

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ
INSTITUTO DE ESTUDOS EM DIREITO E SOCIEDADE – IEDS
FACULDADE DE DIREITO**

**PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

IWKLEYANNE CARVALHO SANTOS

**MARABÁ-PA
2018**

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ
INSTITUTO DE ESTUDOS EM DIREITO E SOCIEDADE – IEDS
FACULDADE DE DIREITO**

**PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

IWKLEYANNE CARVALHO SANTOS

Monografia apresentada como parte do currículo para obtenção do título de bacharel em ciências jurídicas pela Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA) sob a orientação do Prof. Dr. Edieter Luiz Ceconello.

**MARABÁ-PA
2018**

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
Biblioteca Setorial Josineide da Silva Tavares

Santos, Iwkleyanne Carvalho

Prescrição em matéria tributária à luz da Constituição Federal de 1988 e o código tributário nacional / Iwkleyanne Carvalho Santos ; orientador, Edieter Luiz Cecconello. — Marabá : [s. n.], 2018.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará, Campus Universitário de Marabá, Instituto de Estudos em Direito e Sociedade, Faculdade de Direito, Curso de Bacharelado em Direito, Marabá, 2018.

1. Prescrição (Direito tributário) - Brasil. 2. Direito tributário. 3. Contribuintes (Direito tributário). 4. Tributos. 5. Brasil. [Constituição (1988)]. I. Cecconello, Edieter Luiz, orient. II. Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará. III. Título.

CDDir: 4. ed.: 341.39

**PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

IWKLEYANNE CARVALHO SANTOS

Monografia apresentada como parte do currículo para obtenção do título de bacharel em ciências jurídicas pela Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA) sob a orientação do Prof. Dr. Edieter Luiz Ceconello.

BANCA EXAMINADORA

Orientador Prof. Dr. Edieter Luiz Ceconello

Examinador Prof.

Examinador Prof.

**MARABÁ-PA
2018**

Dedico este trabalho a Deus, que com sua infinita sabedoria, foi um importante guia na minha trajetória.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer, em primeiro lugar, Deus, pela força e coragem durante toda esta longa caminhada.

À minha família, por sua capacidade de acreditar e investir em mim.

Mãe, seu cuidado e dedicação me deram, em alguns momentos, esperança para seguir e o seu exemplo me tornou quem sou hoje.

Pai, sua presença significou segurança e certeza de que não estou sozinha nessa caminhada e seu bom humor traz leveza para minha vida.

À minha irmã Keyse pelo carinho e apoio.

Ao meu esposo Carlos Nunes que não mediu esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Ao Prof. Dr. Edieter Luiz Cecconello pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta monografia.

Muito obrigada a todos.

“Para tudo há um tempo, para cada coisa há um momento debaixo dos céus:

Tempo para nascer, e tempo para morrer; tempo para plantar e tempo para arrancar o que foi plantado;

Tempo para matar, e tempo para sarar; tempo para demolir, e tempo para construir;

Tempo para chorar; e tempo para rir; tempo para gemer, e tempo para dançar;

Tempo para atirar pedras, e tempo para juntá-las; tempo para dar abraços, e tempo para apartar-se;

Tempo para procurar, e tempo para perder; tempo para guardar, e tempo para jogar fora;

Tempo para rasgar, e tempo para costurar; tempo para calar, e tempo para falar;

Tempo para amar, e tempo para odiar; tempo para a guerra, e tempo para a paz.”

(Eclesiastes 3,1-8)

RESUMO

Este trabalho apresenta uma análise bibliográfica sobre o instituto da prescrição em matéria tributária à luz da Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional. O instituto da prescrição visa estabilizar e dar certeza às relações jurídicas, em especial ao campo obrigacional e patrimonial, extinguindo a pretensão do titular de um direito que demonstrou desinteresse ou negligência. No Direito Tributário não é diferente, o instituto da prescrição estabelece limites através do próprio ordenamento jurídico, para que as relações jurídicas entre fisco e contribuintes não acabem por se perpetuar no lapso temporal indefinido. Desta forma, espelhado no princípio da segurança jurídica que estatuiu que o contribuinte não pode ser cobrado eternamente, a legislação instituiu regras de começo e fim da pretensão de cobrar tributos, como forma de proteção a tão cara liberdade do cidadão, ou ao menos minorar sua restrição, porquanto, não se pode viver eternamente sob a pecha de devedor.

Palavras-Chave: Prescrição; Direito Tributário; Princípio da Segurança Jurídica, CTN.

ABSTRACT

This work presents a bibliographical analysis about prescription institute in tax area in light of the Federal Constitution of 1988 and the National Tax Code. The prescription institute aims to stabilize and give certainty to legal relations, especially to the field of obligation and patrimony, extinguishing the claim of the holder of a right that showed desisterest or negligence. In the Tax Law, it is not different, the institute of limitation establishes limits through the legal system itself, so that legal relations between tax authorities and taxpayers do not end up perpetuating in the indifined period of time. Thus, as reflected in the principle of legal certainty stating that the taxpayer can not be charged forever, the legislation established rules of beginning and end of the claim to collect taxes, as a way of protecting the citizen's expensive freedom, or at least reduce your restriction, because no one can live eternally under the promise of a debtor.

Keywords: Prescription; Tax Law; Principle of Legal Security; NTC.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 O DIREITO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (LEI Nº 5.172/66)	11
1.1 Origem do Direito Tributário	11
1.2 Conceito de Direito Tributário	13
1.3 O Direito Tributário e suas Fontes	14
1.4 Princípios Constitucionais que Orientam o Direito Tributário	15
2 ASPECTOS GERAIS DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA	20
2.1 A Prescrição no Direito Positivo Brasileiro	21
2.2 A Prescrição No Âmbito Do Direito Tributário	21
2.3 Conceito Jurídico de Prescrição	22
3 A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	24
4 CAUSAS IMPEDITIVAS, SUSPENSIVAS E INTERRUPTIVAS DO PRAZO PRESCRICIONAL	28
5 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE ..	32
CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

A filosofia da vida nos ensina que nada do que existe é perene, porquanto, tudo tem um começo e fatalmente terá um fim.

No campo dos direitos, dos créditos, das pretensões, não é diferente, também existe um limite de tempo, e, quando alcançado, a ordem jurídica não mais garante sua proteção.

Não devemos olvidar de que todos os direitos nascem de relações entre os indivíduos, tendo caráter individual e impondo-se justamente em vista das relações sociais, criadas por ato de vontade e que se estabelecem especialmente sobre os bens quando deles emergem valores apreciáveis, mantendo-se em plena integridade enquanto não transcorridos determinados lapsos de tempo, os quais são demarcados pela lei.

Nesse contexto, há todo momento, está-se a falar dos institutos da decadência e prescrição, temas dos mais discutidos e debatidos, por vezes confundidos, sobre os quais ainda existe bastante dúvida e divergências tanto no direito privado quanto no direito público.

