

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E A LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005

Daniel Monteiro Peixoto

Mestre e doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor nos Cursos de Especialização em Direito Tributário do IBET e da FGV/GV-Law. Pesquisador do Núcleo de Tributação e Finanças Públicas da EDESP/FGV.

1. Introdução

O tema “prescrição intercorrente em execução fiscal” tem oferecido relevantes dificuldades àqueles que se propõem a enfrentá-lo. A maior das razões, segundo nosso entendimento, é a variedade de veículos normativos a serem conciliados na determinação dos contornos do instituto, mormente quando editados sob a vigência de diferentes ordens constitucionais: Lei n. 5.172/66 (CTN), Lei n. 6.830/80 (LEF), Lei n. 5.869/73 (CPC), Lei n. 11.051/04 e, finalmente, a Lei Complementar n. 118/05. O decurso do tempo, associado à inércia do titular do direito, cuja contagem haveria de ser objetiva, acaba tendo seus marcos de aferição dissolvidos ao longo destes vários suportes normativos, não causando espanto a rede de desencontros e divergências na própria Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Quando a Corte Superior começa a sedimentar sua posição sobre o assunto (não obstante, criticável, sob a perspectiva que será demonstrada), advém a Lei Complementar n. 118/2005, forçando novo curso à referida tendência, plantando nova questão: a que processos se aplica a “alteração”?

Com o propósito de precisar como devem ser conciliados estes vários diplomas e ainda de oferecer respostas a esta questão, buscaremos (i) traçar algumas definições prévias para a compreensão do tema; (ii) avaliar o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, antecedente a edição da LC n. 118/05, apontando alguns de seus problemas; (iii) avaliar os impactos da LC n. 118/05 e, finalmente, (iv) checar o sentido, o âmbito de aplicação e os eventuais méritos da recente súmula n. 314 do STJ.

2. Definições preliminares na compreensão do tema: *prescrição e prescrição intercorrente*

Decadência e prescrição são mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, através dos quais o próprio ordenamento impõe limites temporais para a prática dos atos que impulsionam a constituição e a cobrança do crédito tributário¹. Atuam, portanto, como formas de estabilização das relações jurídicas, impedindo que sejam prolongadas indefinidamente as prerrogativas da Fazenda Pública.

Esta tendência à determinação e à estabilização dos comportamentos intersubjetivos pelo decurso do tempo, “nem sempre se volta, de modo imediato, para o valor ‘justiça’. Antes, persegue o equilíbrio das relações, mediante a convicção de que uma solução jurídica será encontrada: eis o primado da ‘certeza do direito’, que opera para realizar, num segundo momento, o bem maior da ‘justiça’”².

Os referidos prazos delimitam os marcos dentro dos quais o exercício da competência administrativa deverá ocorrer, seja para se efetivar o lançamento-estrito ou a autuação do contribuinte (decadência), seja se para exercer o direito de ação executiva fiscal (prescrição).

Prescrição tributária, em apertada síntese, é o lapso temporal dentro do qual a Fazenda Pública, por meio do seu procurador, deverá inscrever o crédito em dívida ativa, ajuizar a execução fiscal e, ainda, exercer, em certa medida, o direito de ação. Se ainda não foi ajuizada a ação, ao término do prazo que toma como marco inicial a constituição do crédito tributário, fala-se em prescrição; se a ação foi ajuizada, mas não ocorreu, dentro de certo tempo, a citação ou a localização de bens do devedor para a penhora, fala-se em prescrição intercorrente: prescrição no decurso do processo judicial.

Cabe observar que, expirado o prazo prescricional, a Fazenda Pública perde a sua prerrogativa ajuizar ou prosseguir no exercício do direito de ação. Via reflexa, uma vez negado o acesso à coação estatal, concentrada nas mãos do Estado-Juiz, o direito subjetivo em que se traduz o crédito tributário perde o seu teor de juridicidade: “a norma primária sem a secundária desjuridiciza-se”, lembra LOURIVAL VILANOVA em pontual observação³. Extingue-se, assim, o próprio direito material, como bem enumera o artigo 156, V do CTN⁴.

2.1. Início da contagem do prazo prescricional: *constituição definitiva do crédito tributário*

O preceito geral sobre o prazo prescricional para que a Fazenda Pública, por meio de seus procuradores, ajuíze a execução fiscal vem inscrito no caput do art. 174 do CTN, a citar:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Ainda que a inscrição em dívida ativa seja pressuposto necessário para que surja a prerrogativa de

¹ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 40.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 205.

