurídico, de forma a melhor conceituá-la e, principalmente, delimitar seu campo de aplicação.

Em razão de referida omissão legislativa, a doutrina logo se esforçou a remediar a problemática advinda dela, tentando à exaustão conceituar a prescrição intercorrente e, mais importante ainda, definir a forma com que tal deveria ser aplicada, sendo bons exemplos desse esforço as seguintes contribuições.

José Manoel Arruda Alvim¹²³ entendeu que a chamada prescrição intercorrente seria aquela relacionada com o desaparecimento da proteção ativa, no curso do processo, ao possível direito material postulado, expressado na pretensão deduzida; quer dizer, é aquela que se verifica pela inércia continuada e ininterrupta no curso do processo por seguimento temporal superior àquele em que ocorre a prescrição em dada hipótese.

Sérgio Marins Rston¹²⁴ reconheceu que, a despeito da incontestável relevância da temática, já que tal, por si só e uma vez reconhecida, teria o condão de causar a extinção do processo com julgamento de mérito e, conseqüentemente, liberar o devedor do encargo, a prescrição intercorrente foi muito pouco tratada por nossos doutrinadores. Sobre ela, reconheceu que tal teria como pressuposto fundamental a inércia da parte interessada em desarquivar processos e o lapso temporal.

Alan Martins¹²⁵ afirmou que a prescrição intercorrente se consumaria na hipótese em que a parte, devendo realizar ato indispensável à continuação do processo, deixaria de fazê-lo, aceitando transcorrer o lapso prescricional.

Vitor Salino de Moura Eça¹²⁶ concluiu tratar-se a prescrição intercorrente de instituto de direito processual, que importa na ineficácia do exercício da pretensão em decorrência da inatividade do demandante em efetivar atos processuais de sua alçada exclusiva, por prazo superior ao que lhe foi consagrado para deduzir a pretensão em juízo.

¹²³ ALVIM, Arruda. *Da prescrição intercorrente*. In: CIANCI, Mirna (Coordenadora) Prescrição no Novo Código Civil uma análise interdisciplinar. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 34.

¹²⁴ RSTON, Sérgio Martins. *A prescrição intercorrente no Processo Civil brasileiro*. In: CIANCI, Mirna. (coord.). Prescrição no novo Código Civil: uma análise interdisciplinar. São Paulo: Saraiva 2005.

¹²⁵ MARTINS, Alan – *Prescrição e Decadência No Direito Civil* / Alan Martins, Antonio Borges Figueiredo – São Paulo: IOB Thomson, 3. ed., 2005, p. 14.

¹²⁶ EÇA, Vitor Salino de Moura. *Prescrição Intercorrente no Processo do Trabalho*. Vitor Salino de Moura Eça – São Paulo: LTr. 2008, p. 43.

A partir de tais ideias, de forma fácil e sucinta, podemos conceituar prescrição intercorrente como aquela espécie de prescrição verificada no curso de um determinado processo já em andamento, decorrente da inércia do seu titular na promoção do regular andamento do feito.

Ademais, devemos dizer que, tal qual o propósito da prescrição ordinária, a prescrição intercorrente igualmente objetiva evitar a perpetuidade de uma obrigação no tempo, afastando a ideia de que, uma vez ajuizada a ação judicial dentro do prazo prescricional, independentemente do que ocorra a partir daí, tenhamos que conviver com sua imprescritibilidade.

Aliás, esta concepção vai exatamente ao encontro do que prescreve nossa Constituição Federal que, ao disciplinar sobre direitos fundamentais dos cidadãos, dentre outras coisas, assegurou que (a) um processo deveria ter duração razoável, com meios que garantissem a celeridade de sua tramitação¹²⁷; (b) não existiriam penas perpétuas¹²⁸; os quais nortearam a prescrição intercorrente. Assim que, seja ela ordinária, seja ela intercorrente, a prescrição tem por função impedir a perpetuação das relações jurídicas e, em última análise, resguardar o princípio jurídico da segurança jurídica.

Apesar da coincidência de seus objetivos, há algo que as diferencia, eis que, enquanto a prescrição a qual convencionamos chamar por ordinária se dá em razão de inércia de um titular de direito em propor a ação judicial, a prescrição intercorrente ocorre em razão de inércia do titular de direito em promover atos indispensáveis à continuação do processo, por impossibilidade da prestação jurisdicional em satisfazer a pretensão do autor por qualquer motivo.

Vê-se, portanto, com que facilidade conceituou-se a prescrição intercorrente. No entanto, não podemos dizer o mesmo quanto à forma com que é aplicada. Dizemos que esta tarefa não é fácil, pois até mesmo doutrinadores mais experientes tiveram e ainda têm enorme dificuldade em delimitar a forma com que a prescrição intercorrente deve ser aplicada. Ousamos dizer que, inclusive em meio aos nossos julgadores, o assunto é de difícil solução, havendo entendimentos diametralmente opostos entre si, especialmente em relação à forma com que tal deveria ser aplicada.

Dúvidas como estas se devem, essencialmente, à comentada ausência de positivação da questão em nosso ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, considerando que a

¹²⁷ Artigo 5º (...) - LXXVIII: a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

¹²⁸ Artigo 5º (...) - XLVII - não haverá penas: (...) b) de caráter perpétuo.

prescrição intercorrente fora expressamente, embora insuficientemente, disciplinada no âmbito da lei de execuções fiscais, mas não no Código de Processo Civil, levou-se à incorreta conclusão de que tal espécie de prescrição somente se aplicaria nos processos envolvendo execução fiscal.

Diante de desse impasse, Alan Martins¹²⁹ manifestou-se no sentido de que a prescrição intercorrente vale para qualquer processo, exceto se o retardamento tiver ocorrido por culpa exclusiva da própria pessoa que se beneficia do fato prescricional, hipótese em que não ocorre a prescrição intercorrente. Apesar da imperdoável falha de nosso legislador, que deixou de positivar expressamente a prescrição intercorrente no âmbito de nosso Código Civil e de nosso Código de Processo Civil, concordamos com os entendimentos doutrinários, de forma a concluir que sua aplicabilidade não deve estar adstrita ao universo das execuções fiscais.

Considerando tamanha dúvida sobre a questão, nossos Tribunais Superiores divergiram sobre a aplicação ou não da prescrição intercorrente nas demais searas do Direito. Enquanto o Supremo Tribunal Federal, por meio da súmula de n.º. 327¹³⁰, posicionou-se de forma a reconhecer a aplicação da prescrição intercorrente no campo das ações trabalhistas, o Tribunal Superior do Trabalho, por meio da súmula de n.º. 114¹³¹, manifestou-se em sentido diametralmente oposto, deixando de reconhecê-la.

Apesar da divergência de nossa jurisprudência, atualmente é assente o entendimento segundo o qual, a despeito de positivação expressa descrevendo a prescrição intercorrente, aplicar-se-ia a mesma em processos judiciais de natureza cível e trabalhista, tal qual se denota das decisões judiciais abaixo transcritas:

Jurisprudência STJ: Envolvendo ação de natureza cível

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO. TÍTULO DE CRÉDITO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SUSPENSÃO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE DE FLUÊNCIA DO PRAZO.

1. Para a demonstração do dissídio pretoriano, na forma exigida pelos arts. 541, parágrafo único, do CPC e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ, são necessários a similitude fática e o cotejo analítico entre os acórdãos confrontados.

2. Na linha da jurisprudência desta Corte, estando suspensa a execução, em razão da ausência de bens penhoráveis, não corre o prazo prescricional, ainda que se trate de prescrição intercorrente.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

¹²⁹ MARTINS, Alan. op. cit., p. 16.

¹³⁰ STF Súmula n.º 327 - 13/12/1963 – (Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 145. Direito Trabalhista - Admissibilidade - Prescrição Intercorrente - O direito trabalhista admite a prescrição intercorrente).

¹³¹ TST Enunciado n.º 114 - RA 116/1980, DJ 03.11.1980 - Mantida - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003 (Justiça do Trabalho - Prescrição Intercorrente É inaplicável na Justiça do Trabalho a prescrição intercorrente).

(STJ - 3ª. Turma - AgRg nos EDcl no Ag 1130320 – Min. Rel. Vasco Della Giustina
- DJe 02/02/2010)

Entendendo que tal aplica-se indistintamente, nos resta confirmar a forma de seu reconhecimento. Devemos advertir, contudo, que a alegação quanto à ocorrência da prescrição intercorrente pode ser apresentada a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição pela parte a quem aproveita, excetuando-se, no entanto, no momento da interposição dos recursos especial e extraordinário, visto que não ocorreria o necessário prequestionamento do assunto.

Neste particular, devemos dizer, ainda em relação à generalidade do assunto, sem adentrar-se a sua especificidade no âmbito do Direito Tributário, que a inércia e a desídia capazes de justificá-la devem decorrer diretamente do titular do direito e não, por exemplo, em razão de atraso imputável aos mecanismos inerentes do Poder Judiciário ou da demora do Juiz em proferir decisão, sendo que tais espécies de paralisação processual não serão capazes de ensejar a dita prescrição intercorrente.

Noutras palavras, a paralisação do processo judicial deve ocorrer de culpa exclusiva do titular do direito, ou seja, do próprio autor. Somente nestes casos e desde que transcorrido o prazo necessário, permitir-se-á ao réu que faça o uso da exceção de prescrição, pondo fim ao processo. Dentro deste contexto, por exemplo, não haverá fluência do prazo da prescrição intercorrente nas hipóteses em que o processo ficar parado na tentativa de localizar o endereço de uma testemunha. Em havendo concessão de prazo de 90 dias, neste período não correrá prazo prescricional, que só voltará a fluir se, após decorrido o prazo, o autor continuar inerte. O mesmo não ocorre em face do réu, pois não é a ele que recai o dever de dar andamento ao processo judicial. Admitindo-se isso concluiremos que o prazo da prescrição intercorrente corre e se suspende continuamente no processo, a partir do momento em que o autor deixa de providenciar o andamento do feito.

Mais adiante, veremos que tal realidade não é necessariamente aplicável aos executivos fiscais, havendo ressalvas quanto ao impacto que referida demora imputável exclusivamente aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário produzirá na contagem do prazo da prescrição intercorrente na cobrança de dívidas tributárias.

5.3. Prescrição intercorrente em matéria tributária

Inicialmente, e antes de adentrarmos diretamente as posições doutrinárias envolvendo a prescrição intercorrente em matéria tributária, é de rigor que façamos algumas ponderações, de forma com que possamos contextualizar alguns dos entendimentos que iremos apresentar.

Uma primeira observação que deve ser feita refere-se ao fato de que a prescrição intercorrente, independentemente de sua não positivação no ordenamento jurídico, portanto, a despeito das lacunas legislativas, vem ela sendo aplicada corriqueiramente e sem traumas no campo do Direito Tributário. Conforme se denota de decisões judiciais proferidas, especialmente pelo E. Superior Tribunal de Justiça, isto vem ocorrendo a muitos e muitos anos¹³².

Outro aspecto importante diz respeito à edição da Lei n.º 11.051/04, já que ao inserir o parágrafo 4º¹³³ ao artigo 40 da Lei n.º 6.830/80, disciplinou a forma com que a prescrição intercorrente, em âmbito dos executivos fiscais, poderia ser reconhecida de ofício pelos magistrados. Apesar de sua discutível regularidade normativa, eis que a positivação da matéria se deu através de veículo legislativo impróprio, afigura-se em manifestação isolada do legislador acerca da questão.

Como perceberemos adiante, discutiu-se muito sobre a natureza e extensão da referida disposição legal, se meramente processual ou material, questionando-se se tal (a) teria simplesmente permitido aos juízes reconhecer a prescrição intercorrente de ofício; (b) teria parametrizado os critérios para o seu reconhecimento de ofício (pelos magistrados); (c) teria ido além, normatizando os critérios da prescrição intercorrente em âmbito dos executivos fiscais, independentemente de que o seu reconhecimento ocorresse de ofício.

Toda celeuma gira em torno do veículo legislativo em que se deu a positivação da matéria, isto porque, de acordo com a alínea “b” do inciso III do artigo 146 de nossa Constituição Federal, caberia somente à lei complementar dispor sobre prescrição e não à lei ordinária, tal qual ocorreu com a Lei n.º 11.051/2004. Discutiu-se ainda se referida disposição legal aplicar-se-ia imediatamente, logo após sua vigência, portanto, atingindo processos em que já houve de se falar no reconhecimento da prescrição intercorrente, ou ainda se isto não seria possível.

¹³² EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Ocorrência na espécie – RECURSO IMPROVIDO. (STJ – 1ª. Turma – REsp n.º. 6849 – Min. Rel. Américo Luz - DJ 20/05/1991 p. 6523)

¹³³ §4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

Ademais, e como demonstraremos a seguir, a aceitação quanto à aplicação e aproveitamento da prescrição intercorrente às execuções fiscais não é unânime em âmbito doutrinário, havendo vozes, mesmo que poucas, em sentido contrário. Veremos aqui que, mesmo dentre aqueles que entendem por sua aplicação no universo tributário, há quem relute sobre o seu reconhecimento de ofício por parte dos magistrados.

Enfim, feitas tais considerações iniciais, a nosso ver, relevantes para contextualizar os entendimentos doutrinários a seguir expostos, passemos a apresentá-los, de forma com que, ao final, nos seja possível escolher de forma coerente e embasada por esta ou por aquela concepção sobre a matéria.

5.3.1. Entendimento doutrinário

De acordo com Ernesto José Toniolo¹³⁴, embora haja pobreza doutrinária e legislativa sobre a matéria, a ideia de que a prescrição interrompida pelo ajuizamento da demanda poderia reiniciar-se e completar o seu prazo durante a execução fiscal sempre esteve presente em nossa doutrina e jurisprudência, sendo associada à inércia do exequente em promover os atos executórios inerentes à ocupação do polo ativo na relação processual, tais como a realização de diligências para localizar bens penhoráveis ou pedir o desarquivamento do processo.

Afirma o autor que, mesmo antes da utilização da expressão “prescrição intercorrente”, essa espécie de prescrição já havia sido abordada por Pontes de Miranda¹³⁵ que, ao tratar sobre a interrupção do processo, alegou que

pode dar-se que o processo fique parado sem ter havido decisão judicial transita em julgado e se complete o prazo prescricional a contar do último ato processual do juiz, de algum órgão de justiça, ou, até do figurante, a que aproveita a interrupção: entende-se que a pretensão prescreveu.

Por fim, este mesmo autor completou seu raciocínio ao afirmar que a prescrição intercorrente tratar-se-ia de instituto de direito processual, que importa na ineficácia do exercício da pretensão em decorrência da inatividade do demandante em efetivar atos

¹³⁴ TONIOLO, Ernesto José. *A prescrição intercorrente na execução fiscal fundada em crédito tributário*. Tese de Dissertação de Mestrado na área de concentração Direito Processual Civil, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre: 2006, p. 26.

¹³⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsó, 1955.

processuais de sua exclusiva responsabilidade, por prazo superior ao que lhe fora consagrado para deduzir a pretensão em juízo.

Daniel Monteiro Peixoto¹³⁶, a despeito de aceitar a aplicação da prescrição intercorrente no campo do Direito Tributário, posicionou-se de forma a entender que a alteração perpetrada pela Lei n.º. 11.051/04, sob a égide da Constituição Federal de 1988, não seria veículo apto a tratar do tema “prescrição”. No entanto, prossegue ele dizendo que, apesar da referida lei não poder tratar de interrupção (reinício da contagem) do prazo prescricional, haja vista ser tema restrito à lei complementar (tal qual previsto pela alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal de 1988), ela se reveste em instrumento adequado para, em matéria processual, tratar da competência do juiz para reconhecer, de ofício, a fluência do prazo prescricional.

Assim que, segundo o estudioso, a mensagem prescrita pelo §4º do artigo 40 da Lei n.º. 6.830/80 pode ser compreendida da seguinte maneira: “decorridos 5 (cinco) anos da data da decisão que ordenar o arquivamento do processo e, desde que constatada a inércia da parte interessada, surgirá a prerrogativa do Juiz em reconhecer, de próprio impulso, a prescrição intercorrente”. Dentro deste contexto, entendeu-se que a sua contagem não se iniciou da data do arquivamento, iniciando-se antes disso, não havendo impedimento de que o juiz, agora mediante provocação, reconheça a prescrição intercorrente contada segundo os marcos previstos pelo Código Tributário Nacional.

Humberto Theodoro Junior¹³⁷ simplesmente defende o entendimento jurisprudencial consolidado no sentido de que, atualmente, as Fazendas Públicas não podem abandonar a execução fiscal pendente, sem que corram o risco do reconhecimento da prescrição intercorrente, desde, é claro, que a paralisação dure mais do que o quinquênio legal.

Kiyoshi Harada¹³⁸, valendo-se dos ensinamentos do Dicionário de Direito Público, afirma tratar-se ela:

“construção doutrinária e jurisprudencial para punir a negligência do titular de direito e também para prestigiar o princípio da segurança jurídica, que não se coaduna com a eternização de pendências administrativas ou judiciais. Assim, quando determinado processo administrativo ou judicial fica paralisado por um tempo longo, por desídia da Fazenda Pública, embora interrompido ou suspenso o prazo prescricional, este começa a fluir novamente”.

¹³⁶ MONTEIRO, Peixoto, Daniel. *Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 119/2005*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º. 125, Editora Dialética, Fevereiro de 2006, p. 16.

¹³⁷ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 121

¹³⁸ HARADA, Kiyoshi, *Dicionário de direito público*. São Paulo: MP Editora, 2ª ed., 2005, p. 297.

Sob a perspectiva deste doutrinador, além de defender irrestritamente a aplicação da prescrição intercorrente aos executivos fiscais, posiciona-se de forma a reconhecer que tal igualmente se aplicaria no âmbito dos processos administrativos de cobrança do crédito tributário. Mais adiante refletiremos sobre isso.

James Marin¹³⁹ filia-se àqueles que confirmam a validade da prescrição intercorrente na área do Direito Tributário, simplesmente por considerar “*censurável a imprescritibilidade do crédito fazendário*”.

Por sua vez, Eurico Marcos Diniz Santi¹⁴⁰ diverge da maioria, não reconhecendo a prescrição intercorrente no campo do Direito Tributário, já que, para ele, a prescrição operaria-se na relação entre o Fisco e Estado-Juiz, e só poderia ocorrer depois da constituição do crédito e antes do processo de execução fiscal. Prossegue afirmando que:

“no direito Tributário, onde a matéria da prescrição é colocada de forma expressa e objetiva, afigura-se renitente absurdo aceitar a prescrição como modalidade extintiva do processo executivo, pretendendo implementar a paz entre os litigantes ou estabilizar a relação jurídica entre as partes interessadas, afastando o ‘conflito’, como tem sustentado o STJ”.

Dentro desta ótica, este ilustre doutrinador é categórico em defender que não poderia haver prescrição intercorrente no processo executivo fiscal porque (i) a prescrição extinguiria o direito de ação, e não o processo, que decorre do exercício do direito de ação; (ii) o processo executivo fiscal não poderia ser extinto pela omissão do Fisco, pois é movido por impulso oficial do juiz. Conclui ele ao afirmar que a prescrição intercorrente no processo judicial decorre da falsa ideia de que a “citação pessoal feita ao devedor”, conforme dispõem o art. 172, inciso I, do Código Civil e o artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, reiniciaria novo prazo prescricional no decorrer do processo.

Apesar desta forte e divergente opinião doutrinária, da qual, com o devido respeito, nós discordamos, por se tratar de concepção que traria enorme instabilidade e insegurança jurídicas às relações jurídicas instauradas em decorrência do ajuizamento de ações judiciais, já que, a depender do esforço ou da diligente atuação dos autores, este vínculo poderia perenizar-se, posicionamo-nos como a maioria, de forma a reconhecer que essa espécie de prescrição existiria e, sim, ela se aplicaria às execuções fiscais.

Conforme esclarecido em capítulo anterior, no que se refere às tentativas de nosso legislador em interferir na contagem do prazo prescricional, com a criação de regras

¹³⁹ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 575-6.

¹⁴⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 289/290.

interruptivas e suspensivas veiculadas pela Lei nº. 6.830/80, nossa doutrina posicionou-se firmemente contrária, sob dois argumentos distintos: (a) o primeiro, em razão de que as alterações envolvendo prescrição (matéria geral em direito tributário) deveriam se dar através de lei complementar e não lei ordinária, assim como ordena a alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal; e (b) o segundo, visto que, qualquer regra prevendo interruptiva ou suspensiva deveria compatibilizar-se ao que prescreve nosso Código Tributário Nacional.

Por outro lado, e no que se refere ao aproveitamento/aplicação da prescrição intercorrente no campo tributário, ressaltamos aqui que, da mesma forma como fizeram alguns dos doutrinadores, tal dependerá, necessariamente, da percepção de que haja inércia por parte das Fazendas Públicas. Inércia esta, a nosso ver, não necessariamente somente relacionada à não adoção de medidas cabíveis para localização de bens capazes de garantir adequadamente a dívida, mas no sentido de uma maior e melhor atenção à movimentação processual, de forma com que, (a) tão logo se perceba a impossibilidade de localização do devedor ou de seus bens, adotar-se as medidas “corretas” para que haja o redirecionamento da cobrança; (b) haja empenho na obtenção de informações sobre endereços ou sobre ocorrências societárias que supostamente redundem em possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária; (c) o instrumento processual do protesto interruptivo, quando cabível, seja manejado de forma a interromper o curso do prazo prescricional (veremos isso mais adiante, de forma detalhada).

Enfim, o que não podemos comungar é com a ideia de que a única inércia imputável às Fazendas Públicas (pasmese, alçadas à condição de hipossuficientes) que seja capaz de influenciar na contagem do prazo da prescrição intercorrente seja aquela em que, em total negligência, determinado processo fique arquivado por mais de cinco anos. Isto não se trata de inércia, mas sim de total irresponsabilidade de representantes do Poder Público.

Não obstante a grande quantidade de litígios designados para cada um dos procuradores da Fazenda Pública, devemos considerar que (a) a certidão de dívida ativa goza de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, o que reduz significativamente o esforço dos mesmos; e que (b) todo o restante do trabalho refere-se fundamentalmente às mesmas atribuições, sendo localização do devedor, de seus bens, comprovação da ocorrência de eventos capazes de justificar a responsabilização tributária ou simplesmente a eleição correta dos responsáveis solidários ou sucessores; o que, sob este viés, não parece deixá-los tão sobrecarregados a ponto de precisarem lutar pelo não reconhecimento da prescrição intercorrente.

Ainda de acordo com nosso convencimento pessoal, discordamos do atual posicionamento jurisprudencial no qual, ocorrendo demora imputável exclusivamente aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário, o respectivo lapso temporal não deveria ser computado para efeito da contagem do prazo de reconhecimento da prescrição intercorrente. Conforme demonstraremos mais adiante, o simples fato dos autores/credores (representantes das Fazendas Públicas) omitirem-se em relação ao assunto, deixando de ao menos tentar contribuir para a celeridade processual (como ocorre em litígios envolvendo obrigações de natureza civil ou trabalhista, nos quais os patronos dos autores comparecem aos Fóruns, por dias seguidos, com vistas a tentar agilizar a expedição de uma carta precatória ou de uma simples citação, via postal), já caracterizaria inércia passível de ser castigada com o reconhecimento da prescrição intercorrente.

Concluindo desta maneira, entendemos que a aplicação da prescrição intercorrente em âmbito dos executivos fiscais exigiria a presença dos seguintes requisitos: a inércia do credor (como explicada por nós) e transcurso do prazo¹⁴¹, concomitantemente à inexistência de causa impeditiva da contagem da prescrição, pois em havendo justificção para o não cumprimento dos requisitos anteriormente descritos, embora operado o transcurso de prazo, a prescrição intercorrente não ocorre.

5.3.2. Posição do Poder Judiciário

Conforme já percebemos, nosso legislador não se preocupou com a positivação da prescrição intercorrente, restando à doutrina e à jurisprudência manifestarem-se sobre a questão. Como demonstramos, desde cedo nossos doutrinadores posicionaram-se sobre tal espécie de prescrição, o que igualmente ocorreu na esfera jurisprudencial.

Já no ano de 1989¹⁴², o Superior Tribunal de Justiça já admitia que, no campo da execução fiscal, caso o processo ficasse paralisado por mais de cinco anos, sem que fosse citado o devedor (por culpa exclusiva do exequente), reconhecer-se-ia a ocorrência da prescrição intercorrente.

¹⁴¹ Prazo superior a cinco anos contínuos, não devendo somar-se os períodos fracionados em que o processo esteve suspenso, por exemplo, em razão de parcelamento, embargos à execução com efeito suspensivo ou paralisado no aguardo da prática de ato judicial.

¹⁴² Não estamos a dizer que tal foi a primeira decisão judicial sobre a matéria, visto que, ainda antes disso, nossos julgadores singulares e alguns de nossos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais já reconheciam sua aplicação.

ACÃO RESCISÓRIA. EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA, IN CASU, DADA A PARALISAÇÃO DO FEITO, POR MAIS DE CINCO ANOS, SEM QUE FOSSE CITADO O DEVEDOR, POR CULPA EXCLUSIVA DO EXEQUENTE. - PROCEDENCIA DA AÇÃO (STJ – 1ª. Seção - AR nº 26 – Min. Rel. Américo Luz, Min. Ver. Geraldo Sobral, DJ 04/12/1989 p. 17870).

Naquela época, mais de 20 (vinte) anos atrás, já se admitia a figura da prescrição intercorrente, contudo, contemporizando sua aplicação à excepcionalidade de uma situação, já que somente seria ela aproveitada se (a) o devedor não fosse citado no prazo de cinco anos, (b) isto não tivesse ocorrido por culpa exclusiva do exequente. Mais adiante, já aceitando a ideia da prescrição intercorrente, aquele mesmo Tribunal passou a discutir sobre as hipóteses de interrupção e suspensão da contagem do prazo prescricional. Vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NA EXECUÇÃO FISCAL O DESPACHO QUE ORDENAR A CITAÇÃO DO DEVEDOR INTERROMPE A PRESCRIÇÃO. NÃO SE OPERA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE QUANDO A CREDORA NÃO DEU CAUSA A PARALISAÇÃO DO FEITO. RECURSO PROVIDO.

(STJ - 1ª. Turma – REsp nº. 35690 – Min. Rel. Garcia Vieira - DJ 20/09/1993 p. 19157)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTARIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. LEI N. 6.830/1980, ART. 40. CTN, ART. 174, PAR. ÚNICO. O ART. 40 DO CTN HA DE SER INTERPRETADO EM CONSONÂNCIA COM O ART. 174 DO CTN. A HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA CONSOLIDAÇÃO DO DIREITO NÃO PRESTIGIA A IMPRESCRITIBILIDADE DE DÍVIDA FISCAL, VIA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

(STJ - 1ª. Turma – REsp nº. 5375 – Min. Rel. José Delgado - DJ 14/10/1996 p. 38931)

Neste particular, demonstraremos mais adiante, em subcapítulos separados, de que maneira nossos julgadores se posicionaram com relação às inúmeras regras suspensivas e interruptivas veiculadas pela Lei nº. 6.830/80, as quais tentaram interferir na contagem do prazo da prescrição intercorrente.

Passo seguinte, devemos dizer que nossos julgadores passaram a melhor avaliar de que forma a interferência omissiva dos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário deveriam interferir no reconhecimento da prescrição intercorrente, chegando-se à conclusão, a partir da Súmula nº. 106¹⁴³, do Superior Tribunal de Justiça, de que, em sendo a demora imputável

¹⁴³ STJ Súmula nº 106 - 26/05/1994 - DJ 03.06.1994 (Ação no Prazo - Demora na Citação – Arguição de Prescrição ou Decadência) – “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”.

exclusivamente a esta razão, o respectivo lapso temporal seria excluído da contagem do prazo prescricional. Tal posição se percebe através da transcrição das seguintes decisões judiciais exemplificativas:

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DEMORA NO CUMPRIMENTO DE MANDADO JUDICIAL.

A demora no cumprimento de mandado judicial, se imputável ao oficial de justiça, afasta a idéia da prescrição intercorrente, que supõe a inércia do credor. Recurso especial conhecido e provido.

(STJ – 2ª. Turma – REsp nº. 99122 – Min. Rel. para Acórdão Ari Pargendler - DJ 06/12/1999 p. 76)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. Não ocorre prescrição intercorrente incidente sobre execução fiscal quando há demora no julgamento dos embargos por culpa exclusiva do juiz dirigente do processo.

2. No âmbito do Direito Processual Civil moderno cabe ao juiz impulsionar, de ofício, os atos processuais.

3. A demora no julgamento dos embargos não provoca a ocorrência do fenômeno da prescrição intercorrente a produzir efeitos no executivo fiscal correspondente.

4. Recurso conhecido e improvido. (STJ - 1ª. Turma – REsp nº. 198205 – Min. Rel. José Delgado - DJ 21/06/1999 p. 86)

Percebe-se, portanto, que após admitir a existência da prescrição intercorrente, o que fizeram os nossos julgadores foi refinar a discussão em torno dela, a fim de que, levando-se em consideração as hipóteses interruptivas e suspensivas do prazo prescricional, assim como a demora imputável aos mecanismos de nosso Poder Judiciário pudessem concluir pela mais justa maneira de aplicá-la.

Dentro deste contexto, e a despeito de nossas ressalvas, que serão melhor explicadas mais adiante, vem prevalecendo o entendimento de que a prescrição intercorrente somente deve ser reconhecida com a percepção de duas condições mínimas, sendo tais, a comprovação de inércia por parte do credor, no caso, das Fazendas Públicas, e de que não tenha havido interferência omissiva (demora) diretamente relacionada a mecanismos inerentes ao Poder Judiciário. A este respeito, vejamos as decisões abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS. PRAZO PRESCRICIONAL INTERCORRENTE.

1. Nos termos do art. 40, § 4º, da Lei n. 6.830/80, configura-se a prescrição intercorrente quando, proposta a execução fiscal e decorrido o prazo de suspensão, o feito permanecer paralisado por mais de cinco anos, contados da data do arquivamento, por culpa da parte exequente. Aplicação da Súmula 314/STJ.

2. O cerne da questão está em saber se as diligências realizadas pelo agravante após o arquivamento provisório do processo de execução fiscal possuem o condão de dar novo início ao prazo prescricional intercorrente.

3. A realização de diligências sem resultados práticos ao prosseguimento da execução fiscal não possui a faculdade de obstar o transcurso do prazo prescricional intercorrente. Precedentes: REsp 1245730/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10/04/2012, DJe 23/04/2012; REsp 1305755/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03/05/2012, DJe 10/05/2012. Agravo regimental improvido. (STJ - 2ª. Turma - AgRg no REsp nº. 1.328.035 – Min. Rel. Humberto Martins - DJe 18/09/2012)

Fato é que, a despeito da não positivação da prescrição intercorrente, ainda assim, vem ela sendo amplamente aplicada no campo do Direito, havendo apenas algumas com dificuldades em relação à forma com que a mesma seria aproveitada, dificuldades estas inerentes à multiplicidade e diferenciação de cada processo judicial.

