PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

HYE JIN KIM

Natureza e Regime Jurídicos da Prescrição do art. 40, §4º, Lei 6.830/1980

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2014

HYE JIN KIM

Natureza e Regime Jurídicos da Prescrição do art. 40, §4º, Lei 6.830/1980

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO

2014

Banca Examinadora

_____

_____

_____

A Danilo, pela inspiração e pelo exemplo,

com amor, respeito e admiração.

RESUMO

O presente trabalho cinge-se à investigação da natureza jurídica, assim como do regime jurídico da prescrição intercorrente prevista no art. 40, §4º, LEF, tendo em vista a sua confusão com a prescrição do art. 174, CTN. Após a delimitação dos pressupostos, o destacamento da importância da linguagem na compreensão e na constituição da realidade, inclusive a jurídica, a compatibilização dos estudos do sistema jurídico, bem como a conceituação da norma jurídica e as classificações pertinentes, aprofundamos o estudo da prescrição.

Verificamos que não há uma teoria geral da prescrição, advindo esta figura de um conceito jurídico-positivo, ou seja, depende de uma previsão legal para verificar a sua conformação. Diante desta conclusão, separamos a norma primária de prescrição (de direito material) da norma secundária de prescrição (de direito processual), pois há previsão legal neste sentido: art. 174, CTN, e art. 40, §4º, LEF. Defendemos a constitucionalidade do art. 40, §4º, LEF, tendo em vista o princípio da interpretação em conforme a Constituição.

Neste contexto, com o fim de diferenciar estas figuras, delimitamos o regime jurídico da norma primária de prescrição, prevista no art. 174, CTN, com os princípios constitucionais tributários, a exigência de lei complementar para dispor sobre ela, bem como a sua aplicação antes, durante e depois da execução fiscal. Também delineamos o regime jurídico da norma secundária de prescrição, prevista no art. 40, §4º, LEF, com os princípios constitucionais processuais e de execução, a exigência de lei ordinária, a aplicação da teoria da recepção, as questões intertemporais, bem como a possibilidade de aplicação deste dispositivo por analogia.

Palavras chave: Prescrição intercorrente. Execução fiscal. Prescrição tributária. Conceito jurídico-positivo. Natureza jurídica. Regime jurídico.

ABSTRACT

This work aims to investigate the legal nature as well as the legal regime of intervening limitation provided by article 40, paragraph 4, Tax Execution Law, distinguishing it from the limitation of the article 174, National Internal Tax Code. Before studying limitation itself, we delimit the requirements, highlight the importance of language to understand and to create the reality, including the legal reality, harmonize several legal system studies, conceptualize rule of law and explain the correspondent classifications.

We found that there is no general theory of limitation and this figure comes from a legal and positive concept, which means, it depends on a statutory provision to verify its nature. Given this conclusion, we separate the primary rule of limitation (substantive rule) from the secondary rule of limitation (procedure rule). We defend that article 40, paragraph 4, Tax Execution Law, is constitutional, extracting from it, choosing from the many interpretations possible, the one that is compatible with the Constitution.

In this context, in order to differentiate these figures, we delimited the legal regime of the substantive rule of limitation, provided for article 174, National Internal Tax Code, with the tax constitutional principles, the requirement of declaratory statute to provide about it, as well as its application before, during and after the tax execution. We also outlined the legal regime of the procedure rule of limitation, provided for article 40, paragraph 4, Tax Execution Law, with the procedural constitutional principles and tax execution principles, the requirement of ordinary law, the adoption of the reception theory, the intertemporal issues, and the applicability of this provision by analogy to other situations.

Keywords: Intervening limitation. Tax execution. Limitation. Legal and positive concept. Legal nature. Legal regime.

SUMÁRIO

Resumo 1
Abstract 2
Sumário 3
Introdução 5
1. DIREITO E LINGUAGEM 9
1.1. Linguagem como pressuposto da realidade 9
1.2. Conhecimento e Direito 12
1.3. Constructivismo lógico-semântico 24
2. SISTEMA JURÍDICO 28
2.1. Esclarecimentos iniciais 28
2.2. Conceito de sistema jurídico 31
2.3. Análise de alguns estudos do sistema jurídico 33
2.3.1. Visão de Christian Wolff (1719) 34
2.3.2. Visão de Immanuel Kant (1781) 35
2.3.3. Visão de Ludwig von Bertalanffy (1920-1970) 36
2.3.4. Vião de Hans Kelsen (1934) 37
2.3.5. Visão de Norberto Bobbio (1960) 38
2.3.6. Visão de Claus-Wilhelm Canaris (1969) 40
2.3.7. Visão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1976) 41
2.3.8. Visão de Niklas Luhmann (1984) 43
2.3.9. Críticas de Marcelo Neves à teoria de Luhmann 47
2.4. Harmonização lógica das teorias do sistema 49
3. NORMA JURÍDICA 58
3.1. Conceito 58
3.2. Estrutura da norma jurídica 64
3.3. Classificação das normas jurídicas 65
3.3.1. Norma jurídica primária e secundária 68
3.3.2. Norma geral e abstrata e individual e concreta 71
3.4. Processo de positivação do Direito Tributário 74
4. PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO 79
4.1. Considerações iniciais e históricas da prescrição 79
4.2. Figuras afins 83
4.2.1. Decadência e prescrição 84
4.2.2. Perempção do art. 267, V, CPC, e prescrição 86
4.2.3. Perempções no processo administrativo e prescrição 91
4.2.4. Preclusão e prescrição 101
4.2.5. Demonstração das distinções no processo de positivação das normas 103
4.3. Distinção entre a prescrição no Direito Civil e no Direito Tributário: conceito jurídico-positivo 105
4.4. Fundamentos da prescrição – sistema de referência 114
4.5. Conjuntos de princípios constitucionais 120
4.5.1. Princípios constitucionais gerais 124
4.6. Espécies de prescrição no Direito Tributário 132
5. PRESCRIÇÃO – NORMA PRIMÁRIA 134
5.1. Natureza jurídica 134
5.2. Regime jurídico 141

5.2.1. Princípios constitucionais tributários e da prescrição tributária 142
5.2.2. Lei complementar 150
5.2.2.1. Hierarquia entre lei complementar e ordinária 151
5.2.2.2. Recepção do CTN pela Constituição Federal 156
5.2.2.3. Funções das leis complementares em matéria tributária – art. 146, CF 158
5.2.2.4. Limite material – normas gerais de prescrição 169
5.3. Espécies de normas primárias de prescrição 175
5.3.1. Norma primária de prescrição antes da execução fiscal 176
5.3.2. Norma primária de prescrição durante a execução fiscal 185
5.3.3. Norma primária de prescrição após a execução fiscal 197
6. PRESCRIÇÃO – NORMA SECUNDÁRIA 202
6.1. Natureza jurídica 202
6.1.1. Consequências práticas da identificação da natureza jurídica 214
6.2. Regime jurídico 217
6.2.1. Princípios constitucionais do Direito Processual Civil 217
6.2.2. Princípios da execução 228
6.2.3. Lei ordinária 238
6.2.3.1. Recepção da lei 6.830/1980 pela Constituição Federal 240
6.2.3.2. Art. 8º, §2º, LEF *versus* art. 174, parágrafo único, I, CTN 249
6.2.4. Questão intertemporal da Lei 11.051/2004 253
6.3. Estrutura da norma secundária de prescrição – art. 40, §4º, LEF 257
6.4. Competência e procedimento para decretar a prescrição intercorrente 261
6.5. Paralisação da execução e o prazo do art. 174, CTN 267
6.6. Outras hipóteses de prescrição intercorrente? 278
6.6.1. Ausência da interesse processual no prosseguimento da execução fiscal, nos termos do art. 5º, *caput*, DL 1.569/1977, art. 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e art. 54, Lei 8.212/1991, c/c o art. 2º da Portaria MF 75/2012 279
6.6.2. Ausência de interesse processual no prosseguimento da execução fiscal, conforme o art. 20, Lei 10.522/2002 284
6.6.3. Inadimplemento do parcelamento durante a suspensão do processo de execução 286
6.6.4. Curso e decurso do processo de falência 289
CONCLUSÃO 298
BIBLIOGRAFIA 322

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a prescrição intercorrente prevista no art. 40, §4º, Lei de Execuções Fiscais. Pode aparentar um estudo simples e fácil, contudo, há um caos jurídico, tanto na Ciência do Direito, quando no Direito Positivo, inclusive na jurisprudência, que nos despertou interesse para aprofundá-la.

Após uma pesquisa geral, ficamos repletos de dúvidas. A prescrição tributária é norma de direito material ou processual? Existe prescrição de direito material? A prescrição intercorrente é prescrição? É prescrição tributária? É prescrição processual? Existe prescrição processual no nosso sistema jurídico? E no Direito Processual Tributário? Há teoria geral da prescrição? Apenas lei complementar pode dispor sobre a prescrição tributária? Qual o limite para esta disposição? Normas gerais de direito tributário englobam o termo inicial, termo final e/ou causas de suspensão e de interrupção da prescrição? Fere pacto federativo? Lei ordinária pode dispor sobre prescrição tributária? E se for prescrição processual? É constitucional a sua disposição? Ou tem que analisar à luz da teoria da recepção das leis? Ela assegura ou viola a segurança jurídica? Qual é o efeito jurídico do seu reconhecimento? Ela extingue o processo de execução fiscal com resolução de mérito? Sem resolução de mérito? Pode intentar novamente a execução fiscal? E crédito tributário? Extingue? Subsiste? Quais são as hipóteses que permitem o seu reconhecimento? São só aquelas que estão previstas no art. 40, §4º, LEF, quais sejam, a não localização do devedor e de bens penhoráveis? Não pode ter outras hipóteses? Admite analogia para a sua aplicação? E o prazo pode ser de “seis” anos, um ano de suspensão e cinco de arquivamento? Não viola o art. 174, CTN? E a falta de intimação da Fazenda Pública da suspensão e/ou do arquivamento gera nulidade? Quem pode reconhecer a prescrição intercorrente? Fazenda Pública pode reconhecer administrativamente? O magistrado pode reconhecer de ofício?

Diante dessas dúvidas, pesquisamos a jurisprudência. Para a nossa surpresa, deparamo-nos com um arsenal de confusões, sem coerência, causando-nos uma maior insatisfação. Para responder à primeira pergunta, por exemplo, pesquisamos a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Verificamos que este tribunal, no REsp 999.901/RS, submetido ao regime de recurso repetitivo, entendeu que a prescrição tributária era norma processual. Assim, determinou a aplicação imediata da alteração do art. 174, parágrafo único, I, CTN, pela LC 118/2005, aos processos de execução fiscal em trâmite. Contudo, se é norma processual, compete à União editá-las, nos termos do art. 22, I, CF. Assim, pode a lei ordinária dispor sobre a prescrição tributária? E como fica o art. 146, III, "b", CF, que exige lei complementar para normas gerais de prescrição?

Antes de resolver o problema acima, verificamos que o STJ era firme no sentido de que a prescrição tributária era sim matéria de lei complementar. Então, podemos concluir que a prescrição tributária é norma processual que exige lei complementar? Trata-se de figura *sui generis*? É ornitorrinco jurídico?

Como se não bastasse, o mesmo tribunal, no REsp 1.120.295/SP, também submetido ao regime de recurso repetitivo, determinou a aplicação do art. 219, §1º, CPC, às execuções fiscais de créditos tributários. Afinal, a lei ordinária pode ou não dispor sobre a prescrição tributária? A prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, é aplicável às execuções fiscais e extingue o crédito tributário?

A confusão, infelizmente, não se restringe ao STJ. O Supremo Tribunal Federal, órgão competente para a guarda da Constituição, já consolidou o seu entendimento no sentido de que a prescrição tributária é matéria de lei complementar, editando a Súmula Vinculante 8. Então, consequentemente, a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, seria inconstitucional? Ou seria norma processual, portanto, constitucional? Como compatibilizá-la com a prescrição do art. 174, CTN? Em que pese o reconhecimento da repercussão geral deste tema nos autos do RE 635.562/SC, hoje o STF tem negado seguimento aos recursos extraordinários interpostos para questionar a

constitucionalidade desta prescrição sob o fundamento de ofensa reflexa à Constituição.

Ficamos mais confusos! Além das dúvidas acerca da compatibilização do art. 40, §4º, LEF, com o sistema jurídico tributário, a análise de constitucionalidade da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, vai ou não ser realizada por STF? Apenas para responder à primeira pergunta, tivemos dificuldade em identificar um entendimento coerente tanto do STJ quanto do STF.

Diante da insatisfação na pesquisa jurisprudencial, recorremos à Ciência do Direito. O entendimento majoritário da doutrina é no sentido de que a prescrição intercorrente em tela é inconstitucional; mas e o princípio da interpretação em conforme a Constituição? Será que não há uma interpretação que confirme a sua constitucionalidade?

Ainda, havia doutrinadores que nem se manifestavam acerca da sua (in)constitucionalidade, entendendo pela sua aplicação; ou que defendiam a sua constitucionalidade, no sentido de que o art. 40, §4º, LEF, apenas tinha conferido a possibilidade de o magistrado reconhecer a prescrição; ou a constitucionalidade, tendo em vista a sua natureza de norma processual, etc.

Em suma, ficamos com mais dúvidas e decidimos “começar do começo”, iniciar o estudo a partir da base de qualquer conhecimento, isto é, pesquisar como realizamos um conhecimento e, especificamente, um conhecimento científico. Escolhemos um método, qual seja, o constructivismo lógico-semântico. Enfim, traçamos primeiramente os pressupostos para o estudo, delimitando os conceitos de sistema e de normas jurídicas, e realizamos algumas classificações das normas jurídicas que entendemos pertinentes.

Em seguida, adentramos o estudo da prescrição. Aprofundamos a pesquisa no sentido de verificar se havia teoria geral da prescrição, se havia espécies de prescrição, especialmente no Direito Tributário, identificando a sua natureza jurídica e, consequentemente, o regime jurídico aplicável. Foi neste contexto que estudamos a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, identificando a sua natureza jurídica, assim como o seu regime jurídico.

Por fim, esperamos que o presente estudo consiga sanar algumas incoerências no sistema jurídico ou, pelo menos, incitar curiosidades dos estudiosos para que ajudem a construir um sistema jurídico mais hígido e mais sério e, sobretudo, legível.

1. DIREITO E LINGUAGEM

1.1. Linguagem como pressuposto da realidade

No estudo de qualquer tema no Direito, é importante discorrer primeiramente acerca dos pressupostos adotados para a divagação da matéria, como a Filosofia do Direito e a Teoria Geral de Direito, por serem estes a base e o fundamento de todo o raciocínio jurídico, desenhando o sistema jurídico vigente, no qual se enquadra o tema a ser estudado. Assim, o presente estudo também traçará as ideias fundamentais e elementares para demonstrar o raciocínio coerente sobre a natureza e o regime jurídicos da prescrição intercorrente tributária, prevista no art. 40, § 4º, Lei 6.830/1980.

O filósofo Hans Albert, no seu Tratado da razão crítica, explica que qualquer conhecimento se depara com um trilema de Münchhausen, que relata um antigo soldado, quando afundado num pântano denso, conseguiu se desenrascar puxando pelos cabelos a si próprio, com cavalo e tudo. Isso porque, certamente, qualquer teoria do conhecimento, na busca de verdades "objetivas", inevitavelmente deverá enfrentar um circuito de atitudes hermenêuticas, tão difícil de escapar quanto de um pântano:

> "i) ou procede a uma escolha arbitrária de um ponto de partida e, por vezes, de um ponto de chegada, ii) ou a teoria dá ensejo a uma regressão infinita na explicação de suas premissas, iii) ou se vale, enfim, de um argumento de autoridade na tentativa de conceituar determinado evento. Em quaisquer dessas vias, segundo Hans Albert, o

teórico estará puxando pelos próprios cabelos para fugir da areia movediça"[1].

Diante desta inevitabilidade, o presente trabalho adotou, como pressuposto de conhecimento e de aprofundamento do tema, as teorias da linguagem e da comunicação, segundo as quais o Direito é visto como linguagem, elemento social e cultural, situado num contexto comunicacional, cujo conhecimento se dá por meio de outra linguagem.

Linguagem é a língua mais a fala. Língua é o sistema de signos e regras de seu uso com o fim de comunicação, resistente a modificações por parte dos indivíduos. Vislumbramos o caráter de uma autêntica instituição social, que é representada pela linguagem, na sua natureza multiforme e heteróclita, como salientou Ferdinand Saussure. Já a fala é o ato individual por meio do qual a língua se manifesta, ou melhor, ato individual de seleção e atualização da língua.

Podemos afirmar que a língua é a totalidade da realidade, visto que a realidade somente pode ser apreendida e compreendida por meio de linguagem, segundo os ensinamentos do filósofo tcheco e naturalizado brasileiro, Vilém Flusser[2][3].

Segundo a filosofia da consciência, a linguagem era vista apenas como instrumento que ligava o sujeito ao objeto do conhecimento. Contudo, o estudo evoluiu, eclodindo o movimento hoje conhecido como "giro linguístico",

[1] SOUSA, José Péricles Pereira de. *Num dos pântanos da prescrição do direito do Fisco: Esforços conceituais em tempo Munchhausuanos. In:* SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 265.

[2] Explica Vilém Flusser (**Língua e Realidade**. 2ª ed. 1ª reimpressão. São Paulo: Annablume, 2010): "*a língua, tal qual se projeta a partir do balbuciar primitivo, criar a natureza, uma natureza sempre crescente e sempre mais ampla, e transformou essa natureza em civilização.* A criação da natureza corresponde à atividade poética da língua e a criação da civilização corresponde à atividade conversacional da língua, embora essa divisão não seja rigorosa". (Obra citada, p. 190).

[3] Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009) recorda que "O grande mérito de Flusser situa-se na força retórica de seus argumentos, que tiveram a virtude de demonstrar, o quanto se pode fazê-lo nessa difícil região de conhecimento, que a língua é, forma, cria e propaga a realidade. Pois então, o território das condutas intersubjetivas, campo de eleição do direito, sendo, como de fato pensamos ser, a realidade jurídica por excelência, é construído pela linguagem do Direito Positivo, tomado aqui na sua mais ampla significação". (Obra citada, p. 172).

iniciado por Wittgenstein, e passou a considerar a linguagem como pressuposto para a compreensão das coisas.

Com efeito, é impossível imaginar qualquer realidade, social, econômica, política, inclusive a jurídica, sem pressupor a linguagem. A suposição de uma realidade é efetuada por meio de linguagem. Tente pensar numa realidade sem a linguagem! Trata-se de um exercício impossível de ser praticado, pois, ao tentar, surgirá um ou mais conceitos de signos na mente, traduzidos em linguagem, que é chamado de significado (conceito constante no repertório, a pré-interpretação do signo).

Uma situação cotidiana ocorrida no mundo fenomênico, por exemplo, somente se torna realidade social a partir do momento em que ela adquire a relevância social, que é perpetrada por meio de linguagem social. A existência, em si, de uma cadeira de madeira numa sala de aula não constitui uma realidade, sequer social, sendo absolutamente irrelevante até o momento em que alguém relata, interpreta a sua existência a outrem, instante em que nasce a realidade social. É neste momento que esta situação se torna socialmente relevante, pois relatada pela linguagem social.

No mesmo sentido, esta situação apenas adquirirá a relevância jurídica, criando uma realidade jurídica, apenas quando relatada por meio de uma linguagem jurídica. Por exemplo, o magistrado competente constata que esta cadeira de madeira era objeto de furto e deixado pelo criminoso à escola. Antes desta linguagem jurídica, esta cadeira de madeira numa sala de aula era juridicamente inexistente e irrelevante, não se vislumbrando qualquer realidade jurídica[4].

[4] Segundo Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2010) eventos são acontecimentos que ocorrem no mundo fenomênico que não foram vertidos em linguagem. Tornam-se fatos quando eles são vertidos em linguagem e jurídico, quando vertidos em linguagem juridicamente competente, tendo em vista o sistema jurídico. Aduz que eventos se tornam fatos sociais, no momento em que há relevância social, que, por sua vez, se tornam fatos jurídicos, na hipótese em que há linguagem competente juridicizando este fato. Isso porque uma Ciência não estuda a coisa-em-si, pois não há inteligibilidade, que é adquirida exatamente quando é vertida em linguagem. “Eis a linguagem do Direito Positivo (Lrs) incidindo sobre a linguagem da realidade social (Lrs) para produzir uma unidade na linguagem da facticidade jurídica (Lfj)”. (Obra citada, p. 144).

É partindo deste pressuposto que Paulo de Barros Carvalho leciona que os enunciados factuais podem ser expressados por meio de linguagem descritiva (valor lógico: verdadeiro ou falso); prescritiva (válido ou inválido); e performativo (eficaz ou ineficaz). Esses enunciados devem ser determinativos, pois reclamam a identificação da ocorrência do evento num intervalo de tempo e num ponto do espaço, sem excluir a possibilidade de constituição de conjuntos que recebem, um a um, as ocorrências factuais que venham a suceder (tabular: enumera os indivíduos que o compõem; forma-de-construção: indica nota(s) que o indivíduo precisa ter para pertencer à classe ou ao conjunto)[5].

Podemos concluir, assim, que a linguagem é pressuposto de existência de qualquer realidade, inclusive a jurídica.

1.2. Conhecimento e Direito

O ato de conhecer implica reduzir a complexidade do objeto por meio de linguagem, sendo imprescindível a figura do homem para este processo[67].

[5] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 140-141.

[6] Esclarece Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário, linguagem e método**) que "O 'mundo da vida', com as alterações ocorridas no campo das experiências tangíveis, é submetido à nossa intuição sensível, naquele 'caos de sensações' a que se referiu Kant. O que sucede neste domínio e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano por nós chamado de 'realidade', e, ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações linguísticas com que nos comunicamos; exatamente porque todo o conhecimento é redutor de dificuldades, reduzir as complexidades do objeto da experiência é uma necessidade inafastável para se obter o próprio conhecimento.

Encontramos nesse contexto e no inevitável processo reducionista, a exemplo de Husserl, a figura do homem como pólo [*sic.*] central de construção da realidade jurídica ou não-jurídica elaborada a partir da contextura físico-material. Sem ele, com suas estruturas intelectuais, seria impossível alcançar as instâncias cognoscitivas do saber. Eis que toma como premissa do estudo linguístico do direito a análise do próprio conhecimento, das estruturas de consciências e dos objetos e

O processo de conhecimento da realidade envolve três saberes. O primeiro é o "saber de", atribuindo-se um sentido mínimo às coisas percebidas por meio de cinco sentidos, pressupondo o sistema de referência; o segundo, o "saber como", por meio do qual permite a execução dos atos, diante da relação causa e efeito; e o último, o "saber que", alcançando a plenitude do conhecimento, através da capacidade de raciocinar e inferir[89].

Acerca do objeto do conhecimento, frisamos a inconfundibilidade do objeto do conhecimento com o concreto, existente no mundo real. O primeiro, também conhecido como objeto em sentido estrito, é sempre interior, marcado pela subjetividade do ser cognoscente, apresentando-se sob determinada forma de consciência, como percepção, imagem ou conceito, etc. Já o objeto em sentido amplo é o existente no mundo real[10].

Há discussão acerca da existência do objeto material, mesmo entre os adeptos ao movimento do Círculo de Viena[11], que se iniciou sob o

---

estruturas lógico-abstratas a ele inerentes. O direito observado como linguagem não sobrevive sem esses traços do conhecimento". (Obra citada, p. 7-8).

[7] Explica Fabiana Del Padre Tomé (**A prova no Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011) que o "conhecimento pressupõe a existência de linguagem. A realidade do ser cognoscente caracteriza-se exatamente por esse conhecimento do mundo, constituído mediante linguagem. Não é possível conhecermos as coisas tal como se apresentam fisicamente, fora dos discursos que a elas se referem". (Obra citada, p. 6).

[8] Leonidas Hegenberg (**Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2002) sintetiza que o "saber de" é muito particular e específico de cada pessoa, dependendo do sistema de referência em que se situa esta pessoa, os objetos de conhecimento, assim como as ações executadas neste contexto. Já por meio do "saber como", o sujeito define a causa e o efeito das suas ações, facilitando a sua vida no mundo, e, por fim, o "saber que" é adquirido pelo sistema de lógica para alcançarmos a sabedoria. (Obra citada, p. 24-30).

[9] Esclarece Fabiana Del Padre Tomé (**A prova no Direito Tributário**) que "Os três tipos de saber andam juntos. À medida que entramos em contato com novos objetos, antes ignorados, aumentamos o *saber de*. Este, geralmente, relaciona-se com algum ato a executar, implementando nosso *saber como*. Procuramos, ainda, saber por que as coisas são de determinada forma e não de outra, utilizando, para tanto, nossa capacidade de raciocinar e inferir, alcançando o *saber que*, ou seja, o *conhecimento*, na sua plenitude". (Obra citada, p. 8).

[10] Segundo Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário, linguagem e método**), "É comum a confusão entre 'objeto' do conhecimento e o 'objeto' que vemos ali, concretamente existente no mundo real. O que está em nossa consciência é o conteúdo da forma, não o objeto mesmo, tomado na sua contextura físico-material. Os filósofos separam de maneira clara essas duas situações, referindo-se a 'objeto' em sentido amplo: a coisa-em-si, percebida por nossos órgãos sensoriais, e 'objeto' em sentido estrito, vale dizer, em sentido epistêmico: conteúdo de uma forma de consciência. Efeito prático imediato dessa situação é a lembrança de William James de que 'a palavra 'cão' não morde'". (Obra citada, p. 15).

[11] Informa Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário, linguagem e método**) que, desde 1907, Hans Hahnn, Phillipp Frank e Otto Neurath, encontravam-se num café de Viena para discutir sobre a Filosofia da Ciência. E apenas com a contribuição de Moritz Schlick é que se reconhece o início do chamado "Círculo de Viena". As discussões eram abertas e antidogmáticas, submetendo as

comando de Moritz Schlick e deu origem ao “giro linguístico”. Este movimento ressaltou a importância da linguagem para o conhecimento da realidade.

Moritz Schlick, por exemplo, entendia que conhecer não significava identidade com o objeto conhecido, mas descobrir a sua ordem, assinalando o seu lugar na estrutura do mundo. Reconhecia a existência de objeto material e a verdade era verificada mediante a correspondência da linguagem com este objeto ou situação do mundo real.

Já Otto Nerath, que antes da chegada de Schlick em Viena, já frequentava o café vienense para discutir sobre a Filosofia da Ciência com Hans Hahnn e Phillipp Frank, sustentou que a ciência só era possível por meio de linguagem, e não num confronto da linguagem com o mundo, coisas empíricas, sob pena de entrar no campo da metafísica. A linguagem pode falar apenas da linguagem. Distancia-se, assim, de Carnap e Schlick, porque o critério da verdade não consiste no confronto da linguagem com dados ou experiências imediatas, mas sim com outras proposições linguísticas. Realidade é linguagem, e linguagem é realidade. Formulou, dessa maneira, as premissas de sociologia fisicalista, que estuda o comportamento social, com vista ao estabelecimento de prognose[12].

A diferenciação entre objeto real e de conhecimento foi estudada por Jurgen Habermas, nomeando de fatos os enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, e de objetos da experiência, acerca dos quais emitimos esses enunciados. Tércio Sampaio Ferraz Jr. diferenciou os fatos dos eventos, sendo estes as situações existenciais e aqueles um elemento linguístico capaz de organizar os eventos como realidade[13].

O presente trabalho adota o entendimento de que todo conhecimento depende de linguagem e apenas e tão-somente por meio dela que

---

teses à crítica de todos. Este movimento foi difundido com a publicação da obra “O ponto de vista científico do Círculo de Viena”, redigido por Rudolf Carnap, Hans Hahn e Otto Neurath, em 1929. (Obra citada, p. 22-23).

[12] ABBAGNANO, Nicola. **História da Filosofia**. Volume XIV. 3ª ed. Lisboa: Editorial Presença, 1969, p. 13-15.

[13] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 139-140.

há criação da realidade, dentro de um contexto, um sistema de referência no qual o sujeito cognoscente e o objeto são inseridos. O mundo exterior apenas existirá ao sujeito cognoscente desde que constituído por linguagem[14]. O objeto real existe, mas não há como falar sobre ele, exatamente porque, para esta análise, requer o seu conhecimento que, por sua vez, pressupõe a linguagem.

Não estamos negando a existência do objeto material ou real, pois falamos do objeto de conhecimento em nome do objeto real. Contudo, sobre o objeto real não há como falar diretamente, porque para isso requer conhecê-lo, o que somente é possível por meio do objeto de conhecimento, que já é linguagem. Logo, reconhecemos a existência do objeto real ou material, mas para fins de seu conhecimento, ele é vertido em linguagem, justamente pela impossibilidade de o ser cognoscente apreciar diretamente o objeto material.

Ao ter o sujeito cognoscente contato com o objeto real por meio dos seus cinco sentidos, ele poderá afirmar que o objeto é cadeira, por exemplo, porque este objeto se enquadrou nas ideias que ele já tinha sobre cadeira (que estavam no seu repertório); se ele não tivesse essas ideias, certamente não o identificaria como tal, como ocorreria com os integrantes de uma civilização primitiva. Confirma, dessa maneira, a conclusão que chegamos no sentido de que o objeto de conhecimento não é o real, mas sim as ideias que o cercam, ou seja, a linguagem constituída.

Como decorrência lógica da inconfundibilidade do objeto do conhecimento com o concreto, lembramos que é temeroso afirmar algo, emitir um enunciado linguístico, como se isso fosse uma verdade absoluta. Não existe no mundo, inclusive no Direito, verdade absoluta, verdade que é aceita incondicionalmente por todos, verdade esta que ninguém contesta e é imutável, pois, como já referido, o conhecimento de qualquer objeto envolve o subjetivismo do agente congnoscente, bem como o contexto social dinâmico, em que se insere

[14] Fabiana Del Padre Tomé (**A prova no Direito Tributário**) exterioriza que "Avançando um pouco o raciocínio, adotamos o posicionamento de que o mundo exterior nem sequer existe para o sujeito cognoscente sem uma linguagem que o constitua. As proposições descritivas não se referem à coisa-em-si, mas necessariamente, a um enunciado. Típico exemplo pode ser observado nos dicionários da língua portuguesa: não se verifica relação alguma entre coisa e linguagem; a correspondência dá-se, sempre, entre linguagens. É a autorreferencialidade da linguagem, muito bem identificada por Lourival Vilanova". (Obra citada, p. 2).

o sujeito e o objeto. A verdade é o fruto da criação do ser humano e não uma descoberta, como se a verdade fosse uma correspondência com o mundo real, como se o mundo real fosse tangível. Não!

A verdade é constituída por ser humano, dentro de um contexto comunicacional e de um sistema de referência. Inclusive no Direito Positivo, ela é criada num processo administrativo ou judicial, por meio de linguagem competente, inserido num contexto jurídico, social, histórico e cultural[15][16].

Neste contexto, recordamos a diferença entre Ciência do Direito e Direito Positivo, pois eles têm as próprias verdades, inconfundíveis entre si.

Direito Positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. A linguagem do legislador é técnica, assentada num discurso natural, tendo em vista a diversidade da sua composição: parlamentares, juízes, administradores públicos e particulares. A sua linguagem é prescritiva, pois tem por objetivo regular as condutas humanas, a lógica usada é a deôntica e os valores envolvidos são validade/invalidade. Assim, a verdade construída por Direito Positivo será válida ou inválida.

Já a Ciência do Direito se refere a todos os estudos sobre o Direito Positivo, seu objeto de estudo, constituindo metalinguagem. Assim, o cientista do Direito debruça as normas jurídicas, observando-as, investigando-as e descrevendo-as conforme a metodologia adotada. A linguagem utilizada, por

---

[15] Acerca da verdade, estudou Fabiana Del Padre Tomé **(A prova no Direito Tributário**), concluindo que esta relação é entre as palavras e não entre palavras e coisa: "Adotamos a concepção segundo a qual a verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, ou seja, entre linguagens. Daí, porque, sendo relação entre enunciados construídos pelo homem, podemos dizer que a verdade não é simplesmente *descoberta*, mas *criada* pelo ser humano no interior de determinado sistema.
No âmbito jurídico, a propriedade de tal assertiva é facilmente verificada. O sistema do Direito Positivo indica os momentos em que os fatos podem ser constituídos mediante produção probatória, impõe prazos para a apresentação de defesa e recursos (tempestividade), além de estabelecer o instante em que as decisões se tornam imutáveis (coisa julgada). Com determinações desse jaez, fornece os limites dentro dos quais a verdade será produzida, prescrevendo sejam tomadas como verídicas as situações verificadas no átimo e forma legais, independentemente de sua relação com o *mundo das coisas*". (Obra citada, p. 16-17).

[16] Define Aurora Tomazini de Carvalho (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3ª ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2013) que a "verdade é uma característica da linguagem, determinada de acordo com o modelo adotado, pelas condições de espaço-tempo e também, pela vivência sócio-cultural de uma língua. É, portanto, sempre relativa". (Obra citada, p. 26).

conseguinte, é de cunho descritivo, apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, ou seja, descrever normas jurídicas. A lógica correspondente, dessa forma, é a apofântica, a lógica das ciências, alética ou clássica, utilizando os valores verdade e falsidade e não validade, como ocorre na lógica deôntica. Dessa forma, a verdade construída pela Ciência do Direito será verdadeira ou falsa, conforme o seu discurso científico.

A diferenciação do Direito Positivo da Ciência do Direito é importante para que possamos entender exatamente em que plano estamos, se construindo uma linguagem prescritiva ou descritiva. Em que pese a importância da Ciência do Direito, que auxilia na determinação da atribuição de sentido da norma jurídica, além de contribuir para a evolução do Direito, o que será aplicado no caso concreto será o Direito Positivo, devendo esta divisão ser nítida, principalmente para melhor regular as condutas humanas.

Consequentemente, identificamos duas espécies de verdades: verdade válida ou inválida, e verdade verdadeira ou falsa. A primeira é uma verdade prescritiva, norma jurídica, ou seja, impõe a sua observância; e a segunda, descritiva, sugerindo a sua adoção para a construção da norma jurídica.

A Constituição Federal, por exemplo, no seu art. 153, III, estabelece a competência da União para instituir imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, aparentando uma verdade absoluta. No entanto, há infinitas construções de verdades da Ciência do Direito acerca desta competência, embora pareça que se trate de uma regra incontestável, uma verdade inequívoca e absoluta. Há convergências e divergências acerca do conceito de renda, se há conceito constitucional de renda, o seu limite conceitual, ainda discutem sobre os proventos que podem ser objeto deste imposto, etc.

A verdade prescritiva desta competência, por outro lado, vai sendo construída pela linguagem e procedimento competente, criando uma verdade jurídica, do Direito Positivo, verdade esta imposta, de observância obrigatória. Essa é a verdade que importa para a regulação jurídica de condutas

humanas. Como exemplo, podemos recordar do julgamento da ADI 2588/DF[17], que firmou o entendimento acerca da interpretação do conceito de renda às coligadas e controladas das empresas estrangeiras.

Outro exemplo. O STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 4277 e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF 132, reconheceu a união estável para casais do mesmo sexo, violando, aparentemente, o art. 226, § 3º, CF[18]. Dispõe o referido dispositivo que, para fins de proteção estatal, reconhece-se como entidade familiar a união estável entre homem e mulher. Parece que não há o que se discutir acerca deste

[17] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2588/DF. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão Ministro Joaquim Barbosa. DJe 10/02/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 11/07/2014.
Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).
1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais"; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

[18] Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. (...)
§ 3º - Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento.

dispositivo, tratando-se de uma verdade absoluta que a entidade familiar é constituída pela união estável entre homem e mulher.

Todavia, STF, autoridade competente para criar normas jurídicas, por meio de ações de natureza abstrata, reconheceu a união estável dos casais do mesmo sexo. Houve, inequivocamente, criação de nova norma jurídica, surgindo uma nova verdade jurídica, no sentido de que "homem e mulher", para fins de proteção estatal da união estável, significam seres humanos, independentemente de sexo ou orientação sexual, o que, talvez, contrarie a verdade de alguns[19].

Assim, a "verdade tida absoluta" foi infirmada, confirmando a tese aqui defendida no sentido de que a verdade é construída por ser humano, pela autoridade competente, conforme o procedimento legal, no caso de Direito Positivo. Hoje, até a próxima alteração do sistema de referência e o contexto jurídico, social e cultural, a entidade familiar, para fins de proteção estatal, consiste em união estável entre dois serem humanos.

Feliz ou infelizmente, essas discussões nunca cessarão devido à subjetividade do ser cognoscente no que toca ao objeto do conhecimento, assim como a dinamicidade do contexto social em que se insere o sujeito e o objeto. Dessa maneira, afirmamos que a verdade válida sobre qualquer tema jurídico será criada pela autoridade competente, dentro do sistema jurídico e de referência, o que não afasta a possibilidade de criação de uma nova verdade jurídica no futuro sobre o mesmo tema.

Neste contexto, salientamos a importância do sistema de referência, sob pena de inexistir o próprio conhecimento. Destarte, apenas quando o objeto é colocado num sistema de referência, contexto linguístico, jurídico, cultural, histórico, econômico, social e político, e num determinado tempo e espaço, é que adquire a sua significação[20].

---

[19] Contudo, esta última verdade não é prescritiva, de Direito Positivo, mas sim verdade de linguagem descritiva dos cientistas do Direito, ou linguagem social, etc., sem o caráter imperativo.