Ao tratar sobre o instituto da prescrição em matéria tributária, cumpre esclarecer que o propósito deste trabalho, naturalmente, não é esgotar o assunto, mas, sim, de provocar as críticas e os debates na busca de interpretações mais equilibradas e isentas sobre o tema.

O direito, como ordem jurídica, é uma ciência em constante alteração, o que torna necessária a sua adequação à realidade para ser eficiente ao interesse coletivo e individual.

Contudo, importante lembrar, que o direito não é capaz de oferecer uma única interpretação correta para norma jurídica, por este motivo, a todo instante nos deparamos com julgados com decisões semelhantes, porém advindas de interpretações adversas.

No primeiro capítulo deste trabalho apresentamos os aspectos gerais do Direito Tributário sob a perspectiva da Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), bem como abordamos a origem, fontes e princípios constitucionais do Direito Tributário, temas de fundamental importância para a compreensão e o desenvolvimento da pesquisa.

O segundo capítulo tratou dos aspectos gerais da prescrição, traçando um breve comentário sobre a prescrição e o direito positivo brasileiro e, finalmente, delineando especificamente o instituto da prescrição no âmbito do Direito Tributário, seu conceito e características próprias.

A constituição definitiva do crédito tributário é estudada no capítulo terceiro, tendo como fundamento legal os artigos 147 e seguintes do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172/1966), além de outros dispositivos do mesmo diploma legal, onde são analisadas

questões polêmicas sobre o marco inicial do prazo prescricional.

O quarto capítulo versa sobre as causas interruptivas, impeditivas e suspensivas do prazo prescricional, não menos polêmicas do que a constituição do crédito tributária abordada no capítulo anterior, pois influenciam diretamente no cálculo do lapso temporal.

E, por fim, o capítulo cinco está dedicado a uma breve análise da prescrição intercorrente no processo judicial e processo administrativo, sob a ótica do princípio da oficialidade e da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais).

1. O DIREITO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (LEI Nº 5.172/66)

O Estado para atingir sua finalidade de promover o bem comum exerce funções e, para tanto, necessita de recursos financeiros ou receitas para custeá-lo. As receitas do Estado provêm de atividades econômico-privadas dos entes públicos, de monopólios, de empréstimos e, principalmente, da imposição tributária (NOGUEIRA, 1987, p. 29).

O direito de tributar do Estado decorre de sua soberania, esta lhe confere poder de penetrar no patrimônio dos particulares, dentro dos limites legais, impondo-lhes as contribuições que necessita, dando origem às receitas derivadas.

Neste cenário, o Direito Tributário surge como uma forma de disciplinar as relações jurídicas entre o Estado - na sua qualidade de fisco - e as pessoas que juridicamente estão a ele sujeitas e se denominam contribuintes ou responsáveis.

No Brasil o sistema tributário vigente é constituído por princípios e normas específicas, bem como expressamente disciplinado em capítulo próprio da Constituição Federal entre os seus artigos 145 ao 156, além de outros dispositivos esparsos.

O texto constitucional 1988 cuidou de tratar sobre as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais); estabelecer as competências das pessoas jurídicas de Direito Público para promover a sua instituição; contemplou os princípios gerais do Direito Tributário; e cuidou de prever os diplomas normativos (lei complementar, lei ordinária, medida provisória, convênios e resoluções) necessários a sua implementação e operacionalização.

Os conceitos e diretrizes básicas que estão contidos na Constituição Federal de 1988 devem ser rigorosamente obedecidos por todos os seus destinatários, sendo inaceitável ao interprete e aplicador do direito tomar como ponto de partida norma infraconstitucional.

Enfim, recepcionado com *status* de lei complementar pelo artigo 146, inciso III, da Carta Magna de 1988, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, é o diploma legal responsável por estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

1.1 Origem do Direito Tributário

O estudo, ainda que breve, sobre a origem e o desenvolvimento do Direito Tributário no decorrer da história, mais especificamente no Brasil, nos permite uma melhor compreensão

dos temas que serão abordados no decorrer da presente pesquisa.

Ademais, é fundamental que se compreenda o Direito a partir de sua característica histórico-cultural pela qual o estudo de seus ramos não pode ignorar a sua evolução dinâmica, ou seja, o seu desenvolvimento contínuo no tempo e no espaço.

Nesse sentido, FERREIRA (1975, p. 31 apud CAMPELLO, 2013) ensina que:

O direito, em qualquer sociedade, não pode ser compreendido como um fenômeno isolado no tempo e no espaço. Não pode ser vislumbrado como um amontoado de normas que não estão relacionadas com os valores, as visões de mundo e as expectativas de um grupo social (que o cria e que por ele é governado), em determinado momento da sua história.

O Direito Tributário, bem como os demais ramos da ciência jurídica, se formou muito lentamente. Com o surgimento da sociedade humana o homem sentiu a necessidade de criar uma reserva financeira fruto da colaboração dos membros da coletividade, a fim de poder atender às necessidades do grupo. Assim, começaram a surgir as primeiras contribuições compulsórias, com diferentes nome e formas das atuais.

A história nos mostra que as imposições tributárias foram evoluindo como o passar do tempo, inicialmente caracterizadas como vexatórias, em seguida fundadas nos costumes e mais tarde estabelecidas em lei. As prestações eram pagas inicialmente com a força braçal, posteriormente em espécie (natura) e finalmente em moeda.

O Direito Tributário como compreendido hoje é de recente formatação, possui contornos próprios do estado moderno com suas normas que delimitam a ação estatal e regulam as relações entre poder público e contribuinte.

No Brasil, se voltarmos nosso olhar à época do descobrimento, é possível notar que o chamado direito pátrio, na verdade, não passava de um artigo de importação, imposto compulsoriamente ao colonizado durante um longo período. Importante destacar que o Brasil somente teve o seu próprio direito a partir de 1822 com a proclamação da independência.

Após a proclamação da república, rapidamente nasce o Governo Provisório que adotou o regime federativo para o Brasil. A nova Constituição Federal de 1934 não ignorou as questões fiscais do país e em seu texto estabeleceu a competência da União e dos Estados. No entanto, teve curta duração, haja vista a promulgação de uma nova carta em 1937.

Com o fim da II guerra mundial em 1946, diante de um novo cenário social, econômico e político, houve a promulgação de uma nova constituição nacional, que restabelecia o regime democrático no Brasil e trazia nova discriminação para as rendas tributárias de modo mais consistente.

Em 1965 mais uma constituição é instituída com o objetivo de estabelecer um governo mais legalista como forma de assegurar os meios necessários à reconstrução econômica, financeira, política e moral do país. Como estratégia para atingir tais objetivos, a nova carta conferiu mais poderes ao presidente, que passou a poder remeter ao Congresso projetos de emenda à constituição para apreciação em 30 dias, propor projetos de lei e a decretar o estado de sítio.

Após esses importantes avanços, inúmeras leis complementares foram editadas e cada unidade política da Federação passou a legislar sobre seus sistemas tributários. Embora a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, tenha se referido à lei complementar para a integração e efetivação de seus preceitos, a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, foi aprovada como lei ordinária e somente mais tarde com o Ato Complementar nº 36 foi denominada Código Tributário Nacional.