³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2000, p. 190.

⁴ “art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V – a prescrição e a decadência; (...)”

se ajuizar a execução, o dies a quo para a contagem do prazo não inicia daí, pois, se assim fosse, criar-se-ia a possibilidade de o credor, procrastinando a inscrição em dívida ativa, adiar indefinidamente o início do prazo prescricional, em clara perversão do princípio da certeza do direito que subjaz à estipulação de limites temporais.

Começa a ser computado, outrossim, da “data da constituição definitiva do crédito tributário” conforme explicitado pelo referido dispositivo. A esta data deve ser adicionado o prazo de vencimento estipulado, pela legislação tributária, a favor do contribuinte, pois, enquanto pendente o transcurso deste período, não poderá a Fazenda movimentar-se em direção à efetivação do seu direito.

Apesar de ser controvertida a noção do que seja “constituição definitiva do crédito”, visto entenderem alguns que definitivo é o crédito após o esgotamento das possibilidades de impugnação administrativa⁵, cremos que a compreensão desta cláusula deva se dar no sentido de que a definitividade do crédito se perfaz com a notificação, do sujeito passivo, do lançamento efetuado (ou com a notificação, da Fazenda Pública, do autolancamento). Atendido o requisito da publicidade, a norma que veicula o crédito tributário ingressa no sistema com validade a priori, ainda que seja posteriormente invalidada por decisão administrativa ou judicial.

A falsa questão de se contrapor provisoriedade/definitividade dos atos que corporificam o crédito tributário foi descortinada por PAULO DE BARROS CARVALHO, ao destacar que, se a (im)possibilidade de alteração fosse critério para determinar o momento da constituição definitiva, quase tudo no direito seria provisório, visto que a própria decisão irreformável em seara administrativa é passível de apreciação judicial, podendo ser desfeita por sentença; esta, por seu turno, pode ser reformada pelo acórdão do tribunal; o acórdão do tribunal, por outro acórdão de um Tribunal Superior, até o ponto em que, juridicamente definitiva, só seria a decisão judicial passada em julgado (que mesmo assim pode ter a definitividade relativizada nas hipóteses de cabimento de ação rescisória)⁶.

Com base nestas constatações, arremata que “um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunidos os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura”⁷.

Desta forma, notificado o contribuinte do lançamento tributário, ou, notificada a Fazenda Pública do autolancamento formalizado pelo contribuinte ao cumprir determinados deveres instrumentais (e.g., entrega da GIA/ICMS ou da DCTF, com relação aos tributos federais), começa a contar o prazo para que aquela proceda à inscrição do débito em dívida ativa e, em seqüência, exerça o direito de ação (execução fiscal).

Insta retomar o argumento de que, uma vez constituído o crédito tributário, a prerrogativa para que se prossiga no processo de cobrança do crédito só se inicia, a rigor, a partir do decurso do prazo dado ao contribuinte para o adimplemento voluntário que, segundo a regra geral do art. 160 do CTN, é de trinta dias da notificação⁸. Só há que falar em omissão administrativa se houver prerrogativa a ser omitida, de forma que o prazo prescricional só começa a ser contado após este período. Pensamos assim que o art. 174 do CTN há de ser interpretado conjuntamente ao art. 160 do mesmo diploma a fim de determinar o *dies a quo* do prazo prescricional. O *dies ad quem*, nas situações ordinárias, dar-se-á após decorridos 5 (cinco) anos desta data.

2.2. Suspensão e interrupção da contagem do prazo prescricional

Não obstante a fluidez contínua do tempo social, muitas vezes o sistema jurídico estabelece critérios próprios de contagem do tempo. A própria fixação de dies a quo para contagem de prazos já revela um pouco da seletividade do direito com relação à seqüência social dos acontecimentos. A estipulação de fatos suspensivos ou interruptivos da contagem dos prazos confirma: o direito tem seu próprio tempo.

Portanto, ainda que se afirme que o prazo prescricional para que seja ajuizada a ação de execução fiscal expira em 5 (cinco) anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, não podemos nos esquivar da constatação de acontecimentos, referenciados pelo próprio direito, que forcem a desconsideração de certos períodos do tempo social. O tempo social simplesmente consome-se, foi feito para se consumir de modo contínuo, o tempo jurídico nem sempre.

Por suspensão da contagem do prazo devemos entender a desconsideração de determinado período de tempo em razão da pendência de determinado fato jurídico. É o que se dá, por exemplo, durante a

⁵ Neste sentido, HUGO DE BRITO MACHADO, ao afirmar que a constituição definitiva se dá a partir da “data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo” (*Curso de direito tributário*, 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 189).

⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, 14ª ed (2002), p. 406-407. Na mesma direção, EURICO DE SANTI, ao apontar que “o léxico *definitividade*, que é substantivo que exprime a qualidade do que é definitivo, ‘tal qual deve ficar’ (Caudas Aulete), não deve ser interpretado em termos absolutos, pois contrasta com a abertura dinâmica do sistema normativo: nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código Civil, nem Código de Processo Civil, nem a própria Constituição Federal são definitivos. É conceito relacional, posto que em direito toda norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento” (*Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 213-214).

⁷ Op.cit., p. 407.

⁸ “Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.”

vigência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN⁹): se a Fazenda Pública está impedida de praticar atos de cobrança durante, e.g., a persistência de liminar em mandado de segurança, não há como se caracterizar a sua omissão neste período, razão pela qual entende-se que, ao término da medida suspensiva, o curso do prazo será retomado, de onde parou, a favor da Fazenda¹⁰.

O termo interrupção da prescrição, trazido por alguns textos de direito positivo, por sua vez, pode ser tomado em dois sentidos diversos, a depender do contexto: (i) re-início da contagem do prazo, a partir do marco zero; (ii) consumação da atividade sujeita a prazo, parando-se definitivamente a contagem em razão da ocorrência da conduta estipulada¹¹.

Anote-se ainda que os incidentes que tem por efeito causar a suspensão ou a interrupção da contagem do prazo prescricional podem ocorrer antes ou após o ajuizamento da ação. Vejamos:

a) *Antes do ajuizamento da ação*: segundo a legislação pertinente, neste período pode ocorrer (i) suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), e; (ii) suspensão da contagem por 180 (cento e oitenta) devido à inscrição em dívida ativa (art. 2º §3º da LEF¹²): ali, suspende-se o prazo prescricional em razão de obstáculo criado à pretensão fazendária, impedindo-se a contagem da prescrição durante todo o período em que persistir o óbice; aqui, a suspensão não interfere na prerrogativa para o ato de ajuizamento da execução fiscal, interferindo tão-somente no cálculo do tempo¹³.

b) *Após o ajuizamento da ação*: uma vez proposta a ação (art. 263 do CPC), segue-se (i) o despacho de deferimento da petição inicial pelo Juiz, (ii) citação do executado e, (iii) a penhora de bens do devedor. Acontece que, se não for localizado o devedor, para efeitos de citação, ou os seus bens, para efeitos de penhora, há (iv) a possibilidade de o Juiz determinar a suspensão da execução fiscal por 1(um) ano e, (v) após este período, (vi) determinar o arquivamento do processo, sem baixa na distribuição, até que se possa restabelecer o seu curso (LEF, art. 40).

Uma análise atenta na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pode denunciar certa inconsistência na identificação dos fatos, posteriores ao ajuizamento da ação, aptos a interromper (re-iniciar) a contagem do prazo, bem como certa confusão entre os conceitos de interrupção e suspensão da marcação do lapso temporal. Apenas para ilustrar este desencontro interpretativo, cabe apontar os seguintes acórdãos: o REsp n. 625.193/RO¹⁴, indica o despacho de *suspensão* da execução como evento causador da *interrupção* do prazo (i.é. os cinco anos seriam contados a partir da suspensão, como se fosse evento apto a determinar re-início de prazo); o REsp n. 134.752/RS¹⁵, por sua vez, indica o último dia do fim do período de suspensão da execução (1 ano) como o átimo a partir do qual se re-inicia a contagem dos cinco anos; tem-se ainda acórdãos na linha do REsp n. 513.348/ES¹⁶, que tomam como marco do aludido re-início a data do despacho de arquivamento da execução.

Não obstante a variedade de posicionamentos sobre a determinação da data em que se re-inicia a contagem do prazo da prescrição intercorrente, o entendimento que acaba se sobressaindo na Corte Superior é o seguinte: da constituição do crédito tributário (art. 174 do CTN) inicia-se a contagem para que haja o ajuizamento e a citação da parte contrária; uma vez ocorrida a citação válida, há a interrupção da prescrição (art. 174, parágrafo único, inciso I – antiga redação), i.é., inicia-se novamente a contagem do prazo, havendo mais cinco anos para que ocorra a penhora dos bens do executado¹⁷.