5.3.2.1. Reconhecimento *ex officio* da prescrição intercorrente

Conforme vimos no subcapítulo anterior, nossos julgadores reconheceram a existência e aplicabilidade da prescrição intercorrente, apesar do vácuo legislativo em torno do assunto. Contudo, assentou-se que seu reconhecimento dependeria de provocação das partes, tal prevalecendo até que, por meio da edição da Lei nº. 11.051/04, introduziu-se o §4º no artigo 40 da Lei nº. 6.830/80, pelo qual se permitiu que a prescrição intercorrente fosse reconhecida “de ofício” por nossos magistrados, independentemente da provocação das partes envolvidas.

Imediatamente após a edição da referida legislação, reproduziu-se permissivo similar no Código de Processo Civil. A Lei nº. 11.280/06 introduziu-se o §5º no artigo 219, através do qual se permitiu que a prescrição fosse reconhecida “de ofício”. Ao contrário daquela legislação inicial, esta não previu que o reconhecimento da prescrição “de ofício” dependeria da oitiva prévia da Fazenda Pública. Não precisamos nem dizer que tal aspecto redundou em mais uma discussão, a fim de que se concluísse pela necessidade ou não de oitiva da Fazenda Pública previamente ao reconhecimento da prescrição intercorrente.

Antes de prosseguirmos, devemos pontuar que, como decidiram nossos julgadores¹⁴⁴, prevaleceu o entendimento de que ambas as disposições legais teriam caráter processual e

¹⁴⁴ Trecho do Recurso Especial nº. 1128099, de proveniência da 1ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, publicado em 17/11/2009: “4. Os arts. 219, § 5º, do Código de Processo Civil e 40, § 4º, da Lei de Execuções Fiscais são normas de caráter processual e apenas permitem o reconhecimento de ofício da prescrição, não veiculando qualquer matéria que diga respeito às normas gerais de prescrição, tais como as formas de interrupção, suspensão, termo inicial, prazo prescricional, etc., essas sim normas que necessitam de lei complementar para produzir efeitos no mundo jurídico”.

que, portanto, nesta condição, não teriam infringido a restrição constitucional (“alínea b do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal”) quanto à veiculação de normas gerais de prescrição. Pois bem, dito isto, passemos a analisar as variadas discussões sobre a matéria, demonstrando os respectivos posicionamentos prevalentes.

Inicialmente, discutiu-se se seria possível reconhecer-se “de ofício” a prescrição intercorrente em execuções fiscais – sem legislação que a justificasse – por se tratarem elas de processos envolvendo direitos patrimoniais. A despeito de posicionamentos contrários¹⁴⁵, ao final prevaleceu o entendimento segundo o qual, não obstante a veiculação desse regramento ter se dado por lei ordinária, por se tratar de norma processual, aplicar-se-ia normalmente, apenas com a ressalva de que, antes de reconhecer-se tal, a parte contrária deveria ser previamente intimada para opor a ocorrência de causas interruptivas ou suspensivas do prazo prescricional.

Logo em seguida, passou-se a discutir se, por se tratar de norma processual – novamente, independentemente de qual das disposições legais que normatizaram o assunto – aplicar-se-iam a todas as execuções fiscais, desconsiderando a data de seu ajuizamento, ou se somente se aplicariam às execuções fiscais com datas respectivamente posteriores às datas de suas vigências.

Por se tratar de norma de natureza processual e não obstante as decisões judiciais em sentido contrário¹⁴⁶ prevaleceu o entendimento de que ela se aplicaria, inclusive, aos

¹⁴⁵ PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INTERRUÇÃO. ART. 8º, § 2º, DA LEI N.º 6.830/80. ART. 174 DO CTN. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Em processo de execução fiscal, é pacífico nesta Corte o entendimento segundo o qual o despacho que ordena a citação não interrompe o prazo prescricional, pois somente a citação pessoal produz esse efeito, devendo prevalecer o disposto no artigo 174 do CTN sobre o artigo 8º, § 2º, da LEF - Lei nº 6.830/80. 2. O mero transcurso de prazo não é causa bastante para que seja reconhecida a prescrição intercorrente, se a culpa pela paralisação do processo executivo não pode ser imputada ao credor exequente (retirei o trema). 3. O reconhecimento da prescrição nas execuções fiscais, por envolver direito patrimonial, não pode ser feita (verificar se não seria “feito”, pois parece concordar com “reconhecimento”) de ofício pelo juiz, ante a vedação prevista no art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil. 4. Recurso especial provido. (STJ – 2ª. Turma - REsp 176365 – Rel. Min. Castro Meira - DJ 16/11/2004 p. 219)

¹⁴⁶ PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – DECRETAÇÃO DE OFÍCIO – IMPOSSIBILIDADE. 1. Em execução fiscal, o art. 8º, § 2º, da LEF deve ser examinado com cautela, pelos limites impostos no art. 174 do CTN, de tal forma que só a citação regular tem o condão de interromper a prescrição. 2. Interrompida a prescrição, com a citação pessoal, não havendo bens a penhorar, pode o exequente (retirei o trema) valer-se do art. 40 da LEF, restando suspenso o processo e, consequentemente (idem), o prazo prescricional por um ano, ao término do qual recomeça a fluir a contagem até que se complete cinco anos. 3. Enquanto não forem encontrados bens para a satisfação do crédito tributário, a execução deve permanecer arquivada provisoriamente (arquivo sem baixa). 4. Mesmo ocorrida a prescrição intercorrente, esta não pode ser decretada de ofício. 5. A inovação legislativa produzida com a redação dada pela Lei 11.051/04 ao art. 40, § 4º, da LEF apenas gera efeitos em relação a (retirei a crase) execuções fiscais iniciadas após a sua entrada em vigor, vez que (verificar se não seria “uma vez que”) condicionada à regra do tempus regit actum. 6. Impossibilidade de, na hipótese dos autos, se dar efeito retroativo à nova redação dada pela Lei 11.051/04 ao art. 40, § 4º, da LEF, que permitiu a decretação ex officio da prescrição intercorrente pelo juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública. 7. Recurso especial parcialmente provido.

processos judiciais já em curso antes de sua vigência. A este respeito, confira-se da decisão abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, A PARTIR DA LEI 11.051/2004.

1. A jurisprudência do STJ, no período anterior à Lei 11.051/2004, sempre foi no sentido de que a prescrição intercorrente em matéria tributária não podia ser declarada de ofício.

2. O atual parágrafo 4º do art. 40 da LEF (Lei 6.830/80), acrescentado pela Lei 11.051, de 30.12.2004 (art. 6º), viabiliza a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso.

3. Recurso especial a que se dá provimento, sem prejuízo da aplicação da legislação superveniente, quando cumprida a condição nela prevista.

(STJ -1ª. Turma – Resp n°. 735.220 – Min. Rel. Teori Albino Zavascki - DJ 16/05/2005 p. 270)

Discutiu-se ainda se a disposição legal prevista pelo §5º, ao artigo 219, do Código de Processo Civil, ocorrida posteriormente à disposição prevista no §4º, ao artigo 40, da Lei n°. 6.830/80 aplicaria a situações envolvendo prescrição ou se igualmente se aplicaria para situações envolvendo prescrição intercorrente, já que isso não demandaria a oitiva prévia da Fazenda Pública.

Assim como era esperado, prevaleceu orientação no sentido de que (a) a regra prevista pelo §5º, ao artigo 219, do Código de Processo Civil disciplinaria permissivo de reconhecimento “de ofício” da prescrição¹⁴⁷; enquanto que (b) a regra específica prevista no §4º, ao artigo 40, da Lei n°. 6.830/80 disciplinaria permissivo legal para reconhecimento “de ofício” da prescrição intercorrente em âmbito dos executivos fiscais¹⁴⁸.

(STJ - 2ª. Turma - REsp 758.566 – Rel. Min. Eliana Calmon - DJ 03/10/2005 p. 229 RDDT vol. 123 p. 217)

¹⁴⁷ Trecho do Agravo Regimental no Recurso Especial n°. 1.067.730, de relatoria do Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, datado de 26/02/2009: “5. Com o advento da Lei n. 11.280, de 16.2.2006, (vacatio legis de 90 dias), o art. 219, § 5º, do CPC passou a vigor com a seguinte redação: “O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição”. Frise-se que essa alteração não se aplica à prescrição intercorrente, mas somente à prescrição da pretensão de cobrar”.

¹⁴⁸ Trecho do Recurso Especial n°. 1.076.772, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, da 2ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça, datado de 11/11/2008: “3. Predomina na jurisprudência dominante desta Corte o entendimento de que, na execução fiscal, a partir da Lei 11.051/2004, que acrescentou o § 4º ao artigo 40 da Lei 6.830/80, pode o juiz decretar, de ofício, a prescrição, após ouvida a Fazenda Pública exequente”.

Finalmente, esclarecemos aqui que, tal qual se perceberá da decisão abaixo transcrita, nossa jurisprudência dominante vem admitindo que, em âmbito dos executivos fiscais, é perfeitamente possível reconhece-se “de ofício” a prescrição intercorrente por parte de nossos magistrados, desde que, contudo, previamente a este reconhecimento seja oportunizado com que a Fazenda Pública se manifeste, a fim de que, em havendo hipótese prejudicial à percepção da prescrição intercorrente, bem como a ocorrência de interrupção ou suspenso do prazo prescricional, seja ela apreciada.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO COM PRÉVIA OITIVA DA FAZENDA PÚBLICA. INTELIGÊNCIA DO ART. 40, § 4º, DA LEI 6.830/1980.

1. "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" (art. 40, § 4º, da Lei 6.830/1980, com a redação dada pela Lei 11.051/2004).

2. No caso dos autos, verifica-se que foram respeitadas pela Corte de origem todas as formalidades legais para o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, conquanto o processo tenha sido regularmente suspenso por um ano, arquivado em seguida e, por fim, haja sido decretada, após ouvida a Fazenda Pública, a prescrição intercorrente pelo decurso do prazo prescricional.

3. Agravo Regimental não provido.

(STJ - 2ª. Turma – AREsp nº. 83170 – Min. Rel. Herman Benjamin - DJe 26/06/2012)

Imediatamente após debatermos e demonstrarmos o atual posicionamento jurisprudencial acerca do permissivo legal que autoriza os magistrados a reconhecerem “de ofício” a prescrição intercorrente em âmbito dos executivos fiscais, passaremos a delinear as posições jurisprudenciais pertinentes às demais questões que gravitam em torno do assunto.

5.3.2.2. Entendimento ultrapassado confirmando a validade e eficiência de regras prescricionais previstas através da Lei nº. 6.830/80

Através da Lei nº. 6.830/80¹⁴⁹ foram previstas algumas regras de interrupção e suspensão do prazo prescricional, restando-nos saber se nossos julgadores deram aval à atuação de nossos legisladores.

¹⁴⁹ Artigo 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...) § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo; Artigo 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora

As dificuldades iniciais quanto à interpretação do assunto se deveram em razão de a Lei nº. 6.830/80 ser anterior à Constituição Federal, o que refletiu em julgados nos quais se reconheceu a validade das regras interruptivas e suspensivas do prazo prescricional, até mesmo registrando sua eficiência, chegando-se à seguinte conclusão:

TRIBUTARIO. PRESCRIÇÃO. INTERRUÇÃO E SUSPENSÃO. CONTAGEM DO PRAZO. CTN, ART. 174. LEI 6.830, DE 22/09/1980, ARTS. 2., PAR. 3., E 40 E PARAGRAFOS.

I - SOB A EGIDE DA CONSTITUIÇÃO ANTERIOR (E. C. 1/1969, ART. 18, PAR. 1.), MUITO SE DISCUTIU SE PRESCRIÇÃO CONSTITUIA, OU NÃO, MATERIA INTEGRANTE DO CONCEITO DE "NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO", A SER VERSADA EM LEI COMPLEMENTAR, TEMA ESSE QUE, A FINAL, FOI EXPRESSAMENTE INCLUIDO NO CONTEXTO DAS REFERIDAS NORMAS GERAIS "EX VI" DO ART. 146, III, B, DA VIGENTE LEI MAIOR. ATÉ ENTÃO, A JURISPRUDENCIA PROCUROU COMPATIBILIZAR AS DISPOSIÇÕES DOS ARTS. 2., PAR. 3., E 40 E SEUS PARAGRAFOS DA LEI 6.830, DE 22/09/1980, COM AS REGRAS CONSUBSTANCIADAS NO ART. 174, CTN. TAL PROCEDER FOI RAZOAVEL, TENDO EM CONTA QUE O CTN É UMA LEI ORDINARIA DE EFICACIA COMPLEMENTAR E O PRINCIPIO SEGUNDO O QUAL AS REGRAS ATINENTES A RESTRIÇÃO DO EXERCICIO DE DIREITOS DEVEM SER INTERPRETADAS DE MODO MAIS FAVORAVEL AOS TITULARES DESTES.

NESSE SENTIDO, OS PROCEDENTES DESTES TRIBUNAL.

II - NO CASO, ADOTA-SE ESSE ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL, PORQUANTO SE TRATA DE EXECUÇÕES AJUIZADAS SOB A EGIDE DA CONSTITUIÇÃO ANTERIOR.

III - RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

(STJ - 2ª. Turma - REsp 36.311 – Min. Rel. Antônio de Pádua Ribeiro - DJ 25/11/1996 p. 46172)

Processual Civil Execução Fiscal. Prescrição CPC, art 219, § 4º. CTN, 174 e Parágrafo Único. Lei 6.830/80 (arts. 8º, § 2º e 40).

1. A Lei 6.830/80 (arts. 8º, § 2º e 40), expressamente concede privilégio, estabelecendo a interrupção do prazo prescricional na data do despacho judicial, por si, criando causa interruptiva eficiente.

2. "Não há conflito entre o Art. 174 do CTN e o Art. 40 da Lei de Execuções Fiscais: enquanto este trata de suspensão, aquele dispõe sobre as causas que interrompem a prescrição". (Resp 24.165-4- SP - Rel. Min. Humberto Gomes de Barros).

3. Embargos acolhidos.

e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: (...) § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição; Artigo 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. § 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.

(STJ - 1ª. Seção – Eresp nº. 37.087 – Rel. Min. Milton Luiz Pereira - DJ 09/11/1998 p. 4)

Todavia, e conforme demonstraremos a seguir, referido entendimento afigura-se completamente ultrapassado e descompassado daquele que prevalece atualmente, em que se reconhece que as regras interruptivas e suspensivas prescricionais veiculadas pela Lei nº. 6.830/80 (legislação esta ordinária) não possuiriam legitimidade, padecendo de vício de inconstitucionalidade. Veremos que nossos julgadores não tardaram em consolidar, de forma uníssona, o entendimento segundo o qual a aplicação de tais disposições legais se sujeitaria às limitações impostas pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional, legislação esta de natureza de lei complementar. A seguir veremos mais a respeito.

5.3.2.3. Inconstitucionalidade da alteração de regras prescricionais através de legislação ordinária

Inicialmente, as regras previstas pela Lei nº. 6.830/80 que disciplinaram sobre interrupção e suspensão do prazo prescricional foram consideradas apropriadas, constitucionais e formalmente corretas.

Contudo, sob a égide da Constituição Federal de 1988, passou-se a considerá-las inconstitucionais, já que, de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea “b”, do referido Texto Maior, as normas gerais em matéria tributária, bem como a prescrição o é, deveriam ser disciplinadas, necessariamente, por veículo próprio da lei complementar¹⁵⁰.

Dessa forma, com exceção de regras de natureza eminentemente processuais, tais como, por exemplo, aquelas previstas pelas Leis nº. 11.051/04 e 11.960/05 que, respectivamente, introduziram os parágrafos 4º e 5º no artigo 40 da Lei nº. 6.830/80, as demais regras que pretendiam criar normas de suspensão ou a interrupção da prescrição, portanto, alterando a demarcação do *dies a quo* do prazo prescricional, foram todas sujeitadas aos limites previstos pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional. A fim de demonstrar a

¹⁵⁰ “EXECUÇÃO FISCAL. A INTERPRETAÇÃO DADA, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, AO ART. 40 DA LEI N. 6.830-80, RECUSANDO A SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO POR TEMPO INDEFINIDO, É A ÚNICA SUSCEPTIVEL DE TORNA-LO COMPATIVEL COM A NARMA DO ART. 174, PARAGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, A CUJAS DISPOSIÇÕES GERAIS É RECONHECIDA A HIERARQUIA DE LEI COMPLEMENTAR.”

(STF - 1ª. Turma – RE nº. 106.217 – Rel. Min. Octavio Gallotti – 08.08.1986, RTJ, 119:328)

validade das normas previstas pelos parágrafos 4º e 5º do artigo 40 da Lei nº. 6.830/80, pinçamos posicionamentos extraídos de nossa jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – INOCORRÊNCIA – PRESCRIÇÃO – DECRETAÇÃO DE OFÍCIO – ART. 219, § 5º, DO CPC, REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.280/2006 – POSSIBILIDADE – PRECEDENTES – DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE – DESCABIMENTO.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide fundamentadamente as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. O § 4º do artigo 40 da Lei 6.830/80, incluído pela Lei 11.051/2004, trata de prescrição intercorrente e pressupõe execução fiscal suspensa e arquivada por não ter sido localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o que não se amolda ao caso dos autos.

3. Na vigência da Lei 11.280/2006, que deu nova redação ao § 5º do artigo 219 do Código de Processo Civil, é possível ao juiz decretar a prescrição de ofício.

4. Os arts. 219, § 5º, do Código de Processo Civil e 40, § 4º, da Lei de Execuções Fiscais são normas de caráter processual e apenas permitem o reconhecimento de ofício da prescrição, não veiculando qualquer matéria que diga respeito às normas gerais de prescrição, tais como as formas de interrupção, suspensão, termo inicial, prazo prescricional, etc., essas sim normas que necessitam de lei complementar para produzir efeitos no mundo jurídico.

5. Desnecessário declarar a inconstitucionalidade do § 4º do art. 40 da LEF, pois não se deixou de aplicar a norma por inconstitucional, mas pela impossibilidade de incidência desse dispositivo no caso concreto.

6. Recurso especial não provido.

(STJ – 2ª. Turma - REsp 1128099 – Rel. Min. Eliana Calmon - DJe 17/11/2009)

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça consolidou tal entendimento através do julgamento de arguição de inconstitucionalidade realizado por sua Corte Especial referente ao Agravo de Instrumento nº. 1.037.765¹⁵¹, de relatoria do Ministro Dr. Teoria Albino Zavaski, com publicação em 17 de outubro de 2011.

Por outro lado, e conforme já adiantado, nossos julgadores chegaram a conclusão diversa em relação às regras que pretenderam inovar nosso ordenamento jurídico com a criação de novas causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional, especialmente no que se refere às disposições legais previstas pelo parágrafo 3º¹⁵² do artigo 2º e o parágrafo 2º¹⁵³ do artigo 8º, originalmente previstas na Lei nº. 6.830/80.

¹⁵¹ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 2º, § 3º, E 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80. PRESCRIÇÃO. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. 1. Tanto no regime constitucional atual (CF/88, art. 146, III, b), quanto no regime constitucional anterior (art. 18, § 1º da EC 01/69), as normas sobre prescrição e decadência de crédito tributário estão sob reserva de lei complementar. Precedentes do STF e do STJ. 2. Assim, são ilegítimas, em relação aos créditos tributários, as normas estabelecidas no § 2º, do art. 8º e do § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, que, por decorrerem de lei ordinária, não podiam dispor em contrário às disposições anteriores, previstas em lei complementar. 3. Incidente acolhido.

¹⁵² § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

¹⁵³ § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

5.3.2.3.1. Inaplicabilidade do parágrafo 3º, artigo 2º e do Parágrafo 2º, artigo 8º, ambos da Lei nº. 6.830/80

Exemplificando-se tal posicionamento, podemos citar o reconhecimento de que as regras trazidas no parágrafo 3º do artigo 2º e do parágrafo 2º do artigo 8º, ambos da Lei nº. 6.830/80, foram prontamente rechaçadas por nossa jurisprudência, como será demonstrado a seguir.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO. INTERRUÇÃO. LEI Nº 6.830/80. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO. ART. 174 DO CTN. PREVALÊNCIA.

I - As hipóteses contidas nos artigos 2º, § 3º e 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80 não são passíveis de suspender ou interromper o prazo prescricional, estando a sua aplicação sujeita aos limites impostos pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional, norma hierarquicamente superior.

II - "A LEF (Lei 6.830/80) determina a suspensão do prazo prescricional pela inscrição do débito na dívida ativa (art. 2º, § 3º). O CTN, diferentemente, indica como termo a quo da prescrição a data da constituição do crédito (art. 174), o qual só se interrompe pelos fatos listados no parágrafo único do mesmo artigo, no qual não se inclui a inscrição do crédito tributário" (REsp nº 178.500/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 18.03.2002, pág. 00194).

III - Agravo regimental improvido.

(STJ – 1ª. Turma - AgRg no REsp nº. 189.150 – Rel. Min. Francisco Falcão - DJ 08/09/2003 p. 220)

Não nos parece haver qualquer dúvida em relação à inaplicabilidade e ineficácia de tais regras, suspensivas e interruptivas do prazo prescricional, previstas através da Lei nº. 6.830/80.

5.3.2.3.2. Aplicação do *caput* do artigo 40 da Lei nº. 6.830/80

Com relação à disposição legal prevista pelo *caput* do artigo 40¹⁵⁴, igualmente original da Lei nº. 6.830/80, nossos julgadores preferiram adotar posição diferente, através de uma apreciação “relativizada” de sua inaplicabilidade e submissão aos limites impostos pelo artigo

¹⁵⁴ “Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.”

174 do Código Tributário Nacional, aparentemente como forma de que houvesse um melhor equacionamento da prescrição intercorrente em contraposição às dificuldades advindas no curso dos processos.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. NOMEAÇÃO DE CURADOR ESPECIAL. CITAÇÃO EDITALÍCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. O artigo 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no artigo 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, "b" da CF.

2. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.

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

6. Paralisado o processo por mais de 5 (cinco) anos impõe-se o reconhecimento da prescrição, máxime quando há pedido de curador especial nomeado no caso de a parte executada ter sido citada por edital. Precedentes: REsp 623.432 - MG, Relatora Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ de 19 de setembro de 2005, Primeira Turma, DJ de 22 de agosto de 2005; REsp 575.073 - RO, Relator Ministro CASTRO MEIRA; Segunda Turma, DJ de 01º de julho de 2005; REsp 418.160 - RO, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ de 19 de outubro de 2004.

7. O curador especial age em juízo como patrono sui generis do réu revel citado por edital, podendo pleitear a decretação da prescrição intercorrente (precedentes: AgRg no REsp 710.449 - MG, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJ de 29 de agosto de 2005; REsp 755.611 - MG, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI; REsp 9.961 - SP, Relator Ministro ATHOS CARNEIRO, Quarta Turma, DJ de 02 de dezembro de 1991).

(...)

10. Agravo regimental desprovido.

(STJ - 1ª. Turma - AgRg no AgRg no REsp 736179 – Rel. Min. Luiz Fux - DJ 04/06/2007 p. 304)

Portanto, podemos concluir que, com exceção do *caput* do artigo 40, o qual foi ajustado, de forma a compatibilizar-se com o ordenamento jurídico, todas as demais regras de interrupção e suspensão previstas pela Lei nº. 6.830/80 foram todas refutadas pela jurisprudência. Passemos agora a analisar de que forma nossos julgados se posicionaram sobre a nova redação dada ao inciso I do artigo 174 do Código Tributário Nacional por parte da Lei Complementar nº. 118/2005.

5.3.2.4. Aplicação da nova regra prevista pela Lei Complementar n°. 118/05 – Execuções fiscais anteriores à sua vigência

Ressalvamos inicialmente que referida alteração deu-se legitimamente, através de instrumento legislativo adequado, com a edição da Lei Complementar n°. 118/2005, portanto, não havendo o que se questionar neste sentido. Dito isso, devemos apontar para o que de fato causou discussão no âmbito jurisprudencial.

A nova redação dada ao inciso I do artigo 174 do Código Tributário Nacional alterou significativamente o momento em que se dá a interrupção do prazo da prescrição, deslocando-o da citação pessoal do devedor para o despacho que ordenar a citação. De uma simples e rápida leitura do texto novo e do antigo, denota-se que, além da diferença evidente entre ambos, com a antecipação dos efeitos da interrupção para o próprio despacho que ordenar a citação em execução fiscal, nosso legislador preferiu suprimir o vocábulo devedor após a citação, dando-nos a impressão, tal qual já dito, de que o despacho que ordenar a citação da empresa executada interromperia o prazo prescricional somente a ela. Assim que, somente o despacho que ordenasse a citação dos responsáveis tributários é que teria o condão de interromper esse prazo aos mesmos.

Todavia, e a despeito da diferenciação, não foi ela objeto de apreciação e posicionamento por parte do Poder Judiciário, restringindo-se os nossos julgadores a apreciarem aspecto relacionado à sua aplicabilidade, qual seja, se tal regramento, por se tratar de regra de natureza processual, deveria ser aplicado em todas as execuções fiscais, mesmos àquelas que já estivessem em curso antes de sua vigência ou se isso somente se aplicaria para as demandas iniciadas a partir de sua vigência.

Após alguma discussão em torno deste tema, concluiu-se que, por se tratar de norma de natureza processual, tal deveria ser aplicada inclusive para os processos já ajuizados antes de sua vigência, contudo, desde que a data do despacho que tivesse ordenado a citação fosse posterior, sob pena de retroação da novel legislação. A este respeito, confira-se o teor das decisões judiciais abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISS. PRESCRIÇÃO. ALEGAÇÃO DE QUE NÃO HOUVE INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA. REEXAME DE PROVA.

1. A Primeira Seção desta Corte, ao apreciar o REsp 999.901/RS (Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 10.6.2009 — recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ), confirmou a orientação no sentido de que: 1) no regime anterior à vigência da LC 118/2005 (caso dos autos), o despacho de citação do executado não interrompia a prescrição do crédito tributário,

uma vez que somente a citação pessoal válida era capaz de produzir tal efeito; 2) a alteração do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, pela LC 118/2005, o qual passou a considerar o despacho do juiz que ordena a citação como causa interruptiva da prescrição, somente deve ser aplicada nos casos em que esse despacho tenha ocorrido posteriormente à entrada em vigor da referida lei complementar.

2. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

3. Agravo regimental não provido.

(STJ - 2ª. Turma - AgRg no Ag 1285828 – Rel. Min. Mauro Campbell Marques - DJe 25/11/2010)

Igualmente às posições jurisprudenciais sobre as demais questões, não nos parece haver dúvida quanto ao entendimento alcançado por nossos julgadores sobre a matéria, opinião esta da qual partilhamos. No entanto, devemos registrar nossa lamentação quanto à falta de discussão em torno da supressão do vocábulo devedor após citação, eis que, a nosso ver, nosso legislador quis claramente dizer que cada qual, devedor e responsável tributário, teriam momentos distintos de interrupção prescricional, a não ser que o despacho determinasse a citação de ambos, o que geralmente não ocorre.

5.4. Reflexões sobre as Súmulas de nº. 314 e 106, editadas pelo Superior Tribunal de Justiça

Considerando a enorme discussão em torno do *dies a quo* de contagem do prazo da prescricional intercorrente, os nossos julgadores do Superior Tribunal de Justiça, instância máxima em que se resolvem grande maioria de tais assuntos, optaram pela edição de uma nova Súmula para tratar desta questão, de modo que fosse possível resolver os litígios de forma mais rápida e eficiente, resolvendo-se de maneira massificada e única. Esta Súmula é a de nº. 314 e prevê 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.

Contudo, referida orientação jurisprudencial não se prestou, por si só, a remediar a problemática, fazendo com que estes mesmos julgadores optassem pela utilização de outra Súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça, a saber, a de nº. 106, em que se prevê que, proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

Entendiam nossos julgadores que a conjugação de tais orientações serviria de remédio eficaz para solução da problemática envolvendo a definição da contagem do prazo da

prescrição intercorrente, o que, infelizmente e como demonstraremos a seguir, não nos parece ter ocorrido.

5.4.1. Súmula 314 do STJ *versus* parágrafo 4º do artigo 40 da Lei nº. 6.830/80

Uma das grandes discussões travadas em torno da aplicação da prescrição intercorrente em matéria tributária trata-se da demarcação do *dies a quo* de sua contagem, havendo orientações divergentes sobre o assunto. Se de um lado a Súmula nº. 314, editada pelo Superior Tribunal de Justiça, prevê que a contagem prescricional somente se iniciará findo o prazo de um ano de suspensão do processo, de outro lado, o parágrafo 4º do artigo 40 da Lei nº. 6.830/80 estabelece que a contagem prescricional se inicie já a partir da decisão que ordenar o arquivamento do processo.

Há, portanto, evidente e significativo descompasso temporal entre ambas que, na prática, acresce um ano à contagem prescricional de uma sobre a outra. É por esta razão que, enquanto a questão não for corretamente positivada, através de lei complementar, resta-nos saber – considerando a tal colidência – qual delas prevaleceria sobre a outra ou se até mesmo haveria alguma maneira de harmonizá-las.

Inicialmente, e conforme já adiantado no parágrafo anterior, entendemos que essa problemática facilmente se resolveria com a veiculação de legislação complementar que bem disciplinasse o assunto. Porém, enquanto isto não ocorrer, precisamos nos posicionar sobre qual das alternativas existentes, por pior que sejam, devem ser aplicadas para melhor resolver questão referente ao *dies a quo* da contagem prescricional.

Ao compararmos as duas orientações, uma primeira e notável diferença se sobressai. Enquanto a orientação jurisprudencial se preocupou em reconhecer hipótese suspensiva prescricional, acrescentando prazo complementar de um ano na sua contagem da prescrição intercorrente, a orientação legal assim não o fez.

Devemos nos questionar o porquê de nossos julgadores entenderem que a não localização de bens a serem penhorados ensejaria o reconhecimento de hipótese suspensiva da prescrição intercorrente, com a postergação por um ano no *dies a quo* de contagem prescricional. Particularmente, não vemos qualquer razão que justifique o reconhecimento de hipótese suspensiva do prazo prescricional, com o acréscimo de um ano a mais ao já extenso prazo de cinco em que se dá a prescrição intercorrente.

Outro aspecto que devemos nos questionar refere-se à possível inaplicabilidade prática da orientação legal, isto porque, admitindo-se que o prazo prescricional contar-se-ia a partir da decisão que ordenar o arquivamento do processo, caso os juízes se limitassem a determinar a suspensão provisória, tal qual ocorre frequentemente, a demarcação do *dies a quo* ficaria postergada indefinidamente. Destarte, aplicando-se a regra prevista pela legislação, existiriam incontáveis situações em que a prescrição intercorrente não poderia ser reconhecida, simplesmente em razão da não ocorrência do momento inicial para sua contagem.