Os anos de 1967 a 1968 foram cruciais na implementação do novo sistema tributário nacional e apesar da pouca duração da constituição que o instituiu, as ideias lançadas foram mantidas na constituição seguinte (1969). Desse modo, houve a manutenção de importantes preceitos tais como a discriminação de rendas e o sistema no seu formato uno e nacional.

Finalmente a Constituição Federal de 1988 é promulgada e em seu artigo 146, inciso III, recepciona a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) como lei complementar. Um dos seus maiores objetivos foi o de criar um novo sistema tributário mais adequado às necessidades do país. Em seu texto, podemos identificar três bases fundamentais que reestruturaram o sistema tributário nacional: a) os princípios gerais da tributação; b) as limitações ao poder de tributar; b) distribuição das competências tributárias.

Em suma, é possível destacar que foram muitas as modificações entre os sistemas tributários anteriores e o vigente. Contudo, apesar da notória evolução da nossa organização atual, ainda existem falhas. Talvez por isso, nos dias atuais, muito se fala em reforma tributária, e a esperança social é que ela venha em breve para proporcionar a reformulação necessária ao acompanhamento das mudanças sociais e nova realidade.

1.2 Conceito de Direito Tributário

O estudo do conceito do Direito Tributário é extremamente relevante, pois o aprendizado de uma ciência começa com o domínio de seus conceitos.

O Direito Tributário é o ramo da ciência do direito que trata sobre o conjunto de

normas responsáveis por controlar a ação do Poder Público sobre as riquezas individuais, a título de tributação. Logo, o Direito Tributário pode ser compreendido como um direito de levantamento pecuniário entre os jurisdicionados, porém, disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito (NOGUEIRA, 1987, p. 30).

À luz do que preleciona Luciano Amaro (2014, p. 24): “[...] o Direito Tributário é a disciplina jurídica dos tributos. Com isso se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.

Já sob a ótica de Hugo de Brito Machado (2008, p. 50):

O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independente da existência daquele. O Direito tributário surgiu para limitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 15) entende que:

[...] o Direito Tributário positivo é o ramos didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.

Com efeito, o Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que abrange o conjunto de normas coercitivas que regem as relações jurídicas entre os contribuintes (ou responsáveis) e o Estado, direitos e deveres de ambos; regula o sistema tributário e disciplina o lançamento, arrecadação, fiscalização e aplicação dos impostos em geral, taxas e contribuições.

1.3 O Direito Tributário e suas Fontes

A palavra “fonte” vem do latim *fons*, termo empregado para indicar a procedência de algo, seu fundamento, sua razão de ser.

Nesse sentido, o ilustre doutrinador Kiyoshi Harada (2005, p. 291) classifica as fontes do Direito Tributário em fontes materiais e formais. As fontes materiais ou fontes reais compreendem “os pressupostos fáticos da tributação” e, por sua vez, as fontes formais, que

daremos mais destaque, representam “os atos normativos ou conjunto de normas que dão origem ao Direito Tributário”.

No Brasil, os fundamentos da produção normativa responsável por regulamentar as relações entre Estado e contribuinte têm sua origem na Constituição Federal de 1988, que contém a estrutura básica do Estado, a forma de governo, a sistemática tributária e os direitos e garantias individuais.

A edição de normas tributárias, conforme sua materialidade, encontra-se expressamente delineada no texto constitucional e disciplinada no Código Tributário Nacional, que constituem diplomas jurídicos básicos para que sejam instituídos seus elementos estruturadores e instrumentos operacionais (MELO, 2012, p. 203).

Dessa forma, as fontes formais são constituídas pelas normas constitucionais e pelos atos normativos enumerados em seu artigo 59, quais sejam: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções, além dos tratados e convenções internacionais e decretos.

Em contrapartida, o artigo 100 do Código Tributário Nacional enumera outras fontes tidas como complementares às supracitadas, são elas: os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Por fim, vale frisar que apesar destas normas possuírem hierarquia inferior, quando são observadas excluem a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

1.4 Princípios Constitucionais que Orientam o Direito Tributário

O estudo dos princípios constitucionais que orientam o Direito Tributário é essencial à compreensão da presente pesquisa. Já dizia o ilustre Canotilho (1991, apud MARTINS, 2013, p. 145) “A Constituição é um sistema aberto de regras e princípios”. Aberto porque é sensível a diversos fatores externos, tais como: social, econômico, cultural, religioso e outros mais.

Nessa linha, o texto constitucional não pode ser concebido como uma lei estática, mas como uma norma dinâmica, pois a sociedade sempre está em um constante processo de desenvolvimento e mudança. Daí, portanto, a relevância dos princípios como normas de

caráter geral e adaptáveis, sem claro perder a sua essência, às necessidades da sociedade.

Neste tópico, iremos traçar um breve comentário sobre os mais relevantes princípios constitucionais do Direito Tributário, sendo eles: princípio da legalidade, princípio da isonomia, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade, princípio da capacidade contributiva, princípio da vedação do confisco, princípio das imunidades tributárias.

O princípio da legalidade está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso II, e determina que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Todavia, referindo-se especificamente à matéria tributária, o art. 150, inciso I, da CF/88, dispõe que é vedado aos entes federados “exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Carta Magna.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 180) ensina que: “[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributo, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei”.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado (2008, p. 35) faz a seguinte reflexão: “no Brasil, como em Geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

Em suma, o princípio da legalidade tributária é parâmetro de toda a tributação, constituindo o mais importante limitador do Estado ao estabelecer uma base legal que transforma a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do campo do mero arbítrio.

O princípio da isonomia ou igualdade de todos perante a lei está estampado no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, por ele é assegurado que todos são iguais e garante a todos o direito à igualdade. Mais adiante, o texto constitucional em seu artigo 150, inciso II, particulariza este princípio no campo dos tributos ao proibir tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, além de vedar qualquer distinção em virtude de ocupação profissional ou função exercida.

O princípio da irretroatividade possui previsão genérica no inciso XXXVI, do artigo 5º da Constituição Federal e estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Por sua vez, no âmbito do Direito Tributário, o artigo 150, inciso III e alínea “a” do mesmo dispositivo legal veda “à União, aos Estados e Municípios cobrar tributos em relação à fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Nessa perspectiva, Luciano Amaro (2008. p. 118 e 119 apud SABBAG, 2017, p.198) assevera: “o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que

criou ou aumentou o tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência”. Em seguida prossegue o autor afirmando que a “Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível [...] será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo”.

Nota-se, portanto, que o princípio da irretroatividade da lei está intimamente ligado ao princípio da segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos frente à relação impositivo-tributária, ao prever que será vedada a cobrança de tributo cujo fato gerador tenha ocorrido antes da vigência da lei que o houver instituído ou aumentado, ressalvadas as exceções de redução ou dispensa dos pagamentos.