[20] Salienta Aurora Tomazini de Carvalho (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**) que sem sistema de referência, não há qualquer conhecimento "pois o ato de

A importância do sistema de referência foi demonstrada por Einstein, que provou aritmeticamente que um mesmo fato pode ser simultâneo e sucessivo. Explica o cientista: imagine um viajante de trem que, depois de nove segundos de uma lâmpada acender, vê as portas da frente e traseira abrirem simultaneamente. Contudo, um lavrador, que estava fora do trem, vê a porta traseira abrir depois de cinco segundos ao acendimento da lâmpada e a abertura da porta dianteira, quarenta e cinco segundos após o tal acendimento[21]. Ou seja, dependendo do sistema de referência adotado, um mesmo fato pode ser conhecido de várias maneiras, com conclusões diferentes.

O fenômeno do conhecimento cria os objetos que conhecemos, por meio de intelecto, inseridos num sistema de referência. Isto é, este fenômeno não se opera entre o sujeito cognoscente e o objeto da experiência. Pelo contrário, por meio do conhecimento, há criação da realidade, operada entre o sujeito e o objeto do conhecimento, e não com o objeto do mundo real, inserido num contexto social, econômico, político e jurídico, num determinado tempo e espaço.

Portanto, nunca um conhecimento será absoluto e total a ponto de se confundir com o objeto do mundo das experiências. Certamente, considerando-se que, por meio de conhecimento, o homem cria a sua própria realidade, dentro do sistema de referência, forçoso concluir que o conhecimento nunca conseguirá abarcar a totalidade do objeto do mundo real. A subjetividade do homem, assim como a mutabilidade do sistema de referência, impõe a curva assintótica, ou seja, a linha dos signos jamais encostará na coordenada dos objetos da empiria.

É importante frisar que o termo “Direito” não é uma exceção, pois não comporta um único conceito ou uma única definição, exatamente por ser ele um signo, um símbolo, cujo conceito e definição dependem do seu uso

---

conhecer se estabelece por meio de relações associativas, condicionadas pelo horizonte cultural do sujeito cognoscente e determinadas pelas coordenadas de tempo e espaço em que são processadas”. (Obra citada, p. 24).

[21] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 22-23.

convencional pelos usuários da linguagem, bem como o sistema de referência[22][23]. O Direito, assim, pode ser definido como um sistema de linguagem artificialmente elaborado[24] e inserido num contexto jurídico, social, econômico e político, ou seja, num sistema de referência.

O conhecimento do Direito, consequentemente, pode se dar de diversas formas, mas o conhecimento realizado cientificamente merece destaque, por ser ele o norteador da aplicação e criação do Direito.

O conhecimento científico consiste em reduzir as complexidades do objeto, mediante a depuração da linguagem natural que o constitui ordinariamente, por meio de uso de linguagem científica, o que é possível apenas com a delimitação do seu objeto e o uso de um método. Pelo conhecimento

[22] Leciona Aurora Tomazini de Carvalho (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**) que "O conceito de 'direito' é formado em nosso intelecto, em razão das formas de uso da palavra no discurso, tendo em vista os referenciais culturais do intérprete. Assim, não há um conceito absoluto de 'direito'. Cada pessoa tem sua ideia em relação a dado contexto.
Com a associação do termo 'direito' a outros signos, realizada de acordo com certa tradição linguística, construímos conotação do que ele denota e, assim, temos acesso à realidade que, para nós, denomina-se 'direito'. Nestes termos, em momento algum encontramos resposta para pergunta 'que é *direito*?' Nossos esforços voltam-se para solução das indagações '*direito* em que sentido'? ou '*direito* sob qual referência?'". (Obra citada, p. 62).

[23] "A pergunta 'O que é direito?' parece-nos impertinente. Trata-se de pergunta causadora de perplexidade no destinatário da mensagem, perplexidade oriunda de sua falta de claridade e não de impossibilidade de resposta.
A palavra 'direito' é usada em distintos contextos, tornando-se impossível sua univocidade (assim como a de qualquer palavra), sem levar em conta as diversas acepções que pode adquirir dentro de cada contexto específico.
Destarte, parece-nos melhor indagar: 'Em quais sentidos a palavra direito pode ser usada?'.
Esta pergunta, além de requerer posicionamento a respeito do prisma sob o qual conceito será tomado, enseja essencialmente uma incursão pelos planos semântico e pragmático da linguagem" (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 31).

[24] Para Clarice von Oertzen de Araújo (**Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005), Direito Positivo apresenta um aspecto falível, diante da frequente contradição entre a previsão e a utilização dos critérios sintáticos para a produção de normas, assim como o fato de que as decisões políticas são proferidas conforme os valores políticos, fazendo com que a imperatividade seja delineada pelos planos semântico e pragmático, afastando-se o sintático.
Hoje já é pacífico acerca da importância da linguagem, como sendo o mais relevante entre os sistemas de signos (sistema semiótico), pois apenas a partir dele é que poderá construir outros sistemas de comunicação, como é o caso do Direito, que é também um sistema de linguagem, mas artificialmente elaborado.
O mundo jurídico substitui o mundo dos fatos em universo de palavras. O direito é um código artificial, pois usa uma linguagem natural (idioma) como ferramenta ou pressuposto de constituição, para comunicar padrões de comportamento, atribuindo-lhes valores, como obrigatórios, permitidos ou proibidos. (Obra citada, p. 16-19).

científico[25], conhecemos o seu objeto por meio de teorias, que são regras próprias de aproximação. Explica Aurora Tomazini de Carvalho que "Conhecer algo cientificamente significa jogar o jogo da linguagem científica, observando, a cada jogada, as regras que lhe são próprias"[26].

Como ocorre com o objeto de conhecimento, que não está no plano físico, não se trata de dados brutos, o objeto do conhecimento científico também está no plano da linguagem, pois é fruto da construção proposicional como conteúdo de nossa consciência[27].

Feita esta breve consideração acerca do conhecimento científico, cabe esclarecer sobre o seu método.

O termo método é derivado do grego *méthodos*, que significa caminho para se chegar a um fim. Define Aurora Tomazini de Carvalho o método científico "como sendo a forma lógico-comportamental investigatória na qual se baseia o intelecto do pesquisador para buscar os resultados que pretende (construir suas proposições científicas – ou seja, o objeto formal)". O método não se confunde com técnicas, aqui entendidas como "o conjunto diferenciado de informações reunidas e associadas instrumentalmente para realizar operações

[25] Com base nos ensinamentos de neopositivistas lógicas, com as devidas adaptações, entende Aurora Tomazini de Carvalho (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**) que a linguagem científica é caracterizada pela sua precisão (elaboração cuidadosa do seu plano semântico), pelo rigor sintático (atribui a coerência ao discurso) e pelo domínio informativo de seu objeto (pela sua função descritiva, primeiro o cientista deve manter suas posposições dirigidas a um ponto comum e, depois, deixar o seu discurso mais neutro possível, afastando-se inclinações ideológicas,, manifestações emotivas e recursos retóricos) O discurso científico, segundo Paulo de Barros Carvalho, é composto por proposições linguísticas, ligadas por leis lógicas, cuja função é convergir a um único objetivo, dando aos enunciados um critério de significação objetiva, critério este, aduz a Autora, alcançado com a delimitação de um objeto (limites da experiência) e a existência de um método (forma de aproximação do objeto, atribuindo sincretismo às proposições formuladas). (Obra citada, p. 41-43).

[26] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, p. 40.

[27] Esclarece Aurora Tomazini de Carvalho **(Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**), que, para aqueles que fazem a diferenciação de objeto-formal e objeto-material, "as proposições produzidas pelo cientista criam o denominado objeto-formal (próprio de cada teoria), caracterizando-se, com relação a este, como construtivistas ou constitutivas. Mas, ao mesmo tempo, têm a função de informar sobre algo, o objeto-material (realidade experimentada), caracterizando-se quanto a este, como descritivas ou informativas. Neste contexto, um objeto-material dá margem à construção de infinitos objetos-formais, pois diversas teorias podem descrevê-lo cada uma a seu modo". (Obra citada, p. 47).

intelectuais"[28]. Assim, uma teoria pode ter um método, mas se admite diversas técnicas.

A importância do método científico para ciência está no fato de que apenas a linguagem pode constituir um fato empírico, atribuindo-o um sentido. E a forma de aproximação de qualquer objeto, por excelência, é a interpretação, que é um método em sentido amplo. Dependendo do objeto, podemos usar um tipo de método[29], mas sem ele não será possível interpretar um objeto, constituindo-o formalmente.

Conceituamos o método em sentido estrito como modelos de aproximação que traduzem as formas de comportamentos dos intérpretes

> "implantados por decisões unilaterais do sujeito cognoscente que determinam as regras do jogo a serem jogadas na produção da linguagem científica, ou seja, ditam o caminho e o processo a ser seguido pelo cientista na construção de seu objeto-formal"[30].

Concluímos, portanto, que o conhecimento do Direito requer linguagem, reconhecendo-se a inexistência de verdade absoluta. Destacamos o conhecimento científico por influir diretamente na aplicação e na criação do Direito. Para o conhecimento científico, é imprescindível adotar um método, bem como o uso de técnicas, diante da sua íntima ligação com as escolhas epistemológicas do cientista e a influência direta na construção de seu objeto, demarcando o caminho percorrido para a justificação de suas asserções.

---

[28] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, p. 49.

[29] Essa questão foi enfatizada por Aurora Tomazini de Carvalho (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico)** "Os objetos naturais são reais, têm existência no tempo e no espaço, estão na experiência e são neutros de valor, a explicação é o ato gnosiológico utilizado para sua aproximação científica e o método é o empírico-indutivo. Os objetos ideais são irreais, não têm existência no espaço e no tempo, não estão na experiência e são neutros de valor, a intelecção (intuição intelectual) é o ato gnosiológico utilizado para sua aproximação científica e o método é o racional-dedutivo. Os objetos culturais são reais, têm existência no tempo e no espaço, estão na experiência e são valiosos (positiva ou negativamente), o ato gnosiológico de aproximação científica é a compreensão e o método o empírico-dialético. Os objetos metafísicos são reais, têm existência no tempo e no espaço, não estão na experiência e são valiosos (positiva ou negativamente), porém, não apresentam possibilidades de serem estudados cientificamente". (Obra citada, p. 50-51).

[30] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, p. 54.

1.3. Constructivismo lógico-semântico

O constructivismo lógico-semântico é o método elaborado com base na teoria da linguagem. Podemos defini-lo como modelo ou instrumento de trabalho, um método (meio escolhido e delimitado pelo sujeito cognoscente para aproximar-se do objeto), que considera os planos lógico-sintático e semântico para a construção rigorosa do discurso. Assim, a sua proposta é ajustar a precisão da forma da linguagem, segundo as regras lógicas e sintáticas, conferindo a maior firmeza à mensagem, sem afastar o plano semântico, o que propiciará a construção das significações mais adequadas e fiéis.

O termo "constructivismo" denota a ideia da intervenção do sujeito na formação do objeto, contrapondo-se ao descritivismo aristotélico, que concebe o conhecimento por meio do processo de assimilação das formas.

Assim, levando-se em conta que o Direito Positivo também é linguagem, aplicamos inteiramente este método para a sua compreensão. Por meio dele, conseguimos cercar os termos jurídicos para outorgar-lhes maior firmeza, a fim de reduzir as ambiguidades e as vaguidades, conferindo maior coerência e rigor à mensagem. O estudo é analítico, ou seja, há decomposição da complexidade do objeto de estudo em algo mais simples, elementos que facilitam a sua compreensão, como é o caso da regra matriz de incidência desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho.

Percebemos que este método considera dois planos da Semiótica para o estudo da linguagem, quais sejam, a sintática e a semântica, e confere indicações para o desdobramento da pragmática. Semiótica ou Lógica da Linguagem é uma ciência proposta por Peirce, como doutrina quase-necessária ou formal dos signos, ou seja, afirmações (falíveis, mas necessárias) ao se observar os caracteres dos signos (processo este chamado de abstração), a

respeito do que devem ser os signos[31]. Logo, o seu objeto é o estudo dos signos dos mais variados sistemas, com caráter mais filosófico.

A relação entre a Semiótica e o Direito é íntima, porque o Direito é linguagem, um sistema de comunicação, pressupondo, para o seu conhecimento, a Semiótica, que trata da Lógica da Linguagem, dos signos, sem a qual não há qualquer comunicação.

Hoje já é mais aceito o entendimento de que a linguagem é o sistema de signos mais importante, "pois é a partir dele que outros sistemas de comunicação se constroem, uma vez que a linguagem verbal é a única que comporta a possibilidade de seu uso para falar de outros sistemas de signos"[32]. Assim, considerando que o Direito é também um sistema de linguagem, artificialmente elaborado, o estudo da Semiótica é pressuposto para a sua melhor compreensão, incluindo-se o método constructivista lógico-semântico.

Os adeptos a Neopositivismo Lógico ou a Filosofia Analítica[33] reduziram a Epistemologia à Semiótica, ressaltaram a importância da linguagem e defenderam que um discurso só será científico se verter os dados do mundo em linguagem rigorosa, afastando-se o uso de termos ambíguos, por meio de elaboração de linguagens artificiais (substituição por vocábulos novos), e com o processo de elucidação referido por Rudolf Carnap.

Como pontos comuns entre a Filosofia Analítica e a postura constructivista, citamos o fato de a linguagem ser criadora de realidade, existindo apenas linguagem como objeto e produto de conhecimento. Contudo, o constructivismo lógico-semântico se distancia da filosofia analítica por considerar a cultura (sistema de referência) como elemento determinante para a

[31] ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**, p. 16.
[32] ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**, p. 17.
[33] Recorda Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário, linguagem e método**) que Neopositivismo Lógico, Positivismo Lógico, Filosofia Analítica, Empirismo Contemporâneo ou Empirismo Lógico, originou do aprofundamento acerca da natureza do conhecimento científico, em Viena, na segunda década do século XX. Surge, assim, a Epistemologia Geral (episteme: conhecimento científico; logos: estudo), que estudava criticamente os conceitos básicos, os princípios e os objetivos do conhecimento científico em geral, bem como a sua efetiva aplicação. É a redução da Filosofia à Epistemologia (Obra citada, p. 20-21).

compreensão e constituição de qualquer linguagem, pois não deixa de lado o aspecto semântico dos signos.

Com efeito, não há texto sem contexto. O contexto deve ser considerado para a compreensão e a construção de linguagem, porque ele determina as diretrizes e os limites para verificar o semântico do texto. É por este motivo que o constructivismo lógico-semântico recebe a postura hermenêutico-analítica, por considerar a visão cultural do fenômeno, além do rigor da linguagem. Esta concepção é adotada por vários doutrinadores, merecendo destaque Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho.

Como bem salientou Luís Roberto Barroso, a interpretação das normas, inclusive as constitucionais, "é um fenômeno múltiplo sobre o qual exercem influência (a) o contexto cultural, social e institucional, (b) a posição do intérprete, (c) a metodologia jurídica"[34]. Embora este ministro do STF não adote os pressupostos aqui ressaltados, ele identificou os elementos importantes para a interpretação das normas, com os quais o método constructivista lógico-semântico se converge.

O estudo do culturalismo jurídico tem como maior precursor brasileiro o Miguel Reale[35], que concebe o Direito considerando o seu historicismo e a axiologia, ou seja, o Direito é compreendido, além da visão ontognoseológica (o conhecimento é adquirido mediante sucessivas construções subjetivo-objetivas, sendo que o sujeito e o objeto se correlacionam e se implicam reciprocamente[36], afastando a ideia da existência de essência da coisa de Kant), sob o foco da teoria dos valores, de acordo com o grau de evolução social, o Culturalismo.

---

[34] **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 124.

[35] Explica Reale (**Cinco temas do culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000) que cultura é "objeto de conhecimento *a se stante*, um complexo autônomo de fatos e atos ordenados em função de determinados valores entre si dialeticamente implicados: daí a sua definição como o conjunto de bens que a espécie humana vem historicamente acumulando para realização de seus fins específicos". (Obra citada, p. 8).

[36] A relação entre sujeito e objeto, para Miguel Reale (**Cinco temas do culturalismo**), não é de oposição, mas de "concriação e concreção", cuja existência depende da existência do outro, formando uma unidade concreta, que, por sua vez, reflete na unidade concreta da cultura (Obra citada, p. 18).

Esclarece Miguel Reale que

> "a cultura só pode ser vista como extensão e composição histórica dos atos ontognoseológicos que se sucedem no tempo, com as conseqüentes [*sic*.] atividades que deles derivam. É a razão pela qual a cultura apresenta a mesma concreção subjetiva e a mesma dialeticidade que são próprias do processo ontognoseológico, fonte primordial e perene do processo cultural"[37].

Cultura é, em síntese, "a expressão e o resultado de todo o conhecimento humano"[38], "*unidade sintética de todos os objetos do conhecimento e das criações da espécie humana"*[39]*.*

Em suma, defendemos pela adequação da adoção do método constructivista lógico-semântico, pois é um método analítico com aspecto culturalista, diante do pressuposto de que texto não existe sem contexto. Este método vai propiciar a compreensão das normas jurídicas, com maior consistência e logicidade, bem como a sua adequação com o contexto social e cultural em que elas se inserem.

[37] REALE, Miguel. **Cinco temas do culturalismo**, p. 8.
[38] REALE, Miguel. **Cinco temas do culturalismo**, p. 15.
[39] REALE, Miguel. **Cinco temas do culturalismo**, p. 17.

2. SISTEMA JURÍDICO

2.1. Esclarecimentos iniciais

O estudo do sistema jurídico pode ser realizado sob vários aspectos: inter ou intrasistêmico, material ou formal, e lógico-sintático, semântico e/ou pragmático, etc.; dependendo do método e do pressuposto adotados pelo estudioso.

Um erro mais corrente é criticar o positivismo ou o idealismo/jusnaturalismo, pelo fato de um não abordar a questão material e outro, formal, respectivamente. Ou afastar uma teoria que estuda intersistema, por não abordar o problema intrasistemático. Ou ainda por não aprofundar as questões sintáticas, semânticas e/ou pragmáticas. Na verdade, todos eles são estudos que se complementam, melhor desenhando o sistema jurídico – objeto de conhecimento.

Adiantamos que estes aspectos são compatíveis entre si, e nem poderia ser de outra forma, visto que são apenas aspectos, ângulos de estudo de um mesmo objeto. Simplesmente, um complementa o outro, enriquecendo o conhecimento do sistema jurídico como um todo.

Em outros termos, considerando-se o pressuposto já delimitado (a necessidade de linguagem para a constituição de qualquer realidade, inclusive a jurídica), afirmamos que o sistema jurídico é signo, linguagem, cujo conhecimento é realizado por outra linguagem, a metalinguagem. E este conhecimento pode ser realizado sob diversos aspectos, inter ou intrasistêmico, material ou formal, ou sob o enfoque predominantemente no plano sintático, semântico e/ou pragmático.

Confirma, assim, que se trata de um estudo do mesmo objeto, sistema jurídico, todavia, sob aspectos e focos diferentes, resultando não na exclusão do outro, mas sim na sua complementação, aproximando-se um pouco mais do objeto real, sem se confundir com ele (curva assintótica). Este tema será mais bem desenvolvido no item 2.4, que estudamos a harmonização do sistema.

Outro ponto que merece destaque é o uso da expressão "sistema jurídico", diante da sua ligação com a expressão "ordenamento jurídico". Há quem entenda que o ordenamento não se confunde com o sistema jurídico, como faz Gregório Robles[40].

Esclarece Paulo de Barros Carvalho que para aqueles que entendem serem fenômenos diferentes, o ordenamento seria "o conjunto ou a totalidade das mensagens legisladas, que integrariam um domínio heterogêneo, uma vez que produzidas em tempos diversos e em diferentes condições de aparecimento"[41]. Consequentemente, o Direito posto não seria sistema, pois necessita de contribuição de cientistas. Ou seja, de um lado teríamos o Direito Positivo e o ordenamento e, de outro, a Ciência do Direito e o sistema.

Lourival Vilanova, citando Nelson Saldanha, entende o ordenamento como unidade formal das normas, enquanto o sistema se volta mais à situação histórica concreta. Dessa forma, é possível ter a evolução de conceitos normativos sem alterar o texto da norma[42].

---

[40] Explica Gregório Robles Morchón (**Teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho.** Madrid: Civitas, 1998) que o ordenamento jurídico é o texto bruto, sendo o sistema um Direito mais completo, pois o texto bruto é apresentado de uma maneira mais completa, harmônica e desenvolvida. Para ele, o sistema jurídico consiste no conjunto de proposições linguísticas (normas jurídicas) que tem como referente o ordenamento, que é outro conjunto de proposições (preceitos ou mandatos da autoridade jurídica). (Obra citada, p. 131-132). Assim, teríamos uma relação espiral entre o ordenamento e o sistema, diante da construção do sistema sobre o ordenamento e, se este mudar, terá nova construção do sistema, e assim sucessivamente.

[41] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 71-72.

[42] Explana Lourival Vilanova (**As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010): "Podemos afirmar que o ser *sistema* é conceito-limite e a linha tendencial evolutiva dos ordenamentos positivos. Dizemos, a mutação da circunstância histórica determina a mutação de sentidos objetivos nas normas de ordenamento. Quer o queira ou não o legislador, fará, inevitavelmente, o poder judicial. A estática dos textos não condiciona a estática dos conceitos normativos". (Obra citada, p. 283).

Kant entende que o sistema jurídico pode-se referir apenas à Ciência do Direito, pois há de ordenar o caos do Direito Positivo por meio de pensamentos.

Paulo de Barros Carvalho advoga que o Direito posto também forma um sistema, diante da existência mínima de racionalidade para que seja recepcionado pelos sujeitos destinatários. Assim, a expressão sistema jurídico pode se referir tanto à Ciência do Direito e quanto ao Direito Positivo[43].

Destarte, o sistema do Direito Positivo "já se afirma como expressão linguística de um ato de fala, inserido no contexto comunicacional que se instaura entre enunciador e enunciatário"[44]. Ou seja, há formação, sem dúvida, de um sistema jurídico, pois as normas jurídicas se relacionam de diversas maneiras, nos termos de um princípio unificador, a norma fundamental, e estão estruturadas hierarquicamente, regidas pela fundamentação (de baixo para cima) ou derivação (de cima para baixo). Trata-se de um sistema nomoempírico prescritivo.

Já o sistema da Ciência do Direito forma um sistema nomoempírico teorético ou declarativo, pois verte em linguagem descritiva as normas jurídicas[45] [46]. Sistema jurídico de Direito Positivo abriga antinomias, embora aparentes, e de Ciência do Direito, não se admite contradições[47].

---

[43] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 65-66.

[44] CARVALHO, Paulo de Barros**. Direito tributário, linguagem e método**, p. 213.

[45] Cita Paulo de Barros Carvalho (**Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**) Marcelo Neves, esclarecendo que este autor classificou os sistemas como reais, constituídos por objetos do mundo físico e social, extralinguístico, ou proporcionais, por proposições, pressupondo linguagem. Estes podem ser meramente formais, formando um "sistema nomológico", pois as partes componentes são entidades ideais, inexistindo "denotação existêncial", ou com referências empíricas, resultando no "sistema nomoempírico". O sistema nomoempírico pode ser composto por proposições descritivas (enunciados científicos) ou de proposições prescritivas.
Exemplo do sistema real: sistema solar, sistema sanguíneo. Independe se os seus objetos são "dados" ou "construídos", pois o critério de classificação é ser extralinguístico. Os seus fenômenos são governados pelo princípio da causalidade física, mas antes de passar pelo filtro intercalar da linguagem. (Obra citada, p. 69-71).

[46] Raciocina Aurora Tamazini de Carvalho (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**) que, considerando-se a teoria da linguagem adotada por Paulo de Barros, todos os sistemas são proposicionais, afastando-se da classificação acima. Assim, pode-se chamar os "reais" de não-comunicacionais, pois não há troca de mensagens e comunicacionais, os "proposicionais", visto que esta troca á imprescindível.

O presente trabalho usará a expressão “sistema jurídico”, de forma geral, que engloba o de Direito Positivo e o de Ciência de Direito. É claro que terá um enfoque maior para o sistema jurídico de Direito Positivo, diante da sua importância e objetividade, visto que o da Ciência de Direito dependeria muito das teorias e dos métodos adotados por cada doutrinador, da sua subjetividade, o que impossibilita o seu estudo como sistema jurídico, pois cada doutrinador criará o seu sistema jurídico. Logo, considerando-se que o “ordenamento jurídico” exterioriza a ideia de textos brutos normativos, priorizará este sistema jurídico, como objeto de estudo.

2.2. Conceito de Sistema Jurídico

A conceituação de sistema não é convergente na doutrina, nunca foi e acreditamos que nunca chegará a um consenso, pois a sua análise depende das teorias zetéticas[48] adotadas, da evolução social e jurídica, além dos diversos focos dados pelos estudiosos.

O vocábulo “sistema” tem origem grega, *syn-istemi*, que expressa a ideia de estar junto de, reunião, composto, construído, e era usado pelos gregos nos mais diversos sentidos, mas sempre ligado à ideia de uma totalidade, uma ordem. No início do século XVII, este termo foi empregado por Bartholomäus Keckermann como conjunto de sentenças verdadeiras e método que visa à

Ainda, aponta outra inconsistência na classificação de Marcelo Neves: diante da função de linguagem, que possibilita aglutinação e estruturação de elementos linguísticos que não apenas aqueles destinados a informar ou prescrever condutas, como os sistemas inquisitivos, definir estatísticas, os sistemas ficcionados (novelas), os sistemas operacionais (previdenciário, judiciário, político). (Obra citada, p. 118-123).

[47] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 11-12.

[48] Segundo dicionário (**MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa.** São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998), “zetética” vem do grego “zetetiké”, significando “Método analítico para resolver algum problema ou investigar a razão das coisas”. (Obra citada, p. 2.236).

perfeição, e os estudos filosóficos continuaram a conferir a significação mais própria a este termo, surgindo diversos entendimentos.

Sintetiza com propriedade inigualável Tércio Sampaio Ferraz Júnior que as divergências na filosofia e na teoria geral do direito residem na adoção de teorias zetéticas diferentes acerca do ordenamento, ampliando ou restringindo o repertório e/ou a estrutura. Destaca o professor, contudo, a importância da "questão do ordenamento como sistema unitário, isto é, sua concepção como repertório e estrutura marcados por princípio que organiza e mantém o conjunto como um todo homogêneo", que seria, para Kelsen, a norma fundamental[49].

A inclusão ou não de elementos não-normativos é opção teórica e, no fundo, um problema zetético. No mesmo sentido, a inclusão ou não de vários tipos de regras e relações estruturais também constitui uma opção teórica de fundo zetético.

Herbert Hart, por exemplo, sustentou que o sistema jurídico era composto apenas por regras, enquanto que Ronald Dworkin incluiu também os princípios como elementos do sistema, ao lado de regras. Há ainda autores, como Miguel Reale, que defende a inclusão de valores, além dos fatos, para compor o sistema.

Assim, não é possível delimitar precisamente o conceito de sistema jurídico, mas, ao defini-lo, há de destacar a ideia de existência de elementos e relações entre eles, organizados por princípio, que os mantém um todo homogêneo.

[49] Leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior (**Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6ª ed., 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012) que "as teorias (zetéticas) do ordenamento ora estreitam o repertório, considerando elementos do ordenamento apenas as normas (Kelsen), ora reconhecendo nele normas, fatos, valores (Reale); do mesmo modo, a estrutura merece discussões, havendo quem lhe atribua um caráter lógico-formal (assim, de modo indireto, Kelsen, ao dizer que as normas manifestam um sistema pela concatenação lógica das proposições jurídicas com que a ciência do direito as descreve); ou veja na estrutura relações dialéticas (de implicação-polaridade – Reale)". (Obra citada, p. 146).

2.3. Análise de alguns estudos do Sistema Jurídico

O estudo do sistema jurídico ganhou força com a evolução social. A concepção do ordenamento como sistema foi tendência da Era Moderna, podendo-se falar em ordenamento jurídico na Roma Antiga, mas o sistema do Direito Romano foi criado no século XIX. A palavra "sistema" foi introduzida no pensamento jurídico no século XVI, tornando um termo técnico no século XVIII, e adquiriu repercussão no século XIX[50].

Com a evolução econômico-social, sentiu-se a necessidade de organizar as normas jurídicas, pois não eram vinculadas entre si e estavam dispersas. No início, a sua estruturação em ordem era tarefa do operador do Direito, surgindo a ideia de sistema extrínseco ou externo, pois o liame entre as normas era criado pelo intérprete e não pelo legislador. Culminou-se, assim, a chamada "jurisprudência dos conceitos".

Todavia, com o capitalismo emergente e a necessidade de legitimar o poder estatal, por meio de soberania, o Estado começou a centralizar a produção normativa. Essas normas eram dotadas de coerência e harmonia, cabendo ao intérprete "descobrir" e "desvendar" a estrutura que as ligava. Em outros termos, a partir deste momento, o sistema foi visto sob o foco interno, com racionalidade intrínseca.

Resume Rodney Cláide Bolsoni Elias da Silva:

> "À guisa de conclusão, tem-se a idéia [*sic.*] de sistema, introduzida no pensamento jurídico no século XVII, tornou-se um termo técnico no século XVIII, passando a ser visto como sistema externo. Todavia, a partir dos séculos XIX e XX o sistema interno passou a ser a preocupação das várias escolas do direito e continua a ter enorme

[50] FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 147.

repercussão até os dias atuais, porque é o critério de pertinência e validade da norma jurídica"[51].

Impende aprofundar o estudo de alguns doutrinadores que se destacaram sobre o tema, diante da sua importância e repercussão.

2.3.1. Visão de Christian Wolff (1719)

Christian Wolff, filósofo alemão, discípulo de Leibnitz, foi o primeiro a usar o termo "sistema" na concepção moderna, embora tenha utilizado a palavra "ordem". Deu a forma sistemática à filosofia do seu mestre (*philosophia perennis* – defende a existência de um conjunto universal de verdades e valores a todos os povos) e dividiu a metafísica em ontologia, cosmologia, psicologia e teologia racional. Definiu como um conjunto de verdades ligadas entre si e com os seus princípios, tratando-se de um conceito "matemático" ou "mecânico".

Segundo ele, a ordem, o mundo de ideias, é construída *a priori*, para o mundo de coisas, sem que exista necessariamente uma relação entre esses dois mundos. Esta construção parte de dedução analítica da ideia inata do ser.

É um filósofo fenomenista e racionalista, pois nega a relação entre o pensamento e o ser. A verdade, dessa maneira, consiste na coerência entre as ideias, sem qualquer relação com o ser, a coisa. Distancia-se do sistema aristotélico-tomista, segundo o qual a verdade é a verificação da adequação especulativa da mente com a coisa.

[51] SILVA, Rodney Cláide Bolsoni Elias da. **O Princípio como Norma Jurídica: Estudo sobre o princípio, a regra e os valores dentro do sistema normativo constitucional**. 1ª ed. São Paulo: Esfera, 2006, p. 115.

A sua importância é destacada, tendo em vista o seu discurso acerca da discussão organizada de ideias, ou seja, pela sua preocupação metodológica. Além disso, ele já afirmara que a verdade era verificada não pela correspondência com a realidade, mas sim da coerência entre as ideias. No mesmo sentido, a teoria da linguagem, diante da intangibilidade do mundo fenomênico, tem para si que a verdade é uma construção humana por meio de linguagem, uma concatenação de ideias.

2.3.2. Visão de Immanuel Kant (1781)

Com base nas colocações de Wolff, Kant parte do pressuposto de que todo sistema deve se fundar no princípio da unidade sistemática ou princípio unificador ou "arquitetônica", que consiste em unificar o conhecimento mediante uma ideia, um fim. É com essa unidade que há transferência do conhecimento vulgar para o científico.

O sistema organizado é um conjunto organizado e ele mesmo se organiza, não o vê como mera soma de partes que forma um todo, afastando-se do conceito matemático. Pode crescer internamente, mas não externamente, como ocorre com o corpo de um animal, cujo crescimento não agrega mais um membro, mas há fortalecimento e mais apropriado aos seus fins. A unidade técnica não é um sistema, pois as partes não são organizadas conforme uma ideia, unidade arquitetônica, mas sim empiricamente, nos moldes dos fins nascidos de forma acidental.

O destaque dos estudos de Kant, além da unidade do sistema, é a concepção do sistema autopoiético, ou seja, o sistema cria a sua própria realidade, ele mesmo se organiza. É a autorreferencialidade do sistema jurídico.

2.3.3. Visão de Ludwig Von Bertalanffy (1920-1970)

Conceitua o austríaco o sistema de maneira mais geral, como conjunto de elementos em interação, diante da existência de leis gerais dos sistemas que se aplicam a todos, independentemente das suas particularidades. Ou seja, a sua preocupação era criar uma teoria geral de sistema.

Sintetiza bem o Autor sobre o propósito da teoria geral dos sistemas:

> "Concepções e pontos de vista gerais semelhantes surgiram em várias disciplinas da ciência moderna. Enquanto no passado a ciência procurava explicar os fenômenos observáveis reduzindo-os à interação de unidades elementares investigáveis independentemente umas das outras, na ciência contemporânea aparecem concepções que se referem ao que é chamado um tanto vagamente 'totalidade', isto é, problemas de organização, fenômenos que não se resolvem em acontecimentos locais, interações dinâmicas manifestadas na diferença de comportamento das partes quando isoladas ou quanto em configuração superior, etc. em resumo, aparecem 'sistemas' de várias ordens, que não são inteligíveis mediante a investigação de suas respectivas partes isoladamente"[52]

De acordo com este cientista, o sistema pode ser fechado, se isolado de seu ambiente, e aberto, em que há manutenção de fluxos entrada e saída. No primeiro, o estado final se coincide com o inicial.

Na tentativa de criar uma teoria geral do sistema, Bertalanffy deu um passo adiante na análise dos fenômenos que ocorrem entre sistemas, que podem manter o fluxo de entrada e saída de elementos, mantendo-se a comunicação com o ambiente. Hoje esta ideia já é adotada pelos estudiosos mais

[52] BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações.** Tradução de Francisco M. Guimarães. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2008, p. 61-62.

modernos, como é o caso de Luhmann. Admite-se a comunicação do sistema jurídico com outros sistemas, por meio de juridicização dos eventos, assim como a heterogeneidade semântica das normas jurídicas, que decorre diretamente desta comunicação. Afinal, não há texto sem contexto.

2.3.4. Visão de Hans Kelsen (1934)

Ordem é "um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade"[53]. Assim, uma ordem jurídica, por meio de atos de coação[54], pode reagir não só a condutas humanas[55], mas também a fatos socialmente nocivos.

No tocante à validade das normas, Ross e Kelsen mantiveram uma divergência acirrada. Ross atribuía uma concepção semântica à validade, em que ela é aplicada pelos tribunais com a consciência de sua obrigatoriedade, por uma relação signo/objeto, norma/comportamento.

Criticou Kelsen pelo fato de a verificação da validade só poder ser feita após a ocorrência de experiência, visto que ela seria verificada pelo confronto de seu enunciado com a experiência de sua aplicação, o que impossibilita a sua verificação numa norma recém-publicada. Argumenta Ross que, neste caso, trabalha-se como a probabilidade de validade, o que é criticado por Kelsen, pois não se pode condenar um sujeito à pena de morte com base

[53] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33.
[54] Uma vez instituído o monopólio coercitivo da comunidade, fala-se em segurança coletiva, ainda que subsista o princípio da autodefesa. Nas sociedades modernas, também não há abandono absoluto do princípio da autodefesa, como é o caso da legítima defesa e o direito de correção dos pais com relação aos seus filhos.
[55] Segundo Kelsen, toda conduta humana é regulada, pois o que não é proibido é permitido, mas não necessariamente constitui um direito, que é reflexo de uma obrigação que lhe corresponde. Uma ordem jurídica sempre confere um mínimo de liberdade, ausência de vinculação jurídica, pela limitação técnica de disciplinar todas as condutas humanas.

numa norma provavelmente válida. Assim, para Kelsen, uma norma é válida em relação a outra norma, que a antecede hierarquicamente[5657].

Neste contexto, frisa Kelsen que o último fundamento de validade de ordem jurídica é a norma fundamental, aquela pressuposta antes da Constituição, tratando-se apenas uma pressuposição hipotética. A norma fundamental pressupõe a eficácia duradoura, excluindo toda e qualquer ordem de coação.

Há comunidade jurídica, independentemente da análise do juízo de Justiça, por não ser ele um elemento do Direito, diferentemente dos ensinamentos de Agostinho, que nega a existência do Estado sem a Justiça. Justiça, para este, é a virtude de dar a cada um, o que é seu. Não concorda Kelsen, pois o valor Justiça não é convergente para o mundo todo.

Podemos concluir que Kelsen contribuiu para a comunidade jurídica na evolução da conceituação do sistema jurídico, pois conferiu o elemento essencial da unidade ao sistema jurídico, a norma hipotética fundamental. Levou em conta o aspecto formal das normas, o que não despreza a importância do juízo material. Apenas, o considera fora do âmbito da construção do sistema jurídico.

2.3.5. Visão de Norberto Bobbio (1960)

Sistema para Bobbio é uma "*totalidade ordenada*, isto é, um conjunto de entes dentre os quais existe uma certa ordem"[58]. Há ordem se os entes constitutivos estiverem em relação de coerência entre eles.