3. A Lei Complementar n. 118/2005 e o “novo” fator de interrupção da prescrição

Dentre outras mudanças implementadas no Código Tributário Nacional, a Lei Complementar n. 118/2005 alterou o inciso I do parágrafo único do artigo 174 do CTN, que passou a ter a seguinte redação:

“art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (NR)”

Antes da mudança, segundo a literalidade do referido dispositivo, a interrupção da contagem do

⁹ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I – a moratória; II – o depósito do seu montante integral; III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI – o parcelamento”.

¹⁰ Para uma análise mais detalhada dos efeitos da suspensão da exigibilidade na contagem do prazo prescricional, vide nosso: *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2005. Item 9.4.2.3.1.1.

¹¹ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 159-161.

¹² “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 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo”.

¹³ Cf. EURICO DE SANTI, op. cit., p. 233-234. Insta observar que esta segunda hipótese suspensiva raramente é empregada pelo Superior Tribunal de Justiça, em razão de interpretação que termina por afastar a aplicação dos preceitos da Lei de Execuções Fiscais que disciplinam o tema da prescrição.

¹⁴ STJ. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux. Julg. em 15/02/2005. Publ. no DJU em 21/03/2005.

¹⁵ STJ. 1ª Tuma. Rel. Min. Gomes de Barros. Julg. em 15/09/1998. Publ. no DJU em 03/11/1998.

¹⁶ STJ. 1ª Tuma. Rel. Min. José Delgado. Julg. em 07/10/2003. Publ. no DJU em 17/11/2003.

¹⁷ É o que se deduz do entendimento consignado, dentre outros, nos seguintes acórdãos: REsp n. 106.816/PR (2ª T), REsp n. 123.392/SP (2ª T), EResp n. 85.144/RJ (1ª S), REsp n. 327.268/PE (1ª S), AgRg no AG n. 488.307/RJ (2ª T), AgRg no AI n. 468.723/MG (1ª T), REsp n. 588.715/CE (2ª T), REsp n. 432.586/RO (2ª T) e REsp n. 687.076/PE (2ª T).

prazo prescricional só ocorreria com a citação da parte contrária. Nada obstante a disposição contraposta do §2º do art. 8º da Lei n. 6.830/80, no qual a interrupção se daria com o despacho do juiz que ordenar a citação, o Superior Tribunal de Justiça, como sinalizado, consolidou interpretação no sentido de que haveria de prevalecer o comando do artigo 174 do CTN. Isto porque, segundo o entendimento da referida Corte, possuindo este a natureza de Lei Complementar, não poderia ter o seu sentido alterado pela Lei de Execuções Fiscais, com natureza de lei ordinária.

Nesta linha, é clara a constatação de que a alteração legislativa do Código Tributário Nacional, agora alinhado ao citado artigo 8º, §2º da LEF, se deu com o propósito de romper a inércia argumentativa do Superior Tribunal de Justiça, que se empenhava em afastar a aplicação da Lei de Execução Fiscal.

Antes de precisar os efeitos da referida alteração, cabe tecer algumas considerações críticas sobre a premissa lançada nos referidos julgados, para que possamos projetar as possíveis formas de conciliação do novo preceito.

3.1. Críticas ao entendimento consolidado no panorama anterior à LC 118

Com o propósito de ilustrar esta linha de entendimento consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, segue a ementa do acórdão proferido nos autos do REsp nº 123.392/SP:

“TRIBUTÁRIO – PRESCRIÇÃO: INTERRUPTÃO.

1. Em matéria tributária, a prescrição segue o art. 174 do CTN, dispositivo em sintonia com o disposto no art. 219 do CPC.

2. O CTN, Lei n. 5.172, de 25/10/1966, é considerado, para todos os efeitos legais, como sendo lei complementar.

3. A prescrição é interrompida pela citação e não pelo despacho que a ordena, pois em testilha o art. 174 do CTN e o art. 8º, §2º da LEF, prevalece o primeiro, por questão da hierarquia das leis.

4. Recurso especial conhecido e improvido.”

(STJ. REsp nº 123.392/SP. Min. Eliana Calmon. Julg. em 20/06/2000. Publ. no DJU em 01/08/2000).

O argumento central deste e de outros arrestos da Corte Superior, cabe reiterar, se fixa no ponto de que as hipóteses contidas na Lei de Execuções Fiscais não podem se sobrepor às do Código Tributário Nacional (art. 174), visto que, ao passo em que este foi recepcionado com o *status* de lei complementar, aquela é lei ordinária e, portanto, hierarquicamente inferior.