O princípio da anterioridade é especificamente tributário e está contido no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988, senão vejamos:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios...
 III – cobrar tributos [...]
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Mais tarde, a EC nº 42 de 19.12.2003 acrescentou a alínea “c” do inciso III do art. 150, vedando a cobrança de tributos antes de decorridos os 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, salvo o disposto na alínea “b”, ou seja, salvo prejuízo da exigência de anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança.

Portanto, é possível notar que o princípio da anterioridade no direito tributário está associado ao princípio da "não-surpresa tributária", evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças, sem terem tido tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação, e, em função dela, poderem programar-se, pois também o contribuinte, empresário ou não, necessita de planejamento para dar continuidade a suas atividades, empreendimentos, assim como para controle do orçamento familiar.

O princípio da capacidade contributiva está expresso no artigo 145, parágrafo 1º, da Carta Magna, onde se prevê que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o

patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ao interpretar o texto constitucional, percebemos que a capacidade contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos, impondo ao Estado a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. Com efeito, as atividades econômicas do contribuinte, seu patrimônio e rendimento são aspectos fundamentais para a mensuração de sua capacidade econômica.

Neste sentido, vale transcrever os ensinamentos de Luciano Amaro (2017, p. 165):

O princípio da capacidade contributiva [...] inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa seu os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica.

O princípio da vedação ao confisco, positivado do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, garante que será vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Em que pese o problemático entendimento do que seria um tributo confiscatório, o dispositivo constitucional poderá ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo está lhe confiscando bens.

Ao abordar o tema, Eduardo Sabbag (2017, p. 243) afirma que:

De modo geral, o conceito de confisco tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, exsurge o confisco em matéria tributária, revestindo-se da roupagem de tributo inconstitucional.

O princípio das imunidades tributárias é solidificado quando a Constituição Federal determina situações materiais que não podem ser oneradas por tributos ou algum tributo específico. Em síntese, o texto constitucional exclui certas pessoas ou bens, ou serviços, ou situações, afastando-as do alcance do poder de tributar.

Luciano Amaro (2017, p. 178) apresenta o seguinte conceito de imunidade:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de

alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é automatizada a instituição tributo.

As imunidades tributárias possuem fundamento na preservação de valores que o constituinte entendeu relevantes, a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão. Dessa forma, as imunidades constituem-se um verdadeiro sistema axiológico, nitidamente ligado ao princípio da capacidade contributiva.

2. ASPECTOS GERAIS DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

Nada do que existe é perene, tudo tem um começo e um determinado fim. No o campo do direito, dos créditos e das pretensões, não ocorre diferente, também existe um limite de tempo, e, quanto alcançado, a ordem jurídica não mais garante a sua proteção.

Nesse contexto, oportuna a seguinte colocação de Humberto Theodoro Júnior (2014):

O tempo, como evento natural, pode, por si só, apresentar-se como fato jurídico *lato sensu*, com aptidão para produzir efeitos no plano dos direitos subjetivos, seja em razão da lei ou em função da declaração de vontade. Em outras palavras: o tempo, fenômeno da natureza alheio a qualquer comportamento humano, pode ser pressuposto de fato capaz de determinar consequências jurídicas relevantes, como o nascimento, a modificação e a extinção de direitos e relações jurídicas.

Sem dúvida, existe uma relação entre o direito e o tempo cronológico. Os efeitos, a duração dos fatos jurídicos, a perda e a aquisição dos direitos perduram enquanto não se opera o transcurso do tempo. Com efeito, se o titular ficar ciente e conscientemente inativo no exercício de direitos, em completa inércia, durante o período reservado para sua fruição, ocorre o fenômeno da prescrição, que corresponde à extinção do exercício da pretensão.

Ao abordar a temática, Arnaldo Rizzaldo (2015, p. 3) apresenta a seguinte reflexão: “Quem permanece inerte, desinteressado, indolente, despreocupado, não revela desvelo quanto aos seus direitos e ao patrimônio próprio. De todos se espera um mínimo de autodefesa em relação ao tempo, sempre ciente de que o mesmo pode agir contra si”.

Na mesma linha, Marcos Ehrhart Júnior (2009, p. 462) acrescenta que:

Os institutos jurídicos da prescrição e da decadência são fundamentais em qualquer sistema jurídico, na medida em que evitam, por exemplo, a obrigação de guarda, por tempo indefinido, de grande quantidade de documentos, e limitam o período de tempo a ser considerado quando da análise dos requisitos de validade na celebração de um negócio jurídico. Enfim, trata-se de instrumentos fundamentais para assegurar a tranquilidade na ordem jurídica, pois *dormientibus non succurrit jus*, isto é, o direito não socorre os que dormem.

Portanto, o instituto da prescrição tem por finalidade estabilizar e dar certezas às relações jurídicas, em especial ao campo obrigacional e patrimonial, extinguindo a pretensão do titular de um direito que demonstrou desinteresse ou negligência.

2.1 A Prescrição no Direito Positivo Brasileiro

A prescrição encontra disciplina no Código Civil em seu Título IV e Livro III da Parte Geral. Em especial, o artigo 189 do mesmo diploma legal apresenta alguns contornos interessantes deste instituto, senão vejamos: “Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

Dessa forma, o marco inicial do prazo prescricional é o momento da transgressão ou violação. Tão logo verificado o fato que atingiu e feriu o direito, inicia o prazo para propositura da demanda cabível, perdurando por certo tempo, não sendo indefinido ou eterno. Se não vier a ação cabível no prazo estabelecido em lei, consolida-se a transgressão e reverte-se em direito a favor do transgressor, pois o direito estará desprovido da ação que o protegia.

Assim sendo, a prescrição extingue a pretensão do titular do direito violado, cujo intento surge com a violação de direito, nos termos do artigo 189 do Código Civil de 2002 que, também, por força do artigo 191 do mesmo diploma legal, regula a renúncia, expressa ou tácita, respeitando o direito de terceiro. Ou seja, se um direito é violado, o titular pode agir de imediato para protegê-lo, cuja pretensão se tardar o seu exercício, poderá ser atingida pelo lapso temporal da prescrição, que não poderá ser alterada pela vontade das partes, muito embora, unilateralmente, possa ser, na prática, desconsiderada pela renúncia, expressa ou tácita.

2.2 A Prescrição no Âmbito do Direito Tributário

Em se tratando de relação de natureza patrimonial, o Código Tributário Nacional poderia ter-se limitado a disciplinar um prazo para que a Fazenda Pública, considerando que a obrigação tributária principal tem por objeto a satisfação do tributo pelo devedor, ingressasse em juízo com a ação de cobrança judicial, estabelecendo o lapso temporal que entendesse adequado, e fazendo-o contar a partir do nascimento da obrigação tributária.

Contudo, indubitavelmente influenciado pelas construções teóricas formuladas sobre a decadência e a prescrição, e, especialmente, condicionado pelo fenômeno do lançamento, o Código Tributário Nacional optou por cindir a problemática dos prazos extintivos do direito do credor da obrigação tributária, fixando dois prazos: a) o lapso temporal dentro do qual deve ser “constituído” o crédito tributário, mediante a consecução do lançamento, e, b) o período no qual o sujeito ativo, se não satisfeita a obrigação tributária, deve ajuizar a respectiva ação de cobrança judicial.