O que sucede é que, da forma como prevista pelo referido dispositivo legal, não nos parece factível sua aplicação. Mais certo seria que, ao invés do despacho que ordenasse o arquivamento, o *dies a quo* da contagem prescricional fosse demarcado e reconhecido, por exemplo, no momento em que o credor fosse intimado da decisão que determinasse a suspensão do processo e seu arquivamento. Aí sim, nesta hipótese, não correríamos o risco de perenizar uma relação em razão da impossibilidade de constatação de um marco para início da contagem prescricional.

Percebe-se, portanto, que as duas orientações são falhas, já que, se seguirmos a orientação legal, haveria sério risco de não ser possível demarcar o *dies a quo* da contagem prescricional e se seguirmos a orientação jurisprudencial, admitiríamos que o prazo prescricional, ao invés de cinco anos, seria de seis anos.

Contudo, e considerando-se que a orientação jurisprudencial é fruto de interpretação de textos legais, não cabendo reinterpretá-la, mas tão somente aplicá-la de forma literal, preferimos crer que tal deve ser cancelada, prevalecendo uma nova orientação do parágrafo 4º do artigo 40 da Lei nº. 6.830/80, com a ressalva de que nosso Poder Judiciário novamente interferisse, manifestando-se no sentido de que o *dies a quo* deveria deslocar-se para o momento em que o representante da Fazenda Pública fosse intimado da decisão que ordenasse o arquivamento/suspensão do processo, devendo tal ocorrer imediatamente após este despacho.

Em realidade, opinamos que a melhor e mais correta forma de demarcarmos o *dies a quo* da contagem prescricional deveria se dar a partir da intimação da Fazenda Pública da decisão que, em não sendo possível a localização de bens capazes de garantir a dívida, determinasse a suspensão do processo e seu arquivamento, sendo então desnecessário aguardar o decurso de um prazo complementar a partir deste evento, por menor que seja este prazo.

A este respeito, Zuudi Sakakihara¹⁵⁵ acredita que "*a suspensão do curso da execução e o arquivamento não representam situações jurídicas que se sucedem e que produzem, cada qual, efeitos próprios. Existe uma única situação jurídica, que é a suspensão da execução, dentro da qual adota-se uma medida puramente administrativa, sem efeitos jurídicos próprios, que é o arquivamento dos autos*".

Ressalvamos, entretanto, que a dita não localização de bens do devedor não poderia ser considerada apenas e tão somente a partir de uma quinta certidão negativa de oficial de justiça, mas sim logo a partir do sexto dia subsequente ao da citação do devedor, uma vez que em um mesmo ato processual, o mesmo é citado e intimado para apresentar bens passíveis de penhora.

Por conseguinte, em havendo comprovação de que o devedor foi efetivamente citado, com a devolução de aviso de recebimento positivo, e, em não havendo a apresentação de bens à penhora ou qualquer justificativa para tal, a partir daí poder-se-ia suspender a execução e determinar o seu arquivamento. A intimação da suspensão e arquivamento às Fazendas Públicas serviria para demarcar o *dies a quo* da contagem do prazo prescricional.

Mais adiante veremos que este raciocínio seria perfeitamente aplicável à demarcação do *dies a quo* do prazo da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários.

Infelizmente, porém, devemos ressaltar que, atualmente, não é este o entendimento predominante, mas sim aquele veiculado pela Súmula n°. 314 do Superior Tribunal de Justiça, de forma que, nos casos em que o juiz determine a suspensão do processo sem, contudo, determinar expressamente o seu arquivamento, não haja o risco de que não se considere iniciado o prazo prescricional. Prevalece, assim, o entendimento segundo o qual a não localização de bens do devedor ensejaria a ocorrência de causa suspensiva da prescrição, mesmo que tal hipótese não tenha sido alvo de regulamentação via lei complementar.

5.4.2. A Súmula n°. 106 do Superior Tribunal de Justiça é aplicável aos executivos fiscais?

De alguns anos para cá, uma das grandes preocupações compartilhadas entre todos os aplicadores do direito refere-se à demora no andamento e movimentação de processos judiciais em decorrência de causas imputáveis apenas e tão somente aos mecanismos

¹⁵⁵ SAKAKIHARA, Zuudi. *Execução Fiscal, Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 550.

inerentes ao Poder Judiciário. De difícil solução, tal problemática interfere diretamente na contagem e no reconhecimento da prescrição em ações judiciais.

Simultaneamente, essa demora não pode prejudicar interesses de credores/autores, tampouco beneficiar demasiadamente os devedores/réus.

Antes de prosseguirmos com o assunto, devemos ressaltar que a discussão envolvendo os efeitos dessa demora sobre a prescrição sempre esteve bem mais próxima das ações judiciais de natureza cível do que daquelas ações judiciais de natureza tributária, eis que, enquanto o Código de Processo Civil previu disposições legais dúbias e insuficientes sobre a matéria, portanto, passíveis de interferência direta de nossos julgadores (através de interpretações), nosso Código Tributário Nacional simplesmente omitiu-se sobre a questão, deixando de dispor sequer uma linha sobre ele.

Exatamente dentro deste contexto é que se construiu a orientação jurisprudencial sobre a matéria, a partir da apreciação de reiteradas situações envolvendo litígios de natureza cível, nas quais a demora imputável exclusivamente aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário estaria interferindo diretamente no reconhecimento de prescrição e, por conseguinte, na extinção de processos.

Logo, após certa discussão sobre a temática, concluiu-se que, ao contrário do que vinha ocorrendo com certa frequência, o lapso temporal referente à demora imputável apenas aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário não deveria ser computado para efeito de contagem e reconhecimento da prescrição, consolidando-se tal entendimento através da Súmula n.º. 106¹⁵⁶, editada pelo Superior Tribunal de Justiça e datada de 26 de maio de 1994.

Concluíram eles que, a despeito do texto então vigente do *caput* e parágrafos do artigo 219¹⁵⁷ do Código de Processo Civil, mesmo diante de impossibilidade de citação do devedor/réu (ocorrendo ela fora dos prazos estabelecidos), desde que se desse por motivos alheios à vontade do credor/autor e exclusivamente em razão de demora imputável ao Poder

¹⁵⁶ STJ Súmula n.º 106 - 26/05/1994 - DJ 03.06.1994 (Ação no Prazo - Demora na Citação - Arguição de Prescrição ou Decadência - Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência).

¹⁵⁷ Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. § 2º Incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário. § 3º Não sendo citado o réu, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de 90 (noventa) dias. § 4º Não se efetuando a citação nos prazos mencionados nos parágrafos antecedentes, haver-se-á por não interrompida a prescrição. § 5º O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição. § 6º Passada em julgado a sentença, a que se refere o parágrafo anterior, o escrivão comunicará ao réu o resultado do julgamento.

Judiciário e seus mecanismos intrínsecos, não se justificaria o acolhimento de arguição de prescrição ou de decadência.

Percebe-se, portanto, que referida orientação jurisprudencial revelou-se importante, de forma a contornar situação na qual, em razão de morosidade imputável tão somente ao Poder Judiciário, a prescrição fosse acolhida em milhares e milhares de processos judiciais, independentemente da diligente e ágil atuação processual da parte prejudicada.

Noutras palavras, podemos dizer que o que fez a referida súmula foi relativizar a aplicação das regras processuais veiculadas pelo artigo 219 e seus parágrafos, do Código de Processo Civil, fazendo com que não fosse possível o reconhecimento da prescrição nos casos em que a citação não ocorresse em tempo hábil exclusivamente em razão de demora imputável aos mecanismos de nosso Poder Judiciário. Sob esta perspectiva, entendemos que a dita orientação jurisprudencial ajustou o sistema, de forma a torná-lo mais justo, sem que houvesse o receio de que a máquina judiciária prejudicasse o regular andamento dos processos judiciais.

Denota-se daí que referida orientação jurisprudencial originou-se diretamente das más formulações/disposições previstas pela redação original do *caput* e dos parágrafos do artigo 219 do Código de Processo Civil que, menos de 01 (um) ano após a edição da referida Súmula, foram reformuladas pela Lei n.º. 8.952 de 13 de dezembro de 1994¹⁵⁸, legislação esta que deu nova e melhorada redação a alguns dos parágrafos do referido artigo do Código de Processo Civil. Assim, por exemplo, a teor do disposto no parágrafo 1º do artigo 219 do Código de Processo Civil, a interrupção da prescrição pela citação passou a retroagir à data do ajuizamento da ação, positivando-se então, de certa maneira, à referida construção jurisprudencial.

Feitas tais considerações, importantes para contextualizar o assunto, nos resta responder o provocativo questionamento formulado no título deste subcapítulo, de forma a responder se a aludida orientação jurisprudencial, a despeito de ter sido formulada para remediar problemática advinda de má técnica/redação de texto legal do Código de Processo Civil, aplicar-se-ia ou não no âmbito dos executivos fiscais.

A fim de que pudéssemos melhor nos posicionar sobre a questão, passamos a analisar o respectivo repertório jurisprudencial. A partir de tal observância, notamos que a mencionada

¹⁵⁸ Art. 219 - (...) § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. § 2º Incumbe à parte promover a citação do réu nos dez dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário. § 3º Não sendo citado o réu, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de noventa dias.

orientação, consolidada através da Súmula n.º. 106 do Superior Tribunal de Justiça, é comumente utilizada no campo do Direito Tributário, aplicando-se corriqueiramente em casos em que haja discussão sobre a influência que tem o decurso de prazo por demora imputável exclusivamente aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário no reconhecimento da prescrição do crédito tributário.

Como exemplo, podemos citar os seguintes precedentes provenientes do Superior Tribunal de Justiça (a) Recurso Especial n.º. 1.102.431/RJ, de relatoria do Ministro Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009 e publicado no DJe 01/02/2010; (b) Agravo Regimental do Agravo de n.º. 1.125.797/MS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, da 1ª Turma, julgado em 18/08/2009 e publicado DJe em 16/09/2009; (c) Recurso Especial n.º. 1.109.205/SP, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, 2ª. Turma, julgado em 02/04/2009 e publicado em DJe 29/04/2009; (d) Recurso Especial n.º. 1.105.174/RJ, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, 1ª. Turma, julgado em 18/08/2009 e publicado em DJe 09/09/2009; (e) Recurso Especial n.º. 882.496/RN, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª. Turma, julgado em 07/08/2008 e publicado em DJe 26/08/2008; (f) Agravo Regimental do Recurso Especial n.º. 982.024/RS, de relatoria do Ministro Humberto Martins, 2ª. Turma, julgado em 22/04/2008 e publicado DJe 08/05/2008.

Exemplificando-se a morosidade imputável apenas ao Poder Judiciário, valemo-nos das palavras do Ilmo. Ministro Castro Meira que, no voto proferido nos autos do Agravo Regimental no Recurso Especial de n.º. 1.201.451, assim se manifesta sobre a questão: “*Vale, inclusive, invocar o preceito contido na Súmula 106, do STJ, considerando que, in casu, foram expedidas diversas cartas precatórias, cujo moroso cumprimento contribuiu para o cenário ora apresentado. (e-STJ fl. 321-323)*”.

Percebemos, portanto, que a aplicação da referida orientação em matéria tributária é amplamente aceita por nossos julgadores, contudo, não podemos dizer o mesmo no campo doutrinário, já que parte dos doutrinadores se manifesta contrária à sua aplicação em matéria tributária.

Joel Gonçalves de Lima Junior¹⁵⁹ compara a situação àquela enfrentada em razão da veiculação de normas prescrevendo sobre prescrição tributária por dispositivos legais inseridos pela Lei n.º. 6.830/80. Entende ele que, por ter sido a questão resolvida sob o viés do artigo 219 do Código de Processo Civil e considerando que a disciplina da prescrição

¹⁵⁹ LIMA, Joel Gonçalves de Junior – *Interrupção da Prescrição na Execução Fiscal: Súmula n.º. 106/STJ e a Recente Decisão da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça* - Revista Dialética de Direito Tributário, volume 205, Outubro 2012, Dialética, p. 70/71.

tributária é reservada ao quórum qualificado da lei complementar, simplesmente não haveria que se falar na aplicação da dita Súmula no âmbito dos processos de execução fiscal, baseando-se firmemente no precedente jurisprudencial referente à arguição de inconstitucionalidade no Agravo de Instrumento n°. 1.037.765/SP, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, proferido pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, com publicação em data de 17 de outubro de 2011.

Nelson Henrique Rodrigues de França Moura¹⁶⁰, igualmente e fervorosamente, defende a não aplicação da Súmula n°. 106 do STJ às execuções fiscais, pelo simples fato de que tais se tratariam de processos judiciais diferenciados, disciplinados por legislação especial, a saber, a Lei n°. 6.830/80 e o Código Tributário Nacional.

Não discordamos que os princípios norteadores da referida orientação sejam importantes na estabilização da relação processual, seja ela de qualquer natureza. Todavia, entendemos que, em razão da incomensurável distinção entre as formas de tramitação de processos de natureza cível daqueles de natureza tributária, justificar-se-ia uma aplicação relativizada de tal construção jurisprudencial às execuções fiscais, de forma a harmonizá-la com o rito procedimental próprio das mesmas, em que já há evidente prejudicialidade aos devedores/réus, assim como com a diferenciada e por vezes ineficaz atuação dos representantes das Fazendas Públicas.

Igualmente a qualquer outro processo judicial, opinamos que o reconhecimento da prescrição tributária não pode se fundamentar exclusivamente em função de demora imputável aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário, mas sim por meio de sua conjugação com a comprovada desídia por parte das Fazendas Públicas. Comprovando-se que a inoperância/ineficácia dos representantes fazendários tenha contribuído para a demora da máquina judiciária, não será justo aplicarmos a orientação jurisprudencial consolidada pela Súmula n°. 106 do STJ no âmbito dos executivos fiscais. Vejamos.

Demonstrando-se ter havido evidente esforço por parte dos procuradores das Fazendas Públicas, notadamente pela apresentação de petições de manifestações imediatamente (leia-se aqui, após alguns dias) após a percepção de não localização do devedor ou de seus bens, comprovação de que estes pesquisaram sobre a situação fática dos autos, tentando buscar

¹⁶⁰ MOURA, Nelson Henrique Rodrigues de França. *Inaplicabilidade da Súmula nº 106 do STJ nos executivos fiscais*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1416, 18 maio 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9901>>. Acesso em: 15 out. 2012.

informações que auxiliem na celeridade processual, aí sim, neste caso, não há que se admitir que, somente em razão da inoperância de nossa máquina judiciária, a pretensão fazendária seja fulminada pela prescrição.

Por outro lado, e tal qual vem ocorrendo com indesejada frequência, demonstrando-se que a demora imputável à máquina do Poder Judiciário tenha se dado em razão da inequívoca contribuição dos representantes das Fazendas Públicas, notadamente por meio do ajuizamento de executivos fiscais com proximidade do prazo prescricional, apresentação de manifestações padronizadas após vários meses da determinação judicial, não há de se admitir que a prescrição tributária não seja reconhecida, simplesmente sob o argumento da orientação consolidada pela referida Súmula.

Sobre a questão, assim consignou em seu voto o Desembargador Federal Dr. Sebastião Oge Muniz, da 2ª Turma, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº. 2005.70.02.002134-3/PR, publicado em 22/02/2006: *“não há como aplicar ao caso a Súmula nº 106 do STJ, que afasta o acolhimento da prescrição quando a demora na citação ocorre por ‘motivos inerentes ao mecanismo da justiça’, porque a prestação jurisdicional foi célere no caso dos autos. O que ocorreu foi que a Fazenda Nacional ajuizou a ação no último ano do prazo, faltando apenas cinco meses para a consumação da prescrição. Dessa forma, qualquer problema na citação, como acabou ocorrendo, frustraria a sua interrupção”*.

Percebe-se, portanto, que a desídia imputável às Fazendas Públicas não se restringe à dificuldade na citação e/ou à demora na movimentação processual, através da apresentação de manifestações objetivando auxiliar a citação, mas também se refere à demora no ajuizamento da execução fiscal, o que, por si só, colabora com o escoamento do prazo prescricional.

Além disso, entendemos que a formulação de pedidos genéricos e despreocupados por parte das Fazendas Públicas, tais como, determinação para que o devedor seja citado sem que, todavia, haja informação sobre o endereço do mesmo, determinação para que um devedor seja citado por carta precatória sem que, contudo, haja preocupação de, posteriormente ao pleito, se verifique o andamento de tal diligência, de forma a tentar apressá-la.

A nós não parece razoável a argumentação quanto à incapacidade de que os procuradores das Fazendas Públicas compareçam pessoalmente ou mesmo se façam representar em Fóruns e aos Tribunais, mesmo que quinzenalmente, a fim de que possam, tanto quanto possível, postular por agilidade processual.

Não podemos admitir a ideia de que, basta às Fazendas Públicas apresentarem postulações genéricas e atuarem despreocupadamente para que, mais adiante no processo, em

razão da conhecida demora imputável exclusivamente aos mecanismos inerentes de nossa máquina judiciária¹⁶¹, contra argumentem qualquer iniciativa de reconhecimento de prescrição intercorrente, sob o fundamento da Súmula de n.º. 106 do Superior Tribunal de Justiça.

Acreditamos sim que a demora imputável exclusivamente aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário possa atrapalhar o desenrolar do processo, causando excessiva lentidão que, em alguns casos, permitiria, por si só, reconhecer-se prescrição intercorrente.

Porém, e como tentamos demonstrar, entendemos que o atual entendimento jurisprudencial deveria ser aperfeiçoado, de forma a admitir que tal Súmula somente se aplicasse em executivos fiscais, nos casos em que restasse comprovado que os representantes das Fazendas Públicas tivessem agido processualmente, não de forma passiva, mas sim ativa, inclusive com o célere ajuizamento da demanda, bem como por meio da célere apresentação de petições e regulares comparecimentos aos Fóruns.

Felizmente e pouco a pouco, podemos dizer que os nossos julgadores vêm se manifestando de forma a acolher o entendimento segundo o qual, a depender da atuação das Fazendas Públicas, não haverá que se falar na interrupção ou suspensão do prazo da prescrição, conforme se decidiu recentemente, em 10/05/2012, no Recurso Especial de n.º. 1.305.755¹⁶², de relatoria do Ministro Castro Meira, no âmbito da 2ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça.

5.5. Existe prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo?

A despeito da regra prevista pelo inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional, segundo a qual as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspenderiam a exigibilidade do crédito tributário, portanto, impedindo que tal seja cobrado, ainda assim, uma parcela minoritária de nossos

¹⁶¹ Não por culpa de grande parte de nossos servidores, mas sim em razão de círculo vicioso de difícil solução.

¹⁶² TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ARQUIVAMENTO DO FEITO. TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL SEM A LOCALIZAÇÃO DE BENS PENHORÁVEIS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. 1. Passados cinco anos do arquivamento da ação executiva, impõe-se a declaração da prescrição intercorrente, nos termos do art. 40, § 4º, da Lei 6.830/80. 2. Os requerimentos de bloqueios de bens, negativamente respondidos, não têm o condão de suspender ou interromper o prazo prescricional. Antes, comprovam que a exequente não logrou êxito no seu mister de localizar bens penhoráveis do devedor. 3. Recurso especial provido.

doutrinadores admite a possibilidade de aplicar a prescrição intercorrente também no âmbito dos processos administrativos de cobrança do crédito tributário.

Acreditamos que o tom da divergência de entendimentos refere-se essencialmente ao pressuposto adotado por cada doutrinador, pois, admitindo-se que a mencionada regra suspensiva da exigibilidade impediria a Fazenda Pública de adotar qualquer medida tendenciosa à cobrança do crédito tributário, concluiríamos – obrigatoriamente – pela inaplicabilidade da prescrição intercorrente administrativa. Caso contrário, ou seja, admitindo-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não deveria impedir que a Fazenda Pública adotasse medidas para cobrança do crédito tributário, ou ainda, que a demora na apreciação de impugnações e recursos administrativos seria imputável exclusivamente ao credor, Fazenda Pública, concluiríamos pela possibilidade da aplicação da prescrição intercorrente administrativa.

Diante desta celeuma, e a fim de que possamos nos aprofundar no assunto, posicionando-nos por uma corrente ou por outra, entendemos pertinente a observação de algumas das opiniões doutrinárias sobre a questão, umas em favor e outras em desfavor da aplicação da prescrição intercorrente, ressaltando-se, desde logo, que a corrente majoritária posiciona-se no sentido de reconhecer que a prescrição intercorrente não se aplicaria no âmbito dos processos administrativos.

Maria Helena Diniz¹⁶³, ao analisar a questão de forma genérica, não sob o viés do Direito Tributário, confirma a aplicação da prescrição intercorrente ao afirmar que a mesma "é admitida pela doutrina e jurisprudência, surgindo após a propositura da ação. Dá-se quando, suspensa ou interrompida a exigibilidade, o processo administrativo ou judicial fica paralisado por incúria da Fazenda Pública". Como não partiu do campo tributário, não podemos considerá-lo, uma vez que, toda problemática gira em torno da regra prevista pelo Código Tributário Nacional, por meio da qual a defesa ou recurso administrativo suspenderia a exigibilidade do crédito tributário.

No campo do Direito Tributário, Kiyoshi Harada¹⁶⁴ admite e defende a ideia de aplicação da prescrição intercorrente administrativa, partindo do pressuposto que a constituição definitiva do crédito tributário se daria com a notificação do lançamento ao sujeito passivo, conforme preceitua o artigo 145 do Código Tributário Nacional e que,

¹⁶³ DINIZ, Maria Helena, *Dicionário Jurídico*, vol. 3, Saraiva, 1998, p. 699.

¹⁶⁴ HARADA, Kiyoshi. *Prescrição. Fluência do prazo na pendência de processo administrativo tributário*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 88, maio 2011. (Disponível em: < http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9437&revista_cader no=11)

portanto, a partir dessa notificação, independentemente da resistência consubstanciada na apresentação de recursos, começaria fluir o prazo de cinco anos para a Fazenda promover a cobrança coativa do crédito tributário.

Sob esta perspectiva, o referido doutrinador reconhece tratar-se de um prazo bastante longo considerando-se que o contribuinte é responsável pelo consumo de no máximo 75 dias deste prazo (30 dias para impugnar; 30 dias para interpor recurso ordinário; e outros 15 dias para interposição do recurso especial, quando cabível).

Prossegue ele dizendo que *“se a Fazenda não consegue julgar a impugnação e o recurso antes de cinco anos, por deficiência de sua estrutura administrativa, deve proceder ao protesto judicial para interromper a prescrição, ao teor do inciso II, do parágrafo único, do art. 174, do CTN”*.

Dentro deste contexto, defende que:

a única hipótese em que é utilizável o protesto judicial é exatamente aquela em que o crédito tributário encontra-se com a exigibilidade suspensa. Se não está suspensa, cabe à Fazenda promover a execução e não, protestar. Tirante essa hipótese não há lugar para a incidência do citado inciso II, do parágrafo único do art. 174 do CTN. E uma das regras da hermenêutica é exatamente a de interpretar a norma de maneira que ela surta algum efeito. Não há, nem pode haver norma ociosa. Interrompida a prescrição pelo protesto judicial começa fluir o prazo da prescrição intercorrente, sob pena de permitir a eternização do processo administrativo tributário”. E conclui afirmando que “a suspensão da prescrição, por sua vez, não encontra guarida no Código Tributário Nacional.

Marcos Rogerio Lyrio Pimenta¹⁶⁵ igualmente defende a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo sob o argumento de que, em razão da constituição definitiva do crédito tributário ocorrer com o lançamento tributário e não após a decisão do recurso administrativo, por conseguinte, o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional não teria o condão de impedir a fluência do prazo prescricional, como sustentam a doutrina e jurisprudência majoritárias.

Conclui ele dizendo que *“acreditamos que o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional não afasta a prescrição intercorrente do processo administrativo fiscal, na medida em que estabelece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a interposição de impugnação ou recurso administrativo”*. Este mesmo doutrinador afirma ainda que até mesmo o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já sinalizou acreditar na

¹⁶⁵ PIMENTA, Marcos Rogerio Lyrio. *A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 71, Dialética, São Paulo: Agosto de 2011, p. 124.

possibilidade de reconhecer-se a prescrição intercorrente administrativa, contudo, desde que se comprove a omissão da autoridade administrativa¹⁶⁶.

Celso Alves Feitosa¹⁶⁷ posiciona-se em sentido contrário, afirmando que “*não se pode penalizar com o instituto da prescrição quem estava impedido de agir para cobrar, nos casos dos créditos com exigibilidade suspensas, ao amparo do disposto no artigo 151, III, do CTN*”.

Este autor é firme em rebater a possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no âmbito dos processos administrativos sob duas das linhas de argumentações utilizadas frequentemente pelos contribuintes, sendo tais (i) da falsa analogia da ideia da prescrição intercorrente administrativa com a alegada no processo de execução fiscal; e (ii) da inércia do órgão julgador.

Com relação à primeira questão, afirma ele que, enquanto ainda estivermos a tratar do lançamento de ofício, resistível administrativamente através da apresentação de recursos/defesas, não estaremos a falar em ação, em sentido processual, tal qual ocorre com o ajuizamento da execução fiscal que, de acordo com o artigo 174 do Código Tributário Nacional, dando-se início à mesma, deve se respeitar o prazo prescricional de cinco anos.

Prossegue o autor asseverando que o prazo estabelecido por referido dispositivo legal somente começará a ser contado após a constituição definitiva do crédito tributário, o que somente ocorrerá a partir do momento em que não mais houver possibilidade de revisão administrativa, o que por si só afasta a ideia de prescrição intercorrente administrativa.

No que se refere à segunda argumentação, entende ele que esta também seria capaz de justificar a aplicação da prescrição intercorrente administrativa. Afirma ele que, antes de tudo, far-se-ia indispensável a averiguação sobre qual das partes deu causa à demora, ou seja, verificar se tal decorreria de ato do “autor”, do “réu” ou do órgão julgador, isto porque, caso a mesma seja imputável ao órgão julgador, “*a conclusão resulta em não ser legítimo reclamar a aplicação do instituto*”. Assim concluiu exemplificando caso em que, tratando-se de execução fiscal, um Juiz alongue-se demasiadamente para proferir uma decisão, permanecendo os autos “conclusos” em seu gabinete por longo período. Nesta situação, igualmente não poderíamos admitir a aplicação da prescrição intercorrente, valendo este mesmo raciocínio para os processos administrativos.

¹⁶⁶ “No que diz respeito à preliminar da ocorrência da prescrição intercorrente, perfilando a reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos, entendo-a inadmissível, especialmente em face da não comprovação da omissão da autoridade administrativa, invocando dita jurisprudência, entre outras decisões, a do acórdão nº 20203600. (extraído do site www.conselhos.fazenda.gov.br)”

¹⁶⁷ FEITOSA, Celso Alves. *A questão da 'prescrição intercorrente' no processo administrativo fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 94. Editora Dialética, Julho 2003, p. 19.

Já Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁶⁸ manifesta sua total discordância quanto à aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo, afirmando ele que *“quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional”*.

Antes de nos posicionarmos conclusivamente sobre a questão, é importante observarmos o posicionamento de nossa jurisprudência consolidada no âmbito administrativo e em nosso Poder Judiciário. O posicionamento mantido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é firme e definitivo sobre a questão, podendo ser observado na Súmula CARF de nº 11, a qual prescreve que *“não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”* A partir da observação de decisões provenientes daquele Colegiado, percebe-se que as mesmas não destoam da orientação sumulada. Observemos a transcrição de decisões judiciais a seguir:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/09/1997 a 30/11/2005 PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA A prescrição é a perda do direito de cobrança de um crédito definitivamente constituído. Tendo sido instaurando o contencioso administrativo fiscal, somente após o trânsito em julgado administrativo é que se inicia a contagem do prazo prescricional INCONSTITUCIONALIDADE É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais SELIC – APLICAÇÃO – LEGAL Sobre as contribuições não recolhidas em época própria, aplica-se a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO A contestação administrativa do lançamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, conforme prevê o art. 151, inciso III, do CTN. No entanto, após o trânsito em julgado administrativo, o crédito torna-se exigível e pode ser cobrado SALÁRIO INDIRETO AJUDA ALIMENTAÇÃO – IN NATURA – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN Recurso Voluntário Provido em Parte.

(CARF - Quarta Câmara/Segunda Seção de Julgamento – Recurso Voluntário nº. 245037 – Acórdão nº. 2402-002.684 - Processo Administrativo nº. 13856.000202/2007-17 - 17/05/2012)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 30/04/1996 a 31/12/1999 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Súmula Carf nº 11. PRESCRIÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTÁVEL NÃO IMPUGNADA. NÃO OCORRÊNCIA. Tendo o crédito tributário definitivamente constituído em setembro de 2011, não há que se

¹⁶⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 235.

suscitar, ao menos por enquanto, na ocorrência da prescrição a que alude o artigo 174 do Código Tributário Nacional. (...). Recurso Voluntário Negado.
(CARF – Quarta Câmara/Terceira Seção De Julgamento - Recurso Voluntário nº. 922968 – Acórdão nº. 3401-001.745 – Processo Administrativo nº. 10480.008845/00-33 - 21/03/2012)

A despeito da existência de decisões esparsas em sentido contrário (às quais somente reconhecem a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo em caso de comprovação de inércia da autoridade fiscal), os julgados administrativos imediatamente acima mencionados traduzem o atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Naquela oportunidade, ressaltou-se o seguinte em relação à aplicação da prescrição intercorrente administrativa:

A Recorrente está coberta de razão ao protestar pela demora havida no julgamento de sua impugnação; afinal, passaram-se quase onze anos para que a mesma recebesse manifestação da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, não obstante o malferimento ao princípio da eficiência administrativa, para ficar apenas nesse, deva ser atribuído, s.m.j., à DRF em Recife/PE. Todavia, a alegação da Recorrente não pode prosperar, a teor do enunciado da Súmula Carf nº 11, consolidada nos termos do artigo 2º da Portaria nº 49, de 1º de dezembro de 2010 (DOU 09/12/2010, Seção I, p. 235), segundo a qual não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Uma vez dito isso, nos resta avaliar de que forma nosso Poder Judiciário lidou com a questão:

TFR Súmula nº 153 – 10/04/1984 (DJ 17/04/84)

Quinquênio - Auto de Infração ou Notificação de Lançamento - Crédito Tributário - Prazo Prescricional - Suspensão - Recursos Administrativos - 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.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE JULGAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 174, DO CTN.