Pensamos que a análise procedida pelos referidos acórdãos olvida uma série de peculiaridades relativas ao contexto da edição dos aludidos veículos normativos, bem como à posposição de ordens constitucionais, que não podem ser deixadas de lado na avaliação do problema. Vejamos:

Contexto de criação da Lei nº 5.172/66: editada sob vigência da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, foi posteriormente denominada, segundo o Ato Complementar n. 36, de 13/07/1967, Código Tributário Nacional. A esta Constituição era estranha a figura da lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário. O Código Tributário Nacional, desta forma, além de ter sido aprovado sob rito de lei ordinária, tratava de matéria de lei ordinária. Nenhum problema até aí.

A Constituição de 1967, instaurando nova ordem jurídica, trouxe o seguinte comando em seu art. 19, § 1º:

“Art. 19 (...)

§ 1º *Lei complementar* estabelecerá *normas gerais de direito tributário*, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”.

O dispositivo em apreço deve ser interpretado no sentido de que o assunto “normas gerais de direito tributário” só poderia, a partir de então, ser veiculado pelo instrumento normativo “lei complementar”. A locução “normas gerais”, neste contexto, não significava que os temas deveriam ser tratados de forma genérica, mas que os seus destinatários seriam as pessoas políticas em geral. Entretanto, para que estas normas pudessem agir como fator de integração da mensagem constitucional na delimitação do exercício da competência legislativa pelas pessoas políticas em geral (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), deveriam se concentrar em apenas dois temas: (i) limitações constitucionais do “poder tributário” e (ii) conflitos de competência legislativa tributária.

Um abrange o outro, vale dizer, ao passo em que as “limitações constitucionais do poder tributário” dizem respeito às fronteiras a serem observadas pelos entes federativos na edição das normas tributárias em sentido estrito, atribuindo à lei complementar a missão de “esclarecer”¹⁸ as diretrizes já presentes na

¹⁸ A atividade do legislador complementar há de se ater aos parâmetros predeterminados pela Constituição Federal, não podendo, na missão de estabelecer normas gerais, ampliar ou restringir a esfera material atribuída a cada uma das pessoas políticas, a ponto de afetar o princípio federativo ou os direitos e garantias fundamentais em matéria de tributação.

Constituição quanto aos limites materiais a serem explorados pelas pessoas políticas no exercício da competência legislativa tributária; a “prevenção de conflitos de competência tributária” é uma forma específica de demarcação destes limites nas zonas de possível dúvida, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, quanto à titularidade destas matérias.

No cenário montado pelo texto constitucional da época, é relativamente clara a constatação de que temas como lançamento, crédito tributário, decadência e prescrição, além de (i) não cuidar de “limitações constitucionais ao poder tributário” (demarcações *materiais da competência legislativa* para dispor sobre tributos), (ii) não possuem pertinência ao assunto “prevenção de conflitos de competência legislativa tributária entre pessoas políticas”. Estes temas conformam, em último desdobramento, *fatores de limitação formal da competência administrativa tributária* (condicionantes relativas ao procedimento administrativo de constituição e cobrança do crédito tributário, nestas incluído o tempo em que este deverá se realizar – decadência e prescrição).

Nestes termos, há de concluir que os dispositivos da Lei nº 5.172/66 que tratam sobre prescrição do crédito tributário foram recepcionados, à época, como lei ordinária, vale dizer, disciplinavam tema para o qual bastava a edição deste tipo de veículo normativo¹⁹. Importa consignar que é parcialmente verdadeira a assertiva de que o CTN fora recepcionado com o papel de estabelecer normas gerais de direito tributário: só cumpriam este papel os dispositivos que versavam sobre os temas acima alinhavados, todos os demais continuaram disciplinando assunto de lei ordinária. O Código possui extenso número de dispositivos e a classificação do papel exercido deve observar a matéria versada em cada um deles.

Não é de censurar, deste modo, que a Lei ordinária nº 6.830 (Lei de Execuções Fiscais - LEF), de 22/09/1980, viesse a agregar novas diretrizes sobre prazo prescricional. Reitere-se: na vigência da Constituição de 67/69, período em que foi editada a LEF, não era necessária a figura da lei complementar para que se pudesse tratar do tema prescrição tributária.

A atual Constituição Federal, promulgada em outubro de 1988, trouxe nova diretriz sobre o tema “normas gerais de direito tributário”, a citar:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)”

Com a criação do art. 146 da Constituição Federal de 1988, com especial destaque para a alínea b do inciso III, constata-se que, além das preocupações da Carta anterior, há uma nova tônica uniformizadora, agora, quanto aos *condicionamentos formais* das competências *administrativas* tributárias. As normas gerais passam a servir para limitar a criação de leis ordinárias que tratam de diretrizes formais e também as próprias administrações no exercício do procedimento de constituição do crédito tributário.