Desse modo, doutrinariamente, definiu-se de decadência o primeiro prazo e designou-se o segundo como prescrição, daí, resumindo, de tal forma que, se se esgota o prazo dentro do qual o sujeito ativo deve lançar, diz que decaiu de seu direito, ou seja, extinção do direito pela decadência ou caducidade. De outra banda, se em tempo oportuno, o lançamento é feito, mas o sujeito ativo, à vista do inadimplemento do devedor, deixa transcorrer o lapso temporal que tem para o ajuizamento da respectiva ação de cobrança judicial, sem promovê-la, dar-se-á a prescrição do direito da ação.

Como se vê, resumidamente, o direito (ou direito-dever) que o sujeito ativo tem de efetuar o lançamento do tributo e o direito que possui de cobrar judicialmente esse tributo repousam – ambos – na mesma relação jurídica material, nascida com o fato gerador da obrigação tributária que, por sua vez, decorre do respectivo lançamento, quando então, efetiva o exercício da pretensão do credor ao tributo que, se não satisfeita, deflui o direito da Fazenda Pública em proceder a inscrição da dívida ativa, viabilizando, daí, o ajuizamento da cobrança judicial do débito fiscal inadimplido.

2.3 Conceito Jurídico de Prescrição

Doutrinariamente, podemos definir como conceito jurídico de prescrição a perda ou caducidade, como dito anteriormente, do direito do Estado de rever, buscar ou exigir a adimplência do respectivo tributo.

Nessa senda, todos sabem que, para participar da vida social, pagam-se tributos. Aliás, faz-se isso ao morar, ao estudar, ao trabalhar, ao locomover-se, ao divertir-se, ao ganhar dinheiro pelas mais diversas formas legais, daí, portanto, cabendo ao Estado a legitimidade de impor tal ônus a sociedade.

Desse modo, se conclui que a decadência tributária (ou caducidade) se estende como a perda do direito do Estado em constituir (lançar) o seu crédito tributário, resultando na perda ao próprio crédito que se extingue. Aliás, nesse sentido, assim define Vittorio Cassone (2018, p. 118) “decadência é a perda de um direito em consequência de não tê-lo exercido durante determinado período de tempo.”. Enquanto que, Zelmo Denari, assim define a prescrição como sendo – “a extinção da ação que protege o direito subjetivo de crédito, pela inércia continuada do ente público, que deixa de exercitá-la no prazo legal” (1984, p. 6 apud HABLE, 2014, p. 117).

Assim sendo, o objeto da prescrição tributária, nas palavras de Eurico Marcos Diniz de

Santi (2001, p. 170), “é a relação jurídica linear que se estabelece entre o Fisco e Estado-Juiz”, ou seja, “a prescrição extingue o direito de ação que se estabelece entre o sujeito-credor o Estado-Juiz”.

Conclusivamente, podemos asseverar que a prescrição tributária, por força do comando previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional, refere-se à ação de cobrança do crédito tributário definitivamente constituído, daí, ocorrendo sua prescrição quando o Estado deixa de promover a cobrança do crédito tributário, no prazo de cinco anos contados de sua constituição definitiva.

Por derradeiro, não podemos olvidar que a ação de cobrança judicial, por sua vez, é a única forma que a Fazenda Pública tem para exigir o crédito tributário, havendo outros instrumentos, denominados de coerção indireta ou sanções políticas, que o Fisco utiliza-se para buscar o crédito tributário, contudo, tais instrumentos não se tratam de ação de cobrança do crédito tributário a que se refere o artigo 174 do Código Tributário Nacional, e sim, meros procedimentos administrativos para sua exigência.

3. A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Por oportuno, a constituição definitiva do crédito tributário, segundo explica Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 927), se dá:

[...] quando houver ato administrativo regularmente notificado, ou homologado, nos termos do art. 150 do CTN, que preencha requisitos do artigo 142 do CTN, tornando a obrigação extinta (art. 150 do CTN) ou líquida, isto é, certa quanto à sua existência e determinada quanto ao seu objeto (art. 1.533 do CC/1916).

Contudo, para tanto, tem o Fisco um percurso a percorrer para constituir o crédito tributário que, se inicia com a identificação da ocorrência do fato gerador e termina com a constituição definitiva.

Nesse caminho, muitos doutrinadores sustentam que, no que se refere à expressão “definitivamente constituído”, ou haveria constituição definitiva, ou não, descabendo falar-se, naturalmente, em constituição provisória e constituição definitiva do crédito tributário.

Contudo, vale frisar que, em nenhum momento, o Código Tributário Nacional refere-se a um lançamento “definitivo” ou “provisório”, mas sim, segundo uma visão sistemática do código, a uma *constituição definitiva e provisória do crédito tributário*. De modo que, critica, assim, a pretensão de alguns doutrinadores que querem caracterizar um lançamento definitivo em contraposição a um lançamento provisório.

Desse modo, por *definitividade* da constituição do crédito tributário ousamos asseverar como sendo “a eficácia que torna indiscutível, na esfera administrativa, o crédito tributário, infundindo-lhe a indispensável exigibilidade” (DENARI, 1984, p. 2 apud HABLE, 2014, p. 119).

Nesse caminho, a jurisprudência pátria dos Tribunais Superiores, em especial a do Superior Tribunal de Justiça, assim resenhou seu posicionamento a respeito do assunto, senão vejamos:

“(...) 2. Estabelece o art. 174 do CTN que o prazo prescricional do crédito tributário começa a ser contado ‘da data de sua constituição definitiva’. Ora, a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. (...). STJ – Resp: 822705 RS 2006/0039642-5, Relator: Ministro CARTRO MEIRA, Data de Publicação: DJ 02.05.2006. p. 297) (grifamos)´

Nesse cenário de entendimento, urge a necessidade de questionarmos quanto ao verdadeiro marco da constituição definitiva (?), haja vista que o ato de lançamento constitui ou concretiza o crédito tributário.

Assim sendo, nos procedimentos de lançamentos impositivos, que não aqueles procedimentos praticados pela Fazenda Pública e que se referem aos lançamentos de *ofício* e por *declaração*, existem duas correntes doutrinárias de maior conotação que, aliás, buscam explicar o momento da *definitividade* da constituição do crédito tributário, senão vejamos.

A primeira corrente considera que o crédito tributário está constituído definitivamente quando o ato de lançamento estiver concluído e notificado o sujeito passivo, ou seja, terá o crédito tributário sua constituição definitiva a partir do momento em que, documentalmente, constem todos os requisitos citados no art. 142 do CTN, embora possam ocorrer modificações, por meio de novos lançamentos, que conseqüentemente resultarão em novas constituições definitivas, tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito das decisões judiciais. Nesse sentido: Ives Gandra Martins, Alberto Xavier e Luciano Amaro.