[56] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 150-151.
[57] Verificamos que as críticas feitas por Ross e Kelsen não são procedentes, porque eles abordam o sistema sob aspectos diferentes, um sob o ângulo semântico e outro, formal. Reiteramos que esses estudos se complementam, não sendo contraditórios.

Já o ordenamento jurídico consiste num conjunto de normas. Se tiver pelo menos uma prescrição, pode ter um ordenamento simples, pois terá, no mínimo, duas normas de conduta: "X é proibido" e "não-X é permitido". Num ordenamento jurídico, além das normas de conduta, há normas de estrutura ou de competência, que prescrevem "as condições e os procedimentos por meio dos quais emanam normas de conduta válidas"[59]. É concebível um ordenamento jurídico apenas com uma norma de estrutura, como acontecia na monarquia absoluta. Assim, ordenamento não se confundiria com sistema jurídico.

Bobbio analisa o sistema jurídico considerando não apenas o aspecto formal, mas também o semântico, diante da importância da interpretação sistemática[60], pois não é possível conceber um sistema, desconsiderando totalmente o conteúdo da norma, diante da possibilidade de terem duas normas contrárias no seu conteúdo, mas legítimas, por advirem de autoridades competentes. Assim, distancia-se de Kelsen[61].

Em suma, estudou Bobbio o sistema jurídico sob o seu aspecto formal e material, estabelecendo regras para manter coerência no conteúdo das normas, sem se olvidar da hierarquia das normas. O foco se assemelha ao proposto aqui, o constructivismo lógico-semântico, mas a diferença está no fato de que, neste, o método está embasado na teoria da linguagem e da comunicação.

---

[58] BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 79.
[59] BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 47.
[60] Interpretação sistemática, para Bobbio (**Teoria do ordenamento jurídico),** consiste na extração de "argumentos do pressuposto de que as normas de um ordenamento, ou, mais exatamente, de uma parte do ordenamento (como o direito privado, o direito penal) constituem uma totalidade ordenada (ainda que depois se deixe um pouco vago o que se deve entender com essa expressão), e, portanto, possa-se esclarecer uma norma obscura ou até mesmo integrar uma norma deficiente recorrendo ao chamado 'espírito do sistema', ainda que indo de encontro ao que resultaria de uma interpretação meramente literal" (Obra citada, p. 83).
[61] Para Kelsen, há dois sistemas: a) estático, ligação entre as normas com relação ao seu conteúdo, como proposições de um sistema dedutivo, e b) dinâmico, a ligação é formal, por meio de sucessivas delegação de poder, ou seja, de autoridade. Assim, os ordenamentos jurídicos seriam sistemas dinâmicos.

2.3.6. Visão de Claus-Wilhelm Canaris (1969)

Para Canaris, a ordem interior e a unidade do Direito são exigências ético-jurídicas e arraigadas à ideia de Direito. “Ordem” está associada ao postulado da justiça, devendo o legislador e o juiz proceder-se com adequação, valor este retirado do princípio da igualdade, constituindo a primeira indicação para aplicar o pensamento sistemático na Ciência do Direito.

No mesmo sentido, Savigny e Flume entendiam o sistema como uma consequência do Direito, interiormente pressuposta. A ideia de unidade também tem correspondência no Direito, no princípio da igualdade, enquanto busca garantir a unidade da ordem jurídica. Ela realiza a “tendência generalizadora” da justiça, superando os aspectos concretos em prol de princípios abstratos e gerais.

Assim, a ideia do sistema jurídico se justifica pelo princípio da justiça, do princípio da igualdade e da tendência para a generalização. O valor segurança jurídica indica também esta direção. Sintetiza, assim, Canaris que o papel do conceito de sistema é “o de *traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica*”[62].

Confronta também o sistema lógico-formal ou lógico da jurisprudência dos conceitos, que prega que as proposições jurídicas, concatenadas, devem formar um sistema de regras logicamente claro, sem contradições e lacunas. Critica o Autor porque a derivação da justiça não é lógica, mas valorativa ou axiológica. Como consequência, não se pode admitir o sistema axiomático-dedutivo, pois ele pressupõe que as proposições válidas são deduzidas puramente por meio de lógico-formal e não por axiomas[63].

---

[62] **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito.** Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 23.

[63] O postulado de ausência de contradições só é aplicado num sistema de normas e não num sistema de valores ou de princípios. O postulado da plenitude também não é alcançado, pois, partindo do pressuposto de que a ordem jurídica é retirada de axiomas, além de as normas serem supérfluas, seriam insuficientes para resolver alguns casos de lacunas, como a falta de prescrição sobre o direito internacional privado. Sendo inconcebível a completude teleológica do Direito,

Inferimos, dessa maneira, que Canaris trabalha com o sistema na sua concepção material, como ordem teleológica e semântica, pois a unidade do sistema é verificada com a recondução da multiplicidade do singular aos princípios constitutivos. É um aperfeiçoamento das ideias de Kant.

2.3.7. Visão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1976)

Tércio Sampaio Ferraz Júnior analisa o sistema jurídico numa visão mais semântico-pragmática, valendo-se também de ensinamentos de Kelsen.

Para ele, o ordenamento engloba um conjunto de elementos normativos, não-normativos (ex., definições legais, que são orientações, preâmbulos, exposições oficiais de motivos), constituindo um repertório, e um conjunto de regras que determinam as relações entre esses elementos, constituindo uma estrutura (ex. classificações legais, regras de integração, princípios da *lex superior, lex posterior e lex specialis*). Assim, o "sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. Nesse sentido, ordenamento é sistema"[64].

Explica que o sistema é apenas uma forma técnica de conceber os ordenamentos, pois a dogmática capta este complexo de elementos normativos e não-normativos[65] e de relações entre eles, de forma sistemática para atender às exigências da decidibilidade de conflitos.

---

assim como a completude lógica, não teria saída para resolver essa lacuna. Ainda o uso de cláusulas gerais, como boa-fé, bons costumes, etc., requer o preenchimento valorativo, axiomático.

[64] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 145.

[65] Com relação ao repertório, é importante analisar o conceito de validade, que, por sua vez, se relaciona com o valor, cujo conceito é advindo da economia e não da filosofia. O ser é e o valor vale, estando num campo do dever ser, e sempre com caráter relacional, dizer que uma norma

As normas mantêm relações de subordinação, que não são causais (relações lineares que se prolongam *ad infinitum*), mas de imputação (relação terminal, pois há um corte na série causal, considerando-a como causa inicial). O problema é saber quando há essa interrupção para verificar a norma-origem[66], norma fundamental de Kelsen, e a decisão final.

Considerando-se, por outro lado, que os sistemas normativos jurídicos são constituídos primariamente por normas (repertório do sistema) que guardam entre si relações de validade reguladas por regras de calibração[67] (estrutura do sistema), quando a série não dá conta da demanda, pode ter a

---

vale significa que ela existe em relação a alguma coisa. No caso, essa alguma coisa seria o sistema, uma norma vale com relação a um determinado sistema.
Entende o Autor que a validade expressa uma relação de imunização, conferida por outra norma, ou seja, que a autoridade que emitiu a norma (mensagem) é imune à possível desconfirmação da mensagem pelo receptor. Trata-se de uma relação pragmática, pois envolve os usuários, suas possíveis reações e contra-reações. Uma emenda constitucional, formal e materialmente inconstitucional, por exemplo, não estaria imunizada pelas normas do art. 60 da CF, trata-se de não imunização condicional, pois independe se essa emenda alcançou a sua finalidade. Neste caso, a verificação da validade desvincula meios e fins das normas. A imunização finalística ocorre nos casos em que o fim da norma não é obedecido, afastando a imunização, pois os meios não estão adequados aos fins, existindo a solidariedade dos meios e fins.
A validade condicional exige a técnica retrospectiva, remontando a norma imunizante até a norma origem, sendo mais formal e automático. No direito contemporâneo, ela é preponderante. Já a finalística é prospectiva, pois há de verificar se os fins foram atingidos conforme a prescrição, assim, demanda considerações mais cautelosas de aspectos empíricos. Analisando o *caput* do art. 5º da Constituição, verifica-se que, na declaração de que "Todos são iguais (...)", tem a ver com a validade condicional, limite para o legislador ordinário. Ainda, quando expõe "(...) garantindo aos brasileiros e aos estrangeiros (...) a inviolabilidade do direito (...) à igualdade (...)", refere-se à validade finalística. No mesmo sentido, nos atos administrativos vinculados regem pela validade condicional, ao passo que, nos discricionários, pela finalística.
A validade implica a neutralização jurídica da indiferença, ou seja, a ninguém é dado ignorar a lei. A validade não é aferida por um processo lógico (processo de dedução entre antecedente e consequente), pois a formação de hierarquias (imunização condicional) e a atuação dos princípios (imunização finalística) não são aferidas por esta metodologia.
Para o Autor, há de distinguir a validade com a imperatividade e ressalta a possibilidade de existência de várias hierarquias num ordenamento visto como um sistema. Imperatividade independe de verificação de validade, e vice-versa, como é o caso de uma norma que obrigou as pessoas, mas, posteriormente, é declarada inconstitucional. Ainda, o sistema do ordenamento não tem estrutura piramidal, mas estrutura circular de competências referidas mutuamente, dotada de coesão. É circular, por exemplo, a conferência de competência pela Constituição ao STF de determinar, como última palavra, o sentido das normas constitucionais.

[66] As "normas-origem são normas efetivas (ocorrem numa situação de fato favorável), dotadas de império e primeiras de uma série. Como não guardam nenhuma *relação* com qualquer *norma* antecedente, não são válidas, apenas imperativas, isto é, têm força impositiva. E as regras responsáveis por sua imperatividade são regras estruturais do sistema ou regras de calibração. Daí podermos dizer que a imperatividade expressa uma relação de calibração, ou seja, uma relação não com outra norma, mas com uma regra de ajustamento". (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 159).

[67] A expressão regras de calibração provém da Cibernética que designa regras de regulagem ou de ajustamento de um sistema, em que os valores do ser devem se ajustar aos valores do dever-ser, por meio destas regras.

mudança de padrão de funcionamento. Essa mudança ocorre com a criação ou alteração da norma-origem, que, por sua vez, é realizada nos termos das regras de calibração, confirmando o caráter dinâmico dessas regras. No caso de Nuremberg, mudou-se o padrão de legalidade (regra de calibração) para o da legitimidade (outra regra de calibração – princípio das exigências fundamentais), diante da possibilidade de impunidade dos nazistas. É o aspecto pragmático focado por Tércio Sampaio, na análise de sistema jurídico.

Numa revolução, não há mera troca de padrão do sistema, pois terá de ter uma ruptura do sistema normativo, destruindo a própria regra reguladora, o que não se confunde com meros golpes de estado ou atos de força de substituição de constituição vigente. Para Kelsen, é mudança de norma fundamental, mas para o Autor é a mudança de constituição juntamente com a regra de calibração do sistema, como ocorreu na Revolução Francesa de 1789, na Revolução Comunista de 1917 e na Queda do Muro de Berlim de 1990.

Portanto, conceitua Tércio Sampaio Ferraz Júnior os ordenamentos como "sistemas dinâmicos, com *vários padrões* de funcionamento, conforme a variedade de suas regras estruturais. Não são, assim, totalidades homogêneas, embora sejam todos coesos". Arremata:

> "no direito moderno, a preponderância do padrão constitucional, fundado no princípio da legalidade, e que conduz a dogmática a pensar o ordenamento como um sistema *unitário,* é uma razão de ordem ideológica: a forte presença do Estado e a concepção liberal do direito"[68].

2.3.8. Visão de Niklas Luhmann (1984)

[68] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 164.

Niklas Luhmann verificou que as teorias de sistema prevalecentes, tais como o positivismo, o jusnaturalismo, hermenêutica, lógica, teoria crítica e sociologismo, não eram suficientes para compreender as quatro questões importantes, quais sejam, "a unidade do sistema jurídico; a variabilidade das normas; a normatividade especificamente jurídica; a relação entre Direito e sociedade"[69]. Assim, criou uma teoria de sistema conhecida como autopoiese, que se concentra na comunicação entre os sistemas, ou seja, estuda o sistema jurídico sob o aspecto intersistêmico.

A palavra "autopoiese" deriva da etimologia grega *autos* (por si próprio) e *poíesis* (criação, produção).

Para ele, como bem explica Campilongo, o Direito promove a "generalização congruente de expectativas normativas". A generalização afasta os eventos individuais. A congruência consiste na generalização do sistema em três dimensões:

> "a) temporal (segurança contra as desilusões, enfrentada pela positivação); social (segurança contra o dissenso, tratada pela institucionalização de procedimentos); material (segurança contra as incoerências e contradições, obtida por meio de papéis, instituições, programas e valores que fixem o sentido da generalização)"[70].

Já as expectativas normativas são aquelas que não se rendem aos fatos, não se modificam por frustrações, e nem todas são positivadas, ou melhor, jurídicas. Esclarece Fabiana Del Padre Tomé que essas expectativas

> "decorrem das prescrições do direito posto, as quais pretendem interferir nas condutas humanas, determinando como estas devem ser. O sistema jurídico diferencia-se funcionalmente dos demais subsistemas sociais exatamente por estar incumbido de garantir a manutenção de expectativas normativas, ainda que estas venham a ser

[69] CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 18.
[70] CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**, p. 19.

> frustradas em virtude da adoção de comportamentos divergentes daqueles normativamente previstos”[71].

Luhmann, sociólogo, transportou a ideia de sistema autopoiético da biologia para a sociologia. A teoria de autopoiese, inicialmente, foi desenvolvida pelos biólogos Humberto Maturana e Francisco Varella, que visualizaram que o sistema dos seres vivos era dotado de fechamento organizacional e, ao mesmo tempo, de abertura às informações do ambiente.

O ponto de partida dessa teoria é a diferenciação entre o sistema e o ambiente, em que o primeiro se destaca do segundo pelas operações internas de autorreprodução de seus elementos. É por meio de fechamento operacional que preserva a unidade do sistema. A interação entre sistemas é chamada de acoplamento estrutural. A entrada de informações ao sistema jurídico é realizada pelo processo de *re-entry*, ou seja, duplo ingresso da forma dentro da forma. O acoplamento produz “irritações”, ou seja, o sistema jurídico sai para o sistema social, trazendo para dentro da sua forma a comunicação que deseja disciplinar, para submetê-la ao seu código binário. Ou seja, há dupla seleção, uma para buscar informações no ambiente e outra dentro do sistema, nos termos do seu código.

Luhmann posiciona o homem no ambiente da sociedade, o que não induz à desvalorização do homem. Na verdade, há maior valorização, pois o ambiente é sempre mais complexo e rico de possibilidades do que o sistema, pois este não determina o ambiente. Como bem explica o mestre Campilongo, “a margem de liberdade, imprevisibilidade e autonomia conferida aos homens (ao ambiente da sociedade) é ainda maior do que aquela conferida ao sistema ou à eventual inclusão dos homens no sistema social”[72].

Assim, analisa as operações comunicacionais para conferir a unidade do sistema social. Ou seja, a sociedade é um sistema fechado de comunicações ligadas que reproduzem a comunicação por meio de comunicação.

---

[71] TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**, p. 49.
[72] CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**, p. 68-69.

Segundo Fabiana del Padre Tomé, há três peculiaridades no sistema autopoiético, que são:

> "(i) autonomia: é capaz de subordinar toda a mudança de modo que permaneça sua auto-organização; (ii) identidade: mantém sua identidade em relação ao ambiente, diferenciando-se deste ao determinar o que é e o que não é próprio ao sistema; (iii) não possui *inputs* e *outputs*: o ambiente não influi diretamente no sistema autopoiético; não é o ambiente que determina suas alterações, pois quaisquer mudanças decorrem da própria estrutura sistêmica que processa as informações vindas do ambiente"[73]

Aponta ainda a autorreferencialidade como pressuposto da autoprodução do sistema, que é, no sistema jurídico, a existência de normas que prescrevem a produção de outras normas.

A clausura operativa e abertura cognitiva do subsistema, como é o jurídico, só é possível com códigos e programas específicos, criados pelo próprio sistema. Ele parte do pressuposto de que todo sistema social, inclusive o jurídico, é comunicacional, com caráter dinâmico. Dessa maneira, o sistema social toma sua autonomia com relação a seu ambiente com o código de comunicacional/não-comunicacional, pois qualquer comportamento possui um significado, caracterizando-se um ato comunicacional, diante da transmissão de mensagem, por meio de linguagem, idiomática ou não. Por sua vez, o sistema jurídico, para adquirir a sua identidade dentro do sistema social, usa-se o código lícito/ilícito. A segurança jurídica neste sistema é assegurada pela exigência do fato se submeter ao código para entrar no universo jurídico.

Os programas do sistema jurídico são normativos, incluem textos, precedentes, leis, contratos, regulamentos e práxis jurisprudenciais. Eles suplementam a codificação, na medida em que conferem direcionalidade semântica, indicando como os valores do código lícito/ilícito se aplicam. É por meio deles que terá o acompanhamento do sistema jurídico ao sistema social, sendo sempre condicionais ("se isto/então aquilo"), que são orientados a certos

[73] TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**, p. 50.

fins. Nunca vai ser programa finalístico, podendo perseguir fins apenas quando da interpretação do “isto” e “aquilo” do programa condicional. Este se relaciona diretamente com a função do Direito, que é a estabilização das expectativas normativas.

O Direito não apresenta como um sistema orientado teleologicamente, pois ele é um sistema autopoiético, em que há produção de elementos para continuar gerando mais elementos. O valor justiça, para este sistema “não seria a pura correspondência entre a decisão e os interesses externos, mas sim a consistência das operações internas que reconhecem e qualificam os interesses como protegidos ou repelidos pelo direito”[74]. Assim, a teoria da justiça é irrelevante para o sistema autopoiético[75].

O fechamento operativo do sistema, nos termos da teoria de Luhmann, é conferido pela proibição de o juiz pronunciar o *non liquet*, devendo decidir o caso, há dever de julgar (indeclinabilidade de jurisdição). Ainda, este dever de julgar é também condição de abertura cognitiva do sistema, possibilitando a reprodução do sistema por meio de seus elementos.

Concluímos, por conseguinte, que o estudo de Luhmann está focado na análise da comunicação do sistema jurídico com outros sistemas, ou seja, no intersistema.

2.3.9. Críticas de Marcelo Neves à teoria de Luhmann

Entende Marcelo Neves que, numa perspectiva empírica, o sistema autopoiético apresenta restrições. Assim, cita o sistema alopoiético, cuja etimologia vem do grego *állos* (um outro, diferente) e *poíesis* (criação, produção),

[74] CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**, p. 78.
[75] NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: WMS Martins Fontes, 2013, p. 138.

que significa “(re)produção do sistema por critérios, programas e códigos do seu ambiente”[76]. Não usa essa expressão na sua acepção radical como na biologia, que admite apenas a referência a um contexto, mas numa visão mais abrandada, pois este problema surge na assimetrização externa ao plano de orientação normativa, negando a autorreferência operacional do Direito.

No alopoiese, o sistema é determinado por injunções diretas do mundo exterior, inexistindo diferença entre o sistema e o ambiente. Explica o jurista a falta de autonomia operacional do Direito Positivo estatal, tendo a sobreposição de outros códigos de comunicação, principalmente do econômico (ter/não-ter) e do político (poder/não-poder), sobre o licito/ilícito. No Estado totalitário, por exemplo, há bloqueio político para a reprodução operacionalmente autônomo do sistema jurídico (constitucionalização simbólica).

Não nega o caráter autopoiético do Direito, mas também reconhece a alopoiese, quando os agentes do sistema jurídico, ao invés de se pautar pelo código lícito/ilícito, são orientados por outros códigos, injunções diretas da economia, poder, das relações familiares, etc.

Gunther Teubner e Helmut Willke, com base na teoria de Luhmann e de Jürgen Habermas, apontam a noção de “direito reflexivo”, por meio do qual, diante da inadequação à diferenciação da sociedade, prejudica a autonomia do subsistema, atuando como “regras de contexto”. Dessa maneira, admitem interferências intersistêmicas.

Recorda Marcelo Neves que Gunther Teubner, com base na sua teoria, distinguiu o Direito autopoiético, do Direito parcialmente autônomo e Direito socialmente difuso:

> “Parte-se da premissa de que o sistema jurídico autopoiético constitui-se do entrelaçamento hipercilíndrico entre os componentes sistêmicos, a saber, procedimento jurídico (processo), ato jurídico (elemento), norma jurídica (estrutura) e dogmática jurídica (identidade). No caso do direito parcialmente autônomo, haveria a constituição auto-referencial

[76] NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**, p. 142.

> dos respectivos componentes sistêmicos, não surgindo, porém, o enlace hipercíclico entre eles. Ou seja, ocorreria a (re)produção auto-referencial dos atos jurídicos entre si, das normas entre si, dos procedimentos entre si, dos argumentos e proposições dogmáticas entre si, mas esses diversos componentes sistêmicos não se entrelaçariam em um hiperciclo autopoiético. Por fim, teríamos o direito socialmente difuso, no qual os componentes sistêmicos são produzidos sem diferenciação jurídica, ou seja, simplesmente como conflito (processo), ação (elemento), norma social (estrutura) e imagem do mundo (identidade)"[77]

Critica Neves, pois, no conflito entre eles, dirimi Gunther Teubner pelo Direito intersistêmico de conflito, contudo, indaga: este Direito, qual natureza ele tem? Se for autopoiese, por exemplo, negaria a existência de outros Direitos, e assim por diante.

Defende, assim, Marcelo Neves a falta de autonomia operacional do Direito, sobrepondo outros códigos de comunicação, especialmente econômico (ter/não-ter) e do político (poder/não-poder) sobre o jurídico (lícito/ilícito), nos casos em que o sistema jurídico se conduz ou se orienta primária e frequentemente com base em injunções da economia, do poder, das relações familiares, etc. Como o modelo de Gunther Teubner, a alopoiese implica o bloqueio do entrelaçamento hipercíclico dos componentes sistêmicos, mas, diferentemente dele, pode até resultar no desaparecimento de fronteiras dos sistemas[78].

2.4. Harmonização lógica das teorias do sistema

[77] NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**, p. 144-145.
[78] NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**, p. 147-148.

Como já adiantado, todos os estudos acima apontados são apenas aparentemente contraditórios, em que a maior parte das críticas feitas (como o sustento de que a visão positivista há de ser afastada porque não considera o valor justiça, ou de que o idealismo é simples divagação acerca de valores, mas como não assegura legalidade/segurança jurídica, não é apto a constituir um sistema jurídico, etc.) é contundente, contudo, ouso afirmar que é improcedente. As críticas aqui referidas são aquelas que se esquecem do aspecto do sistema escolhido para o aprofundamento no estudo, ou seja, do método adotado pelo cientista para estudar o seu objeto.

Expliquemos. Há estudiosos que pesquisam o sistema jurídico em si, isolado de outros sistemas existentes no mundo, como sistema econômico, social, político, etc. Trata-se de concepção intrasistêmica, em que os estudos se voltam exclusivamente ao sistema jurídico em si.

Há ainda os que aprofundam o estudo do sistema jurídico relacionando-o com outros sistemas, como fez Bertalanffy, Luhmann e Marcelo Neves. Eles estudam a relação entre sistemas, a maneira pela qual um fato se torna jurídico, a comunicação entre eles, a sua prevalência, etc.

Verificamos que há identidade do objeto de estudo, o sistema jurídico, contudo, um estuda o sistema isoladamente e outro, considerando outros sistemas; logo, inexiste qualquer incompatibilidade lógica entre eles. São apenas estudos com métodos e focos diferentes do mesmo objeto. Um complementa outro, sem caráter de exclusão.

Por outro lado, os chamados positivistas, como Kelsen, estudam o sistema jurídico (intrasistema) sob o aspecto formal, em que as normas são hierarquizadas, considerando-se a posição da norma jurídica dentro deste sistema, independentemente do seu conteúdo, do valor axiológico contido no seu enunciado. As normas inferiores encontram o seu fundamento de validade nas superiores, até chegarem na norma fundamental[79]; dessa maneira, das normas

[79] Explica Hans Kelsen (**Teoria Pura do Direito**) que o último fundamento de validade de ordem jurídica é a norma fundamental, aquela pressuposta antes da Constituição, tratando-se apenas uma pressuposição hipotética. “Somente quando a conduta real (efetiva) dos indivíduos corresponda, globalmente considerada, ao sentido subjetivo dos atos dirigidos a essa conduta é

superiores derivam as inferiores. Portanto, o sistema jurídico é formado por normas jurídicas válidas, entendidas como aquelas produzidas pela autoridade competente, observado o procedimento legislativo. O princípio jurídico que mais se destaca é o da legalidade.

Já o aspecto material do sistema jurídico se preocupa mais com o conteúdo da norma jurídica, que condutas são obrigatórias, permitidas ou vedadas. Analisa o valor protegido por ela, se compatível com o ideal de justiça e de igualdade, sendo estes os valores mais privilegiados. O principal precursor deste foco foi Canaris, como já analisado.

Fácil de perceber que inexiste incompatibilidade entre o foco formal e material do sistema jurídico, pois cada um também estuda o mesmo objeto, todavia, sob aspectos diferentes: um se concentra mais na norma que introduz outra norma (norma introdutora), assim como a sua relação com a norma de hierarquia superior que confere a sua validade ou não; e outro, no seu enunciado, norma introduzida modalizada de forma deôntica (obrigatório, permitido e proibido), se compatível com o valor justiça e igualdade.

Não procedem, dessa maneira, críticas que os defensores de uma teoria fazem aos de outra, pois não há identidade de método científico escolhido por cada um deles. Percebemos que inexiste também qualquer incoerência nestes estudos. Pelo contrário, reiteramos, há complementação entre si, deixando mais claro o seu objeto, o sistema jurídico.

Ensina Lourival Vilanova [80], ao admitir a possibilidade de existência de várias dogmáticas ou ciências positivas, tendo em vista a diversidade de história do Direito, política do Direito, ciência do Direito ou jurisprudência científica, a impossibilidade de contradições intersistemáticas. Isso

---

que este sentido subjetivo é reconhecido como sendo também o seu sentido objetivo, e esses atos são considerados ou interpretados como atos jurídicos"... (Obra citada, p. 52).
Prossegue que a norma fundamental pressupõe a eficácia duradoura, excluindo toda e qualquer ordem de coação. Há comunidade jurídica, independentemente da análise do juízo de Justiça, por não ser ele um elemento do Direito, diferentemente dos ensinamentos do Agostinho, que nega a existência do Estado sem a Justiça. Justiça, para ele, é a virtude de dar a cada um o que é seu. Não concorda o Autor com este entendimento, pelo fato de o valor Justiça não ser convergente para todo mundo. (Obra citada, p. 53-55).

[80] VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**, p. 152-153.

porque o objeto, estrito senso, é diverso e eventual contradição apenas poderia ocorrer no interior de cada ciência dogmática. No mesmo sentido, admitindo como objeto de conhecimento aspectos diversos do sistema jurídico, não é possível vislumbrar incompatibilidade entre ciências (jusnaturalismo, positivistas, intersistemáticas ou intrasistemáticas).

Por fim, recordamos que o pressuposto adotado pelo presente trabalho é as teorias da linguagem e da comunicação, lecionadas por Paulo de Barros Carvalho. Perguntamos, assim: há incompatibilidade destas teorias com as outras acima mencionadas? A resposta é negativa.

Primeiramente, esclarecemos que, mesmo os adeptos à teoria da linguagem, escolhem um ou mais aspectos para estudar o seu objeto de conhecimento. Eles podem eleger, por exemplo, um ou mais planos da Semiótica (signo possui três planos: sintática, semântica e pragmática) para aprofundar o estudo do sistema jurídico. Explica Aurora Tomazini de Carvalho que o ideal é estudar todos os planos da Semiótica, contudo, muitos doutrinadores focam num ou mais planos da semiótica, sendo apenas preferência metodológica, perfeitamente cabível nas Ciências[81].

Ademais a teoria da linguagem e da comunicação é absolutamente compatível com outras teorias do sistema já destacadas. Lourival Vilanova, por exemplo, analisou o sistema jurídico, compatibilizando a teoria da linguagem com a visão positivista de Kelsen. Afirma categoricamente que "Um sistema de normas jurídicas é um sistema de linguagem, com conotação normativa, referente, denotativamente, a um segmento do mundo-de-fatos"[82].

[81] Enfatiza (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**) que "Ideal a qualquer estudo normativo é a passagem pelos três ângulos semióticos, cada qual igualmente importante. É comum, no entanto, verificarmos na doutrina alguns autores que tendem uma análise mais lógica, outros que preferem o estudo semântico, outros que propendem a uma enfoque mais pragmático. Todas estas escolhas são questões de preferências metodológicas perfeitamente cabíveis na abstração isoladora das Ciências, ainda que para alcançarmos a totalidade do objeto o ingresso nos três planos se faça necessário" (Obra citada, p. 197).
[82] VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**, p. 157.

Visualiza ainda a norma fundamental do sistema como uma proposição básica, um postulado, sendo o início de um sistema normativo proposicional[83].

As teorias de linguagem e de comunicação não são apenas compatíveis com o aspecto formal do sistema jurídico (predominantemente com foco no aspecto sintático e semântico-formal), mas também com o material (predominantemente com foco no aspecto semântico-material e pragmático), além do ponto de vista inter e intrasistemático. Isso porque elas são pressupostos para qualquer estudo, e estão num plano anterior, pois se referem ao modo pelo qual se conhece um determinado objeto.

Com efeito, as teorias referidas no item 2.3 estudam o sistema jurídico sob métodos e focos diferentes, mas a teoria da linguagem e da comunicação não tem por objeto de conhecimento o sistema jurídico, mas sim a relação entre o ser cognoscente e o objeto que deseja conhecer.

O estudo de fontes de direito confirma essa complementação das ciências dogmáticas do sistema jurídico. Este estudo requer uma atenção dobrada, pois muitos juristas estudam este tema, mas também sob as metodologias diferentes. Ademais, a significação conferida à expressão "fonte de direito" pelos doutrinadores não se converge, resultando num objeto de estudo diferente.

Comumente, a expressão "fontes do direito" expressa os mananciais a partir dos quais surgem as normas jurídicas. No dizer de Miguel Reale, são "os processos ou meios em virtude dos quais as regras jurídicas se positivam com legítima força obrigatória, isto é, com vigência e eficácia"[84].

Na verdade, cuida-se de metáfora carregada de ambiguidades. Fonte significa origem, gênese, e os estudiosos querem dar significação de

[83] Lourival Vilanova (**As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**) expõe com propriedade que cada Estado é um sistema, do ponto de vista formal-jurídico, sendo a proposição da norma fundamental o início de sistema proposicional normativo. "Antes, está o meramente factual (físico ou social), que ainda não se juridicizou. Sobre ela, estão possíveis valores que podem ser realizados através das formas jurídicas. Para a existência do sistema, como sistema de proposições normativas, o que se passou antes é história pré-jurídica, dogmaticamente irrelevante" (Obra citada, p. 125).

[84] REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 140.

origem histórica, sociológica, psicológica, gênese analítica, processos de elaboração e de dedução de regras obrigatórias, bem como a natureza filosófica do direito, seu fundamento e justificação. Ainda, o termo “direito” também é vago e ambíguo, o qual ora se refere a um conjunto de normas (direito objetivo), ora a situações (direito subjetivo), e até mesmo à ciência jurídica e produção teorética (fontes da Ciência do Direito)[85].

A expressão “fonte” vem do latim *fons-fonti*, que significa de onde se brota. Assim, temos que decifrar o significado do “do direito” para melhor definir “fonte do direito”.

Estudou Ruy Barbosa Nogueira as fontes do direito, dividindo em fontes reais ou materiais e formais. As primeiras seriam os suportes fáticos que permitem a incidência da norma. Já as fontes formais são as exteriorizações do Direito, os atos normativos[86]. Entende as fontes do direito como sinônimo de fontes da obrigação jurídica. No caso do Direito tributário, as fontes seriam a lei e o fato jurídico tributário. Dessa forma, poder-se-ia afirmar que “direito” é entendido como sinônimo de obrigação jurídica, direito subjetivo.

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho entende as fontes do direito como os órgãos habilitados pelo sistema de produzir normas gerais/individuais e abstratas/concretas, sustento com o qual o presente trabalho compartilha. As fontes do direito são, assim,

> “os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que *introduzam* no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas”[87].

Dessa maneira, o termo “direito” é visto como sinônimo de Direito objetivo, o Direito Positivo, as normas jurídicas[88]. Fontes do direito, logo,

---

[85] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 192.
[86] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 47-50.
[87] **Curso de Direito Tributário**, p. 48.
[88] Analisando a divergência doutrinária acerca do tema, podemos verificar que a maior parte da doutrina indica os veículos introdutores como fontes de direito, até mesmo os costumes, que tem

considerando-os como os órgãos habilitados pelo sistema de produzir normas, seguindo o entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho, são "os acontecimentos que se dão no plano uno e múltiplo da facticidade social"[89].

O sistema de normas (introdutoras e introduzidas) integra o Direito Positivo, e a enunciação (conjunto de fatos que a ordem jurídica atribui a juridicidade) forma as fontes do Direito posto. Assim, as fontes são "o próprio direito por ele mesmo criado"[9091]. O estudo de fontes está voltado na análise de fatos enquanto enunciação que fazem nascer as regras jurídicas introdutoras, o que é possível pela sua previsão em outra norma jurídica.

Neste contexto, lembramos a inconfundibilidade entre o veículo introdutor com a norma introdutória. Explica Aurora Tomazini de Carvalho:

---

natureza eminentemente factual, produzindo efeitos jurídicos, desde que abarcados na norma jurídica.

Contudo, as fontes do direito são órgãos habilitados pelo sistema de produzir normas, merecendo críticas a dicotomia fontes formais e materiais. Podemos considerar apenas as chamadas fontes materiais, tomadas como enunciação, como fontes do direito. Não vê o professor Paulo de Barros a necessidade de usar a expressão "fontes materiais", pois não há qualquer impedimento de utilizar a expressão tradicional e legítima "fatos jurídicos".

Podemos querer habilitar a expressão "fonte formal do direito", entendendo a fonte como a regra jurídica da qual se extrai o fundamento de validade de uma outra norma, satisfazendo a sua pertinência ao sistema. Contudo, é insuficiente para considerá-la fonte, pois indica o aspecto de validade e não de criação de norma jurídica.

Para o Direito Tributário, o estudo das fontes ganha importância na medida em que possibilita a compreensão da dinâmica da introdução de normas tributárias no sistema, bem como a identificação de eventuais máculas neste processo. Estes vícios, como se referem ao processo de enunciação, ou seja, ao processo legislativo, são classificados como vícios formais da norma jurídica enunciada por ela. São passíveis de macular a própria norma jurídica enunciada a ponto de ser retirada no sistema jurídico, por meio de processo competente.

[89] **Curso de Direito Tributário**, p. 54.

[90]CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 49.

[91] A enunciação é fonte do direito, etapa prévia ao enunciado. Assim para uma lei, a enunciação é o procedimento legislativo, antes da sua publicação; para um ato administrativo, é o procedimento adotado para a sua prolação, também antes de sua publicação; e, por fim, para uma sentença, é o próprio devido processo legal judicial, até a prolação da sentença, ou melhor, a sua publicação. A publicação destes atos os juridiciza, surgindo o próprio direito, não sendo mais enunciações, fontes do direito.

Enunciação-enunciada não é fonte do direito, sendo produto da enunciação. É um conjunto de enunciados que, no seu conteúdo, há dados materiais acerca da produção da norma, do veículo introdutor. A enunciação-enunciada está em quaisquer enunciados que informam sobre enunciação, como por exemplo o local, a data e a pessoa que subscreve o ato legislativo, executivo e judicial. É o antecedente da norma introdutória, sendo o consequente, a obrigatoriedade de observância dos seus enunciados por todos.

Já no enunciado-enunciado, há enunciados que exteriorizam a razão da criação do veículo introdutor, estando no plano do dever-ser, regulamentando os comportamentos humanos. Assim, na lei, é representado pelos seus artigos, parágrafos, incisos e alíneas; no ato administrativo, também pelo seu conteúdo que determine um dever-ser; e, na sentença, é a sua parte dispositiva.

> "Vulgarmente identificamos os instrumentos introdutores de normas pelo nome do ato que os contém (ex. lei, decreto, portaria, ato de lançamento, sentença, etc), confundindo-os com o próprio documento normativo, mas, ao interpretarmos a *enunciação-enunciada* destes documentos normativos, logo constatamos a existência de uma norma introdutora, que prescreve o ingresso dos enunciados produzidos no ordenamento e, juridicamente, os introduz. O antecedente desta norma juridiciza a enunciação ao denotar o agente competente, espaço, tempo e procedimento realizado na produção do documento normativo; e o consequente prescreve a obrigação de todos considerarem como válidos os enunciados produzidos pela enunciação juridicizada no seu antecedente" [92]

Voltando ao tema da escolha do método e do foco pelos estudiosos para se aproximar do seu objeto, o sistema jurídico, constatamos que o estudo da enunciação reflete mais a visão intersistêmica, pois considera todos os fatos não jurídicos que, posteriormente, vão adquirir a sua juridicidade. É a comunicação entre sistemas, o caminho pelo qual um fato econômico, social e/ou político, se torna jurídico.