Ante a inexistência de incompatibilidade dos preceitos da Lei nº 5.172/66, que tratam de “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”, com a atual Constituição Federal o entendimento é que foram plenamente recepcionados, tratando de tema circunscrito, agora sim, à lei complementar. Isto não quer dizer que eles “transmutaram-se” em dispositivos de lei complementar. O veículo normativo “Lei nº 5.172/66” sempre foi e sempre será lei ordinária. O que acontece é que certos dispositivos deste diploma, por não confrontarem materialmente com a atual Constituição, foram recepcionados, só podendo ser revogados por lei complementar, pois, a partir de 1988, somente este tipo de veículo poderá inovar sobre o tema.

Da mesma forma, há de entender-se que os preceitos da Lei de Execuções Fiscais que versam sobre a contagem do prazo prescricional também foram recepcionados. Recorde-se que, à época de sua produção – CF 67/69 -, não havia a exigência de lei complementar para o tema, bastando lei ordinária.

Ainda que se compreenda que, mesmo sob a vigência da Constituição anterior, o tema era reservado à lei complementar, não se pode negar a recepção dos dispositivos da Lei de Execuções Fiscais pela atual Constituição. Isto porque eventual inconstitucionalidade formal daqueles preceitos deveria ter sido objeto de declaração pelos meios adequados: mesmo que tais dispositivos, segundo a opinião desta ou daquela parcela doutrinária, tenham sido irregularmente produzidos, as normas deles decorrentes são válidas (imperativo de validade *a priori*), só sendo retiradas do sistema por meio de outras normas colocadas por órgão

¹⁹ No STJ, constata-se o emprego desta premissa pelo Min. Ari Pargendler, ao consignar, no julgamento do REsp nº 43.354/PR, em que analisava a aplicabilidade de preceito da Lei nº 6.830/80, que “à época da publicação desta a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário não constituía matéria própria de normas gerais de direito tributário, natureza que só passou a ter com a promulgação da Constituição Federal de 1988, cujo artigo 146, III, letra ‘b’, então, incluiu a prescrição entre as matérias reservadas à Lei complementar”.

credenciado que reconheça a incompatibilidade. Sabe-se que, na vigência da Constituição pretérita, não houve qualquer declaração de inconstitucionalidade, com efeitos *erga omnes*, daqueles dispositivos.

Com a superveniência de nova ordem constitucional, alteram-se os parâmetros de comparação para a aferição de validade, de maneira que, estando aqueles enunciados prescritivos em *conformidade material* com o novo sistema jurídico, não se pode esquivar em reconhecer a recepção.

Sobre o tema, vejamos as considerações de JORGE MIRANDA, catedrático da Universidade de Lisboa:

“A subsistência de quaisquer normas ordinárias anteriores à nova Constituição depende de um único requisito: que não sejam desconformes com ela (...). Por isso, o único juízo a estabelecer é o juízo da conformidade (ou da correspondência) material com a nova Constituição, a Constituição actual. Não é qualquer outro: nem qualquer juízo sobre a formação dessas normas de acordo com as novas normas de competência e de forma (as quais só valem para o futuro), *nem, muito menos, qualquer juízo sobre o seu conteúdo ou sobre a sua formação de acordo com as antigas normas constitucionais. Não importa que as leis fossem inconstitucionais material, orgânica ou formalmente antes da entrada em vigor da Constituição. Importa apenas que não disponham contra esta*”.²⁰

Portanto, fixada a premissa de que os dispositivos da Lei de Execuções Fiscais que tratam do tema “prescrição do crédito tributário” (notadamente, o §2º do art. 8º da LEF) foram recepcionados pela atual Constituição Federal, resta evidenciado que, mesmo no período anterior à edição da LC n. 118/2005, o inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN já tinha o seu conteúdo derogado. Assim, para a interrupção (re-início da contagem) da prescrição, não seria necessária a citação em si, mas o mero despacho que a ordena. Neste lapso (cinco anos), a parte deverá diligenciar para que haja a citação e, posteriormente, a efetivação da penhora dos bens do executado.