1. "A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. (...) Conseqüentemente, 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, razão pela qual não há que se cogitar de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. (RESP 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004, e RESP 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, DJ de 24.04.2000)..." (REsp 734.680/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 1º/8/2006).

2. Recurso Especial provido.

(STJ - 2ª Turma – Resp nº. 651198 – Rel. Min. Herman Benjamin - DJE 30/09/2008)

Percebe-se, portanto, que é dominante o entendimento quanto a não aplicação da prescrição intercorrente administrativa. Em um raro exemplo de decisão judicial que reconhece a prescrição intercorrente administrativa, contudo, sob o viés de que haja incomum paralização na apreciação do processo administrativo, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul assim se manifestou nos autos da Apelação Cível nº. 597200054, de sua 1ª. Câmara Cível, de relatoria do Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa, julgado em 23/12/1998:

PRESCRICAO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. ART.151, III, CTN. DURANTE A RECLAMACAO OU RECURSO ADMINISTRATIVO, ESTA SUSPENSA A EXIBILIDADE DO CREDITO ADMINISTRATIVO, NAO CORRENDO PRESCRICAO. ENTRETANTO, QUANDO SE ESTA DIANTE DE INCOMUM INERCIA, COM A PARALIZACAO INCOMPREENSIVEL DO PROCEDIMENTO DURANTE SETE ANOS, SOB PENA DE SE ACEITAR A PROPRIA IMPRESCRITIBILIDADE, NAO HA COMO DEIXAR DE RECONHECER A PRESCRICAO. CASO EM QUE, DE RESTO, A AUTUACAO DECORREU DE PRESUNCOES DOS AGENTES FISCAIS, CONTRARIADAS POR CONFIAVEL PROVA DOCUMENTAL. NAO E POSSIVEL AO FISCO FECHAR OS OLHOS A DADOS PLENAMENTE CONFIAVEIS E OBJETIVOS, COMO ESTOQUE DE PRODUTO E SUA MOVIMENTACAO, PREFERINDO FIAR-SE EM SUPOSICOES. APELO PROVIDO POR AMBOS OS MOTIVOS.

Além desta decisão judicial quase que isolada, devemos notar que o extinto Tribunal Federal de Recursos igualmente reconhecia a possibilidade, admitindo que ocorresse prescrição intercorrente no âmbito do procedimento administrativo fiscal, no caso de que tal ficasse paralisado por mais de cinco anos, por culpa da administração (cf. Resenha Tributária 1.2. nº 5/86, p. 125-9).

Enfim, e a partir da observação de posições doutrinárias e jurisprudenciais, podemos dizer que a nossa opinião sobre a questão é a de que, nos casos em que a demora na finalização da apreciação do processo administrativo de controle de legalidade do respectivo ato de lançamento decorrer do órgão julgador, tal qual ocorre na maioria absoluta dos casos, e, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não há que se falar na possibilidade de recolhimento da prescrição intercorrente administrativa.

Ao contrário, admitimos essa possibilidade, ainda que com grandes ressalvas, nas esporádicas situações em que, por exemplo, a autoridade fiscal propugnar pela realização de reiteradas e demoradas diligências fiscais, de forma a retardar a apreciação do processo, por sua culpa exclusiva, por período superior ao prazo de cinco anos. Porém, e conforme

dissemos, cremos que tais situações são muito incomuns, fora da curva normal da tramitação desses processos administrativos.

Ao simplesmente partirmos da concepção de que o inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional não se trata de letra morta, seguindo a linha que adotamos em capítulo anterior, e, portanto, teria ele o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, enquanto houver impugnação ou recurso administrativo pendente de apreciação, não podemos aceitar a ideia da existência da prescrição intercorrente administrativa. Se assim o fizéssemos, teríamos que admitir que, independentemente da apresentação de impugnação ou recurso administrativo, com exceção da vedação à discussão simultânea de um mesmo assunto nas duas Instâncias, não haveria qualquer impedimento para que, mesmo na pendência de solução administrativa, as Fazendas Públicas pudessem dar início à cobrança judicial do crédito tributário.

Noutras palavras, ao aceitarmos a ideia da prescrição intercorrente administrativa, de duas uma, ou aceitamos que o inciso III¹⁶⁹ do artigo 151 do Código Tributário Nacional tratar-se-ia de verdadeira letra morta, ou que, existindo tal, o mesmo premiaria duplamente os contribuintes, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário e fazendo fluir o prazo prescricional para cobrança do tributo, até que este não pudesse mais ser cobrado.

Seria o mesmo que dizer que, após o deferimento de medida liminar ou de antecipação de tutela, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, portanto, a sua cobrança, após o decurso do prazo de cinco anos, o mesmo estaria fulminado pela prescrição, novamente com dupla benesse ao devedor. Apesar de nossa vontade, não podemos conviver com esta realidade.

¹⁶⁹ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

6. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

6.1. Objetivo e estruturação deste capítulo

Finalmente aqui, após bem sedimentarmos conceitos sobre a própria prescrição intercorrente em si, as atenções se voltarão exclusivamente para a sua contraposição e aplicação às espécies de responsabilização tributária.

Como não poderia deixar de ser diferente, daremos maior enfoque àquelas subespécies de responsabilidade tributária em que, por si só e sem que haja necessidade de contrapô-las com qualquer outro assunto, já há uma maior discussão no âmbito acadêmico. E são elas a responsabilidade dos terceiros, dos sucessores e decorrente de dissolução irregular de sociedade.

Observaremos que a contraposição de tais espécies de responsabilidade tributária com a prescrição intercorrente é de difícil compatibilização doutrinária, especialmente em razão da insuficiência atual de regras positivadas, capazes de normatizar, por exemplo, hipóteses de incidência de responsabilização mais específicas, prevendo prazos decadenciais próprios, os quais, conseqüentemente, melhor demarcariam o *dies a quo* de contagem deste prazo prescricional, ou ainda, a maneira com que melhor devêssemos aplicar as hipóteses interruptivas e suspensivas da prescrição às espécies de responsabilidade tributária.

Outra questão a ser observada neste momento refere-se à evidente diferenciação entre a demarcação da prescrição intercorrente em relação às hipóteses em que o responsável tributário já tiver sido incluído na lide, daqueles casos em que isto ainda não tiver ocorrido. Enquanto na primeira situação as dificuldades se voltarão preponderantemente ao reconhecimento de causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional, na segunda situação o que mais nos interessará, não que somente isto nos interesse, será a definição do *dies a quo* da contagem deste prazo.

Além disso, veremos de que forma se comporta a prescrição intercorrente sob o viés da responsabilidade subsidiária e da responsabilidade solidária. Haverá evidente diferenciação.

Enfim e, apesar da enorme dificuldade que encontraremos, especialmente em razão das escassas opiniões doutrinárias existentes sobre a especificidade aqui tratada, ou ainda, considerando a divergência de alguns posicionamentos de nossa jurisprudência, esperamos

que, com a utilização dos conceitos solidificados por nós, assim como de algumas experiências do Direito Comparado, estejamos aptos a apresentar nossa modesta contribuição para minimização da problemática em questão, de forma que possamos concluir por dois caminhos, ou pela demonstração de que os atuais dispositivos legais, por si só, se conjurados entre si, já seriam suficientes para solucionar a compatibilização entre os assuntos, ou pela demonstração de que algumas lacunas legislativas deveriam ser necessária e imediatamente preenchidas por nosso legislador.

6.2. Delimitação da análise

Conforme já dissemos anteriormente, tanto a prescrição intercorrente quanto a responsabilidade tributária já mereceram numerosa atenção doutrinária, havendo variados posicionamentos sobre cada um destes dois temas. Contudo, basta contrapô-los e teremos enorme dificuldade em encontrar estudos aprofundados sobre a temática, especialmente se desprezarmos a intenção pela generalidade e focarmos naquilo que realmente é problemático.

Por esta razão que, ao invés de focar na generalidade do assunto, contrapondo a ideia de prescrição intercorrente com todas as subespécies de responsabilização tributária, até mesmo sobre aquelas em que há escassa discussão no âmbito dos processos judiciais de execução fiscal, optou-se por esmiuçar e melhor entender de que forma manejar a prescrição intercorrente em relação às mais litigiosas delas, a saber, a responsabilidade de terceiros, dos sucessores e daquela decorrente de dissolução irregular de sociedades.

Assim que, a despeito da farta nomenclatura em torno da ideia de responsabilização tributária, bem como as suas possíveis subespécies, eventualmente não admitidas por nós, afirmamos que nosso enfoque será por perquirir de que forma a prescrição intercorrente melhor se contrapõe àquelas espécies de responsabilidade tributária que, a nosso ver, são mais relevantes numericamente e que despertam maiores e mais acaloradas discussões judiciais.

Além disso, preocupamo-nos ainda em abordar o estudo da aplicação da prescrição intercorrente sob o viés das espécies de responsabilização, abordando a diferenciação decorrente de se tratar de evento envolvendo responsabilidade subsidiária ou solidária.

Assim fizemos, pois toda a complexidade da discussão envolvendo a contraposição da prescrição intercorrente com a responsabilidade tributária relaciona-se fundamentalmente à ideia de inércia com que a Fazenda Pública redireciona – corretamente ou não – a cobrança de

um crédito tributário para uma determinada pessoa na condição de responsável, escolhendo-o a partir de um juízo de convencimento.

Sob esta perspectiva, as maiores discussões que gravitam em torno da aplicação da prescrição intercorrente relacionam-se diretamente à atribuição de responsabilidade de terceiros e por sucessão, restando-nos saber se, considerando as evidentes lacunas legislativas em relação à definição do *dies a quo* de contagem do prazo prescricional para cada uma das espécies de responsabilização, poderíamos, socorrendo-nos à doutrina e à jurisprudência, encontrar e definir uma única e melhor solução para cada um dos casos analisados.

6.3. Prescrição intercorrente e responsabilidade tributária

Conforme já vimos anteriormente, a prescrição intercorrente é perfeitamente aplicável no âmbito dos processos judiciais de execução fiscal para cobrança de dívidas tributárias, inclusive com a permissão de que os juízes a reconheçam “de ofício”, ou seja, independentemente da provocação do devedor.

Por conseguinte, admitindo-se que a sua aplicação sobre os contribuintes (devedores principais tributários), devemos também admitir sua aplicação para os responsáveis tributários, restando-nos somente aferir de que forma isto deveria ocorrer no caso a caso, até mesmo porque, embora as variadas espécies/subespécies de responsabilidade tributária tenham a mesma finalidade – deslocar o pagamento do tributo para pessoa física ou jurídica diferente de seu contribuinte – existem importantes diferenças entre elas que, por si só, dificultam a definição de uma única regra para aplicação da prescrição intercorrente.

Outra questão importante a ser considerada diz respeito à diferenciação com que a prescrição intercorrente seria aplicada em duas situações distintas, sendo elas, à inserção direta de responsáveis tributários na Certidão de Dívida Ativa¹⁷⁰, hipótese esta usual em um passado recente, ou ao redirecionamento posterior da cobrança aos responsáveis tributários, já que, enquanto na primeira situação a prescrição intercorrente somente ocorreria em razão de comprovada inércia do credor, tal como, arquivamento dos autos por prazo superior a cinco anos ou inexistência de qualquer tentativa de penhora de bens dos responsáveis, na segunda

¹⁷⁰ Sob o fundamento do artigo 13, da Lei n°. 8.620/93, sócios, administradores, gerentes e diretores eram arrolados diretamente na Certidão da Dívida Ativa, o que não mais ocorre em razão da revogação deste dispositivo legal por parte da Lei n°. 11.941/09.

hipótese bastaria que o credor se esquecesse de requerer a inclusão no processo de qualquer responsável em tempo hábil, não superior a cinco anos de determinado momento.

Conforme demonstraremos, as maiores dificuldades em torno do assunto se referem à correta aplicação das hipóteses de interrupção e suspensão do prazo da prescrição intercorrente e, especialmente, à correta definição e demarcação do início de sua contagem para cada uma das espécies de responsabilização tributária, sejam elas imputáveis por solidariedade, sejam elas imputáveis de maneira subsidiária.

Certo é que, a despeito do vácuo legislativo sobre a matéria e tal qual amplamente reconhecido por nossos Tribunais Superiores, a prescrição intercorrente em âmbito tributário é notadamente aproveitável aos responsáveis, mais ainda para aqueles não inseridos diretamente na respectiva Certidão de Dívida Ativa, restando-nos perquirir, com todo o respeito, (a) se os atuais entendimentos jurisprudências aperfeiçoam-se a especificidade de todas as situações fáticas; (b) se em sua totalidade são acertados; ou ainda (c) se ao invés de solucionarmos a questão através de orientação jurisprudencial, não deveríamos pressionar por sua resolução através da positivação de regras específicas para contraposição da prescrição com a responsabilidade tributária.

Sobre o assunto, demonstraremos ainda que um dos aspectos de maior reflexão diz respeito à mensuração e comparação entre a inércia e ineficiência das Fazendas Públicas com uma suposta esperteza dos devedores em esquivar-se de citações ou intimações para indicação de bens passíveis de penhora.

Veremos, igualmente, que, ao contrário do que vêm decidindo alguns julgadores, não compartilhamos com a ideia de que, em relação à demarcação do *dies a quo* de contagem da prescrição intercorrente ao responsável, as Fazendas Públicas, injustificadamente alçadas à condição de “hipossuficientes”, não poderiam ser prejudicadas em razão de condutas supostamente protelatórias por parte dos devedores.

Sob este pretexto, vem se decidindo que, enquanto haja atuação diligente por parte das Fazendas Públicas (leia-se aqui: na maioria dos casos somente após alguns anos percebe-se acerca da impossibilidade de localização de bens do devedor, eis que simples manifestações demandam meses para serem formalizadas), o *dies a quo* de contagem do prazo prescricional aos responsáveis tributários subsidiários simplesmente se deslocaria para após o esgotamento das tentativas de localização e constrição dos bens do devedor.

Noutras palavras, podemos dizer que, enquanto perdure a “diligente” atuação das Fazendas Públicas e a “sorradeira” atuação dos devedores, a fixação do *dies a quo* da prescrição intercorrente para tais responsáveis tributários ficaria sobrestada, dependente do

que ocorresse no processo de execução fiscal, o que convenhamos e com o devido respeito, não deve prevalecer, já que tampouco a eficiência quanto a má-fé não podem ser aplicadas indistintamente às Fazendas Públicas e aos devedores.

Ainda com o devido respeito, entendemos que, diferentemente do que ocorre hoje e tanto quanto fosse possível, nosso Código Tributário Nacional deveria prescrever regras específicas para definição do *dies a quo* de contagem prescricional para a cobrança do crédito tributário, a depender das particularidades de cada uma das espécies de responsabilização.

Assim, por exemplo, ao nos depararmos com uma situação em que a responsabilização decorreria de sucessão, por incorporação, fusão ou cisão, acreditamos que a nossa legislação deveria prever que o *dies a quo* para contagem da prescrição ocorreria no momento em que houvesse publicidade deste ato societário, de forma oficial, perante órgãos oficiais, tal como o registro de uma alteração societária perante as Juntas Comerciais. Neste exato momento, considerar-se-ia o *dies a quo*, a partir do qual, em razão da possibilidade de atribuir-se responsabilização por sucessão, se iniciaria a contagem do prazo prescricional da cobrança do crédito tributário em desfavor da sociedade sucedida.

Esta mesma lógica, com as devidas adaptações, deveria ser aplicada para casos em que a Fazenda Pública pretendesse direcionar a cobrança de crédito tributário para o sucessor em decorrência da aquisição de um *fundo de comércio*.

Outro exemplo disto seria em relação à responsabilização dos terceiros. Por que não admitir-se que o *dies a quo* da prescrição para esta espécie de responsabilidade deva estar vinculado, por exemplo, a partir do ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; ou ainda, em relação à dissolução irregular da sociedade, a partir do momento em que se considerar ocorrido e conhecido este evento. Nestes casos, a preocupação seria a de definirmos qual exato momento poderia ser considerado como aquele definível para o *dies a quo*. Apesar da dificuldade, eis que tal momento deveria ter publicidade/conhecimento do credor, ainda assim, entendemos possível tal definição, a bem dos interesses de uma mais justa e equilibrada relação processual.

O que vem ocorrendo é que, considerando as singularidades do assunto, assim como as inúmeras alterações legislativas perpetradas, algumas legítimas, outras não, nossos julgadores tiveram, e em alguns casos ainda têm, enorme dificuldade em firmar posicionamento sobre a melhor forma de aplicar a prescrição intercorrente, especialmente no que se refere à demarcação de seu *dies a quo*, considerando-se a aplicação correta das regras suspensivas e interruptivas do prazo, bem como pela possibilidade ou não de reconhecê-la “de ofício”, ou seja, independentemente da provocação das partes.

Conforme se perceberá, tentaremos demonstrar a evolução dos entendimentos sobre a matéria, provenientes de nosso Poder Judiciário, restringindo-nos ao universo do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal (caso contrário, ampliaríamos demasiadamente o espectro de análise) e dando maior enfoque àqueles assuntos que repercutiram de forma mais acentuada, envolvendo questões de maior dificuldade.

Enfim, e como veremos nos próximos subcapítulos, algumas das questões relativas à questão merecem alguma reflexão e, definitivamente, uma maior atenção por parte de todos os aplicadores do direito.

6.4. Responsável já incluído *versus* responsável ainda não incluído em execução fiscal

Inicialmente, é importante que façamos distinção entre a situação em que o responsável já está incluído em processo de execução fiscal daquela situação em que isto ainda não ocorreu, eis que, em relação à prescrição intercorrente, ela ocorrerá com muito mais frequência em uma situação do que na outra.

Nas situações em que o responsável tributário já tiver sido incluído no processo de execução fiscal, desde que tal inclusão ocorra dentro do prazo legal, somente haverá falar-se no reconhecimento da prescrição intercorrente na hipótese em que as Fazendas Públicas atuem em total negligência processual, deixando de diligenciar com vistas à localização de bens do responsável, de forma que o processo fique sem movimentação ou até mesmo arquivado por prazo superior a cinco anos.

Nesta hipótese, independentemente do fato de que o redirecionamento da cobrança judicial ao responsável tenha ocorrido em tempo hábil, ainda assim será possível aplicar-se a prescrição intercorrente a este responsável.

De outra sorte, e em relação às situações em que o responsável tributário ainda não tiver sido incluído, o aproveitamento da prescrição intercorrente ao mesmo é bem mais frequente, bastando para que tal seja reconhecida que (a) façamos uma correta demarcação do *dies a quo* de contagem do prazo prescricional (b) observemos corretamente as hipóteses de suspensão e interrupção deste prazo (c) haja o decurso do prazo de cinco anos.

Conforme demonstraremos a seguir, a identificação correta dos requisitos citados nos itens “a” e “b” é indispensável para que haja o aproveitamento e aplicação da prescrição intercorrente às distintas espécies de responsabilidade tributária. Igualmente demonstraremos que as lacunas legislativas referentes ao início da contagem do prazo da prescrição

intercorrente estão sendo superadas por nossos julgadores que, no entanto, e apesar da crescente preocupação com o tema, a nosso ver ainda não deram solução definitiva e eficaz para todas as espécies de responsabilização tributária.

6.5. Responsabilidade subsidiária *versus* responsabilidade solidária

Conforme já analisado anteriormente, a responsabilidade tributária pode ser atribuível de forma subsidiária ou solidária. Enquanto na primeira hipótese a obrigação não é compartilhada entre dois ou mais devedores, havendo um único devedor que, contudo, caso não a cumpra, sujeitará um terceiro ao seu cumprimento perante o Fisco, na segunda hipótese, a obrigação é compartilhada entre dois ou mais devedores, permitindo-se que o Fisco eleja qualquer um deles ou ambos para o seu cumprimento, não havendo benefício de ordem. Transpassando-se da teoria à prática envolvendo executivos fiscais, o que ocorre é o seguinte.

No que se refere à atribuição de responsabilidade tributária por subsidiariedade, esclarecemos que a cobrança do tributo deve ser feita prioritariamente sobre o devedor, somente permitindo-se o seu direcionamento ao responsável na hipótese em que restar frustrada a execução sobre o primeiro em razão de patrimônio insuficiente. Por outro lado, em relação à atribuição de responsabilidade tributária por solidariedade, a exigência do tributo poderá, desde logo, ser direcionada a qualquer dos devedores.

A principal discussão envolvendo a responsabilização por solidariedade diz respeito ao regramento previsto através do inciso III¹⁷¹ do artigo 125 do Código Tributário Nacional, visto que a partir dele a jurisprudência atual consolidou-se de forma a entender que, uma vez interrompida a prescrição a um dos responsáveis solidários, este evento se aplicaria aos demais, o que, na prática, apequena o reconhecimento da prescrição intercorrente a tais situações, tornando-a praticamente inexistente.

Admitindo-se essa diferenciação, nossa jurisprudência vem acolhendo o entendimento segundo o qual, ao contrário das hipóteses envolvendo responsabilização solidária, nos casos envolvendo a atribuição de responsabilidade tributária subsidiária, hipótese esta bem mais frequente, considerando o fato de que o tributo somente passa a ser exigível do responsável a partir do momento em que se constatar a insuficiência patrimonial do devedor, por esta

¹⁷¹ Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: (...) III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

simples razão não haverá que se falar em prescrição ao responsável até que isso ocorra. A decisão abaixo transcrita é um bom exemplo desta construção jurisprudencial:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. CITAÇÃO DA EMPRESA E DO SÓCIO-GERENTE. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA.

1. O Tribunal de origem reconheceu, in casu, que a Fazenda Pública sempre promoveu regularmente o andamento do feito e que somente após seis anos da citação da empresa se consolidou a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional.

2. A prescrição é medida que pune a negligência ou inércia do titular de pretensão não exercida, quando o poderia ser.

3. A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da actio nata.

4. Agravo Regimental provido.

(STJ - 2ª. Turma - AgRg no REsp 1062571 – Min. Rel. Herman Benjamin - DJe 24/03/2009)

O caso em questão suscitou interessante discussão sobre os efeitos da interrupção do prazo prescricional de redirecionamento da execução fiscal decorrente da citação da empresa executada, perquirindo se o referido evento, por si só, revestir-se-ia como *dies a quo* de contagem da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários subsidiários, ou se tal, como fato isolado, não se revestiria para este propósito.

Naquela oportunidade, assim como em outras, concluiu-se pela segunda hipótese, sob o argumento de que a citação da empresa executada não teria efeitos sobre o redirecionamento da execução fiscal ao responsável, procedimento este somente justificável a partir da ocorrência (a) da comprovação da insuficiência patrimonial do devedor e (b) da comprovação de justa causa (dissolução irregular, prática de ato com excesso de poder ou de infração à lei, dentre outros.).

A despeito de algumas ressalvas em relação ao entendimento ali alcançado, entretanto, considerando a completude de raciocínio sobre a construção realizada, entendemos pertinente a transcrição de trechos do voto daquele julgado, de forma que, mais adiante, pudéssemos apresentar nossa visão sobre a questão. Vejamos:

Analisando os argumentos e o precedente invocado pela Fazenda Pública, ou seja, o conteúdo da decisão monocrática da e. Ministra Eliana Calmon (decisão monocrática no Ag 1.046.308/PR), faço as seguintes considerações.

O redirecionamento pressupõe a prática – pela pessoa física ou jurídica que detenha poderes de gerência ou administração da empresa – de atos com excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos.

Entendo que as hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN versam sobre responsabilidade subsidiária, isto é, aquela de sujeição indireta, na qual a premissa é a impossibilidade de satisfação da pretensão creditória no patrimônio do contribuinte ou responsável tributário originalmente previsto na lei.

Com efeito, é intuitivo que a preocupação da autoridade fiscal, quando da constituição do crédito tributário, limita-se à atividade de apurar os elementos da obrigação tributária: ocorrência do fato gerador, identificação dos sujeitos ativo e passivo, da base de cálculo e alíquota e especificação do *quantum debeatur*. É natural que, ao menos em regra, a apuração da prática de ilícitos civis, comerciais ou fiscais não faça parte da rotina do lançamento – de fato, medida dessa natureza importaria ruptura com os valores consagrados constitucionalmente, não sendo razoável fiscalizar os sujeitos passivos das obrigações tributárias a partir da premissa de que há, de modo subjacente, atos ilícitos a serem descobertos.

Acrescente-se – tomando por exemplo a técnica de fiscalização no âmbito federal – que a maior parte dos créditos tributários são constituídos pela modalidade sujeita à homologação, hipótese na qual se revela ainda menos provável a possibilidade de o sujeito passivo (auto)denunciar a prática de atos ilícitos.

Inferre-se, portanto, correta a regra pela qual a responsabilidade subsidiária demanda o prévio exaurimento das chances de recuperação do crédito fiscal do contribuinte ou responsável originalmente previsto em lei. Não é, aliás, por outro motivo que o redirecionamento é indeferido quando a empresa reúne patrimônio hábil para a quitação dos débitos.

Nessas condições, ou seja, quando a empresa possui patrimônio, ou quando não se chegou à conclusão de que inexistem bens idôneos à garantia de satisfação do crédito, é certo afirmar que a Fazenda Pública não tem pretensão contra o gerente ou administrador da empresa. E, de acordo com o Direito Civil, sem pretensão não há falar em prescrição, pois esta tem por fundamento a inércia do titular de uma pretensão que possa ser exercida (princípio da *actio nata*).

Dito de outro modo, a citação da empresa interrompe o prazo de prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal, mas não permite o imediato redirecionamento para terceiros, pois para tanto a Fazenda Pública é obrigada a comprovar a ocorrência de justa causa (dissolução irregular, prática de ato com excesso de poder ou de infração à lei, etc.).

Em conclusão, o prazo prescricional interrompido contra a empresa prejudica os responsáveis subsidiários, mas a pretensão para o redirecionamento só se inicia quando demonstradas simultaneamente: a) a insuficiência ou inexistência de patrimônio da empresa; b) a configuração de justa causa para o redirecionamento (dissolução irregular, etc.).

Aplicando-se a regra ao caso concreto, tem-se que o acórdão hostilizado registra o seguinte (fl. 253):

- a) a empresa foi citada em 16.11.1998;
- b) somente em novembro de 2003 a devedora demonstrou a insuficiência do ativo arrecadado para o adimplemento dos débitos tributários;
- c) o redirecionamento foi admitido com despacho para citação dos responsáveis subsidiários datado de 30.6.2004;
- d) a citação ocorreu em 04.5.2007.

Ressalto, por oportuno, que a configuração da justa causa para o redirecionamento não está em discussão no presente recurso, mas, sim, se o reconhecimento judicial de sua ocorrência viabiliza o redirecionamento quando superado o prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.

Embora a citação dos responsáveis subsidiários tenha ocorrido após quase nove anos da citação da empresa, verifica-se que por seis anos a Fazenda Pública não ficou inerte, uma vez que o redirecionamento não seria admitido durante o trâmite da ação falimentar. Como bem apanhado pelo juiz de primeiro grau, a prescrição possui caráter de reprimenda ao titular de uma pretensão, quando este se mostra negligente ou queda-se inerte.

Comungo, portanto, do entendimento da e. Ministra Eliana Calmon, no sentido de que, ressalvada a hipótese de prescrição do art. 40, § 4º, da Lei 6.830/1980, é indiferente que tenha decorrido prazo superior a cinco anos entre a citação da empresa e a dos responsáveis subsidiários.

Com essas considerações, dou provimento ao Agravo Regimental para reconhecer não configurada a prescrição.

Embora admitamos a racionalidade e coerência de tal raciocínio, quando o contrapomos à nossa realidade atual, perceberemos que, em razão da ineficiência de nossas Fazendas Públicas em concluir – de forma ágil – pela insuficiência patrimonial do devedor, ocorreria uma enorme postergação do início da contagem dos prazos de prescrição intercorrente aos responsáveis, fazendo com que fiquem aguardando por anos e anos eventual redirecionamento de cobrança de tributo.

O que entendemos e melhor explicaremos nos próximos subcapítulos é que bastaria às Fazendas Públicas agir mais eficientemente, de forma que possam sem demora alcançar conclusões sobre os dois aspectos (insuficiência patrimonial do devedor e ocorrência de justa causa imputável ao responsável) que justificam o redirecionamento da execução fiscal ao responsável subsidiário. Neste contexto, mesmo nas situações em que houver dificuldade no enfrentamento e definição destas duas questões, os interesses fazendários não ficariam desamparados com o reconhecimento de prescrição intercorrente aos responsáveis em inúmeras execuções fiscais, pelo contrário, bastando a elas valer-se de instrumento processual normatizado pelo próprio Código Tributário Nacional — não obstante, de pouquíssima utilização — o protesto interruptivo que, se utilizado em desfavor dos supostos responsáveis tributários, teria o condão de interromper o prazo prescricional com um novo reinício de sua contagem.

Enfim, e conforme demonstraremos, a definição do momento em que a contagem do prazo da prescrição intercorrente para os responsáveis tributários deve se iniciar é tarefa das mais difíceis, merecendo uma melhor avaliação por parte de nossa jurisprudência, ou melhor, a positivação de regras alcançando a especificidade de cada uma das situações fáticas envolvendo responsabilidade tributária.

6.6. Hipóteses de interrupção e suspensão da contagem do prazo prescricional para os responsáveis tributários

Em capítulo anterior, chegamos à conclusão de que (a) as normas que prescrevem hipóteses de interrupção e suspensão do prazo de prescrição das dívidas tributárias devem ser disciplinadas – obrigatoriamente – por meio de legislação complementar, sob o risco de

incorrer-se em vício de constitucionalidade¹⁷²; (b) sob esta perspectiva, as regras suspensivas e interruptivas da prescrição que foram criadas pela Lei n.º. 6.830/80 não se aplicam no âmbito das execuções fiscais para cobrança judicial de dívidas tributárias; (c) nosso Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 174, limitou-se em prever hipóteses de interrupção deste prazo prescricional, omitindo-se em relação às hipóteses de suspensão deste prazo; (d) via jurisprudência, mais especificamente através da Súmula n.º. 314 do STJ, criou-se hipótese de suspensão da contagem do prazo da prescrição tributária; (e) apesar de válida e corriqueiramente aplicável, a definição desta regra suspensiva da prescrição tributária, via jurisprudência (Súmula n.º. 314, do STJ), não se justificaria, inexistindo razões capazes de justificar a dilação de prazo por um ano, em casos de não localização de bens passíveis de penhora; e, finalmente, (f) dentre as hipóteses de interrupção do prazo prescricional veiculadas pelo Código Tributário Nacional, aquela que despertou maior discussão refere-se à regra prevista pelo inciso I, eis que, a partir de sua alteração pela Lei Complementar n.º. 118/2005¹⁷³, deslocou-se a interrupção do momento da citação pessoal do devedor para o momento em que fosse ordenada a citação em execução fiscal, discutindo-se se esta, como regra processual, aplicar-se-ia às execuções fiscais anteriores à vigência desta nova disposição.