O estudo a partir da atribuição de juridicidade ao fato, ou seja, da constituição da norma introdutora e introduzida, começa já o aspecto intrasistêmico, visto que a pesquisa se volta exclusivamente ao sistema jurídico, às normas jurídicas.

Ainda, se um cientista escolhe o aspecto mais positivista do sistema jurídico, significa que vai estudar mais a norma introdutora, a sua posição hierárquica, se há fundamento de validade na norma superior, etc. Por outro lado, se a escolha do foco de estudo recair sobre as normas introduzidas, estaríamos diante de um estudo do sistema no aspecto material, tendo em vista a análise do valor das condutas prescritas em obrigatórias, permitidas ou proibidas.

Devemos deixar claro que esta escolha reflete apenas um corte epistemológico com o fim de melhor estudar e compreender o seu objeto de

[92] CARVALHO, Autora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 686.

conhecimento, pois não há como separar, cindir o sistema jurídico, por ser ele uno.

Concluímos, dessa maneira, pela possibilidade de harmonização de estudos do sistema jurídico realizados sob diversos focos, partindo-se da teoria de linguagem e da comunicação como pressuposto para o conhecimento do objeto pelo sujeito cognoscente. Aliás, para ter o conhecimento da experiência integral do Direito, há de estudar todos os possíveis aspectos do sistema jurídico[93], o que, contudo, é impossível pela intangibilidade do mundo fenomênico. Mas certamente estaríamos nos aproximando mais do Direito, do sistema jurídico.

[93] Explica Geraldo Ataliba, ao dar o prefácio ao livro de Lourival Vilanova (**As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**) que a ênfase dado a uma metodologia em detrimento de outro, "importa desconhecer a distinção metodológica, que não significará separação no dado. O reducionismo, da norma ao fato (sociologismo), da norma positiva à norma ideal (jusnaturalismo), dos valores e normas às estruturas lógicas (logicismo) é sempre um desconhecimento da experiência integral do Direito". (Obra citada, p. 29).

3. NORMA JURÍDICA

3.1. Conceito

A pergunta “o que é norma jurídica?” parece simples, mas, adiantamos, é uma das indagações mais discutida no mundo jurídico e não há consenso na sua resposta. Afirmamos também que não há resposta certa ou errada. A resposta depende, primeiro, da teoria adotada do sistema jurídico e dos pressupostos adotados, além do subjetivismo do ser cognoscente e o sistema de referência.

Como acontece com o sistema jurídico, há várias metodologias adotadas pelos estudiosos acerca da norma jurídica. Adiantamos que não há incompatibilidade entre elas, mas sim a complementação para o conhecimento mais completo do seu objeto de estudo, a norma jurídica.

Bobbio, por exemplo, visualiza a teoria da norma jurídica com três valorações distintas e independentes: justiça, validade e eficácia. A justiça tratada por ele independe do conteúdo semântico deste valor, mas é analisada como o fim a ser perseguido. Norma justa seria aquela apta a realizar este fim (problema deontológico). A validade (problema ontológico) equivale à existência da norma e é verificada por três operações: competência para emanar normas jurídicas, não ter sido ab-rogada e a compatibilidade com outras normas (superiores ou posteriores). Por fim, a eficácia é verificada se uma norma é observada espontaneamente, se apenas com a aplicação de sanção ou sequer a sanção é aplicada, sendo uma norma ineficaz. Trata-se de problema fenomenológico do Direito[94].

[94] BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 5ª ed., São Paulo: Edipro, 2012, p. 47-50.

O aspecto da norma jurídica escolhido por Bobbio para o estudo é o formal, distanciando-se um pouco do seu conteúdo, não pela redução da sua importância, mas sim como uma escolha de um método de estudo. Explica o doutrinador italiano que a teoria proposta por ele não objetiva

> "ser uma teoria exclusiva, nem da justiça, nem do direito, nem da ciência jurídica, mas é pura e simplesmente um modo de estudar o fenômeno jurídico na sua complexidade, um modo que não só não exclui, como exige os demais para que se possa obter um conhecimento integral da experiência jurídica"[95].

Kelsen, pai do positivismo, explica que a norma funciona como esquema de interpretação, pois ela confere a significação jurídica ao conteúdo do ato. Norma é um ato intencional dirigido à conduta de outrem, é o "dever", que compreende tanto a permissão quanto a conferência de poder. Mas o ato de vontade que constitui uma norma é um "ser", o "dever-ser" é "dirigido" a um "ser". O conteúdo do "ser" corresponde ao conteúdo do "dever-ser"[96].

O "dever-ser" é um ato intencional subjetivo e torna-se uma norma quando alcançada pela objetividade, ou seja, quando, mesmo cessado vontade do agente, remanesce a obrigatoriedade e é válido até a um terceiro desinteressado. Um ato particular será norma se estiver fundado em lei e esta, se fundada na Constituição e esta, na norma fundamental.

Por outro lado, considerando os direitos individuais, da comunidade e do Estado, Karl Engisch estuda a norma jurídica mais analiticamente. Explana que as consequências jurídicas são constituídas por deveres, que sempre consistem num "dever-ser". Assim, as regras jurídicas são regras de dever-ser hipotéticas e condicionadas (à hipótese legal)[97]. Explica o Autor que as regras jurídicas são hipotéticas, não no sentido kantiano[98], mas

[95] BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 74.
[96] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, p. 4-7.
[97] ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Tradução de J. Baptista Machado. 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 35-36.
[98] De acordo com Kant (ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**), os imperativos podem ser hipotéticos ou categóricos. Os categóricos são aqueles que não fazem alusão a um outro fim (S é P) e os hipotéticos, também designados como de perícia, os que fazem essa alusão,

como sendo representativo de uma hipótese descrita, em que há a sua aplicação quando verificada no mundo factual. Para evitar a confusão de terminologia, nomeou o Autor de imperativo condicional. A hipótese legal é a prótase e a consequência jurídica, a apódose.

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a norma jurídica é espécie de normas, caracterizada por alguns atributos próprios, dentre os quais se destaca a coercitividade. Sob o ângulo da dogmática analítica, é essa característica o cerne para precisar a noção de norma jurídica como um imperativo despsicologizado, uma prescrição vinculante, institucionalizada, bilateral, que estatui uma hipótese normativa à qual se imputa uma consequência jurídica, e funciona como critério para a tomada de decisão[99]. Verificamos que a sua análise é mais pragmática.

O presente trabalho adotará o conceito de norma jurídica de Paulo de Barros Carvalho, diante da adesão à teoria da linguagem, como pressuposto para a constituição de qualquer realidade, construindo um conceito com base na linguagem, signos. Os conceitos acima referidos exemplificativamente são absolutamente coerentes e lógicos, dignos de nota. No entanto, para o desenvolvimento do presente trabalho, justificamos a adoção das teorias da linguagem e da comunicação como pressupostos para a conceituação de norma jurídica, por ser mais compatível e abrangente.

De início, recordemos que a Ciência do Direito não cria norma, da interpretação do enunciado prescritivo feita pelos estudiosos não se extrai qualquer norma jurídica. O cientista não faz o Direito, fala sobre ele, descreve-o, estuda-o, porém não se confunde com ele. O objeto de seu estudo é o enunciado prescritivo, mas o seu produto não é norma jurídica, exatamente porque o sistema

---

pressupondo “hipoteticamente” um determinado fim (se desejar alcançar determinado fim, deve se recorrer a determinado meio). (Obra citada, p. 48-49).
Considerando-se que o Direito deve regular a vida da comunidade de modo ajustado a certos fins, as regras jurídicas são incompatíveis com o conceito de imperativos hipotéticos, visto que o próprio Direito valora determinados fins como bons, estando submetido ao valor “justo” e aos princípios morais. Se estivermos diante dos imperativos hipotéticos, conferiria a liberdade de decidir a favor ou contra o fim, como aconteceu no Nacional-Socialismo (“O Direito é o que é útil para o povo”). (Obra citada, p. 50-51).

[99] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 95.

jurídico não conferiu esta competência aos cientistas (autorreferencialidade do Direito).

Distinguimos, destarte, as duas possibilidades diante de um suporte físico da norma jurídica (tintas no papel): pode ter a interpretação do jurista e do aplicador de Direito. A primeira atribui significações a esses enunciados, criando enunciados descritivos, ao passo que o aplicador do Direito, embora também outorgue significações a esses enunciados, contudo, cria os enunciados prescritivos, as normas jurídicas[100].

Neste ínterim, considerando-se as fases de interpretação, temos normas jurídicas em sentido amplo (frases, enquanto suporte físico, ou textos de lei, bem como os conteúdos significativos isolados – são planos S1 e S2) e em sentido estrito (composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do Direito Positivo, na forma hipotético-condicional, produzindo uma mensagem de cunho deôntico-jurídico completo – são planos S3 e S4)[101]. Esta

[100] Resume Tárek Moysés Moussallem (**Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005) que, em "sentido estrito, o cientista não cria normas jurídicas, apenas proposições jurídicas sobre enunciados prescritivos (dados imediatos) advindos de atos de fala dos agentes competentes. *Ao dizer que o jurista 'cria' normas jurídicas como produto da interpretação, deve-se também afirmar que o faz apenas para fins epistemológicos, em sentido lógico-transcendental, não em sentido normativo positivo*. Do contrário, estabelece-se reprovável confusão de planos lingüísticos [*sic.*]". (Obra citada, p. 104).

[101] Explica melhor o professor Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**) este fenômeno, valendo-se do sistema de interpretação. Pressupondo o direito como integrante constitutivo da linguagem, objeto da cultura, que deve ser interpretada para construir a sua significação, esclarece que o percurso gerador de sentido pode ser dividido em 4 subsistemas:

S1 – Sistema da literalidade textual: é o plano de expressão, ou seja, o próprio suporte físico dos enunciados prescritivos. É o início do percurso de interpretação e se releva como a efetiva alteração ou modificação do sistema em que é inserido.

S2 – Conjunto dos conteúdos de significações dos enunciados prescritivos: é a primeira etapa do plano do conteúdo, mas lida apenas com enunciados isoladamente compreendidos. Há 3 requisitos para o ingresso nesse subsistema, quais sejam, i) expressões linguísticas com sentidos, ii) expedidas pela autoridade competente, e iii) obedecendo o procedimento próprio para a sua produção.

S3 – Sistema de normas jurídicas estrito senso: é o conjunto articulado das significações normativas, por meio de contextualização da norma no sistema jurídico em que é inserida, permitindo a construção da estrutura normativa (H→C).

S4 – Forma superior do sistema normativo: é a organização das normas produzidas no S3, ou seja, integração dessas normas, observando-se os critérios de subordinação e coordenação, resultando num sistema uno de normas. (Obra citada, p. 108-122).

classificação, feita apenas para fins didáticos, não afasta a juridicidade do suporte físico e das proposições, sendo estes elementos integrantes da norma jurídica[102].

Define Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica como

> "o juízo hipotético que a percepção do texto provoca no plano de nosso consciente, da mesma forma que tantas outras noções não-jurídicas poderiam ter sido originadas daquele mesmo conjunto de percepções físicas. Diz-se, portanto, que a noção é jurídica, pois se enquadrou numa determinada hipótese jurídica"[103].

O Direito se apresenta em linguagem enunciativa, que, por sua vez, se refere a significação de algo do mundo[104][105]. Enunciado é a estrutura sintático-gramatical; a proposição, significação do enunciado; e a norma, a estrutura lógico-sintática de significação. Norma jurídica, assim, é "a proposição prescritiva que tem a forma implicacional, associando a um possível dado fático uma relação jurídica"[106].

Na mesma linha, define Tárek Moysés Moussallem a norma jurídica em sentido estrito como a "*significação deôntica, completa, articulada*

---

[102] Confessa Aurora Tomazini de Carvalho (**Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**) que a distinção de norma jurídica em sentido amplo (S1 e S2) e em sentido estrito (S3 e S4), sendo o critério de diferenciação a formação ou não da significação deonticamente estruturada, é, na verdade, separar algo inseparável. Quando falamos que o Direito Positivo é conjunto de normas jurídicas válidas num dado país, na verdade, não estamos nos referindo apenas às normas jurídicas em sentido estrito, mas também em sentido amplo. Isso porque "o direito é compreendido não só como significações deonticamente estruturadas (normas jurídicas em sentido estrito), mesmo porque a existência destas depende de um suporte físico, da integração de enunciados (textos de lei), da construção de significações isoladas (proposições) e da estruturação dos sentidos normativos. O sistema compreende tudo isso, suporte físico, significações e estruturação, numa trialidade existencial indecomponível". (Obra citada, p. 283-284).

[103] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 266.

[104] Sintetiza Tárek Moysés Moussallem (**Revogação em matéria tributária**) com propriedade que "*o enunciado prescritivo é a estrutura sintático-gramatical*, enquanto que *a norma jurídica é a estrutura lógico-sintático de significação*. A norma jurídica é o *arquétipo lógico* obtido pela formalização do Direito Positivo". (Obra citada, p. 105).

[105] Nos moldes da teoria comunicacional do direito, face à premissa de que o Direito Positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação, o Direito é considerado uma linguagem, visto que as normas jurídicas são constituídas por linguagem, apresentando três dimensões sígnicas: suporte físico, significado e significação. Assim, o conjunto de textos do direito seria o suporte físico, dos quais os aplicadores (sujeitos competentes) constituem significações, reportando-se ao comportamento humano, que é o significado, por meio de linguagem prescritiva.

[106] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p 33.

entre esses elementos (semântica) e estruturada na forma lógica do condicional (sintática), resultado do uso prescritivo da linguagem (pragmática)"[107].

Luís Roberto Barroso, mesmo não adotando a teoria da linguagem e da comunicação, chega à mesma conclusão, pois reconhece que o intérprete, especialmente nos termos vagos e de cláusulas gerais, constrói a sua significação, colhendo o "espírito"[108], a norma jurídica, que seria o resultado da interpretação sistemática dos enunciados. Dessa forma, distingue:

> "*enunciado normativo* (texto em abstrato), *norma jurídica* (tese a ser aplicada ao caso concreto, fruto da interação texto/realidade) e *norma de decisão* (regra concreta que decide a questão). A singularidade de tal percepção é considerar a norma jurídica como o *produto* da interpretação, e não como seu *objeto*, este sendo o relato abstrato contido no texto normativo."[109]

Fácil de perceber que o atual Ministro do STF tem a mesma percepção, reconhecendo a diferença entre o enunciado normativo, que seria a estrutura sintático-gramatical, que não se confunde com a norma jurídica, fruto da interpretação deste enunciado geral e abstrato, surgindo uma nova norma jurídica, individual e concreta, que é chamada, por ele, de "norma de decisão".

Por conseguinte, podemos definir a norma jurídica como a significação oriunda da leitura dos textos do Direito Positivo pelo aplicador do Direito, ou seja, o juízo ou o pensamento que essa leitura provoca em seu espírito, consistente numa prescrição implicacional, com juízo deôntico, compatibilizado com o sistema como um todo (S1, S2, S3 e S4).

---

[107] MOUSSALLEM, Tárek Moysés, **Revogação em matéria tributária**, p. 109.
[108] O termo "espírito" deve ser entendido como a significação do enunciado, inserido no contexto social e sistema de referência, e não como algo ínsito aos signos, mas sim como a sua construção, tendo em vista o método aqui adotado.
[109] BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 293.

3.2. Estrutura da Norma Jurídica

Em todas as unidades do sistema, segundo o princípio da homogeneidade lógica das unidades do sistema, terá a "descrição de um fato 'F' que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S' R S'') entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P)". Outro princípio vigente é o da heterogeneidade semântica, "pelo que os conteúdos de significação das unidades normativas seriam necessariamente diversos, a fim de que o conjunto pudesse cobrir os múltiplos setores da vida social"[110].

Ou seja, o Direito "é um sistema que apresenta em suas unidades – as normas jurídicas válidas – homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica"[111]. O limite semântico se resume no fato de que "condutas e situações jurídicas impossíveis não são alcançadas pelo direito" [112] A intrínseca homogeneidade sintática, por sua vez, manifesta-se pelo fato de que toda norma jurídica apresenta a idêntica estrutura hipotético-condicional, isto é, associa, num nexo de causalidade jurídica (imputação), a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo objetivo (hipótese) a uma relação deôntica (consequência). Este é limite sintático do sistema, ressaltando a função desta estrutura na manutenção do sistema jurídico.

Podemos afirmar, assim, que a estrutura hipotético-condicional consiste no nexo de causalidade jurídica (imputação) entre a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo objetivo (hipótese) e a relação deôntica (consequência). Ainda, essa estrutura está vinculada à noção de condicionamento da conduta humana, no sentido de que se a pessoa praticar um ato em conformidade com a hipótese descrita em lei, deverá sofrer a consequência também já prevista em lei. Trata-se de uma maneira para fomentar ou proibir condutas humanas, de acordo com os valores que o sistema jurídico acolheu.

---

[110] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 29.
[111] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**, p 34.
[112] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**, p 36.

Assim, a estrutura normativa é composta por duas proposições (hipótese – H: descrição do fato, funcionando como causa do efeito jurídico desejado; e consequente – C: delimita o vínculo relacional, o próprio efeito almejado) e um conectivo condicional ou vínculo implicacional ("→": imputação do consequente quando verificado o antecedente)[113]. Representa-se a estrutura normativa pela seguinte fórmula: H → C.

O conectivo condicional (→) é o fator deôntico neutro, em que há a implicação do consequente se verificada a hipótese, tratando-se de um vínculo interproposicional. O fator deôntico neutro é o "dever-ser", que está no antecedente das normas, não com a função operador deôntico, mas envolvido nas circunstâncias relatadas no núcleo do enunciado factual, assim, o "dever-ser" estará mencionado (suposição material) e não usado (suposição formal).

Este fator não se confunde com o fator deôntico modalizado apresentado no consequente da norma jurídica, cujas formas modalizadas são obrigatório, proibido e permitido. Os modais são interdefiníveis, pois há várias maneiras de modalizar de forma equivalente e as equivalências são tidas como tautológicas. É no consequente da norma individual e concreta que o "dever-ser" realizará a síntese deôntica, ligando dois ou mais sujeitos.

3.3. Classificação das Normas Jurídicas

Primeiramente, destacamos que tradicionalmente o entendimento acerca da classificação jurídica das normas era no sentido de que se tratava de um trabalho dos estudiosos de Direito, própria da Ciência do Direito, pois seria um ato dos estudiosos que, ao ter contato com o Direito Positivo, separariam e agrupariam as regras, atribuindo nome aos grupos.

[113] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, p. 293-294.

Explica, assim, Augustín Gordillo, com base nos estudos de Genaro R. Carrió e Hospers, que classificar é ato de agrupar coisas de acordo com as características semelhantes, sem destacar as diferenças que não são interessantes, conforme o critério eleito. Acrescenta que não há classificações certas ou erradas, mas há as mais úteis ou menos úteis[114].

Critica Eurico Marcos Diniz de Santi[115] esta visão de Augustín Gordillo, sustentando que essa teoria é aplicada às ciências naturais, pois há conveniência na escolha de critério para classificar os animais, plantas, minerais ou espaços geográficos. No Direito, não se nega que classificar é um ato humano, que envolve interesse e necessidade, contudo, o seu objeto é norma jurídica, proposições linguísticas, tanto as prescritivas quanto as descritivas, sem a pretensão de tocar o universo real.

Assim, visualiza apenas dois níveis ou tipos de classificações jurídicas possíveis: 1) do Direito Positivo (linguagem prescritiva, em que opera o fator válido/inválido); e 2) da Ciência do Direito (linguagem descritiva, em que opera o fator certo/errado ou verdadeiro/falso). O critério "utilidade" não é critério jurídico, admitindo-se apenas num discurso não-científico de Direito.

As críticas de Eurico Marcos Diniz de Santi são contundentes, pois, sob o ponto de vista eminentemente jurídico, a utilidade não pode ser considerada como um critério jurídico, por se tratar de um fenômeno não-jurídico, alheio ao Direito Positivo e à Ciência do Direito, que tem por objeto de estudo o próprio Direito Positivo.

Acreditamos, entretanto, que, quando Augustín Gordillo diz que não há classificações certas ou erradas, mas mais úteis ou menos úteis, quis esclarecer que a escolha de um critério de classificação é um ato discricionário

[114] Esclarece o mestre argentino (GORDILLO, Augustín. **Tratado de Derecho Administrativo.** Tomo I: Parte General. 7ª ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003) que "Las características comunes que adoptamos como criterio para el uso de uma palabra de clase son uma cuestión de conveniência. Nuestras clasificaciones dependen de nuestros interesses y nuestra necesidad de reconocer tanto lãs semejanzas como las diferencias entre las cosas. Muchas clasificaciones distintas pueden ser igualmente válidas". (Obra citada, p. 21).

[115] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro**. Fiscosoft. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificação-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em 18 fev. 2014.

dos estudiosos e dos operadores do Direito, que adotarão essa ou outra classificação, conforme a sua necessidade e interesse, afirmação com a qual Eurico Marcos Diniz de Santi concorda. A utilidade não seria o critério jurídico de classificação, mas o fundamento do ato discricionário dos estudiosos e dos operadores do Direito para escolher o critério de classificação, e este sim deve ser sempre jurídico.

Assim, podemos concluir que, embora procedentes as críticas, não há, de fato, uma contradição na interpretação da classificação. Com efeito, classificar consiste no "procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos"[116]. No mesmo sentido, esclarece Aurora Tomazini de Carvalho que se trata de ato consistente "num ato humano, de distribuir objetos em classes (grupos ou conjuntos) de acordo com semelhanças (e diferenças) que existam entre eles. É reunir elementos sobre um mesmo conceito"[117]. Acrescentamos ainda que o critério a ser utilizado deverá ser jurídico, advindo do Direito Positivo.

Ademais, vale ressaltar que há requisitos para que a classificação obtenha sucesso:

> "(i) a extensão do gênero deve ser igual à soma das extensões das espécies, isto que dizer que, a união das classes espécies deve resultar na classe gênero (E U E' = G), que se constitui como classe universal; (ii) deve fundar-se num único critério; (iii) o gênero e as espécies devem excluir-se mutuamente; e (iv) do gênero, deve-se fluir ininterruptamente às espécies, evitando saltos na divisão"[118]

Feitas essas considerações iniciais, adentramos à classificação das normas jurídicas propriamente dita. Frisamos que as classificações aqui tratadas não têm o fim de esgotar a matéria, mas sim de auxiliar o objeto do

[116] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 527.
[117] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, p. 337.
[118] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, p. 340.

presente estudo. Assim, selecionamos apenas algumas classificações úteis para o melhor desenvolvimento do presente trabalho.

3.3.1. Norma Jurídica Primária e Secundária

A norma jurídica pode ser classificada, tendo em vista a sua estrutura, em norma primária, que estatui relações deônticas como consequência da verificação do antecedente da norma, e norma secundária, que preceitua as consequências sancionadoras, diante do não cumprimento da conduta determinada. Há relação de ordem não-simétrica, pois a norma secundária pressupõe uma outra norma que determine certa conduta.

As terminologias “primária” e “secundária” não exprimem a relação temporal ou causal, mas sim relação lógica, antecedente e consequente.

Em linguagem formalizada temos: “$p \rightarrow q$”, “$\overline{q} \rightarrow r$”. Desformalizando, podemos afirmar que se dado F (proposição “p”), então deve-ser uma relação deôntica entre dois sujeitos (proposição “q”); se verificada a conduta oposta à determinação pela proposição “q”, então deve-ser relação sancionatória (proposição “r”).

Entre as proposições normativas, considerando-se a validade das normas primárias e secundárias, podemos usar o conectivo multiplicador, o disjuntor includente e o condicional. Com o conectivo multiplicador, chegaríamos à seguinte fórmula: “$(p \rightarrow q) \cdot (\overline{q} \rightarrow r)$”. A validade de uma norma depende da validade da outra, pois esta conjunção implica que as duas proposições sejam verdadeiras para ter a fórmula molecular verdadeira. O descumprimento da norma primária ou secundária não importa na sua invalidade, pois trata-se apenas de “dados-de-fato”, que se inserem numa ou noutra parte da norma jurídica total.

Ainda, é possível também formalizar com o disjuntivo includente, pois as duas fórmulas são relacionáveis se uma, ou outra, ou ambas forem válidas. Formalizando, teremos: "(p→q) v ($\overline{q}$→r)". Ainda, dentro deste pressuposto, também podemos usar o conectivo de implicação, ficando: "(p→q) → ($\overline{q}$→r)".

Por outro lado, considerando-se a aplicação dessas normas, apenas o disjuntor includente é adequado para ligar as duas fórmulas (norma primária e secundária), pois ou aplicamos a norma primária, ou a secundária, ou ambas.

Dessa maneira, o presente trabalho usará a estrutura lógica com o disjuntor includente, pois ela se refere tanto à validade quanto à aplicação dessas normas.

Ademais, tendo em vista o conteúdo semântico dessas normas, podemos dizer que as normas primárias são as normas de direito material e as secundárias, processuais. As normas de direito material atribuem os bens da vida a pessoas ou grupos de pessoas, dirigindo os seus atos na sociedade[119]. Já as normas processuais se referem às relações endoprocessuais, com diversos tipos de provimentos jurisdicionais, de procedimentos e de processos, para melhor solucionar o conflito surgido no direito material[120]. Explica Cândido Rangel

[119] Esclarece Cândido Rangel Dinamarco (**Instituições de Direito Processual Civil.** 4ª ed. Vol. I. São Paulo: Malheiros, 2004) que "Cabe ao direito material a atribuição de bens da vida a pessoas ou grupos e, de um modo geral, a definição do modo-de-ser de suas relações em sociedade. É por ele que deve pautar-se a conduta de pessoas ou grupos de pessoas ao estabelecerem relações com os bens da vida ou com outras pessoas ou grupos, ao cumprirem obrigações e ao exigirem condutas alheias ou bens a que aspiram. Embora o direito material não seja concebido nem destinado particularmente à solução de conflitos, quando o conflito surge é dele que vêm os critérios para a solução" (Obra citada, p. 146).

[120] "Realmente, a norma processual visa a disciplinar o poder jurisdicional de resolver os conflitos e controvérsias, inclusive o condicionamento do seu exercício à provocação externa, bem como o desenvolvimento das atividades contidas naquele poder; visa, ainda, a regular as atividades das partes litigantes, que estão sujeitas ao poder do juiz; e, finalmente, visa a reger a imposição do comando concreto formulado através daquelas atividades das partes e do juiz.

Costuma-se falar em três classes de normas processuais: a) normas de organização judiciária, que tratam primordialmente da criação e estrutura dos órgãos judiciários e seus auxiliares; b) normas processuais em sentido restrito, que cuidam do processo como tal, atribuindo poderes e deveres processuais; c) normas procedimentais, que dizem respeito apenas ao *modus procedendi*, inclusive a estrutura e coordenação dos atos processuais que compõem o processo". (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 26ª ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 95).

Dinamarco que "*As soluções estão no direito substancial, os meios de impô-las são processuais.*"[121].

A estrutura dessas normas [(p→q) v ($\overline{q}$→r)] demonstra claramente essa relação íntima entre elas, sendo que as normas processuais pressupõem a alegação de uma negativa do consequente das normas substantivas ($\overline{q}$), pois é o seu antecedente normativo, e o objetivo de normas secundárias é exatamente neutralizar esta negativa. Ensina Fredie Didier Júnior:

> "Ao processo cabe a realização dos projetos do direito material, em uma relação de complementariedade que se assemelha àquela que se estabelece entre o engenheiro e o arquiteto. O direito material sonha, projeta; ao direito processual cabe a concretização tão perfeita quanto possível desse sonho. A instrumentalidade do processo pauta-se na premissa de que o direito material coloca-se como o *valor* que deve presidir a criação, a interpretação e a aplicação das regras processuais"[122].

Esclarecemos que a norma secundária alude ao direito abstrato de ação, pois teremos a formação do processo, assim como o exercício da jurisdição, mesmo nas demandas julgadas improcedentes, em que o Judiciário reconhece que não houve a violação da relação jurídica do direito material ("$\overline{q}$"). Não há como negar que houve a aplicação das normas secundárias nestes casos.

Por outro lado, reconhecemos que há no sistema jurídico "normas jurídicas" em sentido amplo, consistente em enunciados prescritivos, cujas significações ainda não estão deonticamente estruturadas. Como exemplo de norma primária em sentido amplo, temos a norma que estabelece o momento legal de auferimento de renda; e de norma secundária em sentido amplo, o prazo recursal.

---

[121] **Instituições de Direito Processual Civil.** 4ª ed. Vol. I, p. 147.
[122] **Curso de Direito Processual Civil.** 13ª ed. Vol 1. Salvador: Editora Jus Podivm, 2011, p. 26-27.

Com efeito, nas normas secundárias em sentido amplo, não temos, no seu consequente normativo, a prescrição da coercitividade estatal, mas sim o “como”, o modo pelo qual teremos, em tese, essa coercitividade estatal solicitada. Entendemos, dessa maneira, que todas as normas processuais são secundárias, pois todas elas se referem à neutralização do descumprimento pelo infrator do dever imposto pelo direito material (norma primária), alegado pelo lesado.

Verificamos que há, no seu consequente normativo, a figura do Estado-Juiz impulsionando o processo (princípio do impulso oficial) para obter o provimento final, que pode ser procedente ou improcedente. São essas normas que regulamentam o modo pelo qual (o “como”) obteremos o provimento final que são as secundárias. Já com relação ao conteúdo do provimento final (o “o que”), temos a norma primária, pois este conteúdo vai confirmar/modificar/infirmar a relação jurídica do direito material, para, depois, se for o caso, utilizar o Poder Estatal para a sua efetivação, a sua execução.

Fácil de perceber, portanto, que as normas processuais se confundem com as normas secundárias, visto que todas elas se referem ao modo pelo qual a alegação da violação do direito material (“$\overline{q}$”) será analisada pelo Estado-Juiz.

No Direito Tributário, há normas de prescrição de direito material (normas primárias) e de prescrição de direito processual (normas secundárias). E, dependendo da natureza jurídica, terá regime jurídico próprio, como será ao longo do presente trabalho melhor destrinchado.

3.3.2. Norma Geral e Abstrata e Individual e Concreta

A classificação da norma jurídica, considerando-se o modo pelo qual se toma o fato descrito no seu antecedente, se dá em abstrata e em concreta. Na primeira, há tipificação de um conjunto de fatos, ao passo que na concreta, há identificação de uma conduta no determinado espaço e tempo.

Ainda, levando-se em conta os destinatários da norma jurídica, podemos classificá-la em geral (destinatários indeterminados quanto ao número) e individual (há identificação da pessoa ou grupo de pessoas).

O plano das normas gerais e abstratas não se confunde com o das normas individuais e concretas, pois o primeiro refere-se a futuro, em que há indicação de classes que um acontecimento precisa ter para ser fato jurídico, e já o segundo se refere ao passado, há ocorrência do fato, em que todos os elementos da norma geral e abstrata estão presentes fazendo nascer a relação jurídica tributária.

No plano abstrato, há indicação de classes: no antecedente da norma, com notas que um acontecimento precisa ter para ser um fato jurídico; e, no consequente, há indicação de classes com as notas de descrição da relação jurídica que deverá ser instaurada. Um enunciado conotativo (antecedente) está implicando outro enunciado conotativo (consequente). Já no plano concreto, há enunciados denotativos, pois pressupõe a ocorrência do evento que se verterá em linguagem competente, constituindo o fato jurídico, por ter ele todos os elementos descritos na norma geral e abstrata. Assim, instaurará a relação jurídica concreta, em conformidade com o previsto no consequente da norma geral e abstrata.

Explica Paulo de Barros Carvalho com precisão:

> “um enunciado protocolar denotativo, que se obteve pela redução à unidade das classes de notas (conotação) do antecedente da regra geral e abstrata, implicando outro enunciado, também protocolar e denotativo, construído pela redução à unidade das classes de notas (conotação) do conseqüente [*sic.*] da norma geral e abstrata. *Enunciados conotativos:* antecedente e conseqüente [*sic.*] da norma

> geral e abstrata; *enunciados denotativos:* antecedente e conseqüente [*sic.*] da norma individual e concreta"[123].

A norma jurídica geral e abstrata apresenta estrutura hipotético-condicional por ser este o melhor caminho encontrado para que o direito cumpra com as suas funções. Para Paulo de Barros Carvalho, até a norma individual e concreta apresenta esta estrutura, conforme os conceitos de Kant.

> "No caso de normas individuais e concretas, o juízo mantém-se condicional e também hipotético, a despeito de o antecedente estar apontando para um acontecimento que já se consumara no tempo. 'Hipotético', aqui, não quer significar que o sucesso relatado no enunciado-descritor ainda não aconteceu, mantendo-se no campo do possível, mas comparece como modalidade de relação, correspondendo às categorias de causalidade e dependência, para usar o léxico kantiano. Por isso, guardam a estrutura de juízo hipotético tanto a norma geral e abstrata como a individual e concreta"[124].

Podemos ainda vislumbrar normas geral e concreta (norma introdutora) e individual e abstrata (consulta administrativa). Todavia, para o presente trabalho, nos concentramos nas normas geral e abstrata e individual e concreta, pois são elas que mais comumente aparece na positivação do Direito, além de auxiliar no estudo do presente trabalho.

Em suma, considerando-se que o fato (articulação de linguagem organizada) corresponde ao antecedente das normas individuais e concretas, isto é, enunciados denotativos, e as normas jurídicas gerais e abstratas têm feição predominantemente de enunciados conotativos ou classes, visto que formados com predicados que os enunciados factuais devem conter, podemos afirmar que os enunciados conotativos precisam de enunciados denotativos das normas individuais para atingirem a concretude da experiência social. Esta concretude é adquirida por meio de incidência[125] da norma geral e abstrata ao fato, sempre

[123] **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 199.
[124] **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 30-31.
[125] Com relação à incidência das normas jurídicas, salientamos que este tema sofreu evolução. A teoria tradicional, seguindo os ensinamentos de Pontes de Miranda e Miguel Reale, seguido por Alfredo Augusto Becker, a incidência da norma jurídica é um fenômeno automático e infalível no

realizada pelo homem, constituindo a norma individual e concreta, consagrando a positivação do Direito.

3.4. Processo de Positivação do Direito Tributário

O Direito, concebido como linguagem, cria a sua própria realidade, também por meio de linguagem, no caso, linguagem emitida pelo sujeito competente e conforme o procedimento previsto no próprio sistema. Essa criação é feita de cima para baixo, ou seja, parte-se da norma da Constituição Federal até se chegar na norma individual e concreta, processo este chamado de positivação.

É por meio de positivação que o sistema jurídico se aproxima dos comportamentos das pessoas, dirigindo-os, fomentando-os ou vedando-os, com o fim de alcançar a paz social. Ainda, é com a positivação que há a institucionalização da mutabilidade do Direito[126].

Explica Paulo de Barros Carvalho que

---

plano factual, isso porque não fazia diferença entre o plano do Direito Positivo e o da realidade social, considerando-os como uma unidade na existencialidade do fenômeno jurídico. Assim, a incidência seria um fenômeno do mundo social, não se coincidindo com a aplicação da norma.
Contrariando este entendimento, Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**), fundado na teoria da linguagem, entende que a existência das normas jurídicas pressupõe uma linguagem própria que as materialize. Assim, a "incidência jurídica", pelo prisma lógico, envolveria duas operações formais: 1) subsunção ou inclusão de classes, reconhecimento de ocorrência concreta conforme a descrição dos fatos pela norma geral e abstrata; e 2) implicação, surgimento da relação jurídica". Mas a incidência só se dará se houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. Na visão antropocêntrica, requer que o homem extraia das normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas, positivando o sistema.
Essa positivação pelo homem, agente competente, se dá por meio de linguagem, por meio de um antecedente descritivo e consequente prescritivo. O direito surge da juridicização de uma parcela da realidade social, constituindo sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível, por meio de linguagem competente do ser humano. (Obra citada, 31-34).

[126] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 149.

> "Positivação é sequência de atos ponentes de normas no quadro da dinâmica do sistema. Seu trajeto é uniforme e a direção, sempre descendente. Já derivação é operação lógico-semântica em que se articula uma unidade normativa a outras que lhe são sobrepostas ou sotopostas na hierarquia do conjunto. Cada impulso de positivação provoca um vínculo de derivação"[127]

Assim, não há que se confundir a positivação com a derivação, pois esta consiste nas operações lógico-semânticas, sem ter a criação de nova realidade, norma jurídica. Contudo, há uma íntima relação entre elas, pois a positivação abriga a derivação, de modo que desenvolvida a derivação, será iminente o aparecimento de cadeias de positivação, diante da sua bidirecionalidade: ascendente ou descendente.

O processo de positivação no Direito Tributário também começa com a Constituição Federal, pois todas as normas de competência tributária, assim como as suas limitações e os princípios aplicáveis, estão nela. Dessa maneira, inevitavelmente, este processo há de iniciar na Constituição Federal.

Para melhor visualização deste processo de positivação do tributo, ilustraremos um exemplo, com algumas positivações mais comuns, cujo término se identifica com a norma individual e concreta que extingue o tributo:

1) Há de construir a norma constitucional de competência tributária para a instituição de tributo, no caso, de imposto de renda de pessoa física – IRPF. No Brasil, a autoridade competente para a instituição deste tributo é a União, por meio de lei ordinária.
2) Diante desta norma constitucional, o legislador ordinário federal cria normas gerais e abstratas de instituição do IRPF, além de apontar a autoridade competente para a criação de normas individuais e concretas e o seu procedimento. É claro que esta construção deve observância os limites

[127] **Derivação e positivação no direito tributário**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011, p. 19.

constitucionais desta competência, conforme o procedimento legislativo previsto na Constituição, etc.