3.2. Parâmetros para a aplicação da inovação perpetrada pela LC n. 118

Segundo procuramos expor em tópico precedente, a premissa do STJ, com relação ao afastamento do art. 8º, §2º da LEF, sempre foi questionável, pois o problema não se resume à questão da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas de recepção ou não da Lei de Execuções Fiscais, pela atual Constituição Federal como veículo apto a dispor sobre prescrição do crédito tributário. Nosso entendimento é afirmativo, sendo plenamente aplicável o referido dispositivo na disciplina do tema, de modo que, desde a sua edição, o despacho da inicial pelo juiz da execução tem o condão de interromper (reiniciar, dentro do processo) a contagem do prazo prescricional.

A Lei Complementar n. 118/2005, portanto, em nosso particular ponto de vista, nada trouxe de novo com relação ao tema. Apenas reafirmou, tentando evitar equívocos interpretativos, parâmetro já presente em dispositivo de pertinência inequívoca ao nosso ordenamento.

Contudo, considerando-se a pacificação do tema pelo STJ, no sentido do afastamento da Lei de Execuções Fiscais e, tratando-se do órgão que tem a missão institucional de efetuar a “interpretação autêntica” das leis federais infra-constitucionais, zelando pela sua uniformidade, devemos concluir pelo caráter inovador da referida Lei Complementar.

Portanto, as alterações da LC n. 118 devem ser aplicadas com relação aos fatos ocorridos a partir de sua vigência (9 de junho de 2005 – 120 dias após a data de sua publicação). Assim, prevalecendo o panorama argumentativo atual do STJ, só tem o condão de determinar o re-início da contagem do prazo prescricional os despachos de deferimento da petição inicial ocorridos após esta data. Se houver um recuo argumentativo da Corte Superior no sentido de rever suas premissas no tocante à aplicabilidade do art. 8º, §2º da LEF (apesar de ser remota, esta possibilidade deve ser considerada), abre-se a possibilidade de adotar o despacho da inicial como marco de contagem da prescrição intercorrente com relação a todos os processos, com iniciais despachadas antes ou após 9 de junho de 2005.

4. A recente súmula n. 314 do STJ e a interpretação do art. 40 da LEF

Em 28 de setembro do corrente ano, os ministros da Primeira Seção do STJ, aprovaram a súmula de n. 314, com o seguinte teor:

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

Ainda que nos julgados que deram origem à presente súmula hajam sido debatidos os mais diversos temas, conexos à prescrição intercorrente, parece-nos que esta guarda um escopo bem definido: firmar entendimento sobre os efeitos da suspensão do processo de execução fiscal, tal qual prevista no artigo

²⁰ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. t. 2, p. 283. A aplicabilidade deste argumento com relação à recepção dos preceitos da LEF que interferem na contagem do prazo prescricional é reconhecida, dentre outros, por EURICO DE SANTI que afirma, com escólio nas lições de CLÉMERSON CLÈVE, que “os problemas de forma apresentados pela Lei nº 6.830/80 só poderiam ser apreciados durante a vigência daquela constituição” (*Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 223).

40 da LEF.

Confira-se o teor do referido dispositivo:

“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 (...).”

A aludida súmula, deste modo, consolida a idéia já consagrada de que a suspensão da contagem do prazo prescricional a ser determinada pelo juiz não pode ocorrer de modo indefinido, mas por prazo determinado. Este entendimento, como bem sintetiza o voto do Min. José Delgado nos autos do Emb Div no REsp n. 35.540/SP, “se assenta no princípio de que deve haver um momento de estabilidade jurídica, geradora da paz social, que é o objetivo primordial do Poder Judiciário”²¹. Por outro lado, fixa também a diretriz de que a “suspensão” a que se refere o artigo 40 da LEF tem o efeito de “suspender”, mesmo, a contagem do prazo prescricional e que, após um ano, o prazo deve ter sua contagem retomada de onde parou, até que se completem os cinco anos.

Bastante elucidativos, sobre o tema, os argumentos transcritos no voto do referido Ministro, ao propor forma de conciliação entre o caput e o §2º do art. 40:

“Cuidando-se de causa suspensiva, cumpre verificar o tempo pela qual perdura, mesmo porque a suspensão não pode ser por tempo indefinido sob pena de tornar o crédito imprescritível. No particular e à falta de disposição legal expressa, é de se entender que a prescrição se suspende enquanto suspensa a execução, o que não pode exceder um ano, posto que decorrido este prazo, dá-se o arquivamento provisório dos autos, medida que há de ter o efeito de fazer voltar a fluir a prescrição, posto que, afastada esta solução, o redito fiscal tornar-se-ia imprescritível, em desarmonia com todo o sistema jurídico”

Mesmo que possua efeito meramente paradigmático²², a Súmula n. 314 tem o mérito de prevenir alguns atropelos interpretativos em relação ao dispositivo em voga, visto que, conforme relatamos a breves linhas no início deste trabalho, há acórdãos do próprio Superior Tribunal de Justiça que identificam na suspensão do processo, a que alude o caput do art. 40, uma forma de interrupção do prazo prescricional.