A segunda corrente sustenta a tese de que o crédito tributário somente se considera definitivamente constituído após o transito em julgado administrativo, isto é, com o transcurso do prazo de impugnação do lançamento sem que ela tenha sido apresentada, ou, impugnado o lançamento, com a exaustão das instâncias administrativas. Entre outros, defendem esta tese: Hugo Brito Machado, Bernardo Ribeiro e Ricardo Lobo Torres.

E, oportuno dizer que, existe ainda, uma terceira corrente doutrinária e jurisprudencial, no entanto, de menor expressão, sustentando que o momento da constituição definitiva do crédito tributário estaria no ato administrativo da inscrição do crédito tributário na dívida ativa.

Contudo, vale ressaltar que críticas dos estudiosos de direito surgem contra todas as correntes suso mencionadas, o que nos leva a concluir que para a demarcação do termo inicial do prazo prescricional, nas modalidades de lançamentos de *ofício* e por *declaração*, a constituição do crédito tributário torna-se definitiva, na esfera administrativa, resumidamente, nas seguintes hipóteses:

a) se, com o ato de lançamento tributário efetuado, o contribuinte se conforma e não o impugna, no prazo legal;

b) em havendo impugnação do ato de lançamento (art. 145, I, do CTN), ou recurso de *ofício* da Administração (art. 145, II, do CTN), exauridos os procedimentos de revisão, profere-se uma decisão administrativa irrecorrível, dando a indispensável exigibilidade.

Nessa senda, importante frisar que se a Administração Fazendária não recorrer de

ofício do respectivo ato de lançamento, quando exigido por norma legal, não ocorrerá a constituição definitiva do crédito tributário até que seja interposto o recurso, cabendo o servidor que verificar o fato representar à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja atendida aquela formalidade prevista em norma legal (art. 34, § 2º do Dec. 70.235/72).

Por derradeiro, importante enfatizar que o ato de lançamento, no Direito Tributário é um marco, no qual, antes dele somente ocorre a decadência, e, depois dele, apenas a prescrição; e, se efetivado o pagamento do crédito tributário, a constituição definitiva do crédito tributário, ou, ainda, a decadência pelo não lançamento, que são modalidades de extinção do crédito tributário, resulta dizer, naturalmente, que não há que falar em prazo de prescrição.

Nesse caminho, em se tratando de lançamento por homologação, decorrentes das atividades realizadas pelo sujeito passivo, duas delas se destacam, ou sejam, (i) a realização do pagamento antecipado, por meio do qual ocorre a extinção do crédito tributário; e, (ii) a entrega da declaração do tributo devido, que, quando não pago, constitui confissão de dívida, tornando-se exigível, segundo rezam diversas legislações tributárias e a jurisprudências de nossos tribunais. (BRASIL. STJ AgRg no Ag 748.560/RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª T., data da decisão: 01/06/2006, DJ 26.06.2006, p. 121. E, REsp 673.585 /PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, data de julgamento 26/04/2006, DJ 05.06.2006, p. 238; entre outros. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 20.07.2018.)

Desse modo, podemos asseverar, resumidamente que a declaração prestada pelo contribuinte, que nada mais é que um resumo ou espelho dos documentos e livros fiscais, acompanhado da memória de cálculo do tributo devido, tem sua importância em destaque na modalidade de lançamento por homologação, porquanto, as evoluções tecnológicas que possibilitam o acesso às informações e contrainformações em tempo real, até porque, quando o sujeito passivo da relação faz a entrega da declaração do tributo devido, a Fazenda Pública ao recebe-la, física ou virtualmente pelo sistema computadorizado, naturalmente, toma conhecimento das atividades exercidas pelo contribuinte, instante em que, poderá homologar a declaração realizada do débito fiscal, quando então, ocorrerá a constituição definitiva do crédito tributário. E, aliás, nessa linha de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou, através da Súmula 436 que fixa: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensa qualquer outra providencia por parte do Fisco”.

Contudo, de outra banda, acaso o contribuinte apenas escrete os seus livros, sem que

haja a entrega da declaração ao Fisco, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá com o transcurso do lapso temporal quinquenal, contados do fato gerador, quando então, ocorrerá a homologação tácita da declaração prestada pelo contribuinte.

Desse modo, conclusivamente, podemos asseverar que nos procedimentos de lançamentos não impositivos que são aqueles procedimentos que estão a cargo do sujeito passivo da relação tributária e que se referem ao lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá, sob duas hipóteses: (i) no momento do recebimento da declaração prestada pelo sujeito passivo; ou, (ii) com a homologação tácita daquilo que o contribuinte escriturou nos livros e não declarou ao Fisco.

Ademais, não podemos olvidar que o crédito tributário constituído definitivamente goza de presunção de certeza relativa ou *juris tantum*, o que resulta dizer que admite prova em contrário, de exigibilidade e liquidez, faltando-lhe, porém a exequibilidade, elemento indispensável à ação judicial de cobrança que se materializa no título extrajudicial, por meio de sua inscrição em dívida ativa.

4. CAUSAS INTERRUPTIVAS, IMPEDITIVAS E SUSPENSIVAS DO PRAZO PRESCRICIONAL

Inicialmente, urge a necessidade de estabelecer que o prazo da prescrição tem seu início a contar da data da constituição definitiva do crédito tributário, cujo prazo está sujeito a causas de interrupção, nos termos do parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional. E, nesse contexto, resta-nos saber qual o exato momento em que se inicia o prazo prescricional, muito embora, o caput do artigo 174 do CTN já dispõe literalmente que o prazo prescricional tem seu marco inicial a contar da data da constituição definitiva do crédito.

Nessa senda, sob a ótica do Código Civil em vigor, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2003, p. 477-478, apud HABLE, 2014, p. 127) definem conceitualmente o instituto da prescrição como sendo “a perda da pretensão de reparação do direito violado, em virtude da inercia do seu titular, no prazo previsto pela lei.”.

De qualquer sorte, importante frisar que o pressuposto temporal (termo inicial da constituição definitiva e prazo de cinco anos) afigura fincado no Código Tributário Nacional, enquanto que, à inercia, torna-se indispensável para sua tipificação que o titular do direito tenha conhecimento dele e não esteja impedido de agir.

Desse modo, o caput do art. 174 do Código Tributário Nacional ao estabelecer que a ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, resulta dizer que a Fazenda Pública só poderá realizar a ação de cobrança após estar exaurido todas as pendências no processo administrativo tributário e estar definitivamente constituído o crédito tributário, e, concomitantemente, haja o descumprimento (do contribuinte) do dever de satisfazer a obrigação e que não esteja impedido de agir, o titular (o Estado) do direito de cobrar.