3) Da norma geral e abstrata de instituição de tributo, a autoridade competente, no caso, o próprio administrado/contribuinte, construirá a norma individual e concreta do IRPF. Trata-se de ato de constituição do crédito tributário, sujeitando-se ao regime constante no art. 150, CTN.
4) Se houver pagamento, terá uma nova norma individual e concreta de extinção do tributo.
5) Se não houver pagamento, pode ter outras normas individuais e concretas de extinção do tributo, conforme o art. 156, CTN, como é o caso de prescrição do art. 174, CTN, ou de decadência do art. 173, CTN.
6) Se, todavia, não tiver qualquer norma de extinção do tributo e de suspensão da sua exigibilidade, terá de inscrever em dívida ativa da União, emitindo-se o termo de inscrição, uma nova norma individual e concreta. Ainda, diante da exigibilidade do tributo intacta, há de emitir uma certidão de dívida ativa (título executivo extrajudicial), que consiste também numa nova norma individual e concreta. Apenas com esta norma é possível construir uma norma individual e concreta, agora, de natureza secundária, processual. É o ajuizamento de execução fiscal, nos termos da Lei 6.830/80.
7) Ainda dentro do processo judicial, terão muitas normas individuais e concretas de natureza secundária, como é o caso de citação, penhora, oposição de embargos à execução, de exceção de pré-executividade, etc. Certamente, a norma individual e concreta mais desejada é a decisão judicial, cujo teor dependerá do caso concreto, com ou sem resolução de mérito, extinguindo ou não o tributo, etc.

Essas fases foram citadas apenas para a melhor visualização do processo de positivação, devendo ressaltar que não constitui regra tampouco é exauriente. No meio deste processo, podemos ter a relativização da coisa julgada,

a declaração de inconstitucionalidade do tributo, a constituição do tributo pela autoridade administrativa, nos termo do art. 149, c/c 173, ambos do CTN, o reconhecimento de nulidade do título executivo, a retificação da constituição do crédito tributário pelo contribuinte, o pagamento parcial, o parcelamento, além da prescrição intercorrente do art. 40, Lei 6830/80, etc. Entendemos, contudo, que esta demonstração de positivação é bastante ilustrativa, auxiliando a compreensão do processo de positivação no Direito Tributário.

Outro ponto que devemos ressaltar é a importância da linguagem das provas no processo de positivação. Isso porque este processo envolve o trabalho de subsunção, realização da incidência e da aplicação das normas[128], dependendo das provas para o perfeito enquadramento do fato à norma.

A autoridade legislativa, por exemplo, constrói normas gerais e abstratas de instituição do tributo, tendo em vista a sua competência constitucional para tal, enunciando que, tendo em vista o processo legislativo realizado no dia tal no Congresso Nacional e a publicação no diário oficial pela autoridade competente, todos são obrigados a observar os enunciados constantes nela. A importância da prova é nítida, pois se não houver a prova da publicação, por exemplo, a obrigatoriedade da sua observância restará prejudicada.

Outro exemplo. A autoridade competente constrói normas individuais e concretas de constituição do tributo, enunciando que, em razão da ocorrência do fato em conformidade com a descrição da hipótese legal, nasceu a relação jurídico-tributária, nos termos da norma geral e abstrata. Verificamos que a linguagem das provas também é essencial, visto que, se não tiver prova no sentido de que o fato (conduta nuclear, tempo e espaço) ocorreu, também

[128] Explica Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência)** que a "incidência jurídica", pelo prisma lógico, envolveria duas operações formais: 1) subsunção ou inclusão de classes, reconhecimento de ocorrência concreta conforme a descrição dos fatos pela norma geral e abstrata; e 2) implicação, surgimento da relação jurídica". Mas reiteramos que a incidência só se dará se houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina, extraindo das normas superiores as regras de inferior hierarquia, "até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo" (Obra citada, p. 31).

prejudicará a instauração de relação jurídico-tributária, constante no consequente da norma individual e concreta.

Com efeito, a importância da linguagem da prova é destacada exatamente pela intangibilidade do objeto real, do evento, que deve ser interpretado pelo sujeito cognoscente, criando a sua própria realidade por meio de linguagem. Esta interpretação e a consequente criação da realidade devem ser feitas com base na linguagem das provas para o adequado desenvolvimento do processo de positivação. Explica com propriedade Fabiana del Padre Tomé:

> "Dito de outro modo, para movimentar as estruturas do direito, aplicando normas gerais e abstratas e delas sacando novas normas, é preciso conhecer o fato. Para relatar algo, é preciso ter acesso a ele. Contudo, acontecido o evento, não há como entrar em contato direto com ele, pois se esvai no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação.
>
> O fato jurídico, portanto, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade dos fatos alegados. Nota-se a relevância capital que apresenta a *prova* no ordenamento jurídico: para constituir o liame obrigacional não basta a observância às regras procedimentais que disciplinam a emissão dos atos de produção normativa; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas"[129].

Concluímos, portanto, que o processo de positivação é um fenômeno dinâmico de criação de normas jurídicas para que o sistema jurídico se aproxime dos comportamentos humanos. A prescrição está dentro deste processo de positivação, tanto a norma geral e abstrata, quanto a norma individual e concreta de prescrição; tanto a prescrição-norma primária, quanto a prescrição-norma secundária, como será adiante melhor demonstrado.

---

[129] *Teoria do fato jurídico e a importância das provas.* In: CARVALHO, Paulo de Barros *et al*. **Constructivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2014, p. 342.

4. PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1. Considerações iniciais e históricas da prescrição

A palavra prescrição procede do latim *praescriptio*, com a significação de escrever antes ou no começo. Para melhor entender o seu conceito etimológico, há de estudar o Direito Romano.

No antigo Direito Romano, as ações e as pretensões de Direito Civil eram imprescritíveis. Contudo, as ações pretorianas eram, em regra, limitadas por tempo, e as edilícias, sempre foram concebidas a termo[130].

A lei Ebutia, no ano 520 de Roma, conferiu ao pretor o poder de criar ações não previstas pelo direito honorário, ocasião em que foram criadas as chamadas ações temporárias, fixando-se um prazo para a sua duração e opondo-se às ações perpétuas. E, nas ações temporárias, preliminarmente verificava-se o decurso deste prazo, fase esta chamada de *praescriptio*, por ser anterior ao julgamento. Com o tempo, o termo prescrição foi usado não para se referir a esta fase processual, mas sim à matéria contida nesta etapa, ou seja, como extirpação da ação pela expiração do prazo de sua duração.

Já a prescrição aquisitiva foi introduzida por pretor após a lei das XII Tábuas, concedendo ao possuidor, com justo título e boa-fé, a exceção obstativa para reivindicar a sua posse. Como essa exceção também verificada antes do julgamento, foi conhecida como prescrição[131].

[130] MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado.** Tomo VI. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 221.
[131] LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**. 3ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 3-5.

Em suma, a prescrição é um fenômeno jurídico antigo e o Direito Romano-Germânico distinguia a prescrição extintiva da aquisitiva.

O sistema jurídico brasileiro atual, adotando a prescritibilidade das pretensões, também prestigiou a segurança jurídica, em detrimento do direito creditório individual eterno. Hodiernamente, podemos afirmar que todas as pretensões relacionadas às obrigações de Direito Privado são prescritíveis e o prazo geral é de dez anos, como prevê o art. 205, Código Civil[132]. E as pretensões atinentes aos direitos contra a Fazenda Pública, o prazo geral é de cinco anos, nos termos do art. 1º, Decreto 20.910/1932[133]. Ademais, há hipóteses em que há a imprescribilidade de algumas pretensões, como é o caso de pretensão penal contra o racismo e ações de grupos armados que afrontem a ordem constitucional ou Estado Democrático (art. 5º, XLII e XLIV, CF[134]) e direitos relacionados à terra indígena (art. 231, § 4º, CF[135]).

O prestígio à segurança jurídica não se limita ao direito material. Hoje, este valor é também ressaltado no direito processual, impondo o dever de proporcionar a confiança no processo. Como exemplo, podemos citar a prescrição intercorrente prevista no art. 40, §4º, Lei de Execuções Fiscais, objeto do presente trabalho.

Com relação à matéria tributária, a Constituição Imperial foi omissa, mas o Regimento da Fazenda e o Regimento dos Contos já previam

[132] Art. 205. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor.
[133] Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.
[134] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
XLII - a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão, nos termos da lei; (...)
XLIV - constitui crime inafiançável e imprescritível a ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático;
[135] Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens.
§ 4º - As terras de que trata este artigo são inalienáveis e indisponíveis, e os direitos sobre elas, imprescritíveis.

prazo de quarenta anos, prazo este mantido pela Lei 243/1841[136] e Decreto 857/1851[137]. A Lei 3.396/1888[138] previu a redução deste prazo para dez anos para os créditos não superiores a determinado valor.

Com o Código Civil 1916, iniciou-se a discussão se se aplicava aos créditos tributários o prazo de prescrição previsto neste diploma ou se permaneciam os prazos específicos. A jurisprudência já oscilava[139][140]. Apenas em 25/10/1966, com o Código Tributário Nacional, a discussão cessou, pois o seu art. 174[141] é claro no sentido de que o prazo prescricional é de cinco anos.

Hoje a discussão evoluiu, entrevendo a necessidade de prazo prescricional não só do crédito tributário, mas também durante o trâmite da execução fiscal, para se assegurar a segurança jurídica. Esta discussão será mais bem tratada nos capítulos seguintes.

---

[136] Art. 20. Do 1º de Janeiro de 1843 em diante não terá mais lugar inscripção alguma de divida passiva fluctuante, mandada fundar pela Lei de 15 de Novembro de 1827, á excepção daquellas que nessa época se acharem em liquidação, ou penderem de processo judicial, ficando inteiramente prescriptas, e perdido para os credores o direito de requererem a liquidação e pagamento dellas. Da mesma data em diante ficão em vigor os Capitulos 209 e 210 do Regimento de Fazenda, assim pelo que respeita á divida passiva posterior ao anno de 1826, existente até hoje, e á divida futura, como pelo que respeita a toda divida activa da Nação. O Governo dará toda publicidade á disposição deste Artigo e dos referidos Capitulos.

[137] Art. 9º. A prescripção de 40 annos posta em vigor pelo citado Art. 20 da Lei de 30 de Novembro de 1841, com referencia ao Capitulo 210 do Regimento da Fazenda, a respeito da divida activa da Nação, opera a completa desoneração dos devedores da Fazenda Nacional do pagamento das dividas, que incorrem na mesma prescripção, de maneira que, passados os 40 annos, não póde haver contra elles penhora, execução, ou outro qualquer constrangimento.

[138] Art. 19. Fica reduzida a 10 annos a prescripção das dividas fiscaes não excedentes de 500$000.

[139] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 9179*. Segunda Turma. Relator Min. Rocha Lagoa. Julgamento: 14/04/1952. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 11/07/2014.

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRESCRIÇÃO DE DIVIDAS ATIVAS FISCAIS INFERIORES A CEM CRUZEIROS. APLICAÇÃO DO ART. 178, PAR. 7., INCISO II, DO CÓDIGO CIVIL..

[140] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 13641*. Segunda Turma. Relator Min. Afranio Costa. Julgamento: 16/12/1958. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 11/07/2014.

Ementa: DIVIDAS FISCAIS INFERIORES A CEM CRUZEIROS; O ART. 178, PARAGRAFO 7, N. II, DOCÓDIGO CIVIL, NÃO LHE E APLICAVEL PARA EFEITO DA PRESCRIÇÃO.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 17044.* Primeira Turma. Relator Min. Nelson Hungria. Julgamento: 02/10/1952. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 11/07/2014.

Ementa: VIGENCIA DA LEI N. 3.396, DE 1888, EM RELAÇÃO A PRESCRIÇÃO DAS DIVIDAS FISCAIS INFERIORES A CR 500,00.

[141] Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Destarte, o Direito, como sistema que se preocupa com a paz social, sempre se ocupou para regulamentar o tempo, exatamente porque o tempo é um aspecto relevante da sociedade e, consequentemente, do sistema jurídico. Não há sociedade sem a sua delimitação no tempo e, por conseguinte, não há Direito sem o tempo. Sem tempo não há qualquer realidade social tampouco jurídico. Um acontecimento é fato, desde que delimitado no tempo e no espaço, por meio de linguagem competente. É por esta razão que o professor Paulo de Barros Carvalho identificou, como um dos critérios da regra matriz de incidência, o tempo.

O Direito se projeta para o futuro, fixando o presente por meio de sua aplicação, e retém o passado. Explica Renata Elaine Silva:

> "Por isso, afirmamos que o tempo no direito é uma delimitação temporal do mundo social, uma vez que sofre do *fenômeno do paradoxo da inclusão do tempo no tempo*, isto é, o tempo normativo deve ser aplicado no tempo do mundo social (ser). Agindo como limite de perpetuação de direitos (obrigações, permissões, proibições) para que dentro desse sistema seja possível dizer que todas as relações têm início e fim, e que não são *ad eternum*"[142].

O Direito regula o seu próprio tempo, é a autorreferencialidade do Direito: Direito cria a sua própria realidade. Assim, o tempo no Direito não necessariamente se identifica com o tempo na sociedade, evento. O Direito juridiciza o tempo arbitrariamente, destacando um ou outro instante ou período de tempo como fato jurídico[143], como fez com a prescrição. Como bem salientou David Barbosa de Oliveira:

> "A prescrição é o ônus temporal da inercia, é o anúncio de que o tempo é formalmente igual para todos. Que o tempo passa e consome todas

[142] SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica.** São Paulo: Noeses, 2013, p. 22-23.

[143] Explica Eurico Marcos Diniz de Santi (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário.** São Paulo: Max Limonad, 2000) que "Há, ainda, tempo no acontecimento e na duração do fato, sendo que o direito pode, arbitrariamente, destacar como fato jurídico um ou outro (o tempo do acontecimento ou o da duração). É este, aliás, o cerne da controvertida classificação dos fatos geradores em 'simples' e 'complexos'. Prazos judiciais também são fatos jurídicos. Delineados pela duração ou pelo termo final (...) é o direito que traça o arcabouço do fato e define seus efeitos" (Obra citada, p. 39-40).

> as coisas. O Direito não tolera a desídia, a fixidez, a imobilidade, a inação, a indolência, a omissão, a apatia, por que todo homem tem sob sua cabeça o julgo de uma ampulheta perfeita que lhe consome. O tempo, que é juridicizado dogmaticamente pelo instituto da prescrição, impõe ao Direito a verdade de que ele a tudo oxida: saúde, alegria, tristeza, bens, direitos, homens, vidas. O tempo consome direitos e pretensões sendo que a decisão sobre a prescrição se dá em uma outra categoria de tempo, isso acontece no tempo kairológico, no instante, dentro da experiência do agora, na presença do presente."[144]

Dessa maneira, diante da necessidade de regular as relações jurídicas, sempre delimitadas no tempo, assim como a sua importância para a paz social, o Direito positivou, dentre outras figuras, a prescrição como forma de delimitar o tempo, evitando-se a perpetuação das relações jurídicas[145]. Essa necessidade já tinha se exteriorizado desde o antigo Direito Romano, como já visto, que reconheceu a necessidade de temporalidade das ações, confirmando a sua importância.

4.2. Figuras afins

Antes de aprofundarmos o estudo acerca da prescrição, tereceremos algumas considerações acerca de figuras jurídicas semelhantes, para fins de afastar qualquer dúvida acerca das suas diferenças. A semelhança

[144] *Qual o tempo da prescrição? Uma abordagem zetética sobre a prescrição e sua decisão no direito substantivo e adjetivo civil*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da *et al*. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**, p. 130.

[145] "Já não há mais espaço para questionar o embaraçoso fundamento escorado em considerações éticas e lógicas, articulado contra a prescrição, nela identificando uma aparente iniquidade, ou mesmo sua duvidosa eticidade, na consideração de que o credor poderia ficar privado de receber o seu crédito, ou ser o proprietário privado da coisa que lhe pertencia, pelo simples fato de não ter tido o cuidado de exercer oportunamente os seus direitos, fato que, a rigor, não consubstancia nenhuma infração, e que não deveria alterar as relações jurídicas.
Hoje esta colocação está definitivamente superada, sendo a prescrição um instituto tranquila e universalemtne aceito *pro bono publico*" (CAHALI, Yussef Said. **Prescrição e decadência**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 22).

encontrada nas figuras abaixo é o uso do tempo para extinguir um determinado direito.

Primeiramente, destacamos que, no Direito Tributário brasileiro, há duas figuras distintas com o mesmo nome “prescrição”, razão pela qual o presente trabalho as distinguiu como norma primária de prescrição e norma secundária de prescrição. Ao longo do trabalho serão delimitados natureza e regime jurídicos próprios.

Adiantaremos, todavia, apenas para fins de distingui-las de outras figuras afins, que a norma primária de prescrição tributária está prevista no art. 174, CTN, cujo reconhecimento resulta na extinção da relação jurídico-tributária, conforme o art. 156, V, CTN. Já a norma secundária de prescrição tributária está expressa no art. 40, §4º, Lei 6830/80, cujo reconhecimento impõe a extinção do processo de execução fiscal, sem extinguir a relação jurídico-tributária.

Feitas essas considerações iniciais, como figuras jurídicas afins à prescrição no Direito Tributário, citamos a decadência, perempção do art. 267, V, CPC, perempção do art. 35 do Decreto 70.235/72, perempção do processo administrativo e preclusão.

4.2.1. Decadência e prescrição

Como primeira figura jurídica afim, citamos a decadência. A decadência tributária é uma norma jurídica que também, como a prescrição tributária (art. 174, CTN), extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, V, CTN. Contudo, a sua hipótese, antecedente da norma, se distancia da prescrição.

Na prescrição tributária [146], a hipótese, que será mais bem explicada no capítulo próprio, é a inércia do credor em executar o crédito tributário por prazo de cinco anos, contado da constituição definitiva do crédito tributário.

Já, na decadência tributária, a hipótese é a inércia da autoridade competente para a constituição do crédito tributário por prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; ou da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, nos moldes do art. 173, CTN[147].

Verificamos que o prazo de decadência tributária é cronológica e logicamente anterior ao prazo de prescrição tributária, pois o termo inicial deste é exatamente a constituição do crédito tributário. Ou seja, para se falar em prescrição, pressupõe-se a constituição do crédito tributário, a inexistência de positivação da norma de decadência, visto que a hipótese normativa da decadência é justamente a inércia quanto a esta constituição do crédito.

Não há que se confundir, portanto, a decadência da prescrição tributária.

---

[146] "Em termos bem diretos e simples, a prescrição significa a extinção da pretensão – de ver satisfeita judicialmente uma dívida – pela inércia do credor, ao não exigir do Estado-Jurisdição a perseguição do devedor para que solva seu débito. Sabemos, desde os romanos, que o direito não socorre aos que dormem. Esse brocardo vale para o credor privado e para o credor público" (BECHO, Renato Lopes. *A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais e a Lei 11.051. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 125. Fev. 2006. São Paulo: Dialética, 2006, p. 50).

[147] Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

4.2.2. Perempção do art. 267, V, CPC, e prescrição

Outra figura que a prescrição é confundida é a perempção. Este termo deriva de latim *peremptio*, de *perimire*, que significa destroçar, aniquilar, prescrever, extinguir, ou seja, expressa a ideia de perecimento. No Direito, este termo é usado para exprimir a extinção de um direito de praticar um ato processual ou continuar o processo, diante da sua não-prática dentro de um prazo definido[148].

No Direito, o termo "perempção" é usado com várias significações, destacando, neste momento, a referida no art. 268, parágrafo único, CPC:

> Art. 268. Parágrafo único. Se o autor der causa, por três vezes, à extinção do processo pelo fundamento previsto no n. III do artigo anterior, não poderá intentar nova ação contra o réu com o mesmo objeto, ficando-lhe ressalvada, entretanto, a possibilidade de alegar em defesa o seu direito.

Dispõe o art. 267, III, CPC:

> Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) (...)
>
> III - quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;

Assim, a norma de perempção tem por antecedente a extinção do processo por três vezes, nos termos do art. 267, III, CPC (abandono da causa pelo autor), e, no consequente, é a extinção do processo sem resolução de mérito, da relação processual, nos termos do art. 267, V, CPC[149]. Trata-se de norma processual, secundária, em que remanesce a possibilidade de alegar em

[148] SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 602.
[149] Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) (...)
V - quando o juiz acolher a alegação de perempção, litispendência ou de coisa julgada;

defesa o seu direito[150], todavia, perde o direito de levar aquele litígio ao Poder Judiciário, até pela via da reconvenção.

Não se confunde com a norma primária de prescrição, pois ela se refere à inércia no ajuizamento da execução fiscal e a norma de perempção, ao abuso do direito de demandar. Também não se confunde com a norma secundária de prescrição do art. 40, §4º, Lei 6830/80, pois, embora as duas sejam normas processuais, secundárias, esta tem por hipótese a inércia quanto à localização do devedor ou de bens sobre os quais possa recair a penhora.

Com relação a esta perempção, devemos lembrar que não há perda do direito abstrato de ação, mas sim de direito de levar aquela causa ao Poder Judiciário, impondo-se, se houver ajuizamento pela quarta vez, o reconhecimento de perempção, extinguindo o processo sem resolução de mérito. Neste caso, não resta dúvida que houve o exercício do direito abstrato de ação, contudo, o Poder Judiciário não examinará o mérito, pois ele perdeu este direito de jurisdição pelo abuso do direito de demandar[151].

Ademais, é certo que, se o réu já estiver no processo, não pode o magistrado extinguir o feito de ofício em razão do abandono do autor, pois o réu tem o direito de se manifestar eventual interesse no julgamento do mérito. Neste sentido o STJ consolidou o seu entendimento ao editar a Súmula 240[152], que

---

[150] Explica Yussef Said Cahali (**Prescrição e decadência**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012) que, no parágrafo único do art. 268, CPC, há duas regras: "a) a primeira estabelece a perempção no caso de três extinções do processo pelo motivo indicado no art. 267, III (abandono da causa pelo autor); b) a segunda consagra o princípio segundo o qual o desaparecimento da pretensão não acarreta o da exceção: *quae temporalia sunt ad agendum, perpetua sunt ad excipiendum*". (Obra citada, p. 35).

[151] Esclarece Fredie Didier Jr. (**Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1) que "(...) Assim, proposta a mesma demanda pela quarta vez, é caso de extinção do processo em razão de perempção. O que perime, porém, não é o direito abstrato de ação, muito menos o direito material pleiteado. Perde o autor o direito de demandar sobre aquela mesma situação substancial; perde o direito de levar aquele litígio ao Poder Judiciário, até mesmo pela via da reconvenção. A pretensão material do autor resta incólume: ele poderá deduzi-la como matéria de defesa, como exceção substancial (compensação, por exemplo), caso venha a ser demandado.
A perempção é uma sanção que se aplica à prática de um ato ilícito, consistente em abuso do direito de demandar. Trata-se de ato ilícito (abuso de direito é um ato ilícito) que tem por sanção a perda de um direito. O abandono da causa por três vezes é, pois, um ilícito caducificante" (Obra citada, p. 570).

[152] Súmula STJ 240. A extinção do processo, por abandono da causa pelo autor, depende de requerimento do réu.

condiciona ao requerimento do réu a extinção do processo por abandono da causa pelo autor.

A questão que surge é: a perempção é aplicada no Direito Tributário? Entendemos pela sua possibilidade.

Com relação às ações dos contribuintes contra o Fisco em matéria tributária, não há dúvida quanto à sua possibilidade. Nas ações de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, por exemplo, o contribuinte, por diversas razões, pode abandonar a causa, nos moldes do art. 267, III, CPC. O sistema jurídico, no entanto, limitou essa possibilidade para três vezes, hipótese em que configurará a perempção, nos termos do art. 268, parágrafo único, CPC, perdendo-se o direito de levar novamente ao Judiciário esta demanda, conforme a determinação do art. 267, V, CPC.

No caso da execução fiscal, há divergência acerca da sua possibilidade. Alguns sustentam pela sua impossibilidade, diante da indisponibilidade dos créditos públicos. Assim, poderíamos apurar o abuso do direito de demandar dos Procuradores dos Municípios, dos Estados ou da Fazenda Nacional, responsabilizando-os, contudo, não haveria como retirar a executoriedade do direito ao crédito das pessoas políticas, pois envolve a indisponibilidade do interesse público, devendo o bem público ser resguardado. Não se aplicaria, portanto, a limitação de três vezes.

Ousamos divergir. Não negamos a imposição constitucional de indisponibilidade do interesse público, do bem público e dos créditos públicos. Contudo, esta indisponibilidade não é absoluta; não está acima de outras indisponibilidades, como são os direitos e garantias das pessoas humanas, dos princípios essenciais, como republicanos, federativos, da paz pública, da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade, etc. Todas essas diretrizes, valores, devem ser compatibilizados, conforme a determinação do sistema jurídico.

No caso, o reconhecimento da perempção, nos termos do art. 267, V, CPC, nas execuções fiscais, equilibra a indisponibilidade dos créditos

públicos com outros princípios, como da segurança jurídica, da paz pública e do direito de propriedade. De fato, a indisponibilidade dos créditos públicos, se fosse absoluta, eternizará o direito de levar ao juízo a mesma demanda e a cobrança do crédito público. Bastaria o ajuizamento da execução fiscal com despacho do juiz determinando a citação, para interromper a prescrição[153], e abandonar a causa, para poder cobrar *ad eternum* os créditos públicos.

Indagamos: o nosso sistema jurídico admite essa eternização? A resposta, sem dúvida, é negativa. A prova disso é a previsão de decadência e de prescrição tributárias, que impedem a cobrança eterna de crédito tributário. Tudo isso viabiliza a vida civil pacífica, assegurando devidamente os direitos e garantias da pessoa humana, sobretudo a paz pública e a segurança jurídica.

É neste contexto jurídico que há de incluir a construção semântica da perempção do art. 267, V, CPC. Afirmamos, portanto, pela aplicação deste dispositivo também nas execuções fiscais, pois a norma jurídica de perempção confere um equilíbrio jurídico entre a indisponibilidade dos créditos públicos e a paz pública e a segurança jurídica.

Devemos ressaltar, por outro lado, que o reconhecimento de perempção do art. 267, V, CPC, nas execuções fiscais não extingue o crédito tributário, embora não possa mais ser objeto de outra execução fiscal. A razão é simples: não há previsão legal neste sentido. Trata-se de aplicação do princípio da legalidade; aliás, o CTN afasta qualquer dúvida, pois explicita a necessidade de lei para a previsão da causa de extinção do crédito tributário, nos seus arts. 97, I[154] e 141[155].

---

[153] Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

[154] Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

[155] Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Dessa maneira, embora não possa ser mais objeto de execução fiscal, poderá ser invocado na defesa[156], como determinado no parágrafo único do art. 268, CPC, obstará a emissão de certidão negativa de débitos, nos termos do art. 205, *caput,* CTN[157], fará constar no Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais – CADIN federal, em se tratando de créditos federais, previsto no art. 2º, I, Lei 10.522/2002[158], etc.

Outro questionamento que pode surgir: pode ter um crédito tributário não executável, um direito material sem "ação"? A resposta é positiva. Recordamos, primeiramente, que a perempção não atinge o direito abstrato de ação, mas o direito de levar ao juízo a demanda já abandona por três vezes. Assim, há perda do direito de obter um pronunciamento judicial acerca do litígio, do mérito, e não da ação *in abstracto*.

Ainda, não vislumbramos qualquer óbice quanto ao reconhecimento de existência de um crédito não executável. Um crédito não vencido ou um crédito com a exigibilidade suspensa antes do ajuizamento da execução fiscal. São créditos existentes/válidos, mas não executáveis, e ninguém discute acerca da sua validade. Por que seria diferente no caso da perempção do art. 267, V, CPC?

A possibilidade ou não de um dia poder ser executado é um fator que justifica a negação da existência do crédito? Entendemos que não, porque uma coisa é o direito material, a norma primária, e outra, a norma secundária, processual. O fato de não poder o Judiciário se manifestar acerca do mérito, da norma primária, não retira a existência/validade desta norma primária, do direito

[156] Como exemplo, podemos citar a defesa que a Fazenda fará no sentido de existência de crédito tributário, embora não executável, na ação anulatória da inscrição em Dívida Ativa ou do lançamento tributário. A Fazenda poderá defender a higidez da inscrição, assim como do lançamento tributário, mesmo que não possa ajuizar a execução fiscal, diante da perempção do art. 267, V, CPC.

[157] Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

[158] Art. 2º. O Cadin conterá relação das pessoas físicas e jurídicas que:
I - sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta;

material. É uma repercussão direta do uso do conectivo disjuntor includente para ligar a norma primária e secundária (vide item 3.3.1).

Concluímos, por conseguinte, que a norma de perempção do art. 267, V, CPC, não se confunde com a norma primária de prescrição tampouco com a norma secundária de prescrição, pois naquela há um abuso do direito de demandar e, nestas, uma inércia do credor, consistente no ajuizamento da execução fiscal, ou na localização do devedor ou de bens penhoráveis.

4.2.3. Perempções no processo administrativo e prescrição

Como referido no item anterior, o termo "perempção" é usado no Direito com várias significações. No processo administrativo tributário, há duas acepções. A primeira é a constante no art. 35 do Decreto 70.235/72:

> Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

A perempção usada neste dispositivo se refere ao recurso intempestivo. Esclarece Leandro Paulsen[159] que o uso do termo "perempção" é impróprio, pois guarda mais pertinência com a preclusão temporal. É neste sentido que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem se posicionado[160], assim como a jurisprudência do Poder Judiciário[161].

[159] **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 120.

[160] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo 19740.000491/2005-76. Data Publicação: 22/09/2014. <Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em: 01/09/2014.
Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/02/1999 a 31/07/2002 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEREMPÇÃO. O recurso voluntário deve ser interposto no prazo previsto no art. 33 do Decreto no 70.235/72. Não observado este preceito, dele não se toma conhecimento. Recurso Voluntário Não Conhecido.

Um ponto que deve ser esclarecido acerca desta perempção é que o recurso, mesmo que intempestivo, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, CTN, até o seu julgamento pelo CARF. O art. 35 do Decreto 70.235/72 elenca o órgão *ad quem* como competente para análise desta perempção, isso significa que apenas ele tem a competência para emitir a linguagem competente acerca da intempestividade do recurso, da perempção do art. 35 do Decreto 70.235/72.

Apenas após o julgamento pelo órgão *ad quem*, o processo administrativo fiscal findará, alcançará o chamado "trânsito em julgado administrativo". Assim, correto o entendimento de atribuição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário no período entre a interposição do recurso "intempestivo", até o seu julgamento pelo órgão *ad quem*, mesmo que conclua

---

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo 10882.900530/2006-29. Data da Publicação 09/09/2014. <Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em: 01/09/2014.
Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2001 RECURSO VOLUNTÁRIO - PEREMPÇÃO. Não se conhece de recurso voluntário apresentado após o decurso do prazo determinado no art. 33 do Decreto n° 70.235/72.
BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo 11050.001198/2008-35. Data da Publicação: 03/09/2014. <Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em: 01/09/2014.
Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 11/09/2007 PEREMPÇÃO. CONHECIMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. IMPOSSIBILIDADE. Em face da perempção, não se toma conhecimento de recurso voluntário apresentado após o trigésimo dia, contado da data da ciência da decisão de primeiro grau recorrida. Recurso Voluntário Não Conhecido.

[161] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. REOMS 00223743820114036100. Relator Juiz Convocado Herbert de Bruyn. Sexta Turma. e-DJF3 04/10/2014. <Disponível em: http://www.trf3.jus.br/>. Acesso em: 01/09/2014.
TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO Nº 70.235/1972. 1. O artigo 35 do Decreto nº 70.235/1972 expressamente dispõe que o recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção. 2. O artigo 42, I, da referida legislação estabelece serem definitivas as decisões de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto. 3. Inexistência de contradição entre os dispositivos supramencionados. O artigo 42 é aplicável na hipótese de não interposição de recurso. Já o artigo 35, incide quando houver recurso interposto, mas de forma intempestiva. (...)
BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AC 9602351950. Relator Des. Fed. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. Quinta Turma. DJU 26/06/2003. <Disponível em: http://www.trf2.jus.br>. Acesso em: 01/09/2014.
DIREITO ADMINISTRATIVO E DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO VICIADO. RECURSO ADMINISTRATIVO TEMPESTIVO E MERECEDOR DE APRECIAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. 1.O procedimento administrativo-fiscal deve observar os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Assim, tendo havido recurso administrativo contra decisão que acolheu parcialmente impugnação, deve o Conselho de Contribuintes conhecer e julgar o mérito do recurso, sendo inválido o julgamento que concluiu pela perempção da impugnação. (...)

pela sua perempção. O recurso só se torna intempestivo, perempto, com o julgamento neste sentido pelo órgão *ad quem.*

Por fim, fácil de perceber que a perempção do art. 35 do Decreto 70.235/72 não se confunde com a prescrição tributária, pois aquela se refere a uma norma que pode incidir no processo administrativo fiscal, isto é, antes da constituição definitiva do crédito tributário. Já a prescrição tributária – norma primária pressupõe a própria constituição definitiva do crédito, por ser este o seu termo inicial, e a prescrição – norma secundária, por exigir o ajuizamento da execução fiscal, o que apenas é possível com a constituição definitiva do crédito, a sua inscrição em Dívida Ativa, bem como a emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Outra acepção que o termo "perempção" adquiriu no âmbito do processo administrativo fiscal é no sentido da perda do direito do credor de constituir definitivamente o crédito tributário, diante da demora no trâmite do processo administrativo instaurado com o fim de reafirmar a legalidade da constituição do crédito. Este fenômeno jurídico também é conhecido como prescrição intercorrente administrativo ou decadência intercorrente[162]. Apenas para fins de evitar eventual confusão, usaremos a expressão "perempção do processo administrativo".

Quanto à sua existência, há divergência doutrinária e jurisprudencial, estando longe de firmar um entendimento. José Eduardo Soares de Melo[163] entende que a Administração Fazendária tem o prazo de cinco anos para findar o processo administrativo fiscal, nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN. Na mesma linha, Marco Aurélio Greco defende a existência do prazo

[162] Edison Carlos Fernandes (In: COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) **Decadência e prescrição.** Pesquisas Tributárias, nova série, n. 13. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2008) reconhece que não pode a Administração Tributária permanecer inerte por prazo superior a cinco anos, sob pena de configurar *decadência intercorrente*, extinguindo o crédito tributário (Obra citada, p. 382-383).

[163] Explica que "Objetivando prestigiar a segurança das relações jurídicas, evitando o indefinido curso do processo administrativo, vislumbrou-se respaldo legal (parágrafo único do art. 173 do CTN) para a consideração da figura da perempção, concernente a um prazo para a conclusão desse procedimento, sob pena de sua extinção. Neste sentido, se do início do procedimento fiscal até sua conclusão decorre lapso de tempo superior a cinco anos, estaria caduco o direito da Fazenda, com relação ao crédito tributário" (MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 266).

de perempção do direito de constituir o crédito tributário[164]. Preferiu o termo perempção à prescrição intercorrente, visto que o prazo em tela se refere a um procedimento e não a um determinado ato. Sustentou que essa interpretação é a mais correta, especialmente pela análise do projeto de lei que resultou no CTN, em que o seu art. 138[165] deixava claro neste sentido. Explica que a obscuridade do parágrafo único do art. 173 do CTN é decorrente da fusão dos §§1º e 2º do art. 138 do projeto, deixando nebuloso o tema[166].

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza[167] defende também pela sua existência, contudo, reconhece a ausência de previsão legal expressa.

---

[164] Ao invés de interpretar o parágrafo único do art. 173, CTN, como a antecipação do termo inicial da decadência, conferiu uma significação diferente: tratar-se-ia de previsão legal de perempção do direito de constituir o crédito tributário. Sustenta que a primeira interpretação não é correta, pois não haveria necessidade de prever uma antecipação do termo inicial da decadência no parágrafo, sendo suficiente a sua previsão num dos seus incisos. Ainda, o objeto da extinção é o direito de constituir o crédito tributário, que se viabiliza por meio de um procedimento, além de carecer de sentido este parágrafo único se se referir ao direito de iniciar o procedimento, pois essa etapa já foi assumida pelo dispositivo como anterior à sua própria incidência. (GRECO, Marco Aurélio. *Perempção no lançamento tributário.* In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. MONTEIRO, Brandão. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 513-514).

[165] Art. 138. O direito de a Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito extingue-se, salvo quando menor prazo seja expressamente fixado na lei tributária, com o decurso do prazo de cinco anos, contados: (...)
§1º. Considera-se iniciado o exercício da atividade a que se refere este artigo pela notificação, ao contribuinte, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.
§2º. O direito a que se refere este artigo fica definitivamente extinto com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que foi iniciado o exercício da atividade nele referida.
§3º. Em caso algum o direito referido neste artigo poderá ser exercido depois de decorridos trinta anos, contados da data do fato gerador da obrigação.