Apesar de tais conclusões, que nos levaram ao reconhecimento quanto à forma de aplicação de regras suspensivas (Súmula 314, do Superior Tribunal de Justiça) e interruptivas (artigo 174, do Código Tributário Nacional) do prazo prescricional aos devedores principais (próprios contribuintes) de uma execução fiscal, nos resta perquirir se estas mesmas regras igualmente se aplicariam aos responsáveis tributários.

As regras de interrupção do prazo prescricional são disciplinadas pelo *caput* e incisos do artigo 174 do Código Tributário Nacional, sendo tais (a) despacho que ordenar a citação em execução fiscal (até a edição da Lei Complementar 118/2005 tratava-se da citação pessoal do devedor); (b) protesto judicial; (c) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; (d) qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

¹⁷² Para que não haja desrespeito à determinação constitucional prevista pela alínea “b” do inciso III do artigo 146.

¹⁷³ No que se refere à Lei Complementar n.º. 118/2005 podemos dizer que, após acalorado debate no âmbito doutrinário e jurisprudencial, chegou-se à conclusão de que referida alteração legislativa seria aplicável inclusive àquelas execuções fiscais já ajuizadas, desde que o despacho que ordenasse a citação tivesse ocorrido anteriormente à sua vigência.

A contraposição dessas hipóteses com a pessoa do devedor é de razoável compreensão e facilidade, já que o despacho que ordenar a citação do mesmo em execução fiscal não se confunde com qualquer outro, ocorrendo geralmente no início do processo; o protesto judicial a ele direcionado é raramente manejado pela Fazenda Pública; o ato judicial que constitua em mora o devedor poderia ser outra forma de cobrança do crédito tributário, até mesmo a própria citação em execução fiscal; e, finalmente, o ato inequívoco, ainda que extrajudicial que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, pode ser considerado como um parcelamento da dívida cobrada.

Percebe-se, portanto, que a contraposição destas hipóteses com o devedor afigura-se relativamente simples. No entanto, não podemos dizer o mesmo ao contrapormos as mesmas à pessoa dos responsáveis tributários.

A respeito da interrupção do prazo prescricional decorrente de despacho que ordenar citação em execução fiscal, questionamos se tal, mesmo que dirigido exclusivamente ao devedor, teria o condão de produzir o mesmo efeito interruptivo sobre o responsável tributário ou se devesse igualmente contemplá-lo e somente neste caso (em que houvesse determinação para citação do devedor e dos responsáveis) produziria efeitos sobre ambos.

Não nos parece haver dúvidas de que, em se tratando desta hipótese interruptiva da prescrição, apenas haveria falar-se em interrupção do prazo para o responsável tributário, se se tratar de despacho que também ordenasse a sua citação e não somente a do devedor. Neste caso, determinada a citação do responsável tributário ou de ambos, interromper-se-ia a prescrição para ele ou para ambos.

Todavia, não é este o entendimento acolhido por nossa jurisprudência que, ao apreciar a questão, posicionou-se de forma a reconhecer que os efeitos da interrupção da contagem do prazo prescricional ao devedor, consequentemente, estender-se-iam sobre os responsáveis tributários, orientação esta da qual discordamos. A nosso ver não foi esta a intenção do legislador do Código Tributário Nacional. Quando assim o quis manifestou-se expressamente, como se percebe da redação do inciso III¹⁷⁴, do artigo 125.

Assim que, a despeito de ser esta a nossa opinião e de entendermos que deveria ela nortear o assunto, curvamo-nos à orientação jurisprudencial atual em sentido contrário, reconhecendo-se a extensão dos efeitos da interrupção da prescrição ao devedor e aos responsáveis tributários.

¹⁷⁴ Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: (...) III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Por outro lado, não nos parece haver dúvidas em relação às hipóteses de interrupção previstas pelos incisos II e III do artigo 174 do Código Tributário Nacional, uma vez que, a nosso ver, o protesto interruptivo apenas produzirá efeito sobre o responsável tributário se manejado em desfavor do mesmo, assim como o ato judicial que constitua em mora o devedor não interferirá na interrupção da prescrição tributária para o responsável, já que tal refere-se explicitamente ao devedor, não fazendo referência ao responsável.

Já em relação à quarta e última hipótese legal de interrupção do prazo prescricional, na qual se reconhece que qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (aqui, uma vez mais é mencionado apenas o devedor), a despeito do firme posicionamento da doutrina e jurisprudência de que tal igualmente interromperia a contagem prescricional para o responsável tributário, entendemos que isso somente ocorreria nos casos em que o próprio responsável fosse expressamente comunicado sobre o ato inequívoco que importasse no reconhecimento do débito pelo devedor.

Logo, em ocorrendo a formalização de parcelamento da dívida pelo próprio devedor, portanto, com a interrupção do prazo prescricional da cobrança da dívida, caberia à respectiva Fazenda Pública identificar e intimar os responsáveis tributários correspondentes, a fim de que estes tivessem conhecimento sobre o ocorrido, sobre a causa interruptiva da prescrição e, mais importante ainda, fossem regularmente informados a respeito da situação do parcelamento firmado pelo devedor. Caso contrário, sem que haja tal formalidade, entendemos que referida hipótese de interrupção do prazo prescricional deveria atingir exclusivamente ao devedor e somente a ele, produzindo efeitos na contagem da prescrição. A nosso ver, é desta forma que as hipóteses interruptivas do prazo prescricional deveriam ser aplicadas para os responsáveis tributários.

Por outro lado, no que se refere à hipótese de suspensão da prescrição tributária, decorrente de construção jurisprudencial, da qual veementemente discordamos, contudo, curvamo-nos ao fato de que esta vem sendo corriqueiramente aplicada no âmbito dos executivos fiscais para cobrança de créditos tributários, com as ressalvas de que ela somente deveria produzir efeitos na pessoa do responsável tributário nos casos em que, cumulativamente, (a) este já estiver incluído na lide; e (b) estivermos a tratar de situação em que não seja possível localizar bens do mesmo e do próprio devedor, não apenas do devedor.

E por que assim entendemos? Basicamente e sem adentrarmos em questões técnicas, mas somente morais, em razão de que não vemos sentido algum em suspendermos a contagem de um prazo que, de acordo com posicionamento jurisprudencial, já teria sido previamente interrompido.

Devemos reconhecer que, ao longo do estudo, não encontramos qualquer justificativa capaz de nos convencer sobre a necessidade da adoção da orientação veiculada pela súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça, na qual se reconhece a suspensão do prazo prescricional por um ano, em decorrência da não localização de bens penhoráveis. Apesar de não nos convenceremos sobre a questão, entendendo tratar-se de uma flagrante burla ao prazo prescricional de cinco anos, satisfazemo-nos do contrário, desde que a circunstância envolva a não localização de bens do devedor e dos responsáveis, não apenas do devedor, visto que, neste caso, podemos dizer que há incontestável impossibilidade de prosseguimento da execução fiscal e sua regular continuidade processual.

Todavia, e a despeito das nossas ressalvas, especialmente quanto à inexistência de justificativas para adoção de hipótese suspensiva da prescrição, o que vem ocorrendo atualmente é que, independentemente de qualquer coisa, a suspensão da contagem do prazo da prescrição intercorrente vem sendo igualmente aproveitada aos responsáveis tributários, retardando-se ainda mais o já extenso período no qual o crédito tributário pode ser redirecionado, sem que haja o reconhecimento da prescrição aos responsáveis.

6.6.1. Efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário sobre a contagem prescricional

No que se refere a este assunto, podemos dizer que, conforme já amplamente discutido anteriormente, enquanto perdurar hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por qualquer das hipóteses elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, não haverá qualquer impacto na contagem do prazo da prescrição intercorrente, permanecendo tal sobrestado, inclusive para os responsáveis tributários.

6.7. Reflexão sobre o entendimento acolhido através do Recurso Especial de nº. 1.095.687

Neste ponto do trabalho, decidimos refletir sobre o posicionamento adotado em um determinado recurso especial, eis que a observância de sua conclusão afligiu-nos demasiadamente. A despeito da generalidade com que se decide sobre o aproveitamento da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários — podemos dizer que nossa pesquisa

abrangeu um grande número de decisões judiciais relativas à matéria —, chamou-nos à atenção o precedente jurisprudencial correspondente ao Recurso Especial de nº. 1.095.687, razão pela qual entendemos pertinente observá-la e refletir sobre sua coerência.

Quanto ao mencionado precedente jurisprudencial, podemos dizer que, ao contrário da tendência então percebida, em que se define que o redirecionamento da cobrança do crédito tributário ao responsável deve ocorrer no prazo de cinco anos contados da citação da empresa executada (com uma definição genérica sobre a demarcação do *dies a quo* da contagem do prazo da prescrição intercorrente para os responsáveis tributários), inovou-se, chegando à conclusão, nas palavras do Ilmo. Ministro Herman Benjamin (a) que a verificação da prescrição para a cobrança do crédito tributário, principalmente nas hipóteses de redirecionamento, deve ser feita caso a caso, atentando-se para as peculiaridades dos autos; e (b) o curso da prescrição é um só, porque um só é o crédito tributário a ser pago, razão pela qual inexistente prazo diferenciado, ou paralelo, para a cobrança da dívida em função do devedor principal ou dos demais responsáveis tributários.

Devemos advertir, contudo e felizmente, que o entendimento alcançado naquele julgamento não foi unânime, tendo sido vencido o Ilmo. Ministro Castro Meira e a Ilma. Ministra Eliana Calmon, os quais mantiveram o entendimento de que o redirecionamento da cobrança do crédito tributário aos responsáveis, ao invés, do que se fez notar, deveria ter ocorrido dentro do prazo de cinco anos contados da citação da empresa executada.

Apesar de nossas ressalvas em relação à linha de raciocínio vencida, que melhor serão explicadas nos próximos subcapítulos, entendemos mais fácil aceitá-la do que àquela escolhida pelos Ilmos. Ministros vencedores. Conforme se perceberá da transcrição de trechos da ementa daquele julgado (abaixo reproduzidos), parte-se do pressuposto que o prazo de cinco anos não seria suficiente para que as “céleres e eficazes” Fazendas Públicas consigam concluir pela insuficiência patrimonial dos “sorratores devedores”. Além disso, chegou-se à conclusão de que em razão de se tratar de um só crédito tributário, tratar-se-ia de somente uma prescrição, o que, convenhamos não nos parece a melhor interpretação para o assunto.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE EM PERÍODO SUPERIOR CINCO ANOS, CONTADOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. (...)

2. Controverte-se nos autos a respeito de prazo para que se redirecione a Execução Fiscal contra sócio-gerente.

3. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o redirecionamento não pode ser feito após ultrapassado período superior a cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.

4. A inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da Execução Fiscal deve ser indeferida se houver prescrição do crédito tributário.
 5. Note-se, porém, que o simples transcurso do prazo quinquenal, contado na forma acima (citação da pessoa jurídica), não constitui, por si só, hipótese idônea a inviabilizar o redirecionamento da demanda executiva.
 6. De fato, inúmeros foram os casos em que as Execuções Fiscais eram arquivadas nos termos do art. 40 da Lei 6.830/1980, em sua redação original, e assim permaneciam indefinidamente. A Fazenda Pública, com base na referida norma, afirmava que não corria o prazo prescricional durante a fase de arquivamento. A tese foi rejeitada, diante da necessidade de interpretação do art. 40 da LEF à luz do art. 174 do CTN.
 7. A despeito da origem acima explicitada, os precedentes passaram a ser aplicados de modo generalizado, sem atentar para a natureza jurídica do instituto da prescrição, qual seja medida punitiva para o titular de pretensão que se mantém inerte por determinado período de tempo.
 8. Carece de consistência o raciocínio de que a citação da pessoa jurídica constitui o termo a quo para o redirecionamento, tendo em vista que elege situação desvinculada da inércia que implacavelmente deva ser atribuída à parte credora. Dito de outro modo, a citação da pessoa jurídica não constitui "fato gerador" do direito de requerer o redirecionamento.
 9. Após a citação da pessoa jurídica, abre-se prazo para oposição de Embargos do Devedor, cuja concessão de efeito suspensivo era automática (art. 16 da Lei 6.830/1980) e, atualmente, sujeita-se ao preenchimento dos requisitos do art. 739-A, § 1º, do CPC.
 10. Existe, sem prejuízo, a possibilidade de concessão de parcelamento, o que ao mesmo tempo implica interrupção (quando acompanhada de confissão do débito, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN) e suspensão (art. 151, VI, do CTN) do prazo prescricional.
 11. Nas situações acima relatadas (Embargos do Devedor recebidos com efeito suspensivo e concessão de parcelamento), será inviável o redirecionamento, haja vista, respectivamente, a suspensão do processo ou da exigibilidade do crédito tributário.
 12. O mesmo raciocínio deve ser aplicado, analogicamente, quando a demora na tramitação do feito decorrer de falha nos mecanismos inerentes à Justiça (Súmula 106/STJ).
 13. Trata-se, em última análise, de prestigiar o princípio da boa-fé processual, por meio do qual não se pode punir a parte credora em razão de esta pretender esgotar as diligências ao seu alcance, ou de qualquer outro modo somente voltar-se contra o responsável subsidiário após superar os entraves jurídicos ao redirecionamento.
 14. É importante consignar que a prescrição não corre em prazos separados, conforme se trate de cobrança do devedor principal ou dos demais responsáveis. Assim, se estiver configurada a prescrição (na modalidade original ou intercorrente), o crédito tributário é inexigível tanto da pessoa jurídica como do sócio-gerente. Em contrapartida, se não ocorrida a prescrição, será ilegítimo entender prescrito o prazo para redirecionamento, sob pena de criar a aberrante construção jurídica segundo a qual o crédito tributário estará, simultaneamente, prescrito (para redirecionamento contra o sócio-gerente) e não prescrito (para cobrança do devedor principal, em virtude da pendência de quitação no parcelamento ou de julgamento dos Embargos do Devedor).
 15. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se ausente a prescrição quanto ao principal devedor, não há inércia da Fazenda Pública.
 16. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.
- (STJ - 2ª. Turma - REsp 1095687 – Min. Rel. para acórdão Herman Benjamin - DJe 08/10/2010, RSTJ vol. 221 p. 406)

Com o devido respeito que legitimamente merecem os Ilmos. Ministros que se posicionaram de forma a construir referido entendimento jurisprudencial, demonstraremos que, a nosso ver, o mesmo não pode e tampouco deve se prestar para solucionar a

problemática envolvendo a contraposição da prescrição intercorrente e aos responsáveis tributários.

Não podemos partilhar, por exemplo, do entendimento acolhido pelo Ilmo. Ministro Humberto Martins quando, em seu voto, o mesmo assevera que seria *"prejudicial à boa-fé processual, daquele exequente que sempre diligenciou nos autos buscando receber o seu crédito, mas, por estar diante de um mau pagador, acaba esgotando todas as alternativas possíveis de cobrança", para só depois "partir para os bens dos sócios"*.

Ou então às palavras do igualmente ilustre Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Herman Benjamin, que em seu voto asseverou que:

se houve prescrição, ou prescrição intercorrente, para a cobrança do crédito tributário do devedor principal, estará fulminada a pretensão de redirecionar a Execução Fiscal para os demais responsáveis tributários. Em contrapartida, enquanto o crédito tributário não estiver fulminado pela prescrição, não será legítimo entender que houve prescrição (original ou intercorrente) para o redirecionamento, afinal, o crédito tributário, que é o mesmo, não pode estar simultaneamente prescrito e não prescrito. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se não houve prescrição quanto ao devedor principal, é porque se reconhece indiretamente que inexistiu inércia da Fazenda Pública – em outras palavras, abandono permanente e duradouro há pelo menos cinco anos –, e, portanto, não seria correto aplicar aquele instituto em relação aos co-responsáveis.

Embora satisfatória àquilo ao que se propôs – com a aparente definição sobre as dificuldades envolvendo a contraposição da prescrição intercorrente com a responsabilidade tributária –, ousamos discordar da concepção segundo a qual, por se tratar de um único crédito tributário, tratar-se-ia de uma única prescrição intercorrente que, uma vez reconhecida, aproveitar-se-ia ao devedor e o responsável tributário, simplesmente por entendermos que o reconhecimento da prescrição fulminaria o direito postulatório de forma individual e não de forma coletiva.

Sendo assim, conseguimos vislumbrar situações em que o tardio redirecionamento da cobrança do crédito tributário ao responsável acarretaria em reconhecimento da prescrição intercorrente somente sobre ele, com o prosseguimento da cobrança em desfavor do devedor que desde o início do processo figurou na condição de executado. Dentro deste contexto, a concepção adotada naquele julgamento se limitaria às hipóteses de atribuição de responsabilidade por solidariedade, nas quais os responsáveis estivessem, desde o início, arrolados na execução fiscal.

Não estamos aqui a dizer que referido entendimento seria correto, mas sim delimitando as situações nas quais, em tese, esta ideia seria aplicável. Todavia, ainda nestas situações, mantemos o entendimento segundo o qual, uma vez reconhecida a prescrição

intercorrente, a mesma não necessariamente alcançaria o devedor e todos os responsáveis, visto que, vislumbramos situação em que, mesmo após concluir-se pela insuficiência patrimonial do devedor, a Fazenda Pública envide esforços no redirecionamento da cobrança unicamente em desfavor de um dos responsáveis, acarretando em possível reconhecimento da prescrição intercorrente sobre os demais esquecidos.

Por outro lado, e apesar das evidentes ressalvas em relação ao ponto de vista adotado no julgamento do recurso especial em questão, compartilhamos com a ideia defendida pelo Ilmo. Ministro Herman Benjamin, segundo a qual o aproveitamento da prescrição intercorrente para os responsáveis tributários não deveria se pautar por uma regra genérica, aplicável indistintamente, independentemente da especificidade de cada caso concreto. Assim como ele, entendemos que a contraposição da prescrição intercorrente com a responsabilidade tributária mereceria uma maior análise, caso a caso, de forma com que enxergássemos as variantes ocorridas em cada processo judicial (hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dificuldade e morosidade inerentes ao Poder Judiciário, dentre outras questões).

Na nossa opinião, entendemos que tais dificuldades mereceriam maior atenção de nossos julgadores, mas preferencialmente de nossos legisladores, cabendo a eles estudar uma melhor forma de positivar regramento específico de forma a compatibilizar a prescrição intercorrente às singularidades pertinentes a cada uma das situações fáticas e das respectivas hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária.

6.8. Direito Comparado: experiência do Direito Alemão e do Direito Espanhol

Conforme visto anteriormente, nosso Código Tributário Nacional é falho e omissos no que diz respeito à positivação de regras referentes à prescrição intercorrente, que se dizer da contraposição deste tema e seu aproveitamento aos responsáveis tributários. Diante deste cenário, de evidente despreocupação e ineficiência legislativa, estas lacunas vêm sendo preenchidas através de construções jurisprudenciais que, a nosso ver, infelizmente, nem sempre correspondem à melhor solução para cada um dos problemas apresentados.

Em nossa opinião, ao invés do que vem ocorrendo nos dias de hoje, com o preenchimento das lacunas por meio de jurisprudência, as mesmas facilmente poderiam ser preenchidas através da veiculação de legislação própria e mais específica, como já feito por ordenamentos jurídicos de outros países. Decidimos, portanto, direcionar a abordagem sob o

viés do direito comparado, de forma que, a partir da observância de legislações tributárias alienígenas, especialmente do Direito Alemão e Espanhol, pudéssemos tomar emprestadas lições de outros modelos.

Uma primeira ressalva que devemos fazer é que, ao contrário do que se possa imaginar, até mesmo naqueles países há a tendência em evitar-se a tributação, razão pela qual se percebeu que, somente a partir da definição de regras rigorosas e específicas, seria possível contemporizar a problemática envolvendo o deslocamento da cobrança do crédito tributário ao responsável tributário. O que estamos a dizer é que o cumprimento de obrigações tributárias naqueles países não é fruto de tendência comportamental, mas sim decorrência direta de regras claras, criteriosas e eficazes, como deveria ocorrer por aqui. Dito isto passemos a análise de algumas destas regras.

O legislador do Código Tributário Alemão¹⁷⁵ preocupou-se em positivar preceitos característicos com relação aos responsáveis tributários, dentre os quais podemos citar a disciplina da notificação de responsabilidade e a estipulação de hipóteses de incidência de responsabilização. Inicialmente e, conforme já explicamos em subcapítulo anterior devemos asseverar que a referida concepção somente se justifica por meio da utilização da teoria dualista do vínculo obrigacional, a qual admite a divisão da obrigação em duas, em débito (*Shuld*) e em responsabilidade (*Haftung*).

A partir desta ideia, de inspiração eminentemente do direito alemão, dentre todas as regras inseridas na legislação daquele país, ao menos quatro delas nosso interesse, especialmente em razão da temática de nosso trabalho, a saber: os parágrafos 75, 166, 191 e 229. Por meio destas disposições definiu-se (a) hipóteses de incidência de responsabilidade tributária¹⁷⁶; (b) efeitos do lançamento em relação ao responsável tributário¹⁷⁷, (c) necessidade da realização de notificações de responsabilidade¹⁷⁸ e (d) demarcação de prazo da contagem prescricional a ele aplicável¹⁷⁹.

¹⁷⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Novo Código Alemão: com índices sistemático e analítico / apresentação do Professor Ruy Barbosa Nogueira*; tradução de Alfred J. Schmid, Rio de Janeiro, Forense; São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

¹⁷⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa op. cit. p. 69: §75 – (1) Quando se transfere, em sua totalidade, uma empresa ou um estabelecimento autônomo desmembrado de uma empresa, o adquirente responde pelos impostos devidos em razão da exploração da empresa e pelos impostos descontados na fonte, desde que devidos a partir do início do último ano-calendário anterior a transferência e lançados ou declarados até um ano depois da inscrição do estabelecimento por parte do adquirente. A responsabilidade fica limitada ao montante do patrimônio adquirido.

¹⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa op. cit.. p. 69: §166 – Quando o imposto tiver sido lançado de forma irrecorrível em relação ao contribuinte, isto prevalecerá não só perante um sucessor a título universal, mas também perante quem poderia ter impugnado a notificação emitida contra o contribuinte, na qualidade de seu representante, procurador ou com base em direito próprio.

¹⁷⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa op. cit. p. 82: §191 – Quem, por força de lei, responde pelo pagamento de um imposto (devedor responsável) pode ser cobrado através de notificação de responsabilidade, e quem, por força de

O que realmente nos chamou a atenção refere-se à importância que o legislador alemão deu à participação do responsável tributário no processo de apuração e cobrança do crédito tributário, permitindo que tal, desde logo, pudesse conhecer os efeitos que o lançamento teria sobre si. Além disso, em razão da existência de notificação do lançamento ao responsável tributário, na prática, admite-se que este, também desde logo, possa contestar a cobrança do tributo, assim como a atribuição de responsabilização tributária.

Assim, por exemplo, por meio do que dispôs o §75 do Código Tributário Alemão, foram estabelecidos os critérios relativos ao “fato gerador” da responsabilização do sucessor de empresa, definindo-se que os tributos deveriam ser lançados e declarados dentro do prazo de 01 (um) ano (prazo este decadencial, não prescricional) depois da inscrição do estabelecimento por parte do adquirente. O que ocorre é que, ao adquirir um determinado estabelecimento, o adquirente obriga-se a prestar informações às autoridades municipais que, por sua vez, devem comunicar a ocorrência do evento às demais autoridades fiscais. Nada mais simples do que isso. A partir deste exato momento (comunicação expressa da ocorrência da aquisição) estaria demarcado o termo inicial para que houvesse redirecionamento da cobrança ao responsável sucessor.

O que fez o legislador alemão foi explicitar detalhadamente um fato gerador versando sobre a responsabilização decorrente de aquisição de estabelecimento, capturando a ocorrência do respectivo fato gerador da dita espécie de responsabilidade tributária. Apesar de concordarmos com a ideia e a sua implementação em nosso ordenamento jurídico, via posituação de regra análoga, seguiremos a lógica alcançada em subcapítulos anteriores, a qual a expressão “hipótese de incidência” referir-se-ia a designação da descrição legislativa do evento, enquanto que a expressão “fato gerador” representaria a ocorrência fática da hipótese descrita na lei. Admitimos, portanto, a definição de hipóteses de incidência de responsabilização tributária, sendo elas capazes de capturar os respectivos fatos geradores.

Por outro lado, os parágrafos 166, 191, 229 do Código Tributário Alemão definiram regras específicas direcionadas à responsabilização tributária. Em especial, destacamos o que dispôs o § 191, o qual previu a figura da notificação de responsabilidade, condição esta indispensável para que o imposto fosse cobrado do responsável tributário.

lei, é obrigado a tolerar a execução pode ser cobrado através de notificação de execução. As notificações devem ser feitas por escrito.

¹⁷⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa op. cit. p. 96: §229 (2) – Quando for expedida notificação de responsável sem intimação para pagamento, a prescrição se iniciará com o decurso do ano-calendário em que a notificação de responsável tenha adquirido eficácia.

O que podemos dizer é que, a partir destas disposições legais, pôde-se mais facilmente demarcar o *dies a quo* de contagem do prazo prescricional aos responsáveis tributários. Além do que, percebe-se claramente que o legislador daquele país – de maneira correta – preocupou-se em consagrar o direito à ampla defesa e ao contraditório, o que, de certo modo e por si só, já se prestou à relativização das discussões sobre o assunto.

Por sua vez, a Ley General Tributária¹⁸⁰, Código Tributário Espanhol, disciplinou que a responsabilização pelo pagamento de tributo dependeria da prévia elaboração de um ato administrativo por meio do qual, mediante a oitiva do interessado, em audiência, declarar-se-ia a responsabilidade e o alcance desta declaração.

Como na experiência do Direito Alemão, uma vez formalizada a declaração de responsabilidade¹⁸¹, notifica-se o responsável para que tal, em querendo, possa impugnar tanto o crédito quanto o fundamento da responsabilidade que lhe fora atribuída. Este ato de declaração de responsabilidade afigura-se condição indispensável para que o crédito tributário seja exigível do responsável. Assim, além de resguardar o direito dos responsáveis tributários à ampla defesa e ao contraditório – desde a fase administrativa de cobrança do tributo –, a declaração de responsabilidade também pode ser utilizada para demarcação do *dies a quo* da contagem prescricional aos responsáveis tributários, ressalvas feitas às interrupções e suspensões deste prazo.

Percebe-se, portanto, certa conexão entre as concepções apresentadas pelo legislador espanhol e alemão, eis que ambas as codificações tributárias previram a obrigatoriedade da elaboração de ato administrativo para declarar a responsabilidade tributária, momento a partir do qual: (i) faculta-se o direito de defesa aos responsáveis; e (ii) demarca-se o termo inicial para contagem do prazo prescricional da cobrança do tributo aos responsáveis (no âmbito do direito comparado, não adentramos o estudo das hipóteses suspensivas e interruptivas da contagem do prazo prescricional, logo, consideramos que a notificação/declaração de responsabilidade trata-se do termo inicial do prazo para a cobrança da dívida sobre os responsáveis).

Neste particular, ao compararmos estas ideias à nossa realidade, as dificuldades se referirão, por exemplo, à atual tendência pela desnecessidade da constituição do crédito tributário por meio de lançamento, visto que se não há a obrigatoriedade de notificar a própria obrigação tributária, que se falar da declaração de responsabilidade. Com algum esforço, no

¹⁸⁰ QUERALT, Juan Martín. Ley General Tributaria y leyes complementarias. 6. Ed., Madrid: Editorial Tecnos, 2000, p. 54.

¹⁸¹ Tradução livre para a expressão “acto de declaración de responsabilidad”.

entanto, é possível compatibilizar estas inovações ao nosso cotidiano tributário. A este respeito, reportamo-nos aos capítulos iniciais, nos quais demonstramos a diferenciação entre as formas de constituição do crédito tributário e os reflexos em sua cobrança.

Segundo esclarecemos, no lançamento dá-se início ao processo administrativo fiscal específico a fim de que, ao final, conclua-se pela regularidade ou não da cobrança pretendida pela Fazenda Pública, cabendo à autoridade fiscal apurar e definir os respectivos responsáveis tributários pelo adimplemento do tributo. Já nos créditos tributários constituídos através de informações prestadas pelo próprio contribuinte, não há espaço para este processo administrativo fiscal, bastando para a sua cobrança judicial que a Fazenda Pública perceba que o contribuinte declarou determinado valor e realizou recolhimento a menor.

Além disso, devemos advertir que, seguindo estas novas premissas, antes de se perquirir sobre a ocorrência da prescrição ou da prescrição intercorrente da pretensão de cobrança da dívida tributária do responsável, cabe averiguar se a declaração/notificação da responsabilidade teria ocorrido tempestivamente, sem que, contudo, tenha havido a decadência deste direito.

A este respeito, o Código Tributário Alemão foi ainda mais específico, prevendo prazo decadencial próprio para algumas espécies de responsabilidade, como aquele estabelecido pelo §75 referente à responsabilização do adquirente de empresa ou estabelecimento autônomo, o que cremos devesse existir em nosso Código Tributário.

Enfim, e a despeito das dificuldades da conciliação destas regras alienígenas com nossa sistemática tributária, especialmente se pensarmos na tendência pela “privatização de nossa gestão tributária”, entendemos que a análise sob esta perspectiva mostrou-se de estimado valor para nossa convicção.

Com isto, não estamos a dizer que estes sistemas jurídicos também não tenham falhas ou problemas, mas sim que, a nosso ver, a positivação de regras análogas em nosso ordenamento jurídico em muito contribuiria na solução da atual problemática envolvendo o redirecionamento da cobrança de dívidas tributárias por responsabilidade e na compatibilização do tema à prescrição ordinária e intercorrente.

6.9. Lacunas legislativas referentes a demarcação do *dies a quo* de contagem do prazo da prescrição intercorrente ao responsável: como preenchê-las?

Conforme exaustivamente discutido neste nosso trabalho, pensamos que uma das grandes dificuldades relacionadas à aplicação da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários refere-se à definição do *dies a quo* da contagem do prazo prescricional para cada espécie de responsabilidade.

Apesar da incontestável relevância do tema, até hoje foi ele totalmente negligenciado, havendo escassa produção doutrinária, desídia por parte de nossos legisladores e, considerando a enorme quantidade de litígios envolvendo a questão, tendência de nossos julgadores por definir-se o assunto por meio da utilização de modelos genéricos, incapazes de observar a especificidade da cada situação. E, pior ainda, as construções jurisprudenciais não se adentram na discussão do *dies a quo* de contagem prescricional, analisando-o sob o ponto de vista da demarcação do evento que interromperia a contagem do prazo prescricional.