Contudo, a fluência do prazo prescricional poderá ser interrompida, consubstanciado no parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional, dentre as causas extraídas do referido dispositivo legal, resumidamente, a saber: (i) o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (ii) o protesto judicial; (iii) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e (iv) qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

De outra banda, o art. 151 do Código Tributário Nacional elenca taxativamente as hipóteses em que a exigibilidade é suspensa e, por conseguinte, havendo a suspensão da prescrição tributária, as quais, podemos apontar (i) pela moratória que, por sua vez, também, suspenderá a exigibilidade do crédito tributário, (ii) pelo depósito do montante integral do crédito fiscal exigido; (iii) reclamações e recursos nos termos das leis reguladoras do processo

tributário administrativo; (iv) pela concessão de medida liminar em mandado de segurança; (v) pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ações judiciais; e, (vi) pelo parcelamento da dívida tributária. Porém, o parágrafo único do referido dispositivo legal suso mencionado, estabelece que a exigibilidade suspensa do crédito principal não exonera do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes.

Nesse caminho, Hugo de Brito Machado posiciona-se, dizendo que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode ocorrer inclusive durante o procedimento de sua constituição, antes de sua constituição definitiva, pelo ato administrativo que o declara, encerrando o procedimento administrativo de lançamento, e, por fim, asseverando que dita suspensão poderá ser: (i) prévia, operando-se antes do surgimento da própria exigibilidade, porque no curso do próprio procedimento de constituição do crédito, caso em que mais propriamente se devia dizer *impedimento*, em lugar de suspensão; e, (ii) posterior, operando-se depois que o crédito tributário está constituído, e por isso mesmo é exigível. Aliás, nesse entendimento, alguns doutrinadores entendem que, nos casos em que ocorre uma suspensão antes mesmo da definitiva constituição do crédito tributário, refere-se a um *impedimento*, e não de uma *suspensão*, justificando que não se pode suspender o que não se iniciou, haja vista que o prazo só pode começar a correr quando a questão está, administrativa e formalmente, decidida.

Desse modo, atrelado ao dispositivo contido no art. 151 do Código Tributário Nacional, urge a necessidade de falarmos, de forma bastante resumida, quanto as hipóteses de suspensão do crédito tributário, iniciando-se pela moratória que não é conceituada pelo Código, contudo, doutrinariamente entende-se ser “a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada”. Em outras palavras, resulta dizer que é a concessão de um novo prazo para cumprimento de liquidar a obrigação tributária, que, aliás, uma vez concedida por lei a moratória, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa até o vencimento do novo prazo. Referida moratória poderá ser concedida por duas modalidades, a saber: (i) em caráter geral (criada por lei) e em caráter individual (autorizada por lei). Na primeira modalidade, poderá ser concedida pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a ser beneficiado; ou pela União, quanto a tributos de competência dos outros entes federativos quando simultaneamente concedida aos tributos de sua competência e às suas obrigações de direito privado, sendo esta última, entendida por muitos como inconstitucional por entenderem como quebra do pacto federativo. Na segunda modalidade, de caráter individual, a moratória poderá ser concedida por despacho da autoridade

administrativa, contudo, obviamente, também e sempre, devidamente autorizada por lei.

No que se refere ao depósito do montante integral, podemos conceituar dizendo ser aquele realizado no curso de uma ação judicial, cujo ato por parte do contribuinte deve ser sempre espontâneo, não forçado ou condicionado. Dito procedimento poderá ser realizado, ainda, na fase administrativa de constituição do crédito tributário, com o objetivo de estancar a atualização monetária incidente, haja vista que o inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional determina que as reclamações e os recursos no processo tributário administrativo por si só suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Outra hipótese, refere-se as impugnações e recursos administrativos regulados pelas respectivas normas tributárias, em cujos procedimentos administrativos fala-se em suspensão da exigibilidade do crédito tributário que ainda está sendo discutido perante a própria Fazenda Pública. Nessa senda, tem-se a interpretação de que se considera constituído o crédito por meio daquele lançamento impugnado, ou mediante aquela decisão recorrida acerca da impugnação, e enquanto não definitivamente decidida a impugnação ou o recurso, naturalmente, não se tem “início” da contagem do prazo prescricional.

Por seu turno, ainda, como hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a concessão de medida liminar em mandado de segurança e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, na qual, o contribuinte intenta a respectiva ação judicial contra o ato de lançamento tributário, daí, obtendo a seu favor, decisão judicial favorável nesse sentido; inclusive, nessa situação fática processual, não havendo motivo para a Fazenda Pública promover a execução fiscal porquanto há discussão sobre o mesmo crédito correndo perante o Poder Judiciário.

E, por derradeiro, a hipótese de parcelamento da dívida fiscal, cuja hipótese se vê disciplinada no art. 155-A do Código Tributário Nacional, cuja modalidade também depende de lei autorizativa, podendo haver a exclusão da incidência de juros e multas, muito embora, a lei que o conceda possa prever o contrário. Aliás, no que se refere aos juros, importante destacar que o fato da dispensa de juros das obrigações tributárias caracteriza renúncia à receita tributária, razão pela qual, o artigo 165, em seu § 6º da atual Constituição Federal estabelece que o projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia; cujo comando constitucional, acabou por espelhar a Lei de Responsabilidade Fiscal que, através do § 1º de seu artigo 14, determina que a renúncia de receitas compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou

modificação de base de cálculo que resulte redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado.

Por fim, vale destacar quanto à inconstitucionalidade da previsão contida no § 3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/80 – de Execuções Fiscais, de que a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição de 180 dias, ou até a distribuição da exação fiscal se esta ocorrer antes de findo daquele prazo, cujo entendimento doutrinário e jurisprudencial é válido exclusivamente para as dívidas não tributárias, haja vista não depender de Lei Complementar.

5. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Doutrinariamente, ao tratar sobre o princípio da oficialidade, Hely Lopes de Meirelles, assim se manifesta: “Outra consequência deste princípio é a de que a instância não perime, nem o processo se extingue pelo decurso do tempo, senão quando a lei expressamente o estabelece” (1993, p. 70).

Assim sendo, podemos asseverar que a prescrição intercorrente em nosso ordenamento jurídico, conceitualmente falando, nada mais é do que uma criação doutrinária e da jurisprudência, porquanto, a tese de que a prescrição da pretensão é interrompida com o ajuizamento da execução fiscal, em razão do despacho inicial do juiz ao determinar a citação do devedor – contribuinte, volte a correr, em casos de injustificada paralisação do processo judicial.

Nesse sentido, importante destacar que uma das diferenças entre a prescrição da pretensão e a prescrição intercorrente está em que a primeira é de ordem material, enquanto que a segunda se entende ser de ordem processual, muito embora, existam muitas ideias correlatas entre as duas prescrições.

Assim sendo, a primeira previsão legal pátria sobre a prescrição intercorrente veio inserida através da Lei nº 11.051/2004 que introduziu parágrafos ao artigo 40 da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80), quando então, se vê no caput do referido dispositivo, literalmente, a previsão de suspensão do processo executivo e do prazo prescricional tributário enquanto não foi localizado o devedor – contribuinte ou não forem localizados bens sobre os quais se possa recair a penhora, podendo ensejar o arquivamento do feito se, após um ano de suspensão, não forem localizados o devedor ou bens penhoráveis do mesmo. Nessa situação fática processual, consubstanciado no § 4º do apontado dispositivo legal que reconhece que decorrido o lapso temporal prescricional de cinco (05) anos, contados a partir da decisão judicial que ordenou o arquivamento, restará configurada a prescrição intercorrente.