[166] "No texto definitivo do CTN abandonou-se a idéia [*sic.*] do parágrafo terceiro (30 anos) e fundiram-se os dois outros parágrafos no que hoje é o parágrafo único do art. 173. Nessa fusão a clareza, a nosso ver, ficou prejudicada, mas o sentido e alcance continua o mesmo, qual seja, o de que, uma vez iniciado o procedimento administrativo tributário pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável à verificação do fato gerador, identificação do sujeito passivo etc., tem início um prazo peremptório de cinco anos para que se constitua definitivamente o crédito tributário, sob pena de extinção do direito de constituí-lo". (GRECO, Marco Aurélio. *Perempção no lançamento tributário*, p. 516).

[167] Explica (In: COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**) que "No âmbito do processo administrativo fiscal, a adotar da mesma providência para impedir a atuação negligente e desidiosa da Administração em promover o regular andamento do processo administrativo, daria um novo alento à observância do princípio da oficialidade, segundo o qual cumpre-lhe sempre tomar a iniciativa de buscar a realização do interesse público, o que, no campo tributário, consiste no acertamento do ato de lançamento (...). *No Código Tributário Nacional, o art. 155, parágrafo único, contempla hipótese de prescrição intercorrente. Já na Constituição, a garantia de segurança jurídica consagrada no* caput *do art. 5º e seu inc. LXXXVIII* [*sic.*]*, incluindo, entre os direitos fundamentais, a celeridade na tramitação, tanto no processo judicial quanto no administrativo, constituem fundamentos que, independentemente de lei, autorizam a aplicação da prescrição intercorrente no processo*

Sustenta que este instituto tem como fundamentos jurídicos os arts. 40 da LEF, 174 e 155, parágrafo único, ambos do CTN, 37 e 5º, *caput* e LXXVIII, todos da CF. Ainda, Hugo de Brito Machado Segundo[168] acrescenta que, como a jurisprudência admite a consumação de prescrição intercorrente judicial, não há como negar a perempção do processo administrativo abandonado, pois há identidade de fundamento jurídico.

Ousamos discordar. A perempção do processo administrativo fiscal carece de previsão legal, como também defendido por Ricardo Lobo Torres[169]. A instituição do tributo apenas pode ser feita por meio de lei, assim, necessariamente a sua extinção deve ter previsão legal ou decorrer de questões lógicas (exemplo: ausência de um ou mais elementos da regra matriz de incidência tributária).

No caso de perempção do processo administrativo, não resulta a extinção do crédito tributário por questões lógicas, pois todos os elementos da regra matriz já haviam sido delimitados no lançamento tributário. De fato, a instauração do processo administrativo fiscal pressupõe um lançamento, a constituição do crédito tributário, destacando todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, que se tornam litigiosos pela impugnação administrativa.

---

administrativo tributário, até como meio de assegurar a observância do princípio da oficialidade" (Obra citada, p. 141).

[168] Reconhece que é "inadequado falar de um prazo fixo e predeterminado para a conclusão de um processo administrativo, mas inteiramente pertinente cogitar-se da extinção do direito da Fazenda de exigir a quantia correspondente caso haja intervalo superior a cinco anos entre um ato processual e outro, imputável exclusivamente à inércia da Fazenda Pública. Esse intervalo, motivado exclusivamente pela inércia da Fazenda, justifica que se fale na *perempção*, a que alude Marco Aurélio Greco, mas, para que não se diga que tal figura não está prevista no Código Tributário Nacional (que só se reporta à prescrição e à decadência), pode-se dizer, sem problema nenhum, que esse abandono, vale dizer, essa perempção, implica a extinção do crédito tributário em face da prescrição intercorrente.

É certo que o oferecimento da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo também o curso da prescrição. Mas, se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos, já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o está impedindo de propor a execução fiscal: é o abandono do processo – que implica a indevida não-apreciação da impugnação – que enseja a demora na propositura da execução, sendo plenamente cabível falar, sim, em prescrição intercorrente. Se a jurisprudência admite a consumação da prescrição intercorrente no seio de uma execução já proposta, ao argumento de que não existem débitos eternos, não há razão para não o fazer, também, em face do processo administrativo abandonado". (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 330-331).

[169] Ricardo Lobo Torres (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**) entende pela inexistência de prescrição intercorrente no processo administrativo tributário pela ausência de previsão legal. Assim, entre o lançamento e a decisão definitiva administrativa não corre o prazo prescricional. (Obra citada, p. 60-61).

Dessa maneira, como a demora na tramitação do processo administrativo não retira logicamente a validade desses elementos, não entrevemos a extinção do crédito, já constituído, por questões lógicas.

Se não há extinção do crédito por questões lógicas, há previsão legal de perempção do processo administrativo? A resposta é negativa.

O art. 173, parágrafo único, CTN, dispõe:

> Art. 173. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O parágrafo único do art. 173, CTN, trata de mais um termo inicial para a contagem do prazo decadencial tributário. Há antecipação do termo inicial para a notificação do sujeito passivo da medida preparatória indispensável ao lançamento e não o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Querer conferir uma significação desvencilhada do texto se assemelha a querer criar um novo texto, no caso, uma nova norma jurídica, sem ter competência para tanto.

Discordamos, assim, dos fundamentos apontados por José Eduardo Soares de Melo e Marco Aurélio Greco, pois o art. 173, parágrafo único, CTN, é claro no sentido de antecipar o termo inicial da decadência, sem prever um prazo máximo para findar o processo administrativo fiscal. O argumento de que, se o legislador desejasse antecipar o termo inicial, teria previsto num dos incisos e não o parágrafo, não procede. O fato de estar previsto no parágrafo único e não num inciso não tem o condão de alterar a significação contida no texto. Poderia estar previsto num inciso? Sim. Mas o legislador preferiu se valer de parágrafo único, o que não afasta a sua validade, tampouco a sua significação.

Outro argumento que merece destaque é o de que o art. 173, CTN, se refere à decadência e não à perempção do processo administrativo,

institutos inconfundíveis, como bem destacou Eurico Marcos Diniz de Santi[170]. A decadência se refere ao período de tempo que o Fisco tem para constituir o crédito tributário, independentemente de eventual impugnação posterior pelo sujeito passivo; e a perempção pressupõe a instauração do processo administrativo pela impugnação do sujeito passivo, ratificando tratar-se de fenômenos jurídicos distintos.

Devemos, destarte, esclarecer que há doutrinadores que defendem a existência ou não da perempção do processo administrativo, encaixando-a numa das figuras já existentes, como a prescrição ou a decadência tributárias. Renata Elaine Silva, por exemplo, defende a impossibilidade de ter a prescrição intercorrente no processo administrativo, pois a prescrição, durante o trâmite do processo administrativo, fica suspensa. Como não há como falar em prescrição intercorrente com prazo suspenso, que pressupõe um prazo corrente, confirmaria a sua inexistência[171].

Aponta, por outro lado, Ives Gandra da Silva Martins[172] a inconsistência lógica desses que defendem a suspensão da prescrição durante o período de suspensão da exigibilidade do crédito. Para ele, o prazo máximo para o encerramento do processo administrativo é de cinco anos, à luz do inciso II do parágrafo único do art. 174 do CTN. Não se trataria de prescrição intercorrente, mas sim de prescrição do art. 174 do CTN, em que se exige um ato para a interrupção da prescrição mesmo durante o trâmite do processo administrativo, qual seja, o protesto judicial, conforme o referido dispositivo. Isso porque entende este doutrinador que a suspensão da exigibilidade não implica em suspensão do

[170] **Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 239.
[171] **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**, p. 359-360.
[172] "Temos sido contestados, pois entende a grande maioria dos tributaristas que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário paralisa a fluência prescricional, embora alguns deles pretendam exista a superveniência de uma prescrição intercorrente, se determinados prazos não forem cumpridos, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Não entendemos como a hipótese possa ocorrer como premissa menor, se negaram a premissa maior, ou seja, a fluência do prazo prescricional paralisado pela superveniência da suspensão da exigibilidade (In: COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, Pesquisas Tributárias, nova série, n. 13. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2008, p. 32).

prazo prescricional, exceto previsão expressa[173]. Como no caso, não há previsão legal, o credor há de protestar judicialmente, nos termos do art. 174, parágrafo único, II, CTN, para fins de interrupção da fluência prescricional[174].

Verificamos que esses doutrinadores não admitem outras figuras jurídicas que extingam um direito em decorrência de curso de um determinado período de tempo além da prescrição e da decadência. Parece-nos que é essa a razão de querer enquadrar a perempção do processo administrativo no regime jurídico da prescrição tributária, com o qual discordamos.

O *nomen juris*, como sabemos, não tem o condão de alterar a natureza e regime jurídicos aplicáveis, tampouco a semelhança neste nome atrai a aplicação da mesma norma jurídica. Devemos identificar, como cediço, a natureza jurídica da figura em análise, para determinar o regime jurídico aplicável.

No caso, a perempção do processo administrativo não se confunde com a prescrição tributária, pela simples razão: aquela incide lógica e cronologicamente antes desta, além de terem hipóteses e consequentes normativos distintos. O curso do prazo prescricional apenas começa da constituição definitiva do crédito tributário, conforme o art. 174, *caput*, CTN, e a constituição definitiva ocorre quando inexistir qualquer processo administrativo fiscal em trâmite. Ademais, a prescrição tributária se refere à ação judicial de cobrança do tributo e a perempção do processo administrativo, ao período de tempo para o trâmite do processo administrativo de constituição definitiva do crédito. São, portanto, figuras inconfundíveis, violando a Lógica a defesa da inexistência de perempção do processo administrativo por não se encaixar no regime jurídico da prescrição tributária, bem como justificar que se trata de prescrição tributária sem ter a incidência do seu termo inicial, que é a constituição definitiva do crédito.

---

[173] No mesmo sentido Marilene Talarico Martins defende a inconfundibilidade entre a suspensão da exigibilidade do crédito com a interrupção da prescrição, entendimento este embasado nos princípios constitucionais da eficiência da Administração (art. 37, CF), da garantia da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF) e da oficialidade (In: COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 178/179).

[174] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 31-37.

O sistema jurídico cria a sua própria realidade, assim ela pode, em tese, prever normas jurídicas de extinção de direitos, não se restringindo à prescrição e à decadência. Além dessas figuras, o sistema pode ainda criar outras figuras jurídicas, com a hipótese e o consequente normativos distintos, autônomos, com natureza e regime jurídicos próprios. Contudo, não houve até o presente momento a criação da perempção do processo administrativo e não podemos aceitar que a Ciência do Direito crie normas jurídicas, sob pena de negar a vigência do próprio sistema jurídico.

Explica bem Octavio Campos Fischer:

> "Além disso, talvez o ordenamento jurídico pátrio não se limite a regular a extinção de direitos pelo decurso do prazo somente por meio do binômio *prescrição x decadência*. Afinal, não há uma imposição normativa para que se tenha tal redução. Poderia haver um terceiro instituto aplicável a situações similares. Até porque muitas vezes o sistema jurídico não se refere expressamente à prescrição, nem à decadência. O que se passa é tão-somente que, a todo custo, a doutrina procura encaixar a teoria no Direito Positivo"[175]

Concluímos, portanto, que a perempção do processo administrativo pode existir, todavia, no sistema jurídico brasileiro, não há, diante da ausência de previsão legal.

Não estamos aqui advogando que o processo administrativo fiscal pode durar eternamente, especialmente com a Emenda Constitucional 45/2004, que incluiu o inciso LXXVIII no art. 5º, CF[176], assegurando a duração razoável do processo judicial e administrativo. Mas sim pela inexistência de um prazo legal e fixo que regulamenta em que consistiria esta duração razoável do processo. O magistrado vai decidir, diante da inexistência de previsão desta prescrição intercorrente ou perempção, analisando cada caso concreto, se, no fato *sub judice*, houve ou não a violação do art. 5º, LXXVIII, CF.

---

[175] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 409.

[176] Art. 5º, LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

O que não podemos admitir é a criação de uma norma jurídica (significação construída a partir do suporte físico, texto), sem texto legal; de uma figura jurídica que extingue um direito, sem previsão legal neste sentido[177], principalmente no Direito Tributário, em que se exige lei para a instituição de tributo e, consequentemente, para a sua extinção. O desrespeito a essa premissa leva à falência do sistema jurídico, princípio republicado, pacto federativo, direitos e garantias reconhecidos de forma cara e, sobretudo, princípio da segurança jurídica.

Diante dessa importância e relevância ao sistema jurídico, a jurisprudência do STJ[178] e do STF[179] consolidou-se neste sentido. No âmbito administrativo, também é firme neste sentido:

> **Súmula Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 11**: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

[177] Renata Elaine Silva (**Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**) advoga que o processo administrativo deve ter duração razoável, prazo este que é de cinco anos, findo o qual, a Administração não poderá mais cobrar o crédito, diante da **perda de imperatividade, exigibilidade e presunção de legitimidade**:
"Entendemos que após o período de duração não razoável a que se refere o autor [Octavio Campo Fischer entendeu que o prazo seria de cinco anos], a administração perde o direito de continuar cobrando o crédito, uma vez que o ato administrativo de lançamento tributário perdeu seus atributos de imperatividade, exigibilidade e presunção de legitimidade, não havendo mais crédito tributário a ser cobrado. Essa é a única forma de obrigar o processo administrativo a ser célere e eficaz" (Obra citada, p. 366).
Indagamos, no entanto: por que perde a imperatividade, exigibilidade e presunção de legitimidade? Há questões lógicas que impõe essa perda? Há previsão legal determinando esta perda? Será que não viola o princípio constitucional de legalidade e, sobretudo, de segurança jurídica?

[178] REsp 53.467/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, Segunda Turmma, DJ 30/09/1996, p. 36613. AgRg no Ag 1.336.961/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 13/11/2012. AgRg no AREsp 173.621/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 25/09/2012. REsp 1.113.959/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 11/03/2010. REsp 840.111/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 01/07/2009. REsp 1.006.027/RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 04/02/2009. REsp 784.353/RS, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 24/04/2008. REsp 718.139/SP. Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 23/04/2008. REsp 651.198/RS, Relator Ministro Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/09/2008. REsp 734.680/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 01/08/2006, p. 376. AgRg no Ag 652.868/SP, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 05/09/2005, p. 364. AgRg no REsp 658.717/RS, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 13/12/2004, p. 254. REsp 485.738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 13/09/2004, p. 203. AgRg no REsp 577.808/SP, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 17/05/2004, p. 148. AgRg no Ag 504.357/RS, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 10/11/2003, p. 175. REsp 435.896/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 20/10/2003, p. 253.

[179] RE 95.365/MG, Relator Ministro Décio Miranda, Segunda Turma, DJ 04/12/1981, p. 818. RE 94.462EDv/SP, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ 17/12/1982, p. 1390

Súmula 4/2003 do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo: Não é admissível a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário." "

Aliás, o Pleno do STF, no julgamento da ADI 124/SC[180], decidiu que, para a previsão de extinção do crédito tributário por transcurso de prazo para apreciação de recurso administrativo fiscal deve estar prevista na lei complementar federal, em conformidade com o art. 146, III, "b", CF, o que ensejou a declaração de inconstitucionalidade do art. 16, §4º, Constituição do Estado de Santa Catarina, assim como o art. 4º do seu Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que havia previsto esta causa de extinção.

Concluímos, portanto, pela inexistência de perempção do processo administrativo, tendo em vista a ausência de previsão legal, figura esta que não se confunde com a prescrição tributária tampouco com a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF.

4.2.4. Preclusão e prescrição

[180] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 124/SC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 17/04/2009. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10/09/2014.
EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.

O termo preclusão advém do latim *praeclusio,* de *praecludere*, que significa fechar, tolher, encerrar, impedir[181]. Define Fredie Didier Jr. como "a perda de uma situação jurídica ativa processual: seja a perda de *perda processual das partes*, seja a *perda de um poder do juiz*"[182].

Antonio Carlos de Araújo, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco deixaram claro que o instituto de preclusão está intimamente ligado ao princípio do impulso processual:

> "O instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar ao seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual, as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão"[183]

Há três espécies de preclusão: a) temporal (perda da faculdade processual pelo não-exercício no prazo determinado – art. 183, CPC[184]); b) lógica (perda da faculdade pela incompatibilidade da prática de um ato processual com relação a outro já praticado – art. 503, CPC[185]); e c) consumativa (perda da faculdade diante do seu exercício anterior – art. 473, CPC[186]).

Fácil de perceber que não se confunde com a prescrição, pois a norma primária de prescrição é uma figura de direito material, cuja hipótese é a inércia quanto ao ajuizamento da ação de cobrança/execução do crédito tributário, e consequente, a extinção do próprio crédito tributário. A norma

---

[181] SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**, p. 628.
[182] **Curso de Direito Processual Civil**, p. 298.
[183] CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 357.
[184] Art. 183. Decorrido o prazo, extingue-se, independentemente de declaração judicial, o direito de praticar o ato, ficando salvo, porém, à parte provar que o não realizou por justa causa.
[185] Art. 503. A parte, que aceitar expressa ou tacitamente a sentença ou a decisão, não poderá recorrer.
[186] Art. 473. É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.

secundária prescrição tem como hipótese a suspensão da execução fiscal, diante da não localização do devedor ou dos seus bens, cuja consequência é a extinção do feito. Já a preclusão tem como efeito a perda da faculdade processual, diante do seu não exercício no prazo determinado, ou pela incompatibilidade da prática anterior de um ato processual, ou diante do seu anterior exercício.

4.2.5. Demonstração das distinções no processo de positivação das normas

As figuras afins aqui tratadas são mais facilmente diferenciadas se colocadas no processo de positivação das normas tributárias. Vejamos.

Com base na norma geral e abstrata de instituição do tributo federal, a autoridade competente emitirá uma norma individual e concreta, enunciando que, dada a ocorrência do fato tributário, nasce a relação jurídico-tributária. A norma de **decadência** surge justamente pela inexistência desta norma individual e concreta no período de cinco anos, conforme o art. 173 do CTN.

Vamos supor que o sujeito passivo impugnou, dentro do prazo, a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, instaurando-se o processo administrativo fiscal. Não há que se falar mais na decadência, porque já houve a constituição do crédito tributário. Essa instauração, em tese, consistiria no eventual termo inicial da **perempção do processo administrativo**. Todavia, como já analisado, entendemos pela sua inexistência, razão pela qual não pode ter linguagem competente que reconheça a configuração desta figura.

Dentro deste processo, exarada a decisão de primeira instância administrativa reconhecendo a legalidade da norma individual e concreta, o sujeito passivo, inconformado, interpõe o recurso, todavia intempestivo. Este

recurso será encaminhado ao órgão competente, no caso, CARF, que julgará a **perempção nos termos do art. 35 do Decreto 70.235/72**.

Reconhecida a perempção do art. 35, Decreto 70.235/72, terá trânsito em julgado administrativo, a constituição definitiva do crédito, o que significa que o Fisco poderá prosseguir na cobrança. Assim, diante da inexistência de norma de extinção do crédito ou de suspensão da sua exigibilidade, o Fisco deverá inscrever em Dívida Ativa, emitindo a Certidão de Dívida Ativa, o que permitirá o ajuizamento da execução fiscal, nos termos da Lei 6.830/1980. Caso o ajuizamento, assim como o despacho do juiz que ordenar a citação, não ocorrer dentro do prazo de cinco anos, contado da constituição definitiva do crédito, configurará a **prescrição do art. 174, CTN** (norma primária).

Por outro lado, se houver abandono por três vezes da ação de execução fiscal, terá configurado **perempção, nos termos do art. 267, V, CPC**, que extinguirá o direito do credor de levar ao juízo a mesma demanda, preservando a possibilidade de defesa.

Ainda, durante o processo de execução, a qualquer momento, podem as partes ter a perda da faculdade processual, a **preclusão**, pelo decurso do tempo, pela prática de ato incompatível ou pelo seu anterior exercício. Como exemplo, citamos a faculdade do devedor de oferecer embargos no prazo de trinta dias, nos termos do art. 16, LEF. Se oferecer no 31º dia, terá preclusão temporal. Se houve a confissão da dívida, não poderá opor embargos do devedor para discutir a própria dívida, pela preclusão lógica. Por fim, se já havia oferecido, mesmo que com outros fundamentos e dentro do prazo, não poderá novamente oferecer, diante da preclusão consumativa.

Finalmente, se a execução fiscal ficar suspensa pelo período constante no art. 40 da LEF (“seis anos”), tendo em vista a não localização do devedor ou dos bens penhoráveis, configurará a **prescrição intercorrente**, nos termos deste dispositivo.

Confessamos que essa ilustração de fatos está bem simplificada, mas demonstra, com precisão, as diferenças existentes entre as figuras que

possuem afinidade. Não resta dúvida, portanto, acerca da inconfundibilidade entre decadência, prescrição do art. 174, CTN, prescrição intercorrente do art. 40, LEF, da perempção do art. 267, V, CPC, da perempção do art. 35 do Decreto 70.235/72, da perempção do processo administrativo fiscal, bem como da preclusão processual.

4.3. Distinção entre a prescrição no Direito Civil e no Direito Tributário: conceito jurídico-positivo

Antes de qualquer construção semântica da prescrição, cabe tecer algumas considerações acerca da conceituação jurídica, que pode ser jurídico-positivo ou lógico-jurídico.

Os conceitos jurídico-positivos são aqueles construídos a partir de uma determinada realidade normativa, sendo aplicável apenas a ela, portanto, obtido *a posteriori*, após o conhecimento do Direito Positivo analisado. Assim, são adjacentes, variáveis, conforme o âmbito de validade de cada sistema de Direito Positivo em que se inserem, isto é, são aplicáveis a determinado espaço e tempo histórico, e apreendidos após o conhecimento de um determinado ordenamento jurídico. São conceitos postos e não pressupostos, previstos no ordenamento jurídico e não decorrem logicamente do sistema. Isto é, não há "essência" que neles possa ser identificada, no sentido de ser aplicável como teoria geral do direito, como ocorre com os conceitos lógico-jurídicos[187].

[187] Elucida Fredie Didier Jr. (**Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida.** 2ª ed. Salvador: Editora *Jus* Podivm, 2013) que o "*conceito jurídico-positivo* é construído a partir da observação de uma determinada realidade normativa e, por isso mesmo, apenas a ela é aplicável. Tem, como afirma Juan Terán, 'validez determinada em cuanto al espacio y determinada em cuanto al tempo em sentido histórico'. Trata-se de noção que somente pode ser obtida *a posteriori*, 'no sentido de que apenas poderá ser apreendida após o conhecimento de um determinado Direito Positivo'. São conceitos contingentes, históricos: descrevem realidades criadas pelo homem em certo lugar, em certo momento" (Obra citada, p. 40).

Os conceitos lógico-jurídicos ou jurídicos fundamentais auxiliam na compreensão do fenômeno jurídico, independentemente do sistema do Direito Positivo analisado, razão pela qual é objeto de estudo da Filosofia do Direito e da Epistemologia Jurídica[188]. Tem por objetivo auxiliar a compreensão do fenômeno jurídico de qualquer ordenamento, pois tem a pretensão de validade universal, constituindo conceitos *a priori*, pressupostos. Não expressam realidades contingenciais, embora partam delas para a construção destes conceitos. São conceitos formais e lógicos, como pode ser verificado, por exemplo, na fórmula lógica da estrutura normativa: $H \rightarrow C$[189].

Os conceitos lógico-jurídicos servem como contexto cultural e social, fazendo parte do sistema de referência, para a construção de conceitos jurídico-positivos. Isso porque aqueles são produtos de manifestações culturais, pois construídos a partir da observação do mundo fenomênico[190], e auxiliarão na compreensão e aplicação dos conceitos criados por enunciados normativos, jurídico-positivos.

---

[188] Sintetizam Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho (**[***Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**) que os "conceitos jurídicos, então, relacionam-se diretamente com a realidade jurídica, pois, em alguns casos, são produtos diretos dela (conceitos jurídico-positivos), noutros, servem para explicá-la, devendo, pois, encontrar correspondência na experiência jurídica (conceitos lógico-jurídicos). Conceitos e fatos, assim, estão imbricados." (Obra citada, p. 30).

[189] Explica Fredie Didier Jr (**Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**) que se trata de "conceito *a priori*, alheio a qualquer realidade jurídica determinada, embora seja produto da experiência jurídica, o que não é paradoxal: não se consegue conceber produção do intelecto humano que não tenha por base alguma experiência. A partir da observação do fenômeno jurídico, criam-se esses conceitos, que funcionam como instrumentos indispensáveis à investigação empírica.

Não expressam realidades contingenciais criadas pelo homem em dado momento histórico. São conceitos formais, lógicos, que 'nada adiantam sobre o conteúdo concreto das normas jurídicas'. Porque formais, são invariáveis; variável será o conteúdo normativo a ser extraído dos enunciados normativos do Direito Positivo.

São fundamentais para a ciência jurídica (e, por isso, são chamados de *conceitos jurídicos fundamentais*), pois correspondem à estrutura essencial de toda norma jurídica. Onde houver norma jurídica (onde houver Direito, pois), serão úteis. Não se concebe a existência de Direito sem 'hipótese normativa', 'norma jurídica', 'dever jurídico', 'preceito normativo', 'sujeito de direito', 'fato jurídico', etc." (Obra citada, p. 43-44).

[190] Esclarece Fredie Didier Jr (*A reconstrução da teoria geral do processo.* In: **Reconstruindo a teoria geral do processo.** Salvador: Editora *Jus* Podivm, 2012) que "Exatamente porque produzido pelo conhecimento humano, o *conceito lógico-jurídico* é também um produto cultural. O conceito é formulado a partir da observação do fenômeno jurídico, que também é manifestação cultural. Nada obstante tenha a pretensão de servir à compreensão de qualquer ordenamento jurídico (pretensão universalizante), nasce da observação do Direito como fato. Como todo conceito, procede da experiência" (Obra citada, p. 18-19).

A prescrição é norma jurídica que requer previsão expressa no ordenamento jurídico, como bem salientou Pontes de Miranda[191]; trata-se de um conceito jurídico-positivo, pois a sua configuração depende de previsão legal. Isso é devido pelo fato de esta figura não derivar logicamente do sistema jurídico, inexiste um conceito universal de prescrição, aplicável a todos os ordenamentos jurídicos. Trata-se de uma figura que o próprio Direito deve criar e moldar, devendo observar as suas disposições para interpretá-la e aplicá-la.

Como já salientado, no Direito Romano, em regra, as obrigações eram imprescritíveis, ou seja, nem todas as obrigações são prescritíveis, não sendo a prescrição inerente às obrigações, pois há necessidade de norma jurídica estabelecendo neste sentido. Aliás, hoje temos pretensões prescritíveis e imprescritíveis, dependendo da previsão legal, o que ratifica o nosso entendimento no sentido de que a prescrição é uma norma com conceito jurídico-positivo.

No sistema jurídico brasileiro, há várias espécies de prescrições. Há prescrição no Direito do Trabalho, no Direito Penal, no Direito Processual Penal, no Direito Administrativo, no Direito Civil, no Direito Processual Civil e, sobretudo, no Direito Tributário e no Direito Processual Tributário. O presente estudo não tem por fim estudar todas as espécies, mas sim apenas as prescrições que afetem a matéria tributária.

Contudo, diante da importância histórica e relevância jurídica, pois há muitos estudiosos que confundem estas figuras, cabe distinguir a prescrição tributária da prescrição do Direito Civil.

A prescrição no Direito Civil é um assunto polêmico, inexistindo consenso até o presente momento quanto à atribuição de significação a esta figura. Verificamos que há uma preocupação dos juristas civilistas principalmente em diferenciá-la da decadência. Beviláqua, por exemplo, defendeu que a prescrição atingia a ação e a decadência, o próprio direito; mas não fornecia um critério seguro para explicar o motivo pelo qual um afeta a ação e outro, direito. Pontes de Miranda, por outro lado, discorreu por mais de trezentas páginas

[191] **Tratado de Direito Privado.** Tomo VI, p. 220.

acerca de prescrição e decadência (Tomo VI, Tradado de Direito Privado), mas também não forneceu um critério que os distinguisse, embora seja categórico na afirmação sobre a necessidade desta distinção por terem consequências jurídicas diversas.

Agnelo Amorim Filho, grande ícone do assunto, com base na teoria ternária das ações, defendeu que apenas as ações condenatórias estariam sujeitas à prescrição, pois pressupõe um direito a uma prestação [192]; e à decadência, as ações constitutivas, por envolverem direitos potestativos; e os direitos potestativos não limitados por lei temporalmente, assim como os direitos defendidos por meio de ações declaratórias, não seriam alcançados pela prescrição tampouco pela decadência[193]. Ele não ignorava a teoria quinária de Pontes de Miranda, mas entendia que as ações mandamentais e as executivas não possuíam características suficientes para constituírem novas modalidades de ações.

Hoje, o art. 189 do CC[194] dispõe que violado o direito, nasce a pretensão, a qual poderá ser extinta por prescrição. Em que pese a aparente

[192] João Paulo Capelotti (*Prescrição, decadência e a teoria quinaria da ação.* In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho***)* elucida que "Amorim Filho ponderou que os direitos a uma prestação podem ser inadimplidos. Ou seja: podem ser violados. O processo é o meio comumente utilizado contra a violação do direito subjetivo. É por meio dele que o titular do direito à prestação que restou insatisfeita busca a condenação de quem devia realizá-la.
Todavia, não é desejável que a condenação desse sujeito passivo seja eternamente possível, o que criaria um estado de insegurança jurídica. Por isso, limita-se no tempo o exercício dessa ação condenatória. Essa limitação é um prazo prescricional. Segundo Agnelo, a prescrição incide, pois, sobre as ações condenatórias" (Obra citada, p. 235).

[193] Ainda Capelotti (*Prescrição, decadência e a teoria quinaria da ação. In*: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**) explica que "também não é interessante que o exercício de certos direitos potestativos seja eterno (pense-se na anulação de um contrato por erro muitos anos depois de sua celebração). Por isso a lei limita o exercício de alguns direitos potestativos, sujeitando-os a prazos. Esses prazos são decadenciais. Ocorre, assim, que, para Agnelo Amorim Filho, a decadência opera sobre as ações constitutivas.
Mas isto somente para os direitos potestativos que sofrem alguma restrição temporal da lei. Aqueles cujo exercício não é limitado por prazo não são suscetíveis de prescrição nem de decadência. Podem ser exercidos perpetuamente. Não perecem. Este o caso da ação de investigação de paternidade, por exemplo.
O mesmo acontece com as ações declaratórias, que não visam à tutela de direitos potestativos nem de direitos a prestação. As ações declaratórias, por objetivarem apenas uma certeza jurídica, são também perpétuas, porque não têm por finalidade a restauração, tampouco o exercício de direitos, pelo que não podem se sujeitar a prazos de prescrição nem de decadência" (Obra citada, p. 236-237).

[194] Art. 189, CC. 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.

claridade, até o presente momento os estudiosos se divergem na sua interpretação. Capelotti [195], por exemplo, indica equívocos nesta disposição, primeiramente, porque a pretensão não só surge com a violação do direito, o que induziria à conclusão de que apenas as ações condenatórias seriam suscetíveis de serem afetadas pela prescrição, como sugeriu Agnelo Amorim Filho. Mas, como bem tinha ponderado Pontes de Miranda, todas as ações são suscetíveis de serem alcançadas pela prescrição.

Outro erro seria que a prescrição não extingue o direito, nem a pretensão, tampouco a ação, pois ela opera no plano da eficácia, encobrindo a exigibilidade da pretensão. Dessa forma, o pagamento de dívida prescrita é irrepetível, pois ela era devida, embora não exigível. Outro fundamento que ratifica este entendimento seria a possibilidade de renúncia à prescrição, nos termos do art. 191, CC[196].

Considerando-se que o objeto do presente estudo não é aprofundar acerca da prescrição no Direito Civil, deixaremos de nos posicionar acerca deste assunto, principalmente, em razão de falta de conhecimento sobre o tema. No entanto, é possível concluir que a construção semântica da prescrição no Direito Civil está mais ligada à tradição e não ao texto normativo, e ela certamente não atinge o direito substantivo. Embora não haja consenso no objeto da prescrição (direito material, pretensão, ação ou eficácia da pretensão), é uníssona na doutrina civilista que ela não atinge o direito material.

Diferentemente da prescrição no Direito Civil, a significação da prescrição no Direito Tributário deve ser construída mais adstrita ao texto normativo, tendo em vista o princípio da estrita legalidade, próprio deste ramo de Direito. Como já referido, o presente trabalho não analisará se os estudiosos do Direito Civil estão corretos ou não ao construir a significação da prescrição nesta seara, com foco na tradição, história. Mas uma coisa certa é que, no Direito

[195] *Prescrição, decadência e a teoria quinaria da ação. In*: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**, p. 244-246.
[196] Art. 191, CC. A renúncia da prescrição pode ser expressa ou tácita, e só valerá, sendo feita, sem prejuízo de terceiro, depois que a prescrição se consumar; tácita é a renúncia quando se presume de fatos do interessado, incompatíveis com a prescrição.

Tributário, a construção de significação de prescrição há de se pautar mais nos enunciados normativos, diante do princípio da estrita legalidade[197][198].

Como é cediço, o Direito Tributário brasileiro é regido pelo princípio da estrita legalidade, conforme o art. 5º, II, CF[199], reforçado pelo art. 150, I, CF[200], em homenagem ao Estado Democrático de Direito[201]. Assim, apenas por meio de lei[202], pode ter a instituição e a majoração de tributo, bem como a sua extinção[203]. Consequentemente, não se admite uma interpretação, para construir a significação da prescrição, que é hipótese de extinção do crédito tributário, distanciada do texto normativo.

---

[197] Conforme Eurico Marcos Diniz de Santi (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**), "Na análise da doutrina do Direito Civil, percebemos que a diferença entre decadência e prescrição se estabelece mediante a eleição de critérios de ordem pragmática, como a suspensão e interrupção dos prazos, à apreciação *ex officio* ou não do juízo e à possibilidade de renúncia pelas partes. São critérios implementados pela doutrina, sem a necessária correspondência empírica com o texto legislado. Aliás, essa atitude denota, em cores fortes, que o apego da doutrina civilista à tradição é diretamente proporcional ao seu desapego à letra do Código Civil. É opção metodológica do cientista do Direito Civil, que tem seus méritos e fins específicos e que, portanto, deve ser respeitada, mas que não se harmoniza com a consciência da dualidade direito/Ciência que apregoamos.
Nosso esforço será no sentido de reatribuir sentido aos termos *decadência* e *prescrição*, agora sob a ótica das normas jurídicas que enredam a fenomenologia do direito tributário positivo". (Obra citada, p. 146).

[198] Explica Octavio Campo Fischer (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição.** Pesquisas Tributárias, nova série, n. 13) que "devemos deixar de lado o pré-conceito de que, no campo da tributação, decadência e prescrição devem ter, necessariamente, a mesma natureza, o mesmo conteúdo e a mesma extensão que encontramos no direito privado. Isto se deve muito à abstração que os juristas fazem das prescrições normativas, abandonando-as em prol de uma construção teórica que necessita ser convincente". (Obra citada, p. 408).

[199] Art. 5º, II, CF. ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[200] Art. 150, CF. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[201] Art. 1º, CF. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[202] Concorda CARRAZZA (**Curso de Direito Constitucional Tributário**) "com Pietro Virga quando leciona que a tributação encontra três limites; a saber:
I – a *reserva de lei*: o tributo só pode ser criado por meio de lei. É princípio fundamental que nenhuma exação pode ser exigida sem a autorização do Poder Legislativo (*no taxation without representation*);
II – a *disciplina de lei*: não basta que uma lei preveja a exigência de um tributo, mas, pelo contrário, deve determinar seus elementos fundamentais, vinculando a atuação da Fazenda Pública e circunscrevendo, ao máximo, o âmbito de discricionariedade do agente administrativos;
III – os *direitos que a Constituição garante*: a tributação, ainda que se perfaça com supedâneo na lei, não pode contrastar com os direitos constitucionalmente assegurados." (Obra citada, p. 270).

[203] Relembra Carrazza (**Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Noeses, 2010).que, "por força do *princípio da legalidade*, a lei deve, não só criar '*in abstracto*' a obrigação tributária, como estabelecer a forma e o momento de sua extinção". (Obra citada, p. 337).

Ainda, como já adiantado, a prescrição tributária tem por objeto o próprio direito material, o crédito tributário, pois, ao ser reconhecida, o crédito será extinto.

Todavia, este entendimento não é único na doutrina. Sacha Calmon [204] entende que a prescrição tem por objeto a extinção da ação, obstruindo o direito. No mesmo sentido, Luciano Amaro [205] entende que a prescrição tributária ataca a ação.

José Eduardo Soares de Melo entende que a prescrição é a perda do direito de ação judicial para a cobrança do crédito tributário, contudo, faz uma confusão ao dizer que ela "objetiva desestimular o desinteresse da Fazenda no tocante ao recebimento dos valores tributários que lhes são devidos, fixando prazo para seu exercício, sob pena de extinção (art. 156, V do CTN) (...)"[206]. Não há clareza no tocante ao objeto da prescrição, se extingue o direito de ação ou o direito material ou ambos.

Entendemos que a prescrição tributária extingue o crédito tributário, exatamente pela previsão expressa nesse sentido (art. 156, V, CTN), e por se tratar de uma norma jurídica de conceituação jurídico-positiva. Assim, Roque Carrazza[207] a considerou como uma modalidade de extinção da obrigação tributária com a implicação da perda da ação de cobrança de tributo, em razão da inércia da Fazenda.