A despeito do conhecimento e expertise de nossos julgadores, e considerando a incomensurável variedade de assuntos submetidos à apreciação perante nossos Tribunais, entendemos que, tanto quanto possível, as lacunas existentes deveriam, preferencialmente, ser preenchidas através de processo legislativo específico. É certo que, mesmo com o preenchimento de lacunas existentes, ainda assim, em razão da especificidade de algumas situações, haverá hipóteses não alcançadas pela legislação, estas sim passíveis de submissão e ao crivo de nossos julgadores.

Senão completamente negligenciado, podemos dizer que o assunto foi muito mal conduzido no âmbito legislativo, uma vez que nosso Código Tributário Nacional omitiu-se sobre ele, deixando inclusive de tratar sobre a prescrição intercorrente.

Percebe-se, portanto, o inequívoco desleixo e despreocupação de nossos legisladores quanto ao assunto, porque os mesmos se limitaram à positivação de regramento sobre prescrição intercorrente, por meio do *caput* e parágrafos do artigo 40 da Lei nº. 6.830/80, sem se preocuparem com a forma de sua aplicação aos responsáveis tributários. Além do que, percebe-se que mesma esta positivação ocorreu em total dissonância ao que dispôs a regra prevista pela alínea “b” do inciso III do artigo 146 de nossa Constituição Federal, já que esta disciplina é reservada à legislação complementar, o que motivou questionamentos sobre sua aplicação.

Todavia, admitindo as evidentes lacunas legislativas (o Código Tributário Nacional é omissos sobre o tema) ou mesmo a impropriedade na veiculação de regramentos legais (*caput*

e parágrafos do artigo 40, da Lei n.º 6.830/80), coube à jurisprudência definir de que forma melhor demarcar o início de contagem do prazo da prescrição intercorrente em relação aos responsáveis tributários.

No entanto, e a despeito da constante preocupação com o assunto, nossos julgadores vêm enfrentando enorme dificuldade com a demarcação deste *dies a quo* de contagem da prescrição intercorrente, especialmente em razão da desenfreada multiplicação de discussões sobre o assunto, cada qual envolvendo aspectos únicos e particulares, quer seja sob o ponto de vista processual, em que cada processo é um processo, quer seja em razão da diferenciação entre as espécies de responsabilidade tributária, assim como às formas de seu reconhecimento.

Por esta razão, não outra, os dignos representantes do Poder Judiciário vêm optando pela aplicação de regra mais genérica possível, de forma a alcançar a totalidade das situações postas em discussão, independentemente da espécie de responsabilização tratada.

Dentro deste contexto, o que vem se decidindo no âmbito jurisprudencial é que (a) a demora imputável exclusivamente a problemas inerentes ao Poder Judiciário, como cumprimento de carta precatória, não deveria ser computada na contagem da prescrição intercorrente, até mesmo para os responsáveis; (b) o *dies a quo* de contagem da prescrição intercorrente deveria ser demarcado a partir da citação da empresa executada¹⁸²; (c) em alguns casos¹⁸³, a demarcação mencionada no item “b” somente valeria para o responsável tributário

¹⁸² EMBARGOS DECLARATÓRIOS. FUNGIBILIDADE. RECEBIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS.PRESCRIÇÃO. PEDIDO. REDIRECIONAMENTO POSTERIOR AO QUINQUÍDEO.PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE RECONFIGURADA. INCIDÊNCIA. ART. 174 DO CTN. INAPLICABILIDADE. TEORIA DA "ACTIO NATA." 1. A fungibilidade recursal autoriza o recebimento dos embargos declaratórios como agravo regimental tendo em vista sua nítida pretensão infringente. 2. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal (Precedentes: REsp n.º 205.887, DJU de 01/08/2005; REsp n.º 736.030, DJU de 20/06/2005; AgRg no REsp n.º 445.658, DJU de 16.05.2005; AgRg no Ag n.º 541.255, DJU de 11/04/2005). 3. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios. 4. In casu, verifica-se que a empresa executada foi citada em abril de 1999. O pedido de redirecionamento do feito foi formulado em outubro de 2006. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição. 5. A aplicação da Teoria da Actio Nata requer que o pedido do redirecionamento seja feito dentro do período de 5 anos que sucedem a citação da pessoa jurídica, ainda que não tenha sido caracterizada a inércia da autarquia fazendária.. (REsp 975.691/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 26/10/2007 p. 355) 6. Embargos Declaratórios recebidos como agravo regimental ao qual se nega provimento. (STJ - 1ª Turma – EDAGA n.º. 1272920 – Rel. Min. Luiz Fux - DJE 18/10/2010)

¹⁸³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL. PRAZO PRESCRICIONAL. CITAÇÃO DA EMPRESA DEVEDORA E DOS SÓCIOS. PRAZO DE CINCO ANOS. ART. 174 DO CTN. 1. "A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal" (AgRg nos

solidário e não ao responsável tributário subsidiário, já que, em relação a este último, o *dies a quo* se deslocaria para o momento em que se comprovasse a insuficiência patrimonial do devedor; (d) por fim, mas não menos importante, o *dies a quo* relacionado às hipóteses de dissolução irregular de sociedade seria demarcado a partir do conhecimento inequívoco deste fato, por exemplo, por meio de certidão de oficial de justiça, com fé pública.

Sob esta ótica, por exemplo, os nossos julgadores vêm considerando inaplicável o disposto no *caput* do artigo 40 da Lei n.º 6.830/80, que, além de se referir ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se ao que dispõe o artigo 174 do Código Tributário Nacional, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

Tal qual mencionado anteriormente, coube ainda ao Superior Tribunal de Justiça, com a edição da Súmula n.º 314, publicada em 08 de fevereiro de 2006, consignar 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*”, deixando mais fácil a compreensão da forma como deveríamos lidar em caso de comprovada insuficiência patrimonial do devedor.

Devemos ressaltar, contudo, que referida orientação jurisprudencial nos deixou algumas dúvidas, tal como, quando podemos considerar não localizados bens penhoráveis, se já a partir da primeira certidão de oficial de justiça ou somente após várias tentativas. A nosso ver, a despeito da atual tendência por generalizar e simplificar a demarcação deste prazo prescricional (evidentemente, em razão da impossibilidade de fazê-lo diferente), de forma a defini-lo sempre da mesma forma, desconsiderando-se as particularidades de cada processo e das espécies de responsabilidade tributária, entendemos que a definição do *dies a quo* mereceria um maior cuidado, como ocorreu com os exemplos extraídos do direito comparado, com a definição de regras mais específicas para cada espécie de responsabilidade tributária, independentemente da ocorrência de outros eventos, tais como entraves processuais.

Por sua vez, nossa doutrina pouco fez para a alteração deste cenário, posicionando-se de maneira tímida e escassa, defendendo a tese quanto à aplicação de regramento genérico.

EREsp 761.488/SC, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 07/12/2009). Ainda, no mesmo sentido: REsp 1.022.929/SC, Rel. Ministro Carlos Fernando Mathias, Segunda Turma, DJe 29/4/2008; AgRg no Ag 406.313/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 21/2/2008; REsp 975.691/RS, Segunda Turma, DJ 26/10/2007; REsp 740.292/RS, Rel. Ministro Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/3/2008; REsp 682.782/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 3/4/2006. 2. Assim, o acórdão recorrido está em conformidade a jurisprudência do STJ, não merecendo reparos, pois, in casu, a empresa executada foi citada em 31/12/1992 e o pedido de inclusão dos sócios no pólo passivo ocorreu em 29/04/2008 (fl. 205), ou seja: não houve acitação dos sócios dentro do prazo prescricional de cinco anos contados da citação da empresa. 3. Agravo regimental não provido. (STJ - 1ª. Turma – AGA n.º. 1308057 – Rel. Min. Benedito Gonçalves - DJE 26/10/2010)

Ernesto José Toniolo¹⁸⁴, por exemplo, pronunciou-se no sentido de defender que a prescrição intercorrente, em execução fiscal, seria empregada para designar a situação na qual a prescrição anteriormente interrompida pela citação do devedor ou pelo despacho do juiz que ordená-la, volta a correr no curso do processo, nele completando o seu prazo.

Valendo-se da jurisprudência proveniente do Superior Tribunal de Justiça, Daniel Monteiro Peixoto¹⁸⁵ delimitou seis momentos para o cômputo do termo inicial para contagem da prescrição e prescrição intercorrente, a saber:

(a) data da constituição definitiva do crédito; (b) data do despacho da petição inicial da execução fiscal pelo juiz; (c) data da citação da parte contrária; (d) data da suspensão da execução ante a falta de localização do devedor para a citação, ou dos seus bens, para a penhora (artigo 40 da LEF); (e) a partir de um ano após o despacho que determina a suspensão da execução (artigo 40, parágrafo 2º da Lei nº. 6.830/80); e finalmente a (f) data em que determinado o arquivamento dos autos, logo após o transcurso do prazo anterior.

De todas as soluções apresentadas, percebemos que estas enfocaram preponderantemente dois aspectos: a citação da empresa executada e a comprovação quanto à insuficiência patrimonial do devedor que, uma vez reconhecida, permitiria o redirecionamento da cobrança aos responsáveis tributários. De resto, apenas discordaram quanto ao exato momento em que o prazo prescricional passaria a ser contado, limitando-se a discutir sobre a evidente diferenciação entre o responsável tributário solidário, do responsável tributário subsidiário, quedando-se omissas, entretanto, em relação às diferenças entre as espécies de responsabilidade tributária.

Como demonstraremos logo a seguir, entendemos que, ao contrário do que foi feito até aqui, é imprescindível definir-se a demarcação do *dies a quo* da contagem prescricional para cada um dos responsáveis tributários, quer seja por meio de disciplina legal, quer seja por meio de construções jurisprudenciais mais específicas.

¹⁸⁴ TONIOLO, Ernesto José - *A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal* - Editora Lúmen Juris, 2ª Tiragem, Rio de Janeiro-RJ, 2008, p. 1.

¹⁸⁵ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005*. Revista Dialética de Direito tributário nº. 125, São Paulo, Editora Dialética, 2006, p. 17.

6.9.1. Responsabilidade dos terceiros por atos lícitos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatuto

De acordo com proposição jurisprudencial genérica, o *dies a quo* de contagem do prazo prescricional para as situações envolvendo a responsabilização dos terceiros, decorrente da prática de atos lícitos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, como disciplinado pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, é demarcado a partir da citação da empresa executada.

Não há, portanto, a preocupação prévia em averiguar a ocorrência do respectivo fato gerador desta responsabilização, tampouco de se confirmar se o mesmo, uma vez ocorrido, se amolda à respectiva hipótese de incidência desta espécie de responsabilidade tributária.

Ainda de acordo com posicionamento adotado por nossos julgadores, a demora decorrente de mecanismos inerentes do Poder Judiciário, como o exemplo da expedição de uma carta precatória, igualmente não se computa para efeito de contagem do prazo da prescrição intercorrente ao responsável. Além disso, por se tratar a espécie de responsabilidade subsidiária, o redirecionamento somente se justificaria após a comprovação de insuficiência patrimonial do devedor, o que, em grande parte das vezes, representa novo acréscimo ao prazo prescricional. A nosso ver, não é esta a melhor técnica aplicável à espécie.

Sob nosso ponto de vista, a problemática relativa ao termo inicial de contagem prescricional para esta espécie de responsabilização tributária refere-se à enorme dificuldade de se aferir que determinado ato lícito tenha sido praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, o que se torna ainda mais difícil em razão da crescente tendência pela desnecessidade de lançamento, da qual se infere que, atualmente, os principais tributos são constituídos por meio de informações prestadas pelos próprios contribuintes. Admitindo-se isso e concluiremos que a definição deste termo inicial prescricional é das tarefas mais difíceis.

Ainda assim, pareceu-nos plausível acreditar que, a partir da constatação de suposta irregularidade/divergência entre a declaração prestada e o valor recolhido, caberia ao Fisco um mínimo esforço no sentido de, conjuntamente à formalização de intimação do contribuinte para pagamento do tributo devido (que, se não paga, enseja a inscrição do crédito em dívida ativa e o ajuizamento de execução fiscal) fosse ainda formalizada uma intimação para declaração de responsabilidade.

Todavia, admitindo-se esta ideia, entendemos que a legislação definidora desta hipótese de incidência de responsabilidade tributária (artigo 135 do Código Tributário Nacional) mereceria aperfeiçoamento, como por exemplo, a fixação de um prazo decadencial próprio e específico para o exercício deste direito por parte das autoridades fiscais. Dentro desta perspectiva, o *dies a quo* de contagem deste prazo prescricional seria a data em que se declarou a responsabilidade do terceiro.

A nosso ver, independentemente das evidentes dificuldades que seriam enfrentadas pelas autoridades fiscais para formalização desta declaração de responsabilidade, contrapondo-as às facilidades criadas em decorrência da conhecida privatização da gestão tributária, esta seria a melhor maneira de tratar a questão.

Afora isto e podemos optar pela forma mais fácil de resolver a problemática, adotando-se o modelo jurisprudencial genérico, segundo o qual a contagem do prazo da prescrição intercorrente ocorreria a partir da citação da empresa executada, sem se falar nos impactos advindos da comprovação de insuficiência patrimonial do devedor na contagem prescricional (em alguns casos isso somente ocorre depois de 10 tentativas de penhora, após muitos anos) ou ainda da demora ocorrida exclusivamente em razão dos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário (somam-se aqui mais alguns anos, dos quais o responsável não pode arcar).

No entanto, não conseguimos aceitar a referida proposição jurisprudencial, simplesmente em razão da insensatez da definição do *dies a quo* em função da citação da empresa executada, questionando-nos o porquê da escolha deste momento e não, por exemplo, o despacho que determinou a citação da empresa executada, ou ainda, do próprio responsável, dentre outros tantos momentos que facilmente poderiam ser eleitos em seu lugar.

6.9.2. Responsabilidade decorrente da dissolução irregular de sociedade

De acordo com o entendimento jurisprudencial vigente, a contagem do prazo da prescrição intercorrente nessa situação ocorrerá a partir do momento em que houver conhecimento inequívoco deste evento, iniciando-se daí a contagem, de cinco anos, para que as Fazendas Públicas redirecionem a cobrança judicial do crédito tributário para os responsáveis, sem que se faça necessário comprovar em que medida os mesmos participaram no evento de dissolução, bastando demonstrar-se que houve dissolução de pessoa jurídica de forma irregular.

A este respeito, podemos dizer que o que vem justificando a atribuição de responsabilidade tributária em tais situações refere-se à construção doutrinária e jurisprudencial segundo a qual a dissolução irregular de sociedades enquadrar-se-ia dentre as hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional, pois não poderia ocorrer sem a prática de algum ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que, de fato e na grande maioria dos casos, é verdade. Como exemplo, podemos citar situação em que o sócio ou administrador de determinada sociedade deixa de manter registros atualizados sobre a mesma, especialmente sobre sua localização, falta esta que infringe a lei e, portanto, justifica a atração da regra prevista pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional.

O que diferencia essa situação de qualquer outra que se relacione às hipóteses previstas no referido dispositivo legal é que, até que tenha ocorrido a dissolução irregular da sociedade, não é possível investigá-la.

Por meio da Súmula nº. 435 do Superior Tribunal de Justiça sedimentou-se o entendimento de que se presumiria que uma sociedade se dissolveria irregularmente caso a mesma deixasse de funcionar em seus domicílios fiscais sem que, no entanto, comunicasse essa mudança de modo oficial, perante os órgãos competentes, a partir de quando se justificaria o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Uma vez dito isso, e sem adentrar os detalhes sobre o assunto, o que já ocorreu em capítulo anterior, resta-nos saber o mais importante — em que momento podemos presumir ter ocorrido o inequívoco conhecimento a respeito da dissolução irregular da sociedade, a partir do qual se iniciará a contagem do prazo da prescrição intercorrente.

Sobre este assunto, nossa jurisprudência posicionou-se no sentido de afirmar que este inequívoco conhecimento (acerca da ocorrência de dissolução irregular) ocorreria a partir de certidão de Oficial de Justiça em que se relate a impossibilidade de localização da sociedade nos endereços declinados em órgãos públicos como, por exemplo, a Junta Comercial do Estado de domicílio da sociedade.

Partindo-se daí, concluiu-se que a referida certidão de Oficial de Justiça, juntada aos autos de processo judicial de cobrança do crédito tributário, demarcaria o *dies a quo* de contagem do prazo da prescrição intercorrente nas hipóteses envolvendo dissolução irregular, permitindo-se, a partir de então que as Fazendas Públicas redirecionassem a cobrança aos responsáveis.

Ressaltamos aqui que referida orientação, assente no âmbito da jurisprudência, pode ser observada a partir do seguinte trecho extraído do julgamento de recurso especial de nº. 738.502, de relatoria do Ministro Luz Fux, da 1ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça,

ocorrido em 14 de novembro de 2005: *“in casu, consta dos autos certidão lavrada por Oficial de Justiça (fl. 47 verso), informando que, ao comparecer ao local de funcionamento da empresa executada, o mesmo foi comunicado de que esta encerrara as atividades no local a mais de ano, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução”*.

Entendemos ainda pertinente citar decisão judicial mais recente, proveniente da 5ª. Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª. Região, de relatoria do Desembargador Antonio Cedenho, por meio da qual se perceberá de que forma é manejada e reconhecida a prescrição intercorrente no âmbito dos processos envolvendo dissolução irregular de sociedades:

PROCESSUAL CIVIL. PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVOS LEGAIS. PRETENSÃO DE DIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA OS SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. DECURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS DESDE A CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. MANUTENÇÃO DA EXIGIBILIDADE EM FACE DO CONTRIBUINTE. MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE ADVOGADO. CABIMENTO. AGRAVO DA UNIÃO PARCIALMENTE PROVIDO. AGRAVO DO DEVEDOR PROVIDO.

I. A União ajuizou inicialmente a execução fiscal contra Neobus do Brasil Ltda., de cujo capital participava Gunber Administração e Participação Ltda. Anteriormente, porém, esta já tinha incorporado uma porção do patrimônio daquela. Portanto, a pretensão de recebimento poderia se fundar tanto na responsabilidade subsidiária de sócio quanto na sucessão empresarial, de acordo com os artigos 133, caput, e 135, I, do Código Tributário Nacional.

II. A citação da pessoa jurídica devedora ocorreu em 06/12/1999 e a União requereu o direcionamento da execução fiscal contra Gunber Administração e Participação Ltda. na data de 26/06/2007.

III. Sob a perspectiva da responsabilidade tributária de sócio, a pretensão está prescrita. O Fisco a poderia ter exercido desde a lavratura da certidão do oficial de justiça - 21/03/2001 -, na qual se constatou a dissolução irregular da pessoa jurídica.

IV. O mesmo raciocínio se aplica ao direcionamento baseado na sucessão empresarial. Gunber Administração e Participação Ltda. incorporou uma parcela do patrimônio de Neobus do Brasil Ltda. em 04/12/1998. A União poderia ter responsabilizado a sucessora desde a propositura da execução fiscal e decidiu fazê-lo depois de nove anos.

V. A ausência de inércia do credor não pode servir de justificativa a que a execução fiscal perdure indefinidamente. O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a responsabilidade tributária dos sócios deve ser acionada nos cinco anos seguintes à citação da pessoa jurídica, sob pena de prescrição intercorrente.

VI. A prescrição atingiu a pretensão de direcionamento da execução fiscal contra os sócios. A exigibilidade do crédito tributário deve ser mantida em face do contribuinte.

VII. Quando a questão discutida no recurso é comum aos litisconsortes, o resultado do julgamento beneficia a todos eles, ainda que apenas um tenha recorrido. Trata-se do efeito expansivo subjetivo (artigo 509, parágrafo único, do Código de Processo Civil). A prescrição da pretensão de direcionamento, por afetar uniformemente os interesses dos sócios, representa matéria cuja solução deve se propagar a todos.

VIII. A interrupção da prescrição oriunda da citação da pessoa jurídica não se alastra necessariamente aos sócios - responsáveis tributários por transferência -, uma vez que eles respondem subsidiariamente pelos débitos sociais, ou seja, quando houver abuso de personalidade jurídica do qual decorra a insolvência do contribuinte (artigo 134 do Código Tributário Nacional).

IX. Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/1993 pelo Supremo Tribunal Federal, a responsabilidade tributária dos sócios como mera consequência da inclusão dos respectivos nomes na CDA não mais encontra apoio normativo. Assim, os efeitos da citação contra a pessoa jurídica não os atingem, enquanto a responsabilidade deles não tiver sido estabelecida em função do desvio de personalidade jurídica.

X. A dissolução irregular da sociedade veio a ser constatada em 21/03/2001. Com o nascimento da responsabilidade tributária nessa data, a citação efetuada anteriormente não exerce qualquer influência, até porque não haveria ainda pretensão de direcionamento que pudesse ser assegurada com a interrupção do prazo prescricional.

XI. Devido à complexidade da causa, à duração da execução fiscal, ao valor dos créditos tributários e à própria posição da Quinta Turma deste Tribunal, os honorários de advogado devem ser majorados para R\$ 2.000,00.

XII. Agravo da União parcialmente provido. Agravo de Gunber Administração e Participação Ltda. provido.

(TRF 3ª. Região - 5ª. Turma – AI nº. 00342513920114030000 – Rel. Des. Antonio Cedenho - e-DJF3 Judicial, 26/07/2012)

Assim que, a não ser que haja fortes indícios sobre a sua ocorrência e considerando as inúmeras dificuldades de se vislumbrar e comprovar a ocorrência da dissolução irregular de uma sociedade por parte das Fazendas Públicas, não podemos compactuar com a ideia segundo a qual a demarcação do *dies a quo* da prescrição intercorrente nestas hipóteses se desse a partir do exato momento em que ocorresse o evento de dissolução irregular, independentemente de seu inequívoco conhecimento. Se assim o fizéssemos, entenderíamos que as Fazendas Públicas seriam obrigadas a diligenciar constante e incessantemente a fim de confirmar a existência ou não das sociedades, o que, a despeito de algumas condutas omissivas por parte das mesmas, não entendemos factível.

Sob este viés, embora a orientação alcançada por nossos Tribunais não seja perfeita, pois sempre dependerá da atuação de Oficiais de Justiça, passíveis de interpretação equivocada sobre a situação fática, entendemos que tal afigura-se a mais acertada sobre a questão, devendo prevalecer nos casos envolvendo dissolução irregular de sociedade.

6.9.3. Responsabilidade por sucessão decorrente de fusão, transformação ou incorporação de outra empresa

Atualmente e, de acordo com precedentes jurisprudenciais, o *dies a quo* de contagem do prazo da prescrição intercorrente ao responsável tributário por sucessão, decorrente de fusão, transformação ou incorporação de outra empresa, previsto pelo artigo 132 do Código Tributário Nacional é demarcado com a citação da empresa executada, como ocorre com as demais espécies de responsabilidade tributária. Todavia e conforme demonstraremos,

entendemos que a definição deste momento deveria se dar de forma diferenciada, merecendo uma maior atenção em razão de suas particularidades.

Ao contrário do que vem ocorrência atualmente, é nossa opinião que a demarcação deste *dies a quo* de contagem prescricional deveria se dar a partir do exato momento em que houvesse publicidade oficial do ato societário de fusão, transformação ou incorporação, como o registro do evento perante órgãos oficiais, a saber, as Juntas Comerciais dos respectivos Estados em que se encontrem as empresas envolvidas.

A nosso ver, considerando a facilidade com que os procuradores das Fazendas Públicas conseguiriam obter informações de registros relacionados a fusões, incorporações e transformações de empresas, parece-nos razoável concluir que, a partir deste momento, passaria a ser contado o prazo de prescrição intercorrente aos responsáveis sucessores.

E este nosso esforço é realmente necessário, pois não podemos continuar admitindo que, a despeito da incontestável publicidade oficial de alguns eventos societários de fusão, incorporação e transformação (com o registro nas Juntas Comerciais), o redirecionamento de uma execução fiscal¹⁸⁶ ao responsável sucessor somente venha ocorrer após alguns anos da percepção do registro deste ato na respectiva Junta Comercial do Estado.

Todavia e, a fim de facilitar ainda mais o cotidiano de nossos procuradores da Fazenda Pública – sempre muito ocupados com os milhares de processos de execução fiscal aos quais são obrigados a lidar diariamente – poderíamos pensar na reprodução do mecanismo legal criado pelo Código Tributário Alemão, no qual diante de uma situação análoga a esta, de fusão, incorporação ou transformação, além dos registros em Juntas Comerciais, os envolvidos fossem obrigados a prestar declarações ainda mais detalhadas e específicas às autoridades fiscais, permitindo que estas despertassem sobre a possibilidade de atribuição de responsabilidade a quem de direito.

Diante da atual tendência por sobrecarregar os contribuintes com a prestação das mais variadas informações para constituição do crédito tributário sob o risco de severas punições administrativas e econômicas, não vemos problema com a criação desta nova obrigação “acessória”. E, uma vez prestada a informação (sobre a incorporação, fusão ou transformação às autoridades fiscais) estaria demarcado o *dies a quo* da contagem do prazo prescricional ao responsável sucessor.

Dessa maneira, na pior das hipóteses, o termo inicial da prescrição seria demarcado a partir do momento em que os sucessores prestassem informações sobre o evento (fusão,

¹⁸⁶ Previamente ajuizada em desfavor da empresa fundida, transformada ou incorporada.

incorporação ou transformação) às autoridades fiscais, desde que é claro, fossem positivadas regras apropriadas neste sentido.

Contudo, permanecemos firmes em nosso pensamento original, pensando não ser inapropriada a premissa segundo a qual caberia às autoridades fiscais conferirem regularmente os registros públicos relacionados a eventos envolvendo contribuinte devedor (o que, diga-se de passagem, a nosso ver não representaria esforço desmensurado). Sob esta perspectiva, o *dies a quo* de contagem prescricional deveria ser demarcado no dia do registro do ato societário em órgãos oficiais, com a Junta Comercial, contando-se daí, o prazo para que houvesse o redirecionamento da cobrança ao responsável sucessor.

6.9.4. Responsabilidade por sucessão decorrente de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional

A despeito de sua importância, devemos dizer que a aplicação da prescrição intercorrente a esta espécie de responsabilidade tributária, prevista pelo artigo 133 do Código Tributário Nacional, não foi objeto de muitos estudos doutrinários, tampouco mereceu especial atenção por parte de nossos julgadores.

Não podemos dizer que isto decorra da escassez de situações envolvendo aquisições de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, já que isso não é verdade. O que nos parece ter ocorrido é que, ao invés de discutir este assunto mais amplamente, até mesmo em função de sua importância, decidiu-se pela comodidade, com a aplicação de regras genéricas, como se fez notar nas demais situações explicadas.

Todavia, levando-se em consideração a multiplicidade de eventos envolvendo essa espécie de responsabilidade tributária, assim como as conclusões alcançadas em capítulo imediatamente anterior, optamos por enfrentar o tema e, mais importante ainda, apresentar nossa opinião sobre a forma como entendemos que a prescrição intercorrente deveria ser aplicada nesta situação. Em nossa opinião, a solução para a questão é de simples solução.

Igualmente ao que ocorre nos casos em que a responsabilização tributária se origina em razão da ocorrência de uma fusão, incorporação ou transformação, entendemos que a demarcação do *dies a quo* de contagem do prazo prescricional intercorrente para a outra espécie de responsabilidade tributária por sucessão, qual seja, aquela que decorre de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, deveria se dar

do exato momento em que houvesse publicidade inequívoca deste evento em órgãos oficiais, a partir de quando terceiros interessados tomem conhecimento do ocorrido.

Apesar deste evento não necessariamente merecer a mesma publicidade oficial do que aquele envolvendo uma fusão, incorporação ou transformação, ainda assim mantemos a nossa opinião. Nestes casos, bastaria que as Fazendas Públicas pesquisassem alguns dos cadastros e registros públicos, da própria Receita Federal do Brasil, para que percebessem que certo contribuinte devedor não mais estaria vinculado a um endereço comercial específico. A partir daí, com tamanho indício sobre a ocorrência de algum evento envolvendo sucessão, por que não considerar iniciada a contagem do prazo prescricional relacionado ao suposto responsável sucessor?

Não nos parece factível acreditar na ideia de que nossas Fazendas Públicas tivessem dificuldades na obtenção de informações relacionadas a tais eventos, especialmente nos dias atuais em que, bastando acessar computadores e internet, em alguns minutos obtêm-se inúmeras informações, de forma que lhes fosse possível, quando cabível, requerer o início de “procedimento interno” para apuração e confirmação de eventual responsabilização tributária por sucessão.

Admitindo-se essa realidade, concluímos pelo seguinte: não haveria dificuldade na identificação de operações envolvendo aquisições de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, tampouco no reconhecimento dos sucessores e, ainda mais importante, não haveria problema no célere redirecionamento da cobrança aos mesmos. Diante de tamanha facilidade, não podemos crer que apenas a partir de uma undécima certidão de oficial de justiça perceba-se ter havido evento envolvendo aquisição, e que somente a partir daí se reconheça a possibilidade do redirecionamento, com o início da contagem do prazo da prescrição intercorrente.

Apenas insistimos em nossa ressalva segundo a qual, ao contrário da sucessão decorrente de fusão, incorporação ou transformação, que preponderantemente se faz acompanhar por declarações e/ou registros públicos, os eventos envolvendo sucessões decorrentes de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional¹⁸⁷, grande parte das vezes são de difícil conhecimento, o que, de fato, e em

¹⁸⁷ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. ARTS 132 E 133 DO CTN. VEROSSIMILHANÇA DAS PROVAS JUNTADAS PELA EXEQUENTE. NÃO INFIRMAÇÃO PELO EXECUTADO/REDIRECIONADO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO CARACTERIZADA. REDIRECIONAMENTO. PRAZO QUINQUENAL. ART. 174, CTN. 1. É do exequente o ônus da prova da sucessão empresarial (arts. 132 e 133 do CTN). Contudo, requerido o redirecionamento, com provas verossímeis da sucessão não refutadas pelo executado/redirecionado, é legítima sua citação para integrar a lide na condição de devedor por sucessão. 2. Apurado o débito tributário entre 04/93 e

algumas hipóteses, somente se percebem por meio das anotações constantes em certidões de oficial de justiça. Este é o problema de nossa argumentação.

Todavia, novamente nos parece que a experiência do direito comparado nos auxiliaria na resolução da questão, bastando fossem positivadas regras prevendo a obrigatoriedade de que os sucessores prestassem informação do evento de aquisição às autoridades fiscais, demarcando-se daí a contagem do prazo da prescrição aos responsáveis sucessores.

Além desta hipótese, outra opção capaz de viabilizar nossa ideia seria a de que as Fazendas Públicas, quando necessário, instrumentalizassem protestos interruptivos para interrupção da contagem do prazo da prescrição intercorrente, de forma a ampliar o limite temporal para que houvesse um correto redirecionamento da cobrança judicial, não como ocorre atualmente, desorganizadamente e somente para evitar a ocorrência da prescrição intercorrente.