Por outro lado, entendemos que a redação da súmula poderia ter se dado de forma mais ampla e mais clara: mais ampla porque a suspensão da execução também pode ocorrer na hipótese da falta de localização do devedor (para efeitos da citação) – aliás é esta a situação em voga, por exemplo no Emb. Div. no REsp n. 35.540/SP – não se limitando ao caso em que não são localizados bens (para fins de penhora); mais clara porque a simples leitura da súmula, desconectada da leitura dos referidos acórdãos de base, pode dar a entender que, ao termo do período de 1 ano da suspensão do processo, devem ser contados os 5 anos de prazo prescricional, quando, na realidade, o prazo deve ter sua contagem retomada de onde parou, ao tempo da suspensão. Eis um problema que poderia ter sido evitado na redação da súmula, sob risco de vermos, daqui a alguns tempos, ao lado dos equívocos na interpretação dos enunciados legais, equívocos na interpretação dos enunciados que se propõem a interpretá-los.

5. Conclusões

Após analisados os dispositivos legais que tratam da prescrição intercorrente e a posição do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, chegamos às seguintes conclusões a respeito dos impactos da Lei Complementar n. 118/2005 (na parte em que altera o art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN) e, ainda, a respeito do alcance da Súmula n. 314, que busca iluminar a compreensão do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais:

- Predomina na jurisprudência da Corte Superior, sobre a determinação do *dies a quo* para a contagem do prazo que culmina em prescrição intercorrente, a seguinte orientação: da constituição do crédito tributário inicia-se a contagem para que haja o ajuizamento da ação e a citação da parte contrária; uma vez ocorrida a citação válida, há a interrupção da prescrição (art. 174, parágrafo único, inciso I – antiga redação), i.é., há o re-início da contagem do prazo, havendo mais cinco anos para que ocorra a penhora dos bens do

²¹ STJ. 1ª Seção. Julg. em 16/12/1997. Publ. no DJU de 06/04/98. Confira-se, ainda, o voto da Min. Eliana Calmon no REsp n. 621.257/PE (STJ. 2ª Turma. Julg. em 17/08/2004. Publ. no DJU de 11/10/2004).

²² Segundo observa TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, “o ordenamento jurídico pátrio não toma a desobediência à súmula como um fato ilícito ensejador da atuação jurisdicional. Logo, não é incongruente afirmar que não há obrigação jurídica de observar o disposto na súmula, nem por parte da comunidade jurídica, nem por parte do próprio Tribunal editor da súmula” [in SANTI, Eurico de (coord). *Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 118].

executado. Este é o entendimento a ser tomado com relação às execuções fiscais cujas iniciais foram despachadas *antes de 9 de junho de 2005* (data de início da vigência da LC n. 118);

- Com relação às execuções fiscais em que o despacho de deferimento da inicial ocorrer *após 9 de junho de 2005*, não mais se poderá adotar a citação como fato que determina a interrupção (re-início) da contagem da prescrição, mas o próprio despacho (cf. nova redação do art. 174, parágrafo único, inciso I). Assim, despachada a inicial da ação, inicia-se o lapso comum de cinco anos para que haja a citação e a penhora de bens do executado.

- Se ocorrer revisão de premissa na Corte Superior para que se entenda aplicável o art. 8º, §2º da LEF – o consideramos improvável, não obstante ser a postura que defendemos –, a determinação do *dies a quo* da prescrição intercorrente, com relação a todos os processos, *com despacho da inicial antes ou após 9 de junho de 2005*, deverá tomar como parâmetro a data deste despacho.

- A Súmula n. 314 do STJ tem o escopo de uniformizar a aplicação do artigo 40 da LEF, de forma que a suspensão do processo a que a alude o dispositivo tem o efeito de suspender, por um ano, a contagem do prazo prescricional. Findo este período, o prazo é retomado de onde parou, ao tempo da suspensão do processo. O alcance da súmula deve ser tomado de modo mais amplo do que transparece em sua literalidade, visto que a suspensão do artigo 40 é também aplicável para os casos em que sequer houve a localização do devedor, para fins de citação.