---

[204] Frisa Sacha Calmon (**Curso de direito tributário brasileiro**.11ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010) que "Os atos jurídicos sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercitados no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato jurídico que não é praticado (preclusão), acaba por perecer (caducidade ou prescrição). Se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. E a cada direito corresponde uma ação..." (Obra citada, p. 742).

[205] Explica Luciano Amaro (**Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011) que "Feito o lançamento (para cuja consecução deve ser observado o prazo decadencial), passa-se a cogitar de outro prazo, que é o de prescrição da ação para a cobrança do tributo lançado. Diz, com efeito, o art. 174 que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva" (Obra citada, p. 440).

[206] **Curso de direito tributário**, p. 265.

[207] **Reflexões sobre a obrigação tributária**, p. 350.

Na verdade, não há perda da ação (entendida como ato jurídico de exercício do direito fundamental de ação) ou do próprio direito de ação (faculdade de ir ao Judiciário para pleitear o provimento da sua pretensão alegada)[208], tendo em vista a inafastabilidade da jurisdição[209]. A prescrição tributária atinge a possibilidade de ser julgada procedente a demanda-conteúdo, consistente na pretensão afirmada em juízo acerca da relação jurídica de direito material[210][211].

Com efeito, mesmo com o reconhecimento da prescrição, não há como afastar a ação ou o direito de ação, pois pode qualquer pessoa recorrer ao Judiciário se entender que houve a violação ou a ameaça de violação ao seu direito, independentemente do efetivo reconhecimento judicial desta ameaça ou violação. Todavia, ao verificar que o direito material alegado foi atingido pela prescrição tributária, o magistrado tem o dever de extinguir o processo com resolução de mérito, se o reconhecimento ocorreu por ele e nestes autos processuais, nos termos do art. 269, IV, CPC[212]; ou sem resolução de mérito, se

[208] O termo "pretensão" envolve discussão acirrada na doutrina, pois não há consenso na sua significação. Este termo foi usado primeiramente por pandectistas alemães (*Anspruch*) para denominar a próxima etapa para se exigir o cumprimento do direito. Bevilaqua afirmava que este termo era usado para designar a faculdade de invocar as garantias sociais e já Agnelo Amorim Filho entendia que era o poder de exigir de outrem uma prestação. Para Pontes de Miranda, pretensão é o poder de exigibilidade que o direito reveste, não se confundindo com a possibilidade de acionar, pois há pretensão sem ação, como é o caso de dívida de jogo. E esta pretensão não se restringiria às ações condenatórias, mas sim também às demais ações (CAPELOTTI, João Paulo. *Prescrição, decadência e a teoria quinaria da ação.* In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho,** p. 242-244).

[209] Art. 5ºXXXV, CF - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

[210] Explica Fredie Didier Jr. que (**Curso de Direito Processual Civil.** Vol 1) "O vocábulo 'demanda' tem duas acepções: a) é o ato de ir a juízo provocar a atividade jurisdicional e b) é também o conteúdo dessa postulação. Nesse último sentido (demanda-conteúdo), demanda é sinônimo de ação concretamente exercida.

Toda ação concretamente exercida pressupõe a existência de, pelo menos, uma relação jurídica de direito substancial. (...) Nesse sentido, a demanda (entendida como conteúdo da postulação) é o nome processual que recebe a relação jurídica substancial quando posta à apreciação do Poder Judiciário. Inexistindo ao menos a afirmação de uma relação jurídica de direito material, inexistirá demanda-conteúdo e a demanda-ato será um recipiente vazio" (Obra citada, p. 201).

[211] Este entendimento é fruto de uma evolução nos estudos, pois Carlos da Rocha Guimarães (**Prescrição e decadência.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984) afirmava, por exemplo, que, adaptando-se os ensinamentos de Windscheid, a prescrição atingia a pretensão, de fazer valer a pretensão perante o Judiciário, ou seja, o direito de acionar, não atingindo o direito substantivo (Obra citada, p. 29). Este entendimento se converge com o defendido por este trabalho: prescrição atinge a demanda-conteúdo, pretensão referente à afirmação de direito material.

[212] Art. 269, CPC. Haverá resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) (...)
IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

já tinha linguagem competente anterior reconhecendo a prescrição, por falta de interesse processual, conforme o art. 267, VI, CPC[213].

Sabemos que o direito material não se confunde com o processual, existindo juridicamente este sem que tenha aquele[214]. É por este motivo que a estrutura lógica dessas normas [(p→q) v (q̄→r)] é formalizada com o conectivo disjuntor includente: a fórmula total é válida se a primeira fórmula for válida, ou a segunda válida, ou ambas válidas. Não há necessidade de que

[213] Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) (...)
VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

[214] Explica bem Fredie Didier (**Curso de Direito Processual Civil.** Vol. 1) a evolução histórica sobre a relação entre o direito material e o processual (ação): "Durante muito tempo, a ciência processual, notadamente sob influência italiana, preocupou-se em delimitar o conceito de ação. Pode-se dizer, sem exagero, que este foi o principal tema, o principal objeto de pesquisa dos processualistas na fase de afirmação do processo civil como ramo autônomo do Direito. Inúmeras foram as teorias. Não é o caso de repisá-las. Sintetizemos, porém, as principais acepções sobre o que seja 'ação'.
a) 'Ação' como direito material em movimento/exercício. No processo romano não havia distinção nítida entre a relação jurídica processual e a relação jurídica material no processo deduzida. Ação, neste contexto, era o próprio direito material violado, cujo exercício se dava perante os tribunais da época. Esta vinculação do direito de ação ao direito material ainda é bastante visível nas leis civis, que vez por outra falara que alguém "tem ação contra" outrem. Fala-se, por exemplo, em "ação regressiva", como sinônimo de direito de reembolso.
b) 'Ação' como direito autônomo em relação ao direito material. Ação, neste sentido, seria o direito de provocar a jurisdição, direito ao processo, direito de instaurar a relação jurídica processual. Trata-se da 'pretensão à tutela jurídica', que se exerce contra o Estado para que ele preste justiça. Os autonomistas dividiam-se entre os '*abstrativistas*', que consideravam que o direito de ação era abstrato, pois existiria sempre, pouco importa o resultado da causa (existência ou não do direito material), e os '*concretistas*', para quem, embora autônomo, o direito de ação só existiria se o autor tivesse o direito material. A concepção *abstrativista* prevaleceu, embora com o 'tempero' que lhe foi ministrado pela concepção eclética de Enrico Tullio Liebman, em outro item examinada. Não há quem discuta que a Constituição Federal, quando garante a inafastabilidade da apreciação do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV), confere a todos o direito de exigir do Estado a prestação jurisdicional, em qualquer situação. Este direito é incondicionado e pertence a todos.
O *direito de ação* é uma situação jurídica constitucional que confere ao seu titular um direito a um processo devido (adequado, tempestivo, efetivo e leal), em que se respeitem todas as garantias processuais (contraditório, juiz natural, proibição de utilização de prova ilícita etc.). Trata-se de um *direito fundamental* de conteúdo amplo e complexo. É possível dizer, por exemplo, que o direito de recorrer e corolário do direito de ação. Não se trata, pois, de uma simples garantia formal de acesso a Justiça. O direito de ação é *qualificado* por todos os princípios que estruturam o devido processo legal, examinados no capitulo respectivo deste *Curso*.
c) 'Ação' como exercício daquele direito abstrato de agir. 'Ação exercida', 'Ação processual', 'demanda', 'pleito', 'causa', todas essas são palavras sinônimas e possuem o sentido de identificar o exercício do direito abstrato de ação, que no caso e sempre concreta, porque relacionada a determinada situação jurídico-substancial. Pela ação processual, exerce-se o direito constitucional de ação levando-se a juízo a afirmação de existência do direito material (ação em sentido material), fato que já revela como o estudo desse instituto se encontra no ponto de contato do direito processual com o direito material.
Note, portanto, que não se pode confundir o *direito de ação*, que é uma situação jurídica (efeito jurídico, pois), com a *ação*, que é um ato jurídico (apto a *gerar* efeitos jurídicos, portanto). A *ação* é o ato jurídico que se chama *demanda*, que é o *exercício do direito fundamental de ação*" (Obra citada, p. 199-200).

ambas sejam válidas necessariamente para reconhecer a validade da fórmula inteira, basta uma, outra ou ambas. No caso, mesmo que reconheça a inexistência de direito material (invalidade da norma primária alegada: existência de direito creditório do credor), terá norma secundária válida, pois reconhecerá o direito de ação, assim como o seu exercício (ação).

Concluímos, consequentemente, que a prescrição tributária, diferentemente da prescrição civil, atinge o próprio direito material, tendo em vista a expressa previsão legal neste sentido, art. 156, CTN, construção esta que está em absoluta conformidade com o princípio da estrita legalidade. Apenas indiretamente reflete na norma processual, visto que ela impõe a extinção do processo/ação, com ou sem resolução de mérito, dependendo do caso.

4.4. Fundamentos da prescrição – sistema de referência

A análise de fundamento de qualquer figura jurídica é importante, porque é ele quem sustenta a sua instituição, permanência e extinção no mundo jurídico. Com efeito, toda figura jurídica deve estar assentada num motivo de ordem social, econômico, político e, sobretudo, jurídico, porque o equilíbrio das relações jurídicas constitui inegavelmente interesse público, a razão da existência do próprio sistema jurídico: regular as relações sociais. Essas ordens constituem o sistema de referência ou o contexto, já referidos anteriormente. Recordemos: não há texto sem contexto. É o principal norte e limite para construir a significação de qualquer norma jurídica, figurando como motivo da sua existência.

Dessa maneira, o fundamento há de ser analisado para melhor interpretar e construir a norma jurídica, por fazer parte do contexto jurídico-social que justifica a regulamentação da conduta humana, assim como a imputação da consequência jurídica. Em outros termos, a norma jurídica é o comando fruto da interpretação sistemática dos enunciados prescritivos, inserido num contexto, num

sistema de referência. Assim, as normas de prescrição devem ser construídas considerando o seu contexto, merecendo destaque o seu fundamento.

Câmara Leal enumerou fundamentos da prescrição que alguns doutrinadores citaram:

> "Podemos oferecer as seguintes enumerações:
>
> 1º - o da ação destruidora do tempo, mencionado por Coviello;
>
> 2º - o do castigo à negligência, indicado por Savigny;
>
> 3º - o da presunção de abandono ou renúncia, sugerido por M. I. Carvalho de Mendonça;
>
> 4º - do da presunção de extinção do direito, apontado por COLIN & CAPITANT e já referido por SAVIGNY;
>
> 5º - o da proteção do devedor, enunciado por SAVIGNY e reproduzido por VAMPRÉ e CARVALHO SANTOS;
>
> 6º - o da diminuição das demandas, referido por SAVIGNY;
>
> 7º - o do interesse social, pela estabilidade das relações jurídicas, adotado pela maioria dos escritores, como BAUDRY & TISSER, LAURENT, PLANIOL & RIPIERT, COLIN & CAPITANT, BELTJENS, GUILLOUARD, CHIRONI & ABELLO, COLMO, PUGLIESE, BARASSE, RUGGIERO e muitos outros"[215].

Entende Câmara Leal[216] que o fundamento da prescrição é o interesse jurídico-social, cujo objetivo é evitar a perpetuação da instabilidade do

[215] LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**, p. 13-14.

[216] Esclarece que (**Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**) "O não cumprimento de uma obrigação, a ameaça ou violação de um direito são estados antijurídicos que perturbam a harmonia social, e a ação foi instituída como meio reintegratório dessa harmonia, fazendo cessar o desequilíbrio provocado pela ofensa ao direito. Se o titular deste, porém, se conserva inativo, deixando de protegê-lo pela ação, e cooperando, assim, para a permanência do desequilíbrio antijurídico, ao Estado compete remover essa situação e restabelecer o equilíbrio, por uma providência que corrija a inércia do titular do direito. E essa providência de ordem pública foi que o Estado teve em vista e procurou realizar pela prescrição, tornando a ação inoperante, declarando-a extinta, e privando o titular, por essa forma, de seu direito, como justa consequência

Direito, o que ocasionaria um sacrifício da harmonia social, base fundamental do equilíbrio das relações, afetando o interesse público. Há certo caráter de penalidade indireta à negligência do titular. Assim, há causa (interesse público), finalidade (estabilização do Direito) e meio (repressão de sua realização).

No mesmo sentido, Pontes de Miranda leciona que a prescrição tem por fim servir à segurança e à paz públicas, bem como à eficácia das pretensões e das ações, pois, diante do decurso do tempo, é provável que não haja mais prova para reafirmar o direito material[217]. Explicam bem Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Junqueira Coêlho que a

> "finalidade primordial da prescrição consistem em garantir segurança jurídica, essencial à sobrevivência do próprio direito, que deve conferir previsibilidade às relações que regula. Quando o titular de determinado direito se mostra inerte em seu exercício, gera-se incerteza, posto que a existência e exigibilidade da pretensão permanecem indeterminadas. Caso se autorizasse a exigência, a qualquer tempo, das pretensões, criar-se-ia um ônus excessivo para as partes, que passariam a ter o dever de manter indeterminadamente em seu poder provas referentes às relações jurídicas em que fossem parte, bem como àquelas travadas pelas pessoas que sucederam, em razão da possibilidade de futura interpretação judicial."[218]

Yussef Said Cahali também justifica a prescrição com

> "interesse social em que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente incertas; a presunção de que quem descura do exercício do próprio direito não tinha vontade de conservá-lo; a utilidade de punir a negligência; e a ação deletéria do tempo que tudo destrói"[219].

Com efeito, o valor máximo que fundamenta a prescrição é a segurança jurídica e, por conseguinte, a paz pública. Explica Gomes Canotilho

---

de sua prolongada inércia, e, por esse meio, restabelecendo a estabilidade do direito, pela cessação de sua incerteza" (Obra citada, p. 15-16).

[217] **Tratado de Direito Privado.** Tomo VI, p. 219.

[218] In: COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**. Pesquisas Tributárias, nova série, n. 13) p. 80.

[219] **Prescrição e decadência**, p. 23.

que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança são elementos constitutivos do Estado de Direito, pois o "homem necessita de *segurança* para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsavelmente a sua vida"[220].

Humberto Ávila é contundente ao afirmar que a segurança jurídica, de acordo com a Constituição vigente, denota um estado de cognoscibilidade[221], de confiabilidade[222] e de calculabilidade[223], colocações que se convergem com as de André Ramos Tavares[224]. Podemos afirmar, neste contexto, sem medo de errar, que a prescrição foi criada pelo sistema jurídico exatamente para assegurar a segurança jurídica, pois é um fenômeno que proporciona o conhecimento do período de tempo que o seu crédito/débito é assegurado pelo Direito, garantindo a calculabilidade, confiabilidade e estabilidade da ordem jurídica.

De acordo com a concepção de Gustav Radbruch, a ideia de Direito é constituída por meio de três elementos: justiça, fim e segurança. A justiça modela a juridicidade, o Direito posto, implementando a igualdade. O fim está no sentido da finalidade para a qual o Direito é construído. Considerando-se a variedade de ideologias no que toca à finalidade, vem o terceiro elemento, a segurança, no sentido de condição de paz social. Explica a Diva Malerbi:

---

[220] **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7ª ed., 11 reimp. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 257.

[221] A cognoscibilidade, segundo Humberto Ávila (**Teoria da segurança jurídica.** 3ª ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014), consiste na "capacidade, material e intelectual, de compreensão das alternativas interpretativas e dos critérios indispensáveis à sua concretização, no lugar do de determinação, como a capacidade de conhecer um único sentido normativo prévio". (Obra citada, p. 265).

[222] Esclarece Humberto Ávila (**Teoria da segurança jurídica**) que, pela confiabilidade, assegura-se a "estabilidade e continuidade normativas, visto que os direitos de propriedade e liberdade pressupõem um mínimo de permanência das regras válidas como condição para que o homem possa livremente plasmar a sua própria vida, e o direito à profissão carece de durabilidade das condições de vida", embora possam ser mudadas. Assim, rechaça a imutabilidade do ordenamento. (Obra citada, p. 265).

[223] Escolhe Humberto Ávila (**Teoria da segurança jurídica**) a calculabilidade em detrimento da previsibilidade absoluta (total capacidade de antecipar os conteúdos normativos), mas exige-se "a elevada capacidade de prever o espectro das consequências jurídicas atribuíveis abstratamente a fatos ou a atos, próprios ou alheios, e o espectro de tempo dentro do qual a consequência será definida, por meio de um processo de reconstrução argumentativa dos significados mínimos dos dispositivos". (Obra citada, p. 266).

[224] "Como primeira 'densificação' do princípio da segurança jurídica, tem-se: i) a necessidade de certeza, de conhecimento do Direito vigente, e de acesso ao conteúdo desse Direito; ii) a calculabilidade, quer dizer, a possibilidade e conhecer, de antemão, as consequências pelas atividades e pelos atos adotados; iii) a estabilidade da ordem jurídica". (**Curso de direito constitucional**. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 765).

> "Assim, embora os fins do Estado nascente sejam o verdadeiro centro captalizador do direito, este, uma vez positivado – e em atinência ao fim ideologicamente concebido para a sua instauração – torna-se autosuficiente, ficando a sua existência entregue à certeza e à estabilidade de suas leis"[225].

A segurança é obtida, na verdade, pelo equilíbrio entre a confiança e a desconfiança, como bem explica Misabel Derzi[226]:

> "A confiança é um dos instrumentos mais eficazes de redução da complexidade. Se assim não for, a ordem jurídica confundir-se-á com os elementos do ambiente, sociais, econômicos, morais... enfim, fundir-se-á com os demais sistemas e desaparecerá como instrumento que possibilita a vida, o convívio e a tomada de decisões assentadas em um mínimo de confiança"[227].

A desconfiança, por sua vez, também reduz a complexidade, mas no lado oposto da confiança, existindo um ponto de equilíbrio entre eles, ponto este oscilante, otimizado pelo princípio da proteção contínua da confiança legítima. Na hipótese de oscilação negativa, prepondera a desconfiança e o sistema é corrompido[228].

---

[225] **Segurança jurídica e tributação**. Tese de Doutorado em Direito. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica em São Paulo, 1992, 275 f, p. 31.

[226] Destaca Misabel Derzi (*Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, Federalismo e Conflitos de Competência.* In: ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de [et al.]. DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Competência tributária.** Belo Horizonte: Del Rey, 2011) que, segundo Niklas Luhman, a complexidade das sociedades pode ser reduzida por meio de técnica de "**linguagem** (que pressupõe a representação e a auto-consciência reflexiva, permitindo a formação de generalizações e seletividade), a **concepção dos sistemas** (forma de ordenação unitária, que necessariamente se utiliza de abstração e universalidade, sobretudo guiadas pela coerência Dogmática), **o tempo** (autêntico) e a **confiança** (que viabiliza a vida e as ações). A **confiança tem por função reduzir o futuro no sentido de igualar com o presente**, ou seja, as alternativas infinitas e virtuais do futuro se equiparando com as alternativas selecionadas no presente". (g.n.) (Obra citada, p. 28-32).

[227] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, Federalismo e Conflitos de Competência.* In: ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de [et al.]. DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Competência tributária**, p. 21.

[228] Sustenta a Misabel Derzi (*Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, Federalismo e Conflitos de Competência.* In: **Competência tributária)**, assim, não a aplicação do princípio da confiança contra atos ilícitos do Estado, em que pese a sua importância, mas: "**(a)** o federalismo, eivado de desconfiança e deslealdade, leva à eleição de barreiras interestaduais diretas ou indiretas, à quebra da integridade territorial e à guerra fiscal entre os Estados da Federação; **(b)** o exagero no uso das técnicas ditadas pela desconfiança, a intensificação de institutos como presunções, ficções, antecipações das obrigações antes da ocorrência dos fatos jurídico sem possibilidade de

O equilíbrio entre a confiança e a desconfiança foi bem desenhado na prescrição, visto que a limitação das relações jurídicas, tanto do direito material, como do direito processual, no tempo, afastando-se a sua perpetuação, que aumentaria a desconfiança, confere uma ponderação razoável para a confiança legítima. Podemos afirmar, dessa forma, que a prescrição é uma norma jurídica precípua que assegura a segurança jurídica[229].

Descreve Eurico de Santi que a

> "segurança jurídica é um valor fundamental que o ordenamento jurídico persegue. O direito-em-si não apresenta essa segurança, se apresentasse esse cânone seria desnecessário. Muito pelo contrário, o direito convive com o risco, com a insegurança: todas as normas jurídicas infraconstitucionais e constitucionais são, com exceção das chamadas cláusulas pétreas e das normas individuais e concretas que recebem o efeito da coisa julgada, suscetíveis de alteração, seja mediante controle jurisdicional, seja mediante o exercício das competências legislativa, judicial e administrativa. Por isso, a determinação do direito só é aferível no horizonte do presente. A segurança jurídica do futuro é garantir a estabilidade jurídica do presente, que se torna passado"[230].

---

acertos posteriores, estimativas e pautas de valores podem deformar o sistema jurídico e comprometer a observância de outros princípios básicos e elementares do Estado de Direito, como a legalidade, a separação de Poderes, a não-cumulatividade dos impostos sobre o consumo, a livre concorrência e a equidade." Assim, a confiança pressupõe três características: "**(a)** a permanência dos estados, de modo que se igualem presentes e futuros; **(b)** a simplificação, por meio da redução da complexidade e das infinitas possibilidades variáveis; **(c)** a antecipação do futuro, pela projeção daquilo que se dá no presente, para tempos vindouros". (Obra citada, 27-32).

[229] Venceslau Tavares Costa Filho e Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas (*Prescrição em face da Fazenda Pública: o âmbito de aplicação do enunciado n. 106 da súmula do STJ à luz da boa-fé e da segurança jurídica*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**) explicam que "se o titular de um direito ou de uma pretensão – juridicamente assegurados *a priori* – deixa de exercê-los por um longo período de tempo, finda por constituir situação contrária ao exercício do referido direito ou pretensão em favor daquele que figura no polo adverso de determinada relação jurídica. E preservar, ainda que por mecanismos artificiais, a confiança deste último, em detrimento da satisfação individual do primeiro, releva-se um interesse de toda a coletividade, que não convive bem com incertezas no que diz respeito à existência e eficácia das normas jurídicas". (Obra citada, p. 592).

[230] **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, p. 77.

Arrematamos, logo, que a construção semântica da norma jurídica prescrição deve levar em consideração a segurança jurídica[231], fundamento da sua instituição, o seu contexto jurídico-social, por ser este o entendimento mais coerente com o sistema jurídico vigente.

4.5. Conjuntos de princípios constitucionais

Para a melhor interpretação da prescrição no Direito Tributário, além de considerar o seu contexto jurídico, em especial o seu fundamento, é indispensável divagar acerca dos princípios constitucionais, pois são eles que dirigem e limitam a construção de significação das normas do sistema jurídico (interpretação sistemática). São eles que atuam no subsistema de interpretação fase 4 (S4), conforme os ensinamentos de Paulo de Barros.

Antes de qualquer divagação acerca dos princípios constitucionais, no entanto, cabe esclarecer que nos interessa cinco conjuntos, sistemas: a) Direito, como um todo; b) Direito Tributário, como subconjunto; c) prescrição-norma primária, como subconjunto do subconjunto Direito Tributário; d) Direito Processual Tributário, como subconjunto do conjunto Direito; e e) execução fiscal, como subconjunto do Direito Processual Tributário.

No conjunto Direito, contém, dentre outros, o subconjunto Direito Tributário e Direito Processual Civil, que possuem uma parte interseccionada, constituindo o Direito Processual Tributário [232] . No do Direito Tributário, encontramos o da prescrição-norma primária. No do Direito Processual Tributário,

[231] A segurança jurídica aqui referida não é o princípio-norma segurança jurídica, mas sim o princípio-valor, que está fora do sistema jurídico, pois se refere ao contexto, ao sistema de referência; valor que o sistema social impõe para que o sistema jurídico siga.

[232] Entendemos que esta parte interseccionada se refere à figura comum, o tributo. O Direito Processual Tributário se destaca do Direito Processual Civil exatamente por causa deste elemento, pois o regime jurídico de Direito Tributário influenciará na determinação do regime jurídico do Direito Processual Tributário, destacando-se do Direito Processual Civil.

está o da execução fiscal, no qual se inclui a prescrição intercorrente, a norma secundária de prescrição [233] . Interessa-nos, portanto, cinco ordens de conjunto/classe[234].

Assim, podemos afirmar que os elementos-princípios constitucionais do conjunto Direito são compostos pelos elementos-princípios constitucionais do subconjunto do Direito Tributário e do Direito Processual Tributário, além dos elementos-princípios constitucionais do sub do subconjunto da prescrição-norma primária, e da execução fiscal. É claro que há outros princípios de outros ramos de Direito no conjunto e nos subconjuntos, mas nos é caro, para o desenvolvimento do presente trabalho, esses cinco conjuntos.

Isso quer dizer que, antes de analisar os princípios constitucionais aplicáveis à norma primária de prescrição ou norma secundária de prescrição, devemos estudar os princípios constitucionais gerais que afetem mais diretamente o Direito Tributário e o Direito Processual Tributário. Os elementos-princípios constitucionais dos subconjuntos serão analisados nos capítulos próprios, limitando-se neste capítulo aos elementos-princípios constitucionais do Direito, que influem direta ou indiretamente o estudo dessas normas.

O termo "princípio"[235], etimologicamente, significa começo, origem ou base. Contudo, ele comporta várias significações e, no Direito, pode ser entendido como "linguagem que traduz para o mundo jurídico-prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo os padrões de

[233] O princípio da extensionalidade permite definir relação entre conjuntos, a relação de inclusão. Se todos os elementos do conjunto A forem também de B, dizemos que A está contido em B, ou A é um subconjunto de B, e é representada por: "A $\subseteq$ B". Na subclasse própria, há relação de inclusão: A $\subseteq$ B, mas também há a exigência de que A seja diferente de B. Ou seja, no conjunto B tem elemento não pertencente no A.
No caso, a relação entre o subconjunto-Direito Tributário/subconjunto-Direito Processual Civil e o conjunto-Direito é de subclasse própria, pois no conjunto-Direito, além dos elementos do subconjunto-Direito Tributário e de Direito Processual Civil, há outros elementos.

[234] A classe de primeira ordem é a classe definida por elementos, ou seja, os seus componentes são elementos. Já a de segunda ordem, os seus componentes são outras classes, outros conjuntos. É o conceito de classe de classe.

[235] Explica Roque Carrazza (**Curso de Direito Constitucional Tributário**) que "Introduzida, na Filosofia, por Anaximandro, a palavra foi usada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio (*Teeteto*, 155 d), e por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração *(Metafísica*, V. 1, 1.012 b 32 – 1.013 a 19). Nesta mesma linha, Kant deixou consignado que 'princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo'". Assim, para ele, princípio é a "*pedra angular* de qualquer sistema" (Obra citada, p. 42).

valores daquele que o interpreta"[236]. Denota as regras fortemente carregadas de valor, que influenciam sobre grandes porções do ordenamento e informa o vetor de compreensão de múltiplos segmentos[237].

Explica Paulo de Barros que este termo é usado com quatro significações distintas:

> "a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regras de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos 'princípios' como 'norma'; nos dois últimos, 'princípio' como 'valor' ou como 'critério objetivo'"[238].

Estamos aqui tratando de princípio-norma jurídica, tanto de posição privilegiada e portadora de valor expressivo, quanto de posição privilegiada que estipula limites objetivos. Este princípio não se confunde com o princípio da segurança jurídica que tratamos no item anterior, que consistia no princípio-valor[239] inserto em regras jurídicas de posição privilegiada, considerado independentemente das estruturas normativas. Ou seja, no item 4.4, estávamos falando de principio-valor que faz parte do contexto social da norma jurídica, e, agora, estamos diante de princípio-norma jurídica.

Define Roque Carraza o princípio-norma como

> "*um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do*

[236] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**, p. 252.
[237] Conceitua Paulo de Barros (**Revista de Direito Tributário**. *Sobre os Princípios Constitucionais Tributários*. Vol. 55. Janeiro-Março de 1991. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991) o princípio como "uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação de outras regras do sistema positivo". (Obra citada, p. 149).
[238] **Direito tributário, linguagem e método**, p. 262.
[239] Entendemos que os princípios-normas integram o ordenamento jurídico, respeitando a homogeneidade sintática do sistema jurídico, ao contrário dos princípios valores. É certo que não há como construir um sistema jurídico sem princípios-valores, mas estes, advogamos, não integram o sistema, fazendo parte do contexto em que se insere o sistema.

Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam"[240].

O princípio jurídico não é concebível em estado de isolamento, sempre se relacionando com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirma a importância.

O presente trabalho usará o termo "princípio" para se referir à norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo ou norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos[241].

Salientamos, finalmente, que, como os princípios são normas, carece de sentido diferenciar os princípios das regras, pois não vislumbramos qualquer utilidade prática nesta distinção, embora muitos estudiosos ainda se concentrem neste tema[242].

---

[240] **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 44-45.

[241] Os limites objetivos são princípios que têm por fim realizar outros princípios, os sobreprincípios. Segundo o professor Paulo de Barros, os valores são concretizados por meio de limites objetivos, como ocorre com o sobreprincípio da segurança jurídica, que é realizado por meio de outros princípios, tais como o da igualdade, legalidade, universalidade jurídica, etc. Estes princípios limites objetivos funcionam como mecanismos que conferem eficácia aos axiomas do Direito.

[242] Com relação à diferença entre princípio e regra, cabe esclarecer que se trata de um tema bastante estudado pelos cientistas, sem ter um consenso. A primeira etapa histórica para definir princípios estava preocupada para provar a sua força normativa, assim, está marcada pela tentativa de diferenciar os princípios das regras, utilizando-se dois critérios: grau de abstração e generalidade da prescrição normativa, e fundamento de validade. ESSER, em 1956, visualizou que no princípio há fundamentos, critérios para justificação de uma ordem. Para WOLLF-BACHOF e FORSTHOFF, são regras deduzidas objetivamente do princípio do Estado de Direito, da idéia de Direito ou do princípio da justiça, mas com carência na determinação, funcionando como fundamentos jurídicos para as decisões. Já o LARENZ define como normas jurídicas que possuem apenas uma idéia jurídica geral, servindo como diretriz do processo normativo de concretização.
A segunda etapa preocupou-se mais com a determinação de critérios objetivos para melhor fundamentar a interpretação e a aplicação baseada neles. CANARIS apresentou critério com base na explicitude do seu conteúdo axiológico, utilizando-se a relação dialética de complementação e limitação existente entre eles. DWORKIN entendeu que, no princípio, contém fundamentos, que devem ser conjugados com outros princípios, sem invalidá-lo na hipótese de colisão entre eles, sobrepondo-se o de maior peso; diferentemente das regras que, na colisão, há de invalidar uma.
ALEXY aprimorou este entendimento, sustentando que o princípio é norma jurídica por meio do qual se estabelece os "deveres de otimização" aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas (porque a sua aplicação depende dos princípios e regras que a ele se contrapõe) e fáticas (pois o seu conteúdo como norma de conduta só é determinado diante dos fatos concretos). Ou seja, na hipótese de colisão de princípios, a prevalência de um é determinada pela ponderação entre eles diante de um caso concreto, incidindo a seguinte cláusula de reserva: "se no caso concreto, outro princípio não obtiver maior peso". Assim, a diferenciação entre princípio e regra incide quanto à colisão, na medida em que os princípios se limitam reciprocamente, ao contrário das regras que uma invalida a outra; e quanto à obrigação que instituem, visto que os princípios criam "obrigações prima-facie" (porque podem ser superadas ou

Feitas essas considerações, aprofundaremos um pouco sobre os princípios constitucionais gerais aplicáveis ao Direito Tributário e ao Direito Processual Tributário.

4.5.1. Princípios constitucionais gerais

Como já adiantado, os princípios constitucionais do conjunto-Direito também regem o Direito Tributário e o Direito Processual Tributário. Dessa maneira, neste subcapítulo, faremos uma breve passagem em alguns princípios constitucionais que regem e auxiliam a interpretação e a aplicação do Direito Tributário e do Direito Processual Tributário.

O primeiro princípio que merece destaque é o da **justiça**. Embora não haja consenso no que toca à significação do termo "justiça", não podemos

---

derrogadas em função de princípios colidentes), ao passo que as regras instituem "obrigações absolutas" (insuperáveis por normas contrapostas).
Destarte, considerando-se que princípios são deveres de otimização, pressupõem regras de colisão que são estabelecidas por meio de ponderações. Para a solução dessa tensão, impõe-se a escolha de meios adequados e necessários à realização do fim perseguido (possibilidades fáticas) e esses meios não podem levar à não-realização de outros princípios (possibilidades normativas). É nesse momento que o dever de proporcionalidade se manifesta, sendo ele "resultante de uma implicação lógica do caráter principal das normas".
Humberto Ávila critica a diferenciação feita pelo DWORKIN e ALEXY entre regras e princípios, no sentido de aplicação à regra do primado "tudo ou nada" e a incidência automática da consequência, visto que há regras mais ou menos vagas ou ambíguas, prejudicando a implementação imediata da consequência jurídica e a necessidade de relacionamento com outras regras para a sua determinação, ou seja, as regras também exigem uma interpretação que demonstrem quais as consequências que serão implementadas diante de um fato concreto. Aponta, dessa maneira, uma única diferença entre eles que é o grau de abstração anterior à interpretação, distinção esta que também fica prejudicada na hipótese em que há necessidade de interpretação de princípios para identificar uma regra ou a necessidade de complementação de regras para a aplicação de princípios.
Continua o mencionado professor que a diferenciação destes institutos no caso de conflitos entre eles também merece ressalva, visto que, no de regras, há possibilidade de serem válidas as duas normas (se uma é vista como exceção) e, no de princípios, a não aplicação de um deles na hipótese em que eles têm o mesmo fim, mas o meio de um se sobrepõe ao do outro. Por fim, a definição de princípios como deveres de otimização merece cuidado, entendido como aplicação "na máxima medida", visto que há casos em que há aplicação "na medida necessária" (quando os princípios tiverem o mesmo fim) e também hipóteses em que há não-aplicação de um dos princípios (quando o fim de um excluir o do outro).

negar a sua existência. Norberto Bobbio tratou a justiça sem considerar o seu conteúdo semântico, diante da impossibilidade de conceituar precisamente este valor, constituindo como o fim a ser perseguido. Norma justa seria aquela apta a realizar este fim (problema deontológico).

A instituição, assim como a cobrança dos tributos, deve ser justa. Como salientado, é impossível delimitar o seu conteúdo semântico, mas podemos afirmar que a tributação não deve ultrapassar a capacidade contributiva dos contribuintes, não pode arrecadar além da necessidade pública, deve conferir tratamento igual a todos, na medida da sua igualdade, etc. No mesmo sentido, o processo de cobrança não pode onerar o devedor desnecessariamente, mantendo o equilíbrio entre os interesses do credor, do devedor e da sociedade, há de resguardar o mínimo vital do devedor, a sua dignidade da pessoa humana, como ocorre na proteção do bem de família, etc.

O princípio da **segurança jurídica**, também chamado de sobreprincípio de segurança jurídica, diferentemente do valor segurança jurídica já tratado no item 4.4, é norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo, cuja objetivação é realizada por outros princípios-normas que estipulam limites objetivos, como o princípio da legalidade, irretroatividade da lei, anterioridade tributária, etc. “O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade”[243], pois todas as normas jurídicas devem, na medida do possível, tornar segura a vida das pessoas e das instituições, sendo a certeza e a igualdade indispensáveis à obtenção da segurança jurídica.

O princípio da **certeza do direito**, que é também um sobreprincípio, pressupõe um modal deôntico, pois garante o conhecimento do exato conteúdo da conduta obrigatória/permitida/proibida, assim como o alcance e a mensagem dos preceitos que lhe serão imputados.

A importância deste princípio é ressaltado no Direito Tributário, especialmente pela necessidade de os contribuintes de conhecerem exatamente todos os elementos da regra matriz de incidência tributária (H→C), pois, apenas dessa maneira, será possível assegurar um Estado Democrático de Direito hígido.

[243] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 440.

Sem este conhecimento, os contribuintes praticarão atos, que poderão ou não ser considerados como fatos tributários pelos aplicadores de Direito e serem surpreendidos pela ingerência no seu patrimônio pelo Poder Público, sem saber o seu motivo. Violaria frontalmente os seus direitos fundamentais, como o da propriedade, iniciando-se a vigência de um Estado autoritário.

Infelizmente, hoje, este princípio, especialmente no Direito Tributário, é ignorado pelos legisladores brasileiros, impondo um complexo arsenal de legislação tributária, que nem os aplicadores das normas conseguem identificar com precisão os elementos das regras matrizes das obrigações tributárias. Entendemos que este é o próximo desafio que o Brasil há de enfrentar.

O princípio da certeza do direito também adquire a importância no Direito Processual Tributário, pois os litigantes têm o direito de saber todas as regras do jogo processual, assim como as consequências dos atos, possibilitando a decisão consciente da prática ou não de atos processuais. Os litigantes, por exemplo, devem saber que se não apresentar a contestação, os fatos alegados pelo autor serão tidos como verdadeiros[244]; ou que a citação válida tornará prevento o juízo, induzirá litispendência e fará litigiosa a coisa[245]; ou ainda que, na execução fiscal, a Certidão de Dívida Ativa, que é o título executivo extrajudicial, poderá ser emendada ou substituída até a decisão de primeira instância, assegurando-se a devolução do prazo para embargos[246], etc.