Assim que, ao menos a nosso ver, e ressalvadas as dificuldades eventualmente encontradas, a demarcação do termo inicial da contagem do prazo da prescrição intercorrente ao responsável por sucessão decorrente de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, independentemente da positivação de regra obrigando o sucessor a prestar informações do evento às autoridades fiscais (o que cremos ser a melhor alternativa), deveria se dar a partir do inequívoco conhecimento da referida sucessão, quer seja através do conhecimento por meio de registros oficiais, como a Junta Comercial do respectivo Estado, quer seja por meio de certidões de oficiais de justiça (nas quais se afirma que aquele estabelecimento encontra-se ocupado por outra empresa), contando-se daí o prazo de cinco anos para cobrança da dívida.

Igualmente ao que dissemos sobre a responsabilização do sucessor por fusão, incorporação ou transformação, admitimos que, em havendo positivação de regra obrigando

10/93 contra a devedora principal, que o parcelou, mas não honrou o pagamento, com conseqüente inscrição em dívida ativa em 04/95 e execução ajuizada em 12/95, citado validamente o executado em 02/02/96, seguindo-se tentativas de localização do executado (10/02/98 e 29/09/98), atestando os Oficiais de Justiça que os endereços percorridos indicavam o domicílio da sucessora, nesse momento, sendo fortes os indícios de sucessão empresarial, nasce para a exequente o direito e o dever de requerer o redirecionamento da execução. 3. "Se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo" (Humberto Theodoro Junior, em *Lei de Execução Fiscal*, 7ª ed. Saraiva, 2000, p. 29), a partir da data em que caracterizada a sucessão empresarial (29/09/98), nos termos do art. 174 do CTN, começa a contar o prazo de 5 (cinco) anos para requerer o redirecionamento da execução, impedindo que as partes, por negócios privados, infirmem as pretensões tributárias. 4. Atestando os Oficiais de Justiça a existência de fortes indícios de sucessão empresarial, por certidões datadas de 10/02/98 e 29/09/98, requerido o redirecionamento em 03/07/2001, deferido em 23/05/2001 e regularmente citada a sucessora em 18/03/2003, não há de se falar em prescrição. 5. Apelação não provida. (TRF 1ª Região - 8ª. Turma - AC nº. 200333000272656 - Juiz Federal Osmane Antonio dos Santos - e-DJF1 19/03/2010 p. 420) (grifos nossos)

que o adquirente prestasse informação sobre o evento às autoridades fiscais, a partir deste momento deveria dar-se por iniciado o prazo prescricional ao sucessor. Esta é sem dúvida alguma a melhor solução para a questão.

Enfim, entendemos que, em razão da evidente diferenciação entre as formas de responsabilização tributária, ao invés da generalidade em relação à definição da interrupção do prazo prescricional e omissão quanto à demarcação do *dies a quo* de contagem do prazo prescricional intercorrente, caberia um melhor enfrentamento da questão, de forma que chegássemos a conclusões mais satisfatórias, quer seja através de jurisprudência, quer seja através da criação de mecanismos legais.

Ademais, e conforme demonstramos com a análise do direito comparado, bastaria que reproduzíssemos positivamente já existentes em ordenamentos jurídicos alienígenas, os quais disciplinaram hipóteses mais adequadas e suficientes para regular o aproveitamento da prescrição (intercorrente) com algumas das espécies de responsabilização tributária.

Por fim, acrescentamos aqui que, a nosso ver, a demora imputável aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário, independentemente da espécie de responsabilização tributária que estivermos tratando, somente refletiria na contagem e no reconhecimento da prescrição intercorrente nas situações em que a mesma ocorresse não obstante a comprovação de uma boa e diligente atuação dos representantes das Fazendas Públicas, portanto, não omissa ou igualmente atrasada. Em caso contrário, a fim de evitar que esta intercorrência interferisse decisivamente na contagem do prazo da prescrição intercorrente, caberia às Fazendas Públicas manejarem protestos interruptivos em desfavor dos supostos responsáveis, evitando-se assim o transcurso do prazo prescricional.

6.10. Construção de um modelo ideal, mas factível?

No final deste trabalho, deparamo-nos com o seguinte questionamento. Haveria então um modelo ideal para aplicação da prescrição intercorrente às diferentes espécies de responsabilidade tributária? Particularmente, valendo-nos da rica experiência do direito comparado sobre o assunto, entendemos que sim e isto, a despeito da evidente omissão legislativa, escassa opinião doutrinária e insuficientes construções jurisprudenciais relacionadas à questão.

No que se refere à escassez doutrinária ou ainda à omissão legislativa não há muito que se falar, bastando registrar nossa lamentação. Por outro lado, em relação ao compêndio

jurisprudencial sobre o assunto, o que podemos dizer é que os nossos julgadores vêm tentando contemporizar a difícil combinação das temáticas.

Contudo, diante da multiplicidade e diferenciação das discussões envolvendo a forma de aproveitamento da prescrição intercorrente às espécies de responsabilidade tributária, algumas das construções propostas por nossa jurisprudência vêm pecando pela generalidade. A dificuldade de se chegar a melhores proposições jurisprudenciais acentua-se pela escassa e insuficiente positivação da forma de aproveitamento da prescrição e prescrição intercorrente aos responsáveis tributários, já que o problema não é de interpretação, mas sim de preenchimento de definições. O que igualmente acentua a problemática refere-se à especificidade envolvendo cada uma das situações fáticas apreciadas cotidianamente por nossos julgadores.

Mesmo dizendo isso tudo, decidimos não nos conformar com o cenário atual. Conforme já adiantado anteriormente, procuramos e encontramos o que para nós, se não solucionaria a questão, a remediaria, com uma melhor compatibilização das ideias de prescrição intercorrente com responsabilidade tributária.

Todavia, devemos advertir que, ao contrário do que vem ocorrendo atualmente, a nossa opinião é que a definitiva solução desta dificuldade esbarraria obrigatoriamente na positivação de regras mais específicas sobre o aproveitamento da prescrição aos responsáveis tributários (por consequência na utilização das mesmas à prescrição intercorrente). Ou ainda, se nossos julgadores, tomando emprestadas as lições do direito comparado, aperfeiçoassem-se algumas das proposições referentes ao assunto, com a definição de *dies a quo* diferenciados para cada espécie de responsabilização.

Assim, por exemplo, entendemos que as principais consequências benéficas advindas da replicação da ideia da notificação ou declaração de responsabilidade seriam as seguintes (i) uma maior segurança jurídica às relações de cobrança do crédito tributário, eis que desde logo os supostos responsáveis teriam o conhecimento sobre o evento, permitindo-se a eles exercerem mais amplamente o direito ao contraditório e à ampla defesa; (ii) a possibilidade de uma melhor e menos discutível demarcação do próprio *dies a quo* de contagem do prazo prescricional aos responsáveis, já que a declaração de responsabilidade se revestiria neste marco temporal, obviamente sujeitando-se às interferências de causas suspensivas ou interruptivas de contagem prescricional.

Dentro dessa perspectiva, e ao menos em sua essência, partilhamos da solução encontrada por Renato Lopes Becho¹⁸⁸, segundo a qual a construção de modelo para melhor amoldar um assunto ao outro partiria de duas ideias centrais e conexas, sendo tais, a definição de “regras-matrizes” de responsabilidade tributária, específicas e capazes de alcançar a literalidade de cada espécie de responsabilidade (o que para nós seriam hipóteses de incidência e fatos geradores de responsabilidade) e, por conseguinte, o respeito ao devido processo legal. Em seu ensaio, defende o autor que a conjugação destas premissas auxiliaria na contagem de prazos de decadência (para declaração da responsabilidade) e de prazos prescricionais (a partir dos quais o Fisco poderia redirecionar a cobrança aos responsáveis).

Ainda segundo o que entende o autor, estes prazos decadenciais deveriam se basear no tipo de constituição do crédito tributário (lançamento ou homologação). Admitindo-se isso, concluiu que, para os tributos sujeitos à homologação, *ficta* ou expressa, o prazo de responsabilização seria a data da homologação *ficta* ou expressa (§ 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional) e para os tributos sujeitos a constituição por meio de lançamento, o prazo de responsabilização (de decadência) se sujeitaria a regra geral (artigos 173 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional). Seguindo este raciocínio, o prazo da prescricional se iniciaria, respectivamente, na data de homologação do crédito tributário ou ainda da decisão administrativa irrecorrível.

A despeito de sua inovação e de concordarmos parcialmente com o modelo apresentado por Renato Lopes Becho, demonstraremos que algumas questões não foram suficiente e adequadamente respondidas naquele ensaio.

Antes disso, no entanto, devemos dizer que referida construção doutrinária fortaleceu-se a partir da publicação, em 21 de outubro de 2011, da decisão judicial proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 608.426/PR¹⁸⁹, de

¹⁸⁸ BECHO, Renato Lopes. *Desdobramentos das Decisões sobre Responsabilidade Tributária de Terceiros no STF: Regras-matrizes de Responsabilização, Devido Processo Legal e Prazos de Decadência e Prescrição*. Revista de Direito Tributário. v. 204, Editora Dialética – São Paulo – Setembro 2012, p. 45.

¹⁸⁹ AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*)

relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, já que, a partir dela, sob a perspectiva do crédito tributário constituído por meio de lançamento, concluiu-se que a ausência de intimação/citação de responsável tributário para defender-se da atribuição da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário em processo administrativo, por si só, inviabilizaria a sua inclusão em processo judicial para cobrança deste mesmo crédito tributário.

Após longa e intensa discussão sobre o assunto, acolheu-se a justa concepção de que o redirecionamento da cobrança judicial de um crédito tributário para responsáveis tributários deveria – obrigatoriamente – ser precedido de processo administrativo para discussão e comprovação da incidência, no caso concreto, de uma hipótese cabível para atribuição de responsabilidade tributária, de forma que fosse permitido o redirecionamento da cobrança do crédito tributário ao responsável.

Porém, e apesar de acertado, devemos ressaltar que o referido precedente jurisprudencial não analisou a questão por completo, deixando de responder dúvida essencial relacionada à questão, de forma a posicionar-se expressamente se o raciocínio também se aplicaria aos créditos tributários constituídos por meio de informação prestada pelo próprio contribuinte e, se assim o fosse, de que forma isso deveria ocorrer.

Ao menos a uma primeira vista, devemos reconhecer que a premissa adotada no dito precedente jurisprudencial é de difícil compatibilização com as situações envolvendo a constituição do crédito tributário por meio de informação prestada pelos contribuintes, já que, nestas circunstâncias, não há a formalização de procedimento administrativo ou incidente processual para averiguação da responsabilidade tributária.

Em nossa opinião, esta questão somente poderia ser solucionada por meio da positivação de mais uma nova obrigação acessória aos contribuintes¹⁹⁰, prevendo a obrigatoriedade de que, conjuntamente às informações inerentes à constituição do crédito tributário, este mesmo contribuinte prestasse informação sobre eventual hipótese de responsabilidade tributária referente àquela obrigação tributária.

Apesar de mais uma imposição aos contribuintes, pareceu-nos perfeitamente factível a criação desta disciplina em relação aos responsáveis solidários e sucessores. Assim, por exemplo, em caso de sucessão decorrente de fusão, transformação ou incorporação, ou ainda, decorrente de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento, caberia aos sucessores prestar informação deste evento às autoridades fiscais. A partir daí demarcar-se-ia o prazo

completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF - 2ª Turma - RE 608426 AgR/PR - Rel. Min. Joaquim Barbosa - DJe 21-10-2011, Vol. 02613-02 e p. 00356)

¹⁹⁰ Com a crescente tendência pela ‘privatização da gestão tributária’, não nos surpreenderia fosse delegada aos contribuintes mais esta imposição legal.

decadencial, para que fosse formalizada a competente notificação de responsabilidade e, por conseguinte, o prazo prescricional para cobrança do crédito tributário do responsável.

Em resumo, podemos dizer que (a) nos casos de constituição do crédito tributário por lançamento, instaurar-se-iam dois processos administrativos distintos, um em desfavor do contribuinte e outro em desfavor dos possíveis responsáveis tributários; e (b) nos casos de constituição do crédito tributário por declaração, em momento posterior à informação prestada pelo contribuinte, as Fazendas Públicas formalizariam duas notificações diferentes, uma direcionada ao contribuinte e outra aos responsáveis. Em ambos os casos, a notificação direcionada ao contribuinte se limitaria a informar sobre a existência de crédito tributário, supostamente não recolhido, enquanto que a notificação direcionada aos responsáveis declararia a responsabilização dos mesmos ao pagamento do respectivo tributo.

Em realidade, este “ônus operacional” imputável às Fazendas Públicas traria enormes benefícios a todos os envolvidos – responsáveis, contribuintes, juízes e ao próprio Fisco – na medida em que, a partir da instauração do processo administrativo no qual se discutirá e comprovará (ou não) situações às quais se permitiria redirecionar crédito tributário aos responsáveis, delimitando-os, ao menos, a discussão deste mesmo assunto no âmbito das execuções fiscais seria bem mais fácil e objetiva, bastando replicar o que já se discutiu previamente (em muitos casos de forma melhor, aproveitando-se da especialidade dos órgãos judicantes da Administração Pública).

Contudo, há algumas dificuldades na aplicação desta concepção, eis que, com relação à responsabilização prevista pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional ou ainda àquela decorrente de dissolução irregular de sociedade, não nos parece razoável crer que o contribuinte, simultaneamente à informação que constitua o crédito tributário, preste informação quanto à ocorrência de tais eventos. Nestes casos, entendemos que a melhor lógica seria admitir que tais seguissem concepções diferentes.

No caso da responsabilização prevista no aludido dispositivo da legislação tributária brasileira, entendemos ser mais sensato atribuir às Fazendas Públicas o dever de formalizar, conjuntamente à notificação de pagamento de tributo, supostamente recolhido em desconformidade com a declaração prestada, notificação de responsabilidade a quem de direito, declarando-se assim a responsabilização (desde que isto ocorra dentro do respectivo prazo de decadência) e, simultaneamente, demarcando-se o *dies a quo* de contagem do prazo prescricional.

Já nas hipóteses envolvendo responsabilização decorrente de dissolução irregular, a não ser que haja algum indício sobre a sua ocorrência, não há que se falar na adoção de

medidas prévias por parte das Fazendas Públicas, prevalecendo o entendimento segundo o qual não haveria hipótese de incidência desta responsabilidade, mas tão somente a demarcação de termo inicial da prescrição, o qual já foi esclarecido neste trabalho.⁴

Sob esta perspectiva, alterar-se-ia por completo o assustador e atual cenário em que (i) as Fazendas Públicas formulam pedidos genéricos para que a cobrança judicial de créditos tributários seja redirecionada aos responsáveis, requerimentos estes que, grande parte das vezes, não possuem embasamento em provas concretas ou mesmo em indícios, feitos somente em razão da impossibilidade de localização ou penhora de bens do próprio contribuinte; (ii) os responsáveis (grande parte das vezes, pegos totalmente de surpresa) utilizam-se de todos os recursos cabíveis para afastar a atribuição de responsabilidade, tornando ainda mais morosa a movimentação de executivos fiscais; e (iii) os juízes possuem pouquíssimo material – leia-se aqui, elementos probatórios – para decidirem-se sobre a possibilidade de redirecionamento da cobrança do crédito tributário aos responsáveis.

Além deste aspecto que deveria ter sido mais bem analisado, ficamos em dúvida ainda com outras questões que mereceriam maior atenção, como por exemplo, o que fazer com a contagem do prazo prescricional ao responsável nos casos envolvendo responsabilidade subsidiária, na qual o credor, Fazenda Pública, somente pode redirecionar a cobrança da dívida tributária após a comprovação de insuficiência patrimonial do devedor principal, o contribuinte. A nosso ver, este aspecto não deveria interferir no prazo prescricional, bastando que as Fazendas Públicas, quanto necessário, instrumentalizassem protestos interruptivos com vistas a interromper a sua contagem.

Outra questão não dirimida refere-se à diferenciação percebida entre as espécies de responsabilidade tributária decorrentes de sucessão ou solidária daquela que é pessoal, como bem pontuou Leandro Paulsen¹⁹¹:

Tendo em conta que não se trata de responsabilidade solidária ou por sucessão, em que a dívida simplesmente pode ser exigida do responsável, mas que se cuida, isso sim, de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ato ilícito, impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro. Ou seja, o ilícito de que decorre a responsabilidade pessoal tem de ser devidamente apurado administrativamente, oportunizando-se aos responsáveis o direito de defesa já na esfera administrativa.

Além das questões acima explicitadas, discordamos quando o referido autor entende que o prazo de decadência da responsabilização tributária deveria seguir os mesmos moldes

¹⁹¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*, 11 ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009, p. 975.

do prazo para constituição do próprio tributo. Entendemos que as particularidades envolvendo cada uma das espécies de responsabilidade tributária, por si só, justificariam a positivação de regras prevendo prazos específicos para cada uma delas, como feito pelo Código Tributário Alemão, que em seu parágrafo 75 disciplinou prazo decadencial de 01 (um) ano para a responsabilidade por sucessão. Aliás, além da desnecessidade e até mesmo equívoco na utilização da expressão “regra-matriz” por Renato Lopes Becho (já explicada anteriormente), essa foi a maior ressalva ao referido ensaio doutrinário.

Por outro lado, e a despeito de discordarmos do lapso temporal definido por aquele doutrinador, confessamos aqui que comungamos com o entendimento adotado por Renato Lopes Becho quanto à demarcação do momento em que passaria a ser contado o prazo decadencial para formalização da notificação de responsabilidade, como abaixo transcrito:

na hipótese do artigo 134 do CTN, o início do prazo para a notificação do pretenso responsável para defender-se no procedimento administrativo será no momento em que o responsável atuar culposamente, levando o contribuinte à insolvência em relação a um específico crédito tributário; na hipótese do artigo 135 do CTN, o início do prazo será no momento da realização do negócio jurídico lícito, em nome do contribuinte, mas contra os seus interesses; na hipótese da Súmula n°. 435 do STJ, o início do prazo será no momento do encerramento irregular da pessoa jurídica”.

Conclui referido doutrinador afirmando que “todos esses prazos serão contados para que a notificação no procedimento administrativo ocorra dentro de cinco anos, após os quais não mais será possível a verificação do critério material que levou à possível responsabilização.

Chegamos então à conclusão que, previamente à discussão do prazo prescricional (relativo ao redirecionamento da cobrança do crédito tributário sobre o responsável outrora notificado), devemos averiguar sobre o prazo decadencial relativo à constituição/declaração da relação de responsabilidade tributária, visto que, uma vez decaído este direito, não haveria que se falar em responsabilização e tampouco em prescrição ou prescrição intercorrente.

Assim que, posteriormente à comprovação de não ocorrência de decadência do direito de declarar a responsabilidade (reforçando aqui nosso entendimento de que estes prazos não deveriam ser similares àqueles para constituição do próprio crédito tributário), devemos perquirir se o prazo de cinco anos, contados a partir da notificação do responsável, não seria suficiente para que as Fazendas Públicas redirecionassem a cobrança. Entendemos que sim e que, com exceção das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de interrupção do prazo prescricional em função de protesto interruptivo, não há de se

reconhecer que o prazo prescricional e prescricional intercorrente se interrompa ou suspenda por qualquer outra hipótese.

Sob esta ótica, em tendo havido a notificação/declaração de responsabilidade, contudo, ainda não tenha havido comprovação de insuficiência patrimonial do devedor, ou ainda haja demora exclusivamente imputável aos mecanismos de nosso Poder Judiciário, a fim de evitar a consumação do prazo prescricional aos responsáveis, caberia aos procuradores das Fazendas Públicas valerem-se do instrumento processual do protesto interruptivo em desfavor de determinado responsável tributário. Com isso, interromper-se-ia o prazo prescricional, fazendo com que sua contagem se reiniciasse, sem o risco do reconhecimento da impossibilidade de redirecionar-se a cobrança por responsabilidade.

A este respeito, devemos enaltecer a iniciativa do legislador de nosso Código Tributário Nacional que, ao criar a figura do protesto interruptivo como causa de interrupção da prescrição tributária, contemporizou qualquer discussão relacionada ao assunto, permitindo-se que as Fazendas Públicas, quando cabível, remediasses a problemática envolvendo a fulminação do direito ao redirecionamento aos responsáveis tributários em razão do reconhecimento da prescrição, seja ela originária, seja ela intercorrente.

Embora simples, o instrumento processual em questão é pouquíssimo utilizado por parte das Fazendas Públicas. Entendemos que o seu manejo mais regular, associado à instauração de processos administrativos ou de incidentes processuais com vistas à comprovação da possibilidade de responsabilização tributária (excetuando-se as hipóteses de responsabilidade solidária e sucessão), já que nestas hipóteses, respectivamente, bastaria comprovar-se quem seria o solidário e não se a hipótese de solidariedade seria apropriada, ou ainda, quem seria o sucessor), mesmo nos casos envolvendo créditos tributários constituídos por declaração, poderia servir para remediar a problemática que gravita em torno da contraposição da prescrição intercorrente com a responsabilidade tributária.

6.11. Reflexão final sobre a morosidade do Poder Judiciário no âmbito dos executivos fiscais: engenhosidade dos devedores *versus* inércia/ineficiência do fisco

Por último, e igualmente importante, não poderíamos deixar de discutir sobre o porquê da morosidade de nosso Poder Judiciário frente aos milhares e milhares de processos versando sobre execuções fiscais envolvendo a cobrança de créditos tributários, processos estes que se avolumam nos incontáveis Fóruns espalhados por este País.

Quando estamos a falar sobre esta morosidade, a primeira observação que devemos fazer é em que medida cada um de seus participantes contribuiu para que chegássemos aonde chegamos, em um cenário de total descrédito, ineficiência e omissão, que nos leva a discutir com tanta frequência sobre a prescrição da ação para cobrança do crédito tributário, quer seja em relação ao próprio devedor, quer seja sobre aqueles que são eleitos para figurar como responsáveis pelo adimplemento da dívida tributária.

Assim, de um lado enxergamos uma máquina administrativa falha, omissa e ineficiente, incapaz de atuar diligentemente e com a rapidez que seria necessária. Não estamos a dizer – pelo menos na grande maioria dos casos – que isto ocorra em razão da má qualidade técnica e profissional dos dignos representantes dos interesses da Fazenda Pública, procuradores que atuam em inúmeros processos de execução fiscal nas esferas municipal, estadual e federal, mas sim em razão da incompatibilidade racional entre a relação da quantidade de processos e do número existente de procuradores, que grande parte do tempo manifestam-se sem a preocupação ou possibilidade de atentarem-se às singularidades de cada um dos processos judiciais a eles atribuídos.

Todavia, não podemos dizer que esta ineficiência e omissão somente beneficie o devedor, com o arquivamento de milhares de processos, em detrimento de uma cobrança judicial mais eficaz e célere, mas também pode representar prejuízos, especialmente em relação à responsabilização tributária.

Por esta razão, não outra, incontáveis processos envolvendo a cobrança judicial de créditos tributários avolumam-se em arquivos de nosso Poder Judiciário, sem que antes disso tivesse havido uma maior preocupação na localização de devedores ou mesmo de bens capazes de garantir adequadamente os juízos, consequentemente dando-se prosseguimento ao andamento dos mesmos. Enquanto isto, na outra ponta, na ânsia de bem representar os interesses da Fazenda Pública e evitar o não recebimento de créditos tributários, estes mesmos procuradores optam frequentemente em direcionar cobranças judiciais por responsabilidade, porém, sem a necessária cautela, o que, via de regra, acaba por tumultuar ainda mais os processos.

Dito isso, devemos igualmente reconhecer que nós, advogados, temos nossa parcela de responsabilidade nessa morosidade do Poder Judiciário, eis que não é incomum presenciarmos atuações meramente protelatórias, até mesmo irresponsáveis, que apenas se prestam para retardar a cobrança de um crédito tributário legítimo. Não raras vezes, advogados aconselham que seus clientes evitem, a todo custo, serem citados em execuções fiscais. Inclusive, foi justamente esta a razão que ensejou que nosso legislador alterasse uma

das causas interruptivas da prescrição tributária, deslocando-a da citação válida para o despacho que ordenasse a citação.

Ainda que de forma respeitosa, não podemos deixar de imputar a nossos julgadores parcela desta responsabilidade, mesmo que reconheçamos a evidente escassez de recursos financeiros provenientes de nossa Administração Pública para que fossem criadas novas Varas e houvesse uma melhor distribuição dos processos. O que ocorre atualmente é simples. Diante da evidente desproporção entre o número de processos atribuído a um único Juiz, na maioria dos casos, ou profere-se decisão ágil, contudo, incompleta ou descompassada com as particularidades de cada uma das situações fáticas postas à apreciação, ou ainda, havendo preocupação quanto à análise aprofundada do caso concreto, profere-se decisão de forma muito lenta. Não sabemos dizer qual das opções seria pior.

Infelizmente, não raras vezes nos deparamos com situações em que, considerando a descomunal quantidade de processos judiciais pendentes de apreciação por um único julgador, processos envolvendo matéria similar, portanto “supostamente iguais”, a única alternativa encontrada é a de colocar todos eles em uma única e volumosa pilha a fim de que tais, quando possível, sejam julgados conjuntamente. Especialmente no que se refere às discussões envolvendo responsabilização tributária, em que cada situação é diferente, esse procedimento mais atrapalha do que ajuda, na medida em que somente se avolumam a quantidade de novas manifestações e recursos, talvez desnecessários.

Percebe-se, assim, tratar-se de um círculo vicioso aparentemente sem fim, já que os procuradores da Fazenda Pública certamente gostariam de analisar de forma aprofundada cada um dos processos judiciais que recebem, a fim de melhor conduzirem os mesmos, evitando injustiças; em alguns casos, os advogados não veem alternativa que não protelar uma execução fiscal, muitas das vezes com justo receio de que os procuradores e os julgadores atuem de forma massificada e em prejuízo aos seus clientes; e os pobres julgadores, apesar do evidente interesse em consagrar a Justiça, por estarem atolados de processos pendentes há muito tempo de apreciação, não têm outra alternativa que não a de dedicar menos tempo e atenção às particularidades de cada um de seus processos.

Uma vez feitas tais observações, perceberemos que toda a problemática gira em torno da irracional desproporção entre o incontável número de processos judiciais de cobrança do crédito tributário e a reduzida quantidade de procuradores da Fazenda Pública e de julgadores.

Segundo levantamento realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”), um processo de execução fiscal (cobrança financeira) realizado no âmbito da Justiça Federal leva em média 2.989 dias para ser julgado, o que significa oito anos, dois

meses e nove dias e seu custo médio é de R\$ 4.368,00 (quatro mil trezentos e sessenta e oito reais). Comparando seu custo (médio) com o valor (médio) que é cobrado nestes processos — de R\$ 22.507,51 (vinte e dois mil quinhentos e sete reais e cinquenta e um centavos) — concluiremos quão insana é esta relação.

O Conselho Nacional de Justiça conduziu pesquisa sobre este assunto, divulgada em setembro de 2011, através da qual apontou que as ações judiciais movidas pelo governo para a cobrança de impostos, taxas e multas representavam grande parte das execuções que tramitam no Judiciário brasileiro. Em 2009, dos quase 87 milhões (oitenta e sete milhões) de processos que tramitavam perante nosso Poder Judiciário, o percentual equivalente a 26,9% correspondia a processos de execução fiscal — o que corresponde a um terço do total. Este mesmo levantamento apontou que a participação da Justiça Estadual nesse montante é de impressionantes 89% dos processos de execução fiscal.

Ainda de acordo com o Conselho Nacional de Justiça, a predominância das execuções fiscais, no entanto, não é exclusividade da Justiça Estadual. Também na primeira instância da esfera Federal o índice é alto, alcançando os 75% do total de processos em andamento em 2009, com 314 mil ações. Apenas 19 de cada 100 processos de execução fiscal que tramitavam conquistaram a baixa definitiva. A taxa de congestionamento nessas ações chega a 81% (oitenta e um por cento).

A conclusão a que chegou o Conselho Nacional de Justiça é a de que o combate à morosidade judicial no Brasil deve envolver necessariamente o debate específico sobre a temática dos procedimentos de execução fiscal, visto que o enfrentamento dessa questão tem potencial de solucionar um dos principais gargalos da Justiça brasileira.

Muito se discutiu e ainda se discute sobre o assunto. Já há inclusive alguns projetos de lei¹⁹² nos quais se pretende deslocar a cobrança do crédito tributário para uma fase administrativa e independentemente do acionamento do Poder Judiciário, o que, em tese, auxiliaria no descongestionamento, solucionando o problema. Contudo, definitivamente não cremos que seja a melhor opção, já que a irracional desproporção entre o número de processos e procuradores permaneceria igualmente cruel. Neste cenário, somente vislumbramos maior espaço para a prática de abusividades e ilegalidades por nossos procuradores da Fazenda Pública.

¹⁹² Projeto de Lei 5.080/2009, que tramita no Congresso desde 2009, tem o objetivo de permitir que procuradores das fazendas nacional e estadual penhem bens antes do ajuizamento das execuções fiscais. Projeto de Lei 5.081/2009 regulamenta o oferecimento de bens em garantia pelos contribuintes devedores enquanto a cobrança ainda estiver na esfera administrativa.

A este respeito, os Ministros da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em entrevistas concedidas para o Anuário da Justiça Brasil 2012, manifestaram-se contrários à exclusão do Poder Judiciário da apreciação de processos de cobrança de dívidas tributárias e não tributárias, afirmando que as cobranças dependem da mediação do Judiciário para ter sucesso.

O Ministro Castro Meira afirma ser contra esses projetos, pois, na opinião dele, a grande dificuldade da execução está em localizar o devedor e os bens para satisfazer a dívida, sendo que tais tarefas são de competência da Receita Federal. Em suas palavras, *“A parte que toca ao Judiciário não está parada por culpa dos juízes, mas porque os órgãos administrativos não conseguem localizar devedores”*.

O Ministro Mauro Campbell Marques possui entendimento parecido, de forma a posicionar-se em sentido contrário à exclusão do Poder Judiciário dos processos referentes à cobrança do crédito tributário. Observa ainda, *“a enorme quantidade de falhas procedimentais para um simples redirecionamento de uma execução”*. O Ministro Cesar Asfor Rocha igualmente entende inviável tal proposição ao afirmar que não vê como seria possível *“permitir que o credor seja o formulador e o executor do seu direito sem a mediação feita pelo Judiciário”*. E o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho foi ainda mais fundo ao afirmar que essa ideia é *“mais do que ilegal. É uma violência inconstitucional”*.

Acreditamos ser pertinente transcrever e dar destaque às palavras dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, a fim de corroborar nosso entendimento segundo o qual, ao contrário do que alardeiam contínua e ruidosamente os procuradores da Fazenda Pública, não se pode imputar toda a responsabilidade por tal morosidade e ineficiência aos devedores e responsáveis, já que, infelizmente, em razão da escassez de recursos humanos e financeiros, os representantes judiciais dos credores não dispõem de tempo e mecanismos suficientes para atuar condignamente nas milhares de execuções fiscais.