Porém, no que se refere ao apontado dispositivo legal que alterou a Lei de Execução Fiscal para inserir a previsão da prescrição intercorrente, há quem questione a sua constitucionalidade, por não se adequar formalmente ao que determina o artigo 146, inciso III da Constituição Federal que, por sua vez, exige lei complementar ao dispor sobre normas gerais em matéria tributária, quanto ao instituto da prescrição.

Contudo, nesses termos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada ementando que “a inércia da parte credora na promoção dos atos e procedimentos

de impulsão processual, por mais de cinco anos, pode edificar causa suficiente para a prescrição intercorrente”, cujo posicionamento se vê, espelhado na Súmula 314 que assim assevera: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo de prescrição quinquenal intercorrente”.

Em paralelo a isso, vale destacar, por fim, o posicionamento de parte da doutrina que defende não existir a prescrição intercorrente nem no processo administrativo e nem no processo de execução fiscal, porquanto, assim se manifesta Eurico M. D. de Santi (2001, 239-246, apud HABLE, 2014, p. 153):

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”. Aliás, nessa matéria, a alusão à impossibilidade de aderir à ‘corrente que defende ação imprescritível’ denota mais uma vez a confusão entre ação e processo, conforme apontamos em item anterior, fato que parece fomentar essa vitanda ideia de que a prescrição deve extinguir o processo: a prescrição em direito tributário não tem esse fim e consuma-se no exercício do direito de ação.

Já no âmbito do procedimento administrativo fiscal, a alegação da prescrição intercorrente teria como fundamento legal o parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional, motivada em razão da Fazenda Pública manter paralisado o andamento do procedimento por mais de cinco (05) anos, a partir de sua entrada no órgão incumbido de julga-lo.

Contudo, a jurisprudência pátria tem-se posicionado no sentido de não acolher a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário quando há o atraso no andamento do processo, entendendo que “a demora na tramitação do processo-administrativo fiscal não implica a ‘perempção’ do direito de constituir definitivamente o crédito tributário, instituto não previsto no Código Tributário Nacional”; o que resulta dizer que entre a notificação do lançamento tributário e a solução do processo administrativo fiscal não há qualquer prazo extintivo, nem decadencial nem prescricional.

Deste modo, podemos concluir que na esfera administrativo tributário, a infringência ao princípio da oficialidade, deixando-se fluir período superior a cinco (05) anos para a solução do contencioso administrativo fiscal, não é motivo suficiente para a extinção do referido processo e em consequência do crédito tributário, por absoluta ausência de previsão legal.

Entretanto, importante destacar que, transcorridos mais de cinco (05) anos entre a

constituição definitiva do crédito tributário e a propositura da execução fiscal, restará configurada a ocorrência da prescrição da pretensão à cobrança do tributo, não se tratando, nessa situação hipotética, de prescrição intercorrente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao findar esse trabalho, após várias pesquisas e horas intermináveis de estudo afincado ao tema, posso concluir que para melhor compreender os institutos de extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo, mais especificamente, da decadência e da prescrição tributárias, temos, necessariamente, que levar em consideração as particularidades e as especificidades do Direito Tributário, carreadas ao longo do Código Tributário Nacional que, aliás, é datado de 25 de outubro de 1966, época na qual, não se poderia prever, tamanhas transformações tecnológicas que possibilitassem, na realidade atual, o acesso às informações e contrainformações em tempo real.

Aliás, nesse particular, mudanças necessárias se fizeram e, ainda, fazem, em vários ramos do direito, atrelado a globalização e a tecnologia de comunicação, proporcionando mecanismos de interação e de troca de experiência, a cada vez mais no mundo virtual, para suprimir de vez, a burocracia e os papéis que se acumulavam nos escaninhos das Secretarias dos fóruns deste País.

Desse modo, os institutos da decadência e prescrição, fincados nos pressupostos da inércia da parte interessada e do tempo despendido na tramitação, passam a ter limites estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico, para que as relações jurídicas não acabem por se perpetuar no lapso temporal indefinido.

Na prática, ideal seria se a Fazenda Pública realizasse todas as suas atividades de averiguação e controle da constituição do crédito tributário no prazo previsto na norma legal, e que, em contrapartida, o contribuinte fizesse cumprir todas as suas obrigações tributárias em conformidade com a legislação tributária em vigor.

Desta forma, espelhado no princípio da segurança jurídica que estatuiu que o contribuinte não pode ser cobrado eternamente, haja vista que a liberdade deve prevalecer e isso abarca todas as questões, razão pela qual, de forma doutrinária e jurisprudencial, se instituiu regras de começo e fim da pretensão de se cobrar tributos, como uma das formas de se proteger a tão cara liberdade do cidadão, ou ao menos minorar sua restrição, porquanto, não se pode viver eternamente sob a pecha de devedor.

Afinal, o homem nasce livre e este tem que ser o principal paradigma da vida em sociedade, cujo raciocínio só vale para aqueles que não consideram a propriedade como origem dos problemas sociais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ARANHA, Marcelo Araújo. **O Princípio da Anterioridade Tributária**. Direito Net. Publicado em: 17.08.2006. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2821/O-Principio-da-Anterioridade-Tributaria>>. Acesso em: 22.03.2018.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05.04.2018.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10.01.2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 24.05.2018.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25.10.1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 22.05.2018.
- BRASIL. Lei nº 6.830, de 22.09.1980. **LEF**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 04.04.2018.
- BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 17.06.2018.
- CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. **Direito Constitucional Tributário no Império do Brasil**. SINPROFAZ. Publicado em: 24.01.2013. Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/artigos/direito-constitucional-tributario-no-imperio-do-brasil/>. Acesso em: 20.06.2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28 ed. Atlas, São Paulo, 2018.
- EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. **Direito Civil: LICC e Parte Geral**. Vol. 1. Salvador: JusPodium, 2009.
- HABLE, José. **A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo**. 4 ed. São Paulo: Método, 2014.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- MARTINS. Ives Gandra da Silva. **Direito Tributário: princípios e normas gerais**. Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Pereira de Brito organizadores. Vol. 1. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2011.
- MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Malheiros,

1994.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Ensaio sobre Decadência, Prazo, Termo Final e Extinção de Eficácia do Negócio Jurídico**. Ed. 2187, de 05.08.2014. Disponível em: http://www.lex.com.br/doutrina_25797423_ENSAIO_SOBRE_DECADENCIA_PRAZO_TERM_FINAL_E_EXTINCAO_DE_EFICACIA_DO_NEGOCIO_JURIDICO.aspx. Acesso em: 08.07.2018.

VIEIRA, Dinavani Dias. **O direito Tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988**. DireitoNet. Publicado em: 13.01.2012. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988>. Acesso em: 21.06.2017.