Ademais, este princípio não se confunde com o sobreprincípio da segurança jurídica, pois este assegura o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos conferidos à determinada conduta.

O princípio da **igualdade** (art. 5º, *caput*, CF) foi devidamente estudado por Celso Antônio Bandeira de Mello, concluindo que fere este preceito quando:

[244] Art. 319, CPC. Se o réu não contestar a ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor.
[245] Art. 219, CPC. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.
[246] Art. 2º, § 8º, Lei 6.830/80. Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

> "I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.
>
> II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator 'tempo' – que não descansa no objeto – como critério diferencial.
>
> III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrímen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.
>
> IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrímen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.
>
> V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita"[247].

O princípio da igualdade rege diretamente o Direito Tributário, existindo disposições constitucionais expressas e específicas neste ramo, como é o caso dos arts. 146, III, "d", 146-A, 150, II, 151, I, 152, etc, todos da Constituição Federal. No Direito Processual Tributário, há também imposição de tratamento igualitária entre as partes, contudo, na medida da sua igualdade. É com fundamento neste princípio, que temos o art. 188, CPC[248], que confere à Fazenda Pública e ao Ministério Público prazo em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer.

O princípio da **legalidade** (art. 5º, II, CF) é a garantia do Estado de Direito, em que apenas lei pode obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer

[247] **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. 21ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47-48.
[248] Art. 188. Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público.

alguma coisa. No Direito Público, sabemos que o Estado apenas pode agir em absoluta conformidade com a lei, pois é ela quem lhe confere a competência para agir ou deixar de agir[249]. Este princípio é tão importante no Direito Tributário, que a Constituição fez questão de reiterar no seu Capítulo Sistema Tributário Nacional (art. 150, I). No Direito Processual Tributário este princípio também é destacado, porque a atuação da Fazenda Pública no processo deve estar respaldada em lei, logo, apenas nos casos permitidos em lei, poderá não contestar, não recorrer ou até desistir do recurso interposto, conforme a Portaria PGFN 294/2010 (art. 19, Lei 10.522/2002), assim como o art. 5º, DL 1.569/1977, art. 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e 54, Lei 8.212/1991 ().

O princípio da **irretroatividade das leis** (art. 5º, XXXVI, CF) deriva do princípio da segurança jurídica, traduzida "na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída"[250]. Este princípio, também pela sua relevância, foi enfatizado pela Constituição ao Sistema Tributário no seu art. 150, III, "a". No processo tributário também há de observar a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, não podendo a lei nova prejudicá-los.

O princípio da **proteção judiciária** ou da inafastabilidade do controle jurisdicional, cujo fundamento está no princípio da separação de poderes, resulta nas garantias de independência e imparcialidade do juiz, a do juiz natural, a do direito de ação e de defesa, nos termos do art. 5º, XXXV, LIV e LV, CF.

Assevera o mestre Roque Antonio Carrazza que, além da proteção judiciária, no Direito Tributário, há proteção administrativa:

---

[249] Ensina J.J. Gomes Canotilho (**Direito constitucional e teoria da constituição**) que o princípio da legalidade da administração postula dois princípios fundamentais: o da supremacia ou prevalência da lei e o da reserva de lei. O primeiro "significa que a lei deliberada e aprovada pelo Parlamento tem superioridade e preferência relativamente a actos da administração (regulamentos, actos administrativos, actos pararegulamentares, actos administrativos gerais como circulares e instruções. O princípio da prevalência da lei vincula a administração, proibindo-lhe quer a prática de actos contrários à lei (proibição de desrespeito de lei) quer impondo-lhe a adopção de medidas necessárias e adequadas ao cumprimento da lei (exiquência de aplicação da lei). Por sua vez, o **princípio da reserva de lei** afirma que as restrições aos direitos, liberdades e garantias só podem ser feitas por lei ou mediante autorização desta" (Obra citada, p. 256).

[250] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22ª ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 431.

> "*em todo e qualquer processo administrativo-tributário de que possa resultar um dano jurídico, uma restrição ou sacrifício de direito* deve ser proporcionada ao contribuinte possibilidade de *defesa eficaz*, aí compreendidas a *defesa técnica* (com a presença, pois, de advogado) e, especialmente, a *dupla instância administrativa*, que vai ensejar uma discussão mais isenta do caso"[251].

Alerta que todos esses princípios pressupõem uma fundamentação expressa dos atos administrativos, estendendo o art. 93, X, CF, às autoridades administrativas por paridade de razão. Hoje, no Direito Tributário, há instâncias administrativas para se discutir a legalidade da tributação, sem afastar a jurisdição.

O princípio da **isonomia das pessoas políticas**, ou seja, da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, deriva do princípio federativo. Considerando-se que todas essas pessoas têm autonomia política, administrativa legislativa e financeira, nos termos do art. 18, CF, afastando qualquer hierarquia entre elas, impõe-se o mesmo tratamento jurídico-formal, inexistindo *discrímen* para tratamento diferenciado[252]. É por este motivo que a Constituição discriminou expressamente as competências tributárias.

O princípio do **direito de propriedade** (art. 5º, XXII e XXIV, CF) hoje não é mais concebido como um direito individual, mas sim uma instituição da ordem econômica, devendo atender à função social (art. 5º, XIII, CF). Verificamos, dessa forma, que há várias hipóteses constitucionais relativizando este direito, como ocorre nos arts. 5º, XXIV a XXX, 170, II e III, 176, 177, 178, 182, 183, 184, 185, 186, 191 e 222. A própria tributação pode ser vista como relativização deste direito, pois há interferência no patrimônio dos súditos, para que colaborem com os cofres públicos e, consequentemente, na administração do País. Ainda, no processo de execução, há também essa ingerência no patrimônio do devedor.

---

[251] **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 459.

[252] Como bem frisa Roque Antonio Carrazza (**Curso de direito constitucional tributário**), "inexiste hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todas são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas". (Obra citada, p. 150).

O princípio da **supremacia do interesse público sobre o particular**, um dos axiomas do regime jurídico-administrativo, assegura a superioridade do interesse da coletividade sobre o do particular. Certamente, este interesse deve ser o primário, pois, em se tratando de interesse secundário, não há que se conferir esta supremacia, diante da inexistência de função administrativa[253]. Celso Antônio Bandeira de Mello cita dois outros princípios que derivam deste:

> "a) posição privilegiada do órgão encarregado de zelar pelo interesse público e de exprimi-lo, nas relações com os particulares;
>
> b) posição de supremacia do órgão nas mesmas relações."[254]

Outro princípio que merece destaque é o da **indisponibilidade dos interesses públicos**, também elencado como axioma do regime jurídico-administrativo, cuja significação foi devidamente delimitada por Celso Antônio Bandeira de Mello nos seguintes termos:

> "sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que predisupuser a *intentio legis*"[255].

Esses princípios que regem o Direito Administrativo também influenciam diretamente o Direito Tributário, especialmente na sua aplicação, pois são autoridades administrativas que constituirão créditos tributários, fiscalizarão todos os atos dos contribuintes (obrigações acessórias), além de promover a sua cobrança. A supremacia do interesse público justifica a própria tributação, pois o

---

[253] Explica com clareza Celso Antonio Bandeira de Mello (**Curso de direito administrativo**. 15ª ed., ref., ampl., e atual. São Paulo: Malheiros, 2003) que "Interesse público ou primário, repita-se, é o pertinente à sociedade como um todo, e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a *lei* consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão-só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada, e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa". (Obra citada, p. 90).

[254] **Curso de direito administrativo**, p. 60.

[255] **Curso de direito administrativo**, p. 64.

administrado é obrigado a contribuir financeiramente em nome do interesse púbico. Esta supremacia também está presente no Direito Processual, como a atribuição de presunção de liquidez e certeza na Certidão de Dívida Ativa, a possibilidade de emenda da CDA, o reexame necessário, etc.

A indisponibilidade dos interesses públicos propicia diretamente a indisponibilidade dos créditos públicos pela Administração, tendo em vista não ser ela o titular do direito ao crédito, e sim o povo. O reflexo no Direito Processual também é imediato, pois não cabe à Procuradoria desistir da ação ou recurso, não apresentar a contestação, etc., atos estes permitidos apenas e tão-somente se houver permissão legal.

Por fim, todos esses princípios, elencados apenas a título exemplificativo, exteriorizam e ratificam a constituição do Estado Democrático de Direito brasileiro, cujos fundamentos são a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político (art. 1º, CF), valores esses que fazem parte do conteúdo semântico da norma fundamental. Verificamos que os princípios constitucionais específicos do Direito Tributário e Direito Processual Tributário também devem atender a esses fundamentos, assim como os princípios acima referidos. É por este motivo o acerto da afirmação de que o Direito é uno, constituindo um conjunto, e o Direito Tributário e Processual Tributária fazem parte deste conjunto[256].

[256] Explica com propriedade inigualável Paulo de Barros Carvalho (**Curso de direito tributário**): "Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem. O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional. A homogeneidade desse grupamento de regras está determinada, assim pela natureza lógica das entidades normativas, que pelo assunto sobre que dispõe. Atribuem-lhe unidade duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte – a norma hipotética fundamental – e consubstanciarem o ponto de confluência do Direito Positivo, no que concerne à matéria que lhes dá conteúdo. Mantêm, entre si, relações de coordenação horizontal, situadas que estão no mesmo plano da escala hierárquica, tecendo, com o idêntico *status* de juridicidade, a rede do subsistema. Ainda que nele seja maior a incidência das regras de estrutura, não faltam aquelas que se dirigem, frontalmente, à disciplina da conduta, exprimindo-se, prescritivamente, nos modais deônticos *permitido, obrigatório e proibido*". (Obra citada, p. 156-157).

4.6. Espécies de prescrição no Direito Tributário

A identificação de espécies de prescrição no Direito Tributário depende do critério a ser utilizado para diferenciá-las, critério este escolhido pelo estudioso arbitrariamente. Como classificação, a escolha de critérios para diferenciar os fenômenos jurídicos depende de utilidade e de adequação que auxilie o entendimento, sendo esta a finalidade de qualquer classificação.

O critério eleito pelo presente trabalho é a estrutura normativa, se se trata de norma primária ou secundária. Esse critério é relevante para o estudo do presente trabalho, pois interfere diretamente na identificação da natureza e do regime jurídicos das prescrições.

Como já visto no capítulo da classificação das normas jurídicas, uma norma jurídica será primária se estatuir relações deônticas como consequência da verificação do antecedente da norma; e norma secundária, se preceituar as consequências sancionadoras, diante do não cumprimento da conduta determinada, estatuindo uma relação jurídico-processual com o Estado-Juiz. Como bem salientaram Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco:

> "Pelo prisma da atividade jurisdicional, que se desenvolve no processo, percebe-se que as normas jurídicas materiais constituem o critério de julgar, de modo que, não sendo observadas, dão lugar ao *error in iudicando*; as processuais constituem o critério do proceder, de maneira que, uma vez desobedecidas, ensejam a ocorrência do *error in procedendo*"[257]

Em linguagem formalizada, temos: "p→q", "$\overline{q}$→r", como já analisado.

Infelizmente, é inegável que o legislador brasileiro é confuso, especialmente, com relação à norma de prescrição, pois não traçou a linha

[257] **Teoria geral do processo**, p. 95.

divisória entre norma primária de prescrição e norma secundária de prescrição, o que dificulta a construção de significação dessas normas, sobretudo a identificação do regime jurídico aplicável. Com efeito, o direito material, assim como o processual, disciplina sobre a prescrição, o que pode causar confusão na interpretação das normas. Esclarece Yussef Said Cahali que:

> "Todavia, o legislador tem persistido em solução híbrida, inserindo-as promíscua ou duplamente nos ordenamentos de direito processual e de direito material.
>
> Esta orientação tem se mostrado inconveniente, menos em razão das invasões recíprocas em que terão incorrido aqueles ordenamentos, mas devido aos inevitáveis conflitos entre as regras comuns assim estatuídas"[258].

Reconhecemos que constitui um trabalho árduo diferenciar as normas primárias de prescrição das normas secundárias de prescrição, contudo, diante do regime jurídico absolutamente distinto, especialmente em Direito Tributário, o presente trabalho focará a pesquisa para distingui-las e identificar o regime jurídico de cada norma, assim como as suas repercussões práticas.

[258] **Prescrição e decadência**, p. 22.

5. PRESCRIÇÃO – NORMA PRIMÁRIA

5.1. Natureza jurídica

A busca da natureza jurídica significa levantar características de uma categoria, atributos que se destacam e se diferenciam de outras figuras jurídicas. Explica Tácio Lacerda que:

> "é o conjunto de atributos que permite separar um instituo jurídico de outro. Segregar a natureza de um instituto jurídico serve, por sua vez, para separar o regime jurídico que fundamenta a sua instituição e interpretação (...). Separar a natureza serve para separar o regime jurídico, portanto"[259].

Adiantamos que o nosso posicionamento acerca da norma de prescrição do art. 174, CTN, é concebê-la como norma de direito material, norma primária. Isso porque ela se refere ao momento da extinção do direito ao crédito, além de extinguir o "direito de ação de cobrança". A expressão "extinção do direito de ação" pode induzir o estudioso a erro, considerando esta norma como processual ou secundária, mas, no caso desta norma de prescrição, verificamos que não há, no seu consequente normativo, a figura do Estado-Juiz impulsionando o processo para obter o provimento final, o que é imprescindível para ser norma secundária. Elucida Eurico de Santi:

> "A composição dúplice, norma primária e norma secundária, é produto de um corte simplificado e abstrato sobre a intrincada série causal de normas. O critério que preside essa classificação, informado pela Teoria Pura do Direito, é a figuração ou não, no prescritor normativo, da sanção, i.é, da possibilidade do uso da coação organizada, mediante

[259] **Competência tributária: fundamentos para um teoria da nulidade.** São Paulo: Noeses, 2009, p. XLVIII-XLIX.

> órgão jurisdicional, para fazer valer a efetivação do dever constituído pela eficácia jurídica de norma incidente e logicamente anterior. Se presente esse direito subjetivo público, temos norma secundária, ou norma de direito adjetivo. Caso contrário, temos norma primária, ou norma de direito substantivo"[260].

No caso, o "direito de ação", que seria extinto pela prescrição do art. 174, CTN, não denota, como consequência, a possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional, até porque reconhecemos o direito abstrato da ação (item 3.3.1). Como já salientado (item 4.3), na prescrição do art. 174, CTN, não temos a perda da ação (entendida como ato jurídico de exercício do direito fundamental de ação) tampouco do próprio direito de ação (faculdade de ir ao Judiciário para pleitear o provimento da sua pretensão alegada), tendo em vista a inafastabilidade da jurisdição.

Assim, devemos interpretar a expressão "a perda do direito de ação ou a perda da ação" referida no art. 174, CTN, como a perda da possibilidade de ser julgada procedente a demanda-conteúdo, consistente na pretensão afirmada em juízo acerca da relação jurídica de direito material.

De fato, mesmo com o reconhecimento da prescrição, não há como afastar a ação ou o direito de ação, que são normas processuais, pois pode qualquer pessoa recorrer ao Judiciário se entender que houve a violação ou a ameaça de violação ao seu direito, independentemente do efetivo reconhecimento judicial desta ameaça ou violação. Por outro lado, o magistrado, ao verificar que o direito material alegado foi atingido pela prescrição tributária, ele tem o dever de extinguir o processo com resolução de mérito, se o reconhecimento ocorreu por ele e nestes autos processuais, nos termos do art. 269, IV, CPC; ou sem resolução de mérito, se já tinha linguagem competente anterior reconhecendo a prescrição, por falta de interesse processual, conforme o art. 267, VI, CPC. Ratifica, dessa maneira, o acerto da afirmação de que a prescrição afasta a possibilidade de julgar procedente a demanda-conteúdo, e não o direito de ação, propriamente dito.

[260] **Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 151.

Com efeito, a prescrição do art. 174, CTN, não dispõe sobre o modo pelo qual o Estado-Juiz conduzirá o processo para obter o provimento final, mas sim a impossibilidade de análise do descumprimento do dever alegado na inicial, confirmando o seu caráter de direito material. Aliás, esta natureza de direito material é ratificada pelo disposto no art. 156, V, CTN, que estabelece que a prescrição do art. 174, CTN, extinguirá o próprio crédito tributário, o direito material alegado na ação.

No antecedente da norma de prescrição do art. 174, CTN ("p"), temos o critério material, consistente em estar inerte o credor para o ajuizamento da ação de execução, sem que haja causa que obste este exercício. O critério temporal está exteriorizado no prazo de cinco anos de inércia, previsto no art. 174, CTN; e o espacial, no território do ente tributante.

No consequente normativo ("q"), temos a relação jurídica, que é desconstitutiva da relação jurídico-tributária (sujeito ativo não pode mais cobrar do sujeito passivo), pois há a extinção do crédito tributário, conforme o art. 156, CTN. Assim, há coincidência dos sujeitos da relação jurídico-tributária no critério pessoal, e a prestação é o próprio crédito tributário, que pode ser quantificado pela conjugação da base de cálculo e alíquota aplicável.

Neste ínterim, esclarecemos que, na verdade, há três proposições envolvidas na construção da norma jurídica de prescrição do art. 174, CTN, quais sejam:

1) inércia, por cinco anos, no ajuizamento da ação de cobrança ("p");
2) perda do "direito de ação" ("s"), ou melhor, perda da possibilidade de julgamento procedente da demanda-conteúdo; e
3) extinção do crédito ("q").

A relação entre elas pode ser representada pela lei lógica[261] de autodistributividade do condicional: "[p→(s→q)] ≡ [(p→s) → (p→q)]"[262]. Assim, há equivalência entre essas duas fórmulas: 1) se há inércia, então deve-ser que a perda do "direito de ação" implique a extinção do crédito; e 2) se a inércia implica a perda do "direito de ação", então deve-ser que a inércia implique também a extinção do crédito.

Pode também ser formulada pela lei lógica de transitividade do condicional: "[(p→s) . (s→q)] → (p→q)"[263]. Logo, se a inércia implica a perda do "direito de ação", e se a perda do "direito de ação" implica a extinção do crédito, então deve-ser que a inércia implique a extinção do crédito.

Por fim, também podemos formalizar com a lei lógica de implicação dos conjuntos: "[p→(s . q)]→(p→q)"[264]. Por conseguinte, se a inércia

[261] Lei lógica é uma fórmula proposicional que, se nela puder substituir as variáveis pelas constantes do tipo a que elas se referem (proposições), o resultado sempre será uma proposição logicamente verdadeira. Elencaram Echave, Urquijo e Guibourg (ECHAVE, Delia Tereza, URQUIJO, María Eugenia, GUIBOURG, Ricardo. **Lógica proposición y norma.** 7ª reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 2008) a lei de simplificação como sendo uma tautologia. (Obra citada, p. 91).

[262]

[p	→	(s	→	q)]	≡	[(p	→	s)	→	(p	→	q)]
V	V	V	V	V	**V**	V	V	V	V	V	V	V
F	V	V	V	V	**V**	F	V	V	V	F	V	V
V	V	F	V	V	**V**	V	F	F	V	V	V	V
F	V	F	V	V	**V**	F	V	F	V	F	V	V
V	F	V	F	F	**V**	V	V	V	F	V	F	F
F	V	V	F	F	**V**	F	V	V	V	F	V	F
V	V	F	V	F	**V**	V	F	F	V	V	F	F
F	V	F	V	F	**V**	F	V	F	V	F	F	F

263

[(p	→	q)	.	(q	→	r)]	→	(p	→	r)
V	V	V	V	V	V	V	**V**	V	V	V
F	V	V	V	V	V	V	**V**	F	V	V
V	F	F	F	F	V	V	**V**	V	V	V
F	V	F	V	F	V	V	**V**	F	V	V
V	V	V	F	V	F	F	**V**	V	F	F
F	V	V	F	V	F	F	**V**	F	V	F
V	F	F	F	F	V	F	**V**	V	F	F
F	V	F	V	F	V	F	**V**	F	V	F

264

[p	→	(s	.	q)]	→	(p	→	q)
V	V	V	V	V	**V**	V	V	V
F	V	V	V	V	**V**	F	V	V
V	F	F	F	V	**V**	V	V	V

implica a perda do “direito de ação” e a extinção do crédito, então deve-ser que a inércia implique a extinção do crédito.

Assim, diante da comprovação das tautologias acima, não resta qualquer dúvida de que podemos usar a fórmula “p→q”, para representar a norma primária da prescrição do art. 174, CTN, no sentido de que, se há inércia por prazo de cinco anos no ajuizamento da execução fiscal, então deve-ser a extinção do crédito tributário.

Feitas essas considerações, reafirmamos que a relação jurídica envolvida no consequente da norma de prescrição tributária é a material, substantiva, no caso, tributária, deixando patente que se trata de norma primária.

Contudo, este entendimento não é único, embora majoritário, como defendido por Ives Gandra da Silva Martins[265], Humberto Martins[266], Sacha Calmon Navarro Coelho, Eduardo Junqueira Coêlho[267], Fátima Fernandes Rodrigues de Souza[268], Marilene Talarico Martins Rodrigues[269], Fernanda

F	V	F	F	V	**V**	F	V	V
V	F	V	F	F	**V**	V	F	F
F	V	V	F	F	**V**	F	V	F
V	F	F	F	F	**V**	V	F	F
F	V	F	F	F	**V**	F	V	F

[265] É categórico ao afirmar que a prescrição é instituto de direito material por eliminar o direito do Poder Impositivo de exigir o crédito tributário (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição,** p. 35).

[266] Humberto Martins (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**) deixa claro que a decadência e a prescrição tributárias são institutos de direito material, que apenas refletem no processo, impondo-se julgamento improcedente do pleito, com resolução de mérito. (Obra citada, p. 40-41).

[267] Sacha Calmon Navarro Coelho, bem como Eduardo Junqueira Coêlho, entendem que a prescrição é instituto de direito material, porque se referem a perda de direito subjetivo, no caso, do direito de agir, de pedir ao Judiciário o que lhe é devido. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 79).

[268] Para esta doutrinadora (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**), a prescrição é instituto de direito material, pois afeta a pretensão, sem interferir com as condições da ação, ensejando a extinção do processo com resolução de mérito, nos termos do art. 269, IV, CPC, uma decisão de mérito. Com a prescrição, fulmina-se o poder do titular de compelir a outra parte à prestação, deixando intacto o direito de ação, assim como o direito subjetivo propriamente dito, qual seja, o direito de crédito (Obra citada, p. 117).

Verificamos que o fundamento para a defesa da natureza jurídica da norma de prescrição (direito material) não se converge com o aqui adotado. Defendemos que a norma de prescrição tributária é de natureza material, tendo em vista a previsão legal expressa neste sentido: extinção do crédito, da relação jurídico-tributária, constituindo uma norma primária e não secundária.

[269] A prescrição é um instituto de direito material, por se tratar de uma das formas de punição à inércia e por se relacionar com o crédito tributário, obrigação tributária, pois será extinto. Explica

Guimarães Hernandez[270], André L. Costa-Corrêa[271], Hugo de Brito Machado Segundo[272], Schubert de Farias Machado[273], Kiyoshi Harada[274], Octavio Campos Fischer[275], Jorge de Oliveira Vargas[276], Leonardo de Faria Galiano[277] e Renata Elaine Silva[278].

---

que "Não se pode confundir a *relação processual* com a *relação de direito material* objeto da ação de execução para cobrança de crédito tributário. os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber: o inadimplemento e o título executivo. Os pressupostos para exigência do crédito tributário são estabelecidos pelo *direito material*, pelos dispositivos do CTN que estabelecem as Normas Gerais para constituição do crédito tributário" (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 155).

[270] Por constituir modalidade de extinção do crédito, a prescrição tem natureza de direito material. Explica que pela teoria geral do direito, a prescrição é instituto de direito processual, todavia, no Direito Tributário, como extingue o próprio crédito, não há como negar a sua natureza material (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 246-247)

[271] A prescrição é um instituto de direito material, pois, como ocorre com a decadência, "se prefere crer que sendo tais institutos filtros da instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, ambos seriam mecanismos de estabilização do direito porque garantiriam, de forma imediata, a punição do titular de um direito por sua inércia e, conseqüentemente [*sic.*], o perecimento ou extinção do direito, e, de forma mediata, a segurança nas relações sociais e, conseqüentemente [*sic.*], da estrutura do sistema normativo" Ainda, destaca que eles atuam sobre as fontes de produção normativa, interrompendo o processo de positivação do direito tributário, atingindo o próprio direito substantivo, todavia, de forma distinta "de um lado, o direito substantivo específico; d'outro, o direito substantivo de ação de proteção ao direito substantivo específico" (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 278).

[272] Conclui o Autor (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**) que a prescrição não atinge o direito de ação, que é autônomo em relação ao direito material, mas sim a pretensão, confirmando a sua natureza de direito material (Obra citada, p. 338).

[273] Registra que, conforme o entendimento consolidado do STF (AgRg em AgIn 139.004-3/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 02/02/1996), a prescrição se coloca no âmbito de direito material, especialmente porque o CTN previu, como efeito de seu reconhecimento, a extinção do crédito. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 344-345).

[274] Diante da previsão expressa no sentido de extinguir o crédito a prescrição, além de ser forma de punição à inércia, entendeu que tem natureza de direito material. Como consequência, elucidou que o pagamento de tributo prescrito, enseja o direito de repetir, além de um tributo prescrito não poder obstar a emissão de certidão de regularidade fiscal. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 403).

[275] Deixando de lado os conceitos de Direito Civil, esclarece que a prescrição, no Direito Tributário, não apenas atinge a ação, mas também o próprio crédito, confirmando a sua natureza material. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 412).

[276] Diante da expressa previsão no art. 156, V, CTN, assim como o art. 269, IV, CPC, a prescrição é um instituto de direito material. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 435).

[277] Diferentemente de outros ramos de Direito, em que a prescrição extingue apenas a pretensão, tendo natureza jurídica processual, no Direito Tributário, tem natureza eminentemente de direito material, pois também atinge o próprio crédito tributário. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 445).

[278] Renata Elaine Silva (**Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**) explica esta natureza jurídica de direito material, sustentando que a

Há quem sustenta que se trata de norma secundária, processual, como é o caso de Ricardo Lobo Torres[279], Hugo de Brito Machado[280], Carlos Henrique Abrão [281] , José Eduardo Soares de Melo [282] e Edison Carlos Fernandes[283]. Eurico de Santi neste sentido entende:

> "Em regra geral, amplamente sujeita a correções, podemos dizer que, enquanto a decadência se ocupa do direito consubstanciado na norma primária, a prescrição se dirige ao direito previsto na norma secundária, disciplinando o direito de ação perante o Estado-Juiz para efetivação deste dever. A primeira volta-se para percussão de direito substantivo; a segunda, de direito adjetivo. Normas diversas que têm por objeto vínculos díspares: o direito de constituir o crédito, o direito ao crédito, o direito a pleitear a restituição do débito do Fisco administrativamente, no caso da decadência, e o direito subjetivo formal de exigir o crédito ou o débito Fisco em juízo, no caso da prescrição"[284]

---

prescrição "também restringe a aplicação de um direito, qual seja, de exigir o crédito tributário, ou seja, de buscar por meios próprios (administrativo e judicial) o direito ao crédito constituído, objetivando sua satisfação. Ela protege o direito que tem o fisco de exigir o crédito, controla o tempo da exigência do crédito (direito material), não apenas a possibilidade de ação. Ratificamos que se os efeitos da prescrição fossem apenas processuais, o direito não seria extinto, e o objetivo do instituto, que é a pacificação das relações sociais, não seria alcançado o que permitiria a consolidação da segurança jurídica". (Obra citada, p. 134).

[279] Explica (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**) que a prescrição acarreta a perda do direito à ação para a cobrança do crédito, assim, afirma "que a decadência é instituto de direito material, e a prescrição, de direito processual". (Obra citada, p. 51).

[280] Entende Hugo de Brito Machado (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição)** que ação e pretensão constituem matérias próprias do direito processual, razão pela qual a prescrição tributária, que atinge o direito de ação ou a pretensão, é um instituto do direito processual. (Obra citada, p. 65).

[281] Após o reconhecimento de natureza material à decadência, explicita que a prescrição, diferentemente, conclui relações de direito processual, pois impede que o Fisco exija do contribuinte o crédito. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 190-191).

[282] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 224-226.

[283] Após o esclarecimento acerca de como a teoria geral de direito trata a prescrição, isto é, como direito processual, o Autor concluir que, no Direito Tributário, não pode ser diferente, afetando o direito processual de ação. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 372).

[284] **Decadência e prescrição no direito tributário.** p, 153.

Há ainda quem sustente pela natureza híbrida, como Vitorio Cassone[285].

Não merecem prosperar, entretanto, esses entendimentos pela simples razão: o Direito Tributário brasileiro enunciou que a norma de prescrição do art. 174 do CTN será norma de direito material, pois previu expressamente que o seu reconhecimento extinguirá o crédito tributário[286]. Destarte, tendo em vista que a prescrição é norma de conceito jurídico-positivo, assim como a demonstração da estrutura normativa, em que, no seu consequente, não há relação jurídico-processual, mas sim uma relação jurídico-tributária, não há como sustentar que se trata de norma processual ou híbrida, pois apenas reflexamente interfere no processo, como acontece com o direito material.

Como decorrência lógica desta conclusão, o pagamento de crédito já prescrito enseja a restituição do valor pago[287]. Certamente há de ter linguagem constituindo o pagamento, assim como a prescrição, para, depois, reconhecer a restituição.

Defendemos, portanto, que a norma jurídica de prescrição do art. 174, CTN, tem natureza de norma primária ou norma de direito material, ou seja, norma tributária.

5.2. Regime jurídico

[285] A prescrição, como a decadência, tem origem num direito (aspecto substancial), que se sujeita a um prazo (aspecto processual), possuindo natureza híbrida. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 210-211).

[286] Art. 156, CTN. Extinguem o crédito tributário: (...)
V - a prescrição e a decadência;

[287] Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Junqueira Coêlho são categóricos neste sentido, citando o julgado do STJ (REsp 53.467. Rel. Min. Ary Pargendler, Segunda Turma, DJU 30/09/1996), reconhecendo o caráter material da norma de prescrição tributária. (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 94).

Segundo Tácio Lacerda Gama, regime jurídico:

> "é o conjunto de disposições previstas na Constituição da República que determinam onde, quando e de que forma deve ser a enunciação dos textos de Direito Positivo, bem como as delimitações materiais relativas aos âmbitos de vigência espacial, temporal e pessoal do tributo."[288]

Assim, para delimitar o regime jurídico das normas primárias de prescrição tributária, há de analisar os princípios constitucionais aplicáveis, o limite material da lei complementar referida no art. 146, III, "b", Constituição Federal, as funções das leis complementares, assim como outras questões relevantes, como a recepção do CTN pela Constituição vigente e a hierarquia entre lei complementar e ordinária.

5.2.1. Princípios constitucionais tributários e da prescrição tributária

O Direito Tributário é um subconjunto do Direito, inserindo-se no ramo predominantemente do Direito Público[289], cujo objeto é toda matéria ligada, direta ou indiretamente, à instituição, à arrecadação e à fiscalização de tributos[290].

---

[288] **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**, p. L-LI

[289] Em primeiro momento, o Direito Tributário era concebido como um dos ramos do Direito Público, visto que o regime jurídico que o rege é o de Direito Público, dando mais ênfase ao princípio da legalidade em detrimento do princípio da liberdade de contratação.
Todavia, hodiernamente é difícil sustentar a subsistência dessa divisão, Direto Público de um lado e, de outro, Direito Privado, pois é de sapiência de todos que é inseparável a interligação entre eles, por exemplo, o conceito de bem imóvel é de Direito Privado (Direito Civil) mas é aproveitado pelo Direito Tributário (p. ex, imposto sobre propriedade predial e territorial urbana). O que pode ser verificado é a predominância do regime jurídico. Assim, o Direito Tributário é um ramo predominantemente de Direito Público.

[290] O Direito Tributário não se refere apenas às relações jurídicas entre sujeitos ativo e passivo tributários concernentes à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, visto que o seu objeto de estudo é mais amplo, abrangendo toda matéria relacionada a essa relação, como por exemplo a emissão de certidão de regularidade fiscal, que não se restringe à relação jurídico-tributária e também não está ligada diretamente à instituição, arrecadação tampouco fiscalização de tributos. Trata-se de direito do sujeito passivo de verificar a sua atual situação fiscal, não pressupondo sequer a existência de relação jurídico-tributária, pois, neste caso, a Administração tributária deve

Ademais, a prescrição tributária, como norma primária, é causa de extinção do crédito tributário e, consequentemente, da própria relação jurídico-tributária, o que ratifica o entendimento de que os princípios constitucionais gerais e de Direito Tributário regem diretamente esta figura, o que força o seu estudo.

Citaremos alguns princípios constitucionais específicos do Direito Tributário que auxiliam o estudo da prescrição, sem o escopo de exauri-los.

Como primeiro princípio, destacamos o da **estrita legalidade**. Este princípio é o reforço do princípio da legalidade consagrado no art. 5º, II, CF, pelo art. 150, I, CF, segundo o qual a exigência (instituição) e o aumento do tributo apenas e tão-somente poderá ser feito por lei. Isto é, todos os elementos da regra matriz de incidência tributária devem constar na lei, assim como a causa de extinção, sob pena de violação deste princípio. Alguns chamam de princípio da tipicidade tributária[291].

O princípio da **anterioridade**[292], constante no art. 150, III, "b", CF, veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A interpretação correta deste dispositivo deve ser no sentido de que a incidência da lei que cria ou aumenta um tributo só ocorra no exercício financeiro subsecutivo ao de sua entrada em vigor, e não retardar apenas a cobrança.

---

emitir certidão negativa de débitos, nos moldes do art. 206 do CTN. É certo que a certidão de regularidade fiscal, indiretamente, tem função coercitiva em favor da arrecadação, porém essa arrecadação não é a sua função principal, precípua.

[291] O princípio da tipicidade tributária, sendo um princípio limite objetivo do sobreprincípio da segurança jurídica, exige a descrição rigorosa dos elementos constitutivos do tributo, sob pena de ter a chamada insuficiência da hipótese de incidência, na terminologia de Aires Fernandino Barreto, sem poder exigir a exação, por gerar insegurança e incerteza para o contribuinte.
Este princípio é uma forma especial da realização da legalidade tributária. E "a *segurança jurídica*, com o seu corolário de *proteção da confiança*, leva, em matéria tributária, ao princípio da *tipicidade fechada* (ou da *determinação*), com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária e da analogia *in pejus*" (CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Tributário Constitucional**, p. 444).

[292] O princípio da anterioridade não se confunde com o princípio da anualidade, pois, por meio deste, não se podia cobrar o tributo, em cada exercício, sem a prévia autorização orçamentária anual, nos termos do art. 141, §34, CF/1946. A aplicação deste princípio foi suspensa pela EC 7/1964 (à CF 1946), e ele foi fulminado pelo art. 25, EC 18/1964, cedendo lugar ao princípio da anterioridade pelo art. 150, §29, CF/1967, confirmado pela EC 1/1969, em seu art. 153, §29, segunda parte.

O termo “cobrar” está empregado no seu sentido laico, significando “exigir”. Isso porque ele é corolário lógico do princípio da segurança jurídica, que visa a evitar surpresas para o contribuinte. Assim, pelo princípio da anterioridade, a lei que cria ou majora o tributo deve estar em vigor no exercício anterior ao de sua cobrança administrativa, bem como ao da ocorrência do fato imponível.

As exceções estão expressamente previstas na própria Constituição, quais sejam, arts. 148, I, 153, I, II, IV e V, nos termos do art. 150, §1º, primeira parte, CF, assim como o art. 195, §6º, CF, constituindo um rol taxativo[293].

O princípio da **anterioridade nonagesimal ou noventena** foi incluído pela EC 42/2003, que acrescentou a alínea “c” ao art. 150, III, CF[294]. Obsta a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, observando-se o princípio da anterioridade do exercício. As exceções estão no art. 150, §1º, segunda parte, CF, não se aplicando aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I, CF[295].

[293] Há quem sustente que esse rol não pode ser ampliado sequer por emendas constitucionais, como já confirmou o STF neste sentido ao declarar a inconstitucionalidade do art. 2º, §2º, ED 3/1993, que disciplinava sobre o IPMF. Contudo, a EC 33/2001 permitiu a não observância do ICMS incidente sobre operações com lubrificantes e combustíveis (art. 155, §2º, XII, “g”, CF), no mesmo sentido alterou o art. 177, CF, com relação à CIDE-combustível. Assim, fere o princípio da anterioridade toda emenda constitucional que não respeitar esta cláusula pétrea, pois está reduzindo o seu conteúdo jurídico e o campo de incidência.

[294] Mesmo antes da EC 42/2003, Roque Antonio Carrazza (**Curso de Direito Constitucional Tributário**), com base nos ensinamentos de Eduardo Domingos Bottallo, sustentava “que o princípio da anterioridade exigia que a lei instituidora ou majoradora do tributo tivesse sido publicada, pelo menos, noventa e um dias antes do término do exercício financeiro”, considerando-se os arts. 150, III, “b”, e 195, §6º, CF, por ser este o entendimento que melhor se coaduna com os direitos dos contribuintes, inexistindo razão da aplicação da noventena apenas às contribuições previdenciárias, além da impossibilidade de uma anterioridade geral ter alcance mais restrita do que