Neste particular, no entanto, ressalvamos as grandes figuras que representam os interesses da Fazenda Pública, dos quais, inclusive, tive a grande honra de partilhar enriquecedoras experiências profissionais. Em certas ocasiões, nota-se que, a despeito do infinito número de processos judiciais pendentes de manifestações, estas pessoas sempre se interessaram – dentro da perspectiva da legalidade – em resolver os problemas a eles apresentados, independentemente de que a solução representasse à Fazenda Pública deixar de cobrar determinado tributo, contudo, orientando-se por aquilo que melhor representaria a Justiça ao caso concreto.

Sob esta perspectiva, preferimos crer que seja esta a razão para a grande maioria dos equívocos procedimentais, direcionamentos ilegais, dentre outros, manifestadamente prejudiciais aos devedores e responsáveis, e não mera prática irresponsável, abusiva e ilegal.

Enfim, consideramos importante fazer esta pequena e breve reflexão sobre o porquê da demora no andamento dos inúmeros de processos versando sobre execuções fiscais envolvendo a cobrança de créditos tributários, de forma a pontuar que, ao contrário do que se apregoa todo momento, os maiores responsáveis por esta ineficiência tratam-se dos procuradores da Fazenda Pública, bem que se diga, não por culpa deles, mas sim por o que chamamos de “inexigibilidade de conduta diversa”, uma vez que, não podemos exigir que alguém seja capaz de analisar profundamente as singularidades de incontáveis processos diariamente e igualmente formular tantas milhares de manifestações corretas.

Com isso, pretendíamos apagar a peja de que devedores e responsáveis sufragam-se da prescrição intercorrente como único e último mecanismo de defesa para livrarem-se do pagamento de créditos tributários, mas sim de que, considerando o cenário apresentado por nós, tratar-se-ia ela de ferramenta indispensável para equilibrar as relações sociais advindas da cobrança das dívidas de natureza tributária.

7. CONCLUSÕES

Partimos da ideia segundo a qual, a despeito de alguns entendimentos contrários à existência da prescrição intercorrente e da total negligência de nossos legisladores sobre ela – que não se preocuparam em positivá-la adequadamente – a mesma existe e vem se aplicada corriqueiramente em nosso ordenamento jurídico, especialmente no campo do Direito Tributário, atingindo situações diversas daquelas alcançadas pela prescrição à qual convencionamos chamar por ordinária e, portanto, evitando-se que vínculos obrigacionais tributários sejam perenizados. Além do que, conforme reconhecido por lei, legislação esta de natureza processual, é permitido aos magistrados, desde que atendidos os requisitos, o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente.

Ademais, e independentemente de sua insuficiente positivação, ou ainda, da explicitação de que as regras voltadas à prescrição ordinária a ela também se aplicassem, percebemos que isto vem ocorrendo sem maiores questionamentos. Assim, por exemplo, aplicam-se à prescrição intercorrente todas as regras de interrupção e suspensão de contagem de prazo, desde que, é claro, tenham sido previstas em respeito ao texto de nossa Constituição Federal (com o quórum qualificado da lei complementar).

Dentro desse contexto, esclarecemos que, igualmente ao que ocorre com a prescrição ordinária, o prazo da prescrição intercorrente pode ser interrompido, com a incidência das regras previstas pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional, ou ainda suspenso, com a incidência da construção jurisprudencial consolidada através da Súmula nº. 314 do Superior Tribunal de Justiça ou do artigo 155 do Código Tributário Nacional. Tais questões são de grande relevância à definição do assunto, visto que nossos julgadores debruçaram-se sobre elas, a fim de demarcar a aplicação da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários, preterindo aspecto mais relevante, qual seja a demarcação do *dies a quo* da contagem prescricional.

Concluimos ainda que as causas de interrupção da prescrição tributária previstas pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional também se aplicariam para efeito de responsabilidade tributária e isso, a despeito de que os dispositivos somente tenham se referido ao devedor (o próprio contribuinte). Todavia, a nosso ver, o aproveitamento destas causas interruptivas do prazo prescricional aos responsáveis se subsumiria às seguintes e pontuais ressalvas, a saber: (i) despacho que ordenar a citação do devedor: somente se este despacho igualmente determinar a citação dos responsáveis tributários; e (ii) ato inequívoco,

ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor: a despeito do firme posicionamento da doutrina e jurisprudência de que tal igualmente interromperia a contagem prescricional para o responsável tributário, entendemos que isso somente ocorreria nos casos em que o próprio responsável seja expressamente comunicado sobre este ato praticado pelo devedor. Apesar de ambos os dispositivos legais apenas fazerem menção a figura do devedor,

Neste particular, chamou-nos ainda à atenção para duas questões relevantes, a saber, (i) a escassa instrumentalização do mecanismo jurídico do protesto interruptivo, hipótese eficaz de interrupção do prazo prescricional que, a nosso ver, se bem manejada, resolveria ou ao menos remediaria parte da problemática que gravita em torno do assunto; (ii) a insensatez do entendimento construído através da Súmula n.º 314 do Superior Tribunal de Justiça, acima mencionada, eis que, não há qualquer justificativa para a definição dessa hipótese de suspensão do prazo prescricional, mesmo que por um ano, apenas em razão da não localização do devedor ou de seus bens. Dentro do já alongado e suficiente prazo de cinco anos, caberia às Fazendas Públicas atuarem de forma mais eficiente e, quando cabível, redirecionar a cobrança por responsabilização.

Questão ainda mais polêmica diz respeito à repercussão de demoras imputáveis exclusivamente aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário na contagem do prazo prescricional intercorrente. Embora reconheçamos que a Súmula n.º 106 do Superior Tribunal de Justiça aplica-se no âmbito das execuções fiscais, entendemos que o emprego do referido entendimento jurisprudencial mereceria ressalvas. A nós pareceu que, se os representantes das Fazendas Públicas agissem de forma mais diligente e eficaz, boa parte destas demoras se relativizaria, perdendo espaço na discussão. Não podemos admitir, por exemplo, que um representante da Fazenda Pública não se preocupe em averiguar e melhor informar sobre endereços para citação, ou ainda, que os mesmos se conformem com demoras injustificadas na elaboração de mandados de citação ou de cartas precatórias, para, logo em seguida, valerem-se de tal argumento em seu favor, na tentativa de impedir o reconhecimento da prescrição intercorrente.

Refletimos assim sobre a lentidão referente à resolução dos processos judiciais envolvendo a cobrança de crédito tributário, eis que nem sempre esta demora deveria ser imputável à má-fé e desonestidade dos contribuintes (devedores), mas sim a todos aqueles envolvidos nesta tríplice relação. Mesmo nos casos em que os devedores possam ser culpados dessa demora, caberia aos representantes das Fazendas Públicas (credores) uma atuação mais diligente e não tal qual ocorre frequentemente, com manifestações que se arrastam – de sua

preparação ao seu protocolo – se arrastam por alguns meses. Não há que se admitir que desse protocolo, a tal manifestação somente seja juntada aos autos após alguns outros meses. Questionamo-nos se toda essa demora deveria ser computada para efeito de reconhecimento da prescrição intercorrente. Em nossa modesta opinião, entendemos que não.

Além disso, vimos ainda que a forma de constituição do crédito tributário, se por lançamento ou por meio da prestação de informações pelo próprio contribuinte, interfere direta e decisivamente em sua cobrança judicial, especialmente no que se refere à atribuição de responsabilidade tributária – ao seu redirecionamento ao responsável.

Em última análise, no próprio reconhecimento da prescrição intercorrente, já que, na primeira hipótese, simultaneamente, deflagrar-se-ia a hipótese de incidência tributária e, quando cabível, de responsabilização tributária, o que permitiria àqueles alçados à condição de responsáveis tributários que, desde logo, e já na via administrativa, exerçam o direito constitucionalmente assegurado ao contraditório e à ampla defesa. Por sua vez, o crédito tributário constituído através da prestação de informações exclusivas do contribuinte, tendência esta crescente e atual, limitará a referida discussão à via judicial e esta simples postergação, por si só e ainda que indiretamente, repercutirá no reconhecimento da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários.

Vimos ainda que, em razão da atual tendência pela desnecessidade de lançamento, com a chamada “privatização da gestão tributária”, pouco se discute sobre a atribuição de responsabilidade tributária, relegando tal discussão a momento posterior ao do ajuizamento das execuções fiscais para cobrança do crédito tributário¹⁹³. Concluímos ainda que afora a impossibilidade de discussão da matéria previamente à Instância Judicial, quando isso ocorre, não há qualquer preocupação em comprovar-se que aquela determinada situação fática comportaria alguma das hipóteses de incidência de responsabilização tributária, redirecionando-se a cobrança aos responsáveis, simplesmente em razão da percepção de insuficiência patrimonial dos devedores.

Concluímos igualmente que as próprias particularidades inerentes a cada uma das espécies e subespécies de responsabilização tributária interferirão na definição e reconhecimento da prescrição intercorrente, eis que, se estivermos a tratar de espécie de

¹⁹³ Chamou-nos a atenção à forma com que vem sendo processada a atribuição de responsabilidade tributária, uma vez que, ao invés da prévia e necessária comprovação da ocorrência do fato gerador de responsabilização e dos requisitos ensejadores da respectiva hipótese de incidência, as Fazendas Públicas vêm redirecionando, livre e inconsequentemente, a cobrança do crédito tributário, quando em realidade, se tivessem dúvidas, caberia a elas instrumentalizarem protesto interruptivo em desfavor de supostos responsáveis, com vistas a interromper o prazo prescricional especificamente sobre os suspeitos.

responsabilidade solidária, a cobrança do crédito tributário poderá, desde logo e independentemente de qualquer comprovação de requisitos, redirecionar-se ao responsável, o que não ocorre com a espécie de responsabilidade subsidiária que, sempre, dependerá da comprovação da ocorrência dos requisitos legais e da comprovação quanto à insuficiência patrimonial do devedor, o que as coloca em planos temporais diferentes, com interferência direta na contagem do prazo prescricional. Enquanto essa é a principal discussão relacionada à responsabilização subsidiária, o que muito se discutiu sobre a responsabilização solidária refere-se ao aproveitamento da interrupção de um solidário aos demais, entendimento este acolhido por nossa jurisprudência.

Outro aspecto no qual nos deparamos refere-se à celeuma envolvendo a diferenciação na aplicação da prescrição intercorrente entre as situações em que (i) o responsável tributário tiver sido incluído na Certidão de Dívida Ativa, portanto, desde o início do processo de execução fiscal e (ii) o responsável tributário for incluído posteriormente. Concluimos que, na primeira situação, somente haverá falar-se no reconhecimento da prescrição intercorrente na hipótese em que as Fazendas Públicas atuem em total negligência processual, deixando de diligenciar com vistas à localização de bens do responsável, de forma que o processo fique sem movimentação ou até mesmo arquivado por prazo superior a cinco anos.

Dito isso, o que podemos afirmar é que a junção dessas duas temáticas é de difícil compatibilização e até hoje foi pouquíssimo explorada por nossa doutrina, excetuando-se alguns ensaios, com limitado aprofundamento científico. Esse vazio doutrinário é ainda mais incompreensível se percebermos a multiplicidade de problemas decorrentes da tardia atribuição de responsabilidade tributária, controverso redirecionamento da cobrança do crédito tributário aos responsáveis e sua compatibilização com a ideia de prescrição intercorrente, especialmente em razão da total negligência de nossos legisladores, os quais se omitiram completamente em relação à positivação de regras sobre esta contraposição e/ou nas poucas oportunidades que o fizeram, disciplinando questões ao menos correlatas ao assunto, fizeram-no de maneira inapropriada, por meio da edição de leis ordinárias, sem o quórum qualificado exigido para matéria (a definição de hipóteses de suspensão do prazo prescricional) e, portanto, em desrespeito ao texto de nossa Constituição Federal.

Diante do somatório destas negligências, omissões e inconstitucionalidades vinculadas à matéria, coube aos nossos julgadores debruçarem-se sobre a temática e resolverem-na, por meio da idealização de proposições resolutivas. Contudo, e a despeito dos esforços envidados neste sentido, as tais proposições não definiram *dies a quo* específicos para as espécies de responsabilização, limitando-se à discussão sobre hipóteses interruptivas. A nosso ver,

portanto, ainda não conseguiram alcançar a diversidade das situações fáticas e especialmente as particularidades inerentes a cada uma das espécies e subespécies de responsabilização tributária, pecando sempre pela generalidade (reconhecimento da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários após o transcurso do prazo de cinco anos contados da citação da empresa), não por culpa dos julgadores, mas em razão da enorme dificuldade em se apreciar demoradamente cada um dos casos.

Além disso, a partir da observância desse emaranhado de precedentes jurisprudenciais relacionados à questão, deparamo-nos com um que nos despertou preocupante atenção, no qual, não por unanimidade, Ministros do Superior Tribunal de Justiça decidiram que a prescrição da cobrança do crédito tributário seria uma só, portanto uma vez reconhecida e seus efeitos alcançariam o devedor e os responsáveis, opinião que humildemente discordamos, conforme as conclusões aqui alcançadas. Diante de tamanha celeuma em torno do assunto, passamos então a nos perguntar como melhor resolver a situação.

Obviamente, a mais acertada e melhor maneira de resolvê-la seria se despertássemos os nossos legisladores da inércia em que se encontram, para que eles positivassem regras (através de veículo legislativo adequado) mais rígidas e específicas voltadas à questão, de forma a disciplinar sobre os procedimentos de atribuição e redirecionamento da cobrança do crédito tributário aos responsáveis, mas, especialmente para eliminar a problemática referente à demarcação do *dies a quo* de contagem do prazo da prescrição intercorrente para cada uma das espécies de responsabilidade tributária, como feito por alguns ordenamentos jurídicos alienígenas.

É esta toda a problemática: a demarcação incontestável do *dies a quo* do prazo da prescrição (também para a prescrição intercorrente) para as diferentes espécies de responsabilização tributária. E esta questão esbarra diretamente no vazio legislativo sobre a questão.

Dessa forma, a solução foi nos socorrer de lições do direito comparado, emprestando-nos de regras já adotadas por ordenamentos jurídicos alienígenas, como o Código Tributário Alemão ou o Espanhol. Observando-os, percebemos que estas codificações tributárias previram a ideia da notificação/declaração da responsabilidade tributária, conjuntamente à notificação de pagamento ao próprio contribuinte. Sob esta perspectiva, testando estas ideias ao nosso modelo tributário, concluímos ser essa a melhor alternativa para relativizar a problemática aplicação da prescrição intercorrente às variadas espécies de responsabilidade tributária, bastando que nossos legisladores positivassem regras mais específicas sobre o assunto.

Seguindo este raciocínio, concluímos ainda que a positivação destas regras definiria prazos exclusivos de decadência para a declaração/notificação de responsabilidade tributária. A nosso ver, todavia, a definição dos prazos de decadência deveriam ser específicos, captando as particularidades de cada espécie de responsabilidade tributária, como fez o Código Tributário Alemão (parágrafo 75), portanto não se equiparando ao prazo para constituição do crédito tributário. A partir deste momento, com o exercício deste direito, demarcar-se-ia igualmente o *dies a quo* da prescrição aos responsáveis tributários, contudo, estando este prazo sujeito ao reconhecimento das possíveis e legítimas (vide mais acima) causas interruptivas ou suspensivas de sua contagem.

Dessa maneira, concluímos o quanto segue sobre o *dies a quo* dos prazos de decadência e prescrição para as diferentes espécies de responsabilidade tributária, a saber:

Responsabilidade dos terceiros (artigo 135 do Código Tributário Nacional)

(i) Prazo de decadência: a partir do momento em que ocorresse o ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, o que faria com que as Fazendas Públicas agissem mais diligentemente para apuração dos fatos ocorridos, a fim de que, quando cabível, fosse deflagrada hipótese de incidência tributária; e (ii) Prazo prescricional: a partir da entrega da notificação/declaração de responsabilidade.

Responsabilidade decorrente de dissolução irregular de sociedade

(i) Prazo de decadência: prejudicado, já que não há como prever a ocorrência deste evento; e (ii) Prazo de prescrição: a partir da inequívoca constatação de que a sociedade dissolveu-se irregularmente, verificação essa que dependeria da atuação de oficiais de justiça, como bem definiu nossa jurisprudência, com ressalvas às infundadas dúvidas das Fazendas Públicas que se alongam a definir este momento, postergando-o injustificadamente somente para retardar o início do curso da prescrição intercorrente.

Responsabilidade dos sucessores, em decorrência de fusão, transformação ou incorporação de outra empresa

(i) Prazo de decadência: a partir da comunicação oficial às autoridades fiscais do registro do ato societário perante órgãos oficiais, como a Junta Comercial do respectivo Estado, momento em que haveria publicidade e oficialidade desse ato; e (ii) Prazo de prescrição: a partir da entrega da notificação/declaração de responsabilidade.

Responsabilidade dos sucessores, em decorrência de aquisição de fundo de comércio

(i) Prazo de decadência: a partir da comunicação oficial às autoridades fiscais da aquisição realizada, momento em que haveria publicidade e oficialidade desse ato; e (ii) Prazo de prescrição: a partir da entrega da notificação/declaração de responsabilidade.

Apenas por dever científico, devemos alertar que, como ocorre com o crédito tributário, uma vez reconhecida a decadência (neste caso, do direito à notificação/declaração de responsabilização tributária por parte das autoridades fiscais), não há que se falar em prescrição, tampouco prescrição intercorrente. Em casos como estes, em que há a perda do direito, por conseguinte, não há que se falar em pretensão.

Todavia e ainda assim, o acolhimento desta ideia de origem do direito comparado nos levou a alguns dilemas, a saber: como instrumentalizá-la nas hipóteses de constituição do crédito tributário por meio de informações prestadas pelo próprio contribuinte, ou ainda, como harmonizá-la nas hipóteses envolvendo responsabilização subsidiária, na qual o tributo somente pode ser exigido do responsável a partir da comprovação de insuficiência patrimonial do contribuinte (devedor principal).

Felizmente pudemos concluir que, em relação ao primeiro questionamento, bastaria que as Fazendas Públicas, simultaneamente à formalização de notificações aos contribuintes para pagamento do tributo decorrente de suposta divergência entre o declarado e o pago, formalizassem notificações de responsabilidade, nas quais informariam sobre o tributo devido e a responsabilização, oportunizando direito de defesa aos mesmos. Já no que se refere ao segundo questionamento, mais simples ainda, bastaria que as Fazendas Públicas, quando houvesse a necessidade, instrumentalizassem protestos interruptivos em desfavor dos responsáveis já notificados, sob o pretexto de que, enquanto não se comprovasse a insuficiência patrimonial dos próprios contribuintes (devedores principais), estariam elas impedidas de iniciar o redirecionamento da cobrança por responsabilidade.

Contudo e, enquanto não ocorrem as mudanças legislativas de inspiração do direito comparado, além de estimular novas e aprofundadas manifestações doutrinárias sobre a questão, entendemos que o aperfeiçoamento da problemática em torno da aplicação da prescrição intercorrente à responsabilidade tributária depende, fundamentalmente, de boas e específicas proposições jurisprudenciais, (a) mais preocupadas com a demarcação do *dies a quo* do prazo da prescrição intercorrente para cada uma das espécies de responsabilização tributária; e (b) menos preocupadas com a análise do ponto de vista das hipóteses de interrupção e suspensão do prazo prescricional, desconstruindo-se assim o entendimento consolidado através da Súmula n.º 314 do Superior Tribunal de Justiça, afastando-se a tal hipótese de suspensão prescricional, desnecessária e, igualmente, relativizando-se a aplicação da Súmula n.º 106 do Superior Tribunal de Justiça às execuções fiscais, com a avaliação, caso a caso, sobre a “contribuição” das Fazendas Públicas em demoras decorrentes dos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário.

Enquanto isso não ocorrer, com bastante pesar, admitimos que a aplicação da prescrição intercorrente à responsabilidade tributária afigura-se mera ficção jurídica, apenas explicada em ensaios e estudos doutrinários e de aplicação limitada aos casos de extrema e inexplicável ineficiência, nos quais o processo fica esquecido em arquivos. E isto se explica a partir da singela observância e adoção das seguintes premissas jurisprudenciais, sendo tais: (i) que a citação da empresa executada interromperia a prescrição intercorrente aos responsáveis tributários, demarcando-se daí o *dies a quo* da contagem prescrição aos mesmos, (ii) que a interrupção da prescrição a um dos responsáveis solidários aproveitar-se-ia para os demais, (iii) que a demora imputável aos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário não deveria computar-se para efeito prescricional e (iv) que a não localização do devedor ou sua insuficiência patrimonial importaria na suspensão prescricional por um ano. Em realidade o que sucede é que, em razão da somatória destas ideias vislumbramos um cenário em que o reconhecimento e aplicação da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários trata-se de figura decorativa, quase que inexistente.

Enfim e ao final do presente trabalho, esperamos ter contribuído de forma positiva para a resolução da complicada problemática advinda da intersecção da prescrição intercorrente e da responsabilidade tributária, com a apresentação de nossas respostas aos questionamentos frequentemente formulados pelos aplicadores do direito. Esperamos ainda que, em um futuro bem próximo, essa triste realidade seja alterada, com a definição de regras mais específicas voltadas para a aplicação da prescrição intercorrente aos responsáveis tributários.

BIBLIOGRAFIA

ADAMS, Luís Inácio. **A racionalização da ação fiscal e do processo de cobrança.** Revista Jurídica Consulex, ano XI, n°. 248, 2007.

AGUILERA, Maria Lucia. **A responsabilidade de Terceiros decorrente da prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: O caso da responsabilidade pessoal dos administradores.** In: NÉDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita. (Coord.) **Responsabilidade Tributária.** 1. ed., São Paulo: Dialética, 2007.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Execução de bens dos sócios:** Obrigações mercantis, tributárias e trabalhistas: Da desconsideração da personalidade jurídica. (Doutrina e jurisprudência). 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁLVARES, Manoel. **Código tributário nacional comentado.** Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 1999.

ALVIM, Arruda. **Da prescrição intercorrente.** In: CIANCI, Mirna (Coord.). **Prescrição no Novo Código Civil:** uma análise interdisciplinar. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Da prescrição intercorrente.** In: CIANCI, Mirna (Coord.) Prescrição no Novo Código Civil – uma análise interdisciplinar. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 34 - Apud EÇA, Vítor Salino de Moura – *Prescrição Intercorrente No Processo Do Trabalho* / Vitor Salino de Moura Eça – São Paulo: LTr. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMORIM FILHO, Agnelo. **Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis.** In: _____. Revista dos Tribunais, n°. 300, São Paulo.

ASSIS, Araken de. **“Responsabilidade patrimonial”. Execução civil (aspectos polêmicos).** João Batista Lopes e Leonardo José Carneiro da Cunha (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 11. ZAVASCKI, Teori Albino. Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: RT, 2000, v. 8.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

BARROS, Pedro Melchior de Melo Barros. **Decretação ex-officio da prescrição intercorrente: prevalência da segurança jurídica**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1143, 18 ago. 2006, <http://jus.com.br/revista/texto/8807/decretacao-ex-officio-da-prescricao-intercorrente>.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Direito Intertemporal**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BECHO, Renato Lopes. **A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais e a Lei 11.051**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 125, p. 50, Dialética, fev. 2006.

_____. **Desdobramentos das Decisões sobre Responsabilidade Tributária de Terceiros no STF: Regras-matrizes de Responsabilização, Devido Processo Legal e Prazos de Decadência e Prescrição**. Revista de Direito Tributário, vol. 204, Dialética, São Paulo, set. 2004.

BECKER, Walmir Luiz. **A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal**. Sítio: Tributario.net, São Paulo, a. 5, 14/3/2001, <http://tributario.net/wbecker/a-prescricao-intercorrente-no-processo-administrativo-fiscal/>.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1962.

BETTI, Emilio. **Teoria General de las Obligaciones**. Madri: Editorial Revista de Derecho Privado, 1969, t. 1.

BEVILAQUA, Clóvis. **Direito das Obrigações**. Edição histórica. São Paulo: Red. Livros, 2000.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio administrador**. 1. ed. (2005), 2ª. tir. Curitiba: Juruá, 2006.

BRITO, Edvaldo. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

BRITO MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BUZAID, Alfredo. **Do concurso de credores no processo de execução**. São Paulo: Saraiva, 1952.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASTRO, Amílcar de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 2ª ed. São Paulo: RT, 1976, v. 8.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **A Decadência e a Prescrição em Matéria Tributária**. In: Revista de Direito Tributário, n. 73. São Paulo: 1998.

COSTA, Alcides. **Obrigação Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COSTA NEVES, José Carlos de Souza. **Curso de Direito Tributário. Decadência e Prescrição**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DENARI, Zelmo. **Solidariedade e sucessão tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977.

DIDIER JUNIOR, Fredie e BRAGA, Paulo Sarno. **A obrigação como processo e a responsabilidade patrimonial**, p. 7 apud CARNELUTTI, Francesco. Diritto e Processo. Nápoli: Morano Editore, 1958, p. 314-315.

DINAMARCO, Candido Rangel. **A Reforma do Código de Processo Civil**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Instituições de Direito Processual Civil**, v. 4. São Paulo: Malheiros, 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1998.

EÇA, Vítor Salino de Moura. **Prescrição Intercorrente no Processo do Trabalho**. São Paulo: LTr. 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 4. ed. atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 3. Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FARIAS JÚNIOR, Manoel Omena. **A constituição definitiva do crédito tributário, marco entre os prazos decadencial e prescricional tributários**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2172, 12 jun. 2009. (Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/12963>>. Acesso em: 10 nov. 2012).

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Responsabilidade Tributária. Conceitos Fundamentais**. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (org.). Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007.

FEITOSA, Celso Alves. **A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 94. São Paulo: Dialética, jul. 2003.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1994.

FRANCO, Ary Azevedo. **A prescrição extintiva no código civil brasileiro: doutrina e jurisprudência**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1956.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 16. ed., rev. atual e aum., de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **Introdução ao direito civil**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro**. vol. 03, 12. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Prescrição. Fluência do prazo na pendência de processo administrativo tributário**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 88, maio 2011.

_____. **Constituição definitiva do crédito tributário** pelo lançamento. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 2773, 3/2/2011, Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18415>>.

_____. **Dicionário de direito público**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 2. ed. Brasília: Lúmen Juris, 2007.

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e "Autolançamento"**. São Paulo: Dialética, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

LACERDA, Galeano, **O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

LACOMBE, Américo Masset. **Arts. 139 a 150 (Crédito Tributário: Lançamento)**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Comentários ao Código Nacional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Obrigação Tributária**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1977.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de Execução**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

LIMA, Joel Gonçalves de Junior. **Interrupção da Prescrição na Execução Fiscal: Súmula nº. 106/STJ e a Recente Decisão da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça.** Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 205, São Paulo: Dialética, out. 2012.

LIMA, Sebastião. A declaração pelo juiz, de ofício, da prescrição tributária. In: **Caderno de pesquisas tributárias. Decadência e prescrição.** 3ª tiragem, 1991. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1976.

LINHARES, Leonardo de Oliveira. Prescrição e decadência no lançamento por homologação. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 06, nº. 59, out. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro.** São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Alan; FIGUEIREDO, Antonio Borges. **Prescrição e Decadência No Direito Civil.** 3. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Nacional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Obrigação Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1997.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado.** Rio de Janeiro: Borsói, 1955.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral.** 28. ed. v.1. São Paulo: Saraiva, 1989.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A decadência e a prescrição diante do crédito tributário.** Caderno de Pesquisas Tributárias, nº. 1. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976.

MOURA, Nelson Henrique Rodrigues de França. **Inaplicabilidade da Súmula nº 106 do STJ nos executivos fiscais.** *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1416, 18 maio 2007. (Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9901>>. Acesso em: 15 out. 2012).

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Carlos. **Crédito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1986.

NÉDER, Marcos Vinícius. **A imputação de responsabilidade a Terceiros no auto de infração e o Direito a Defesa.** In: FERRAGUT, Maria Rita. (Coord.) Responsabilidade Tributária. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

NERY, Nelson Junior; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de processo civil comentado e legislação extravagante.** 9 ed. São Paulo: RT, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 15ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

_____. **Novo Código Alemão: com índices sistemático e analítico / apresentação do Professor Ruy Barbosa Nogueira;** tradução de Alfred J. Schmid, Rio de Janeiro, Forense; São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

NUNES, Reginaldo. **Da prescrição em favor do estado e sua declaração ex officio,** in RT 352/26-28. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, n. 352.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência.** 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da lei nº. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005.** Revista Dialética de Direito tributário. n. 125, São Paulo: Dialética, fev. 2006.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. **A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário, n. 71. São Paulo: Dialética, ago. 2001.

PIMENTA, Marcos Rogerio Lyrio. **A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário, v. 71, Dialética, São Paulo: Agosto de 2011.

PORCHAT, Décio. **Suspensão do crédito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PORTANOVA, Rui. **Temporalidade suspensiva do processo de execução**. Porto Alegre: Ajuris 27, 1983.

QUERALT, Juan Martín. **Ley General Tributaria y leyes complementarias**. 6. Ed., Madrid: Editorial Tecnos, 2000.

RODRIGUES, Walter Piva. **A Substituição Tributária é Instituto Típico do Direito Tributário**. “In” Direito Tributário – Homenagem a ALCIDES JORGE COSTA, Coord. LUIZ EDUARDO SCHOUERI. São Paulo: Quartier Latin, ed. 2003.

RSTON, Sergio Martins. A prescrição intercorrente no Processo Civil brasileiro. In: CIANCI, Mirna. (coord.). **Prescrição no novo Código Civil**: uma análise interdisciplinar. São Paulo: Saraiva 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Prima Concursos Preparatórios, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

_____. **Curso de especialização em Direito Tributário** – Introdução. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SAKAKIHARA, Zuudi. **Execução Fiscal, Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Antônio Carlos Costa e. **Teoria e prática do processo executivo fiscal**: comentários sistemáticos à Lei n.º. 6.830, de 22/9/80. 2. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1985.

THEODORO, Humberto Júnior. **Alguns aspectos relevantes da prescrição no Novo Código Civil**, O Sino do Samuel, Jornal da Faculdade de Direito da UFMG, ano IX, n.º 65.

_____. **Processo de execução**. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 2002.

TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**. 2ª Tiragem. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2008.

_____. **A prescrição intercorrente na execução fiscal fundada em crédito tributário**. Tese de Dissertação de Mestrado na área de concentração Direito Processual Civil, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre: 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 1. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento** – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. São Paulo: Forense, 1998.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Comentários ao Código de Processo Civil**, v. 8. São Paulo: RT, 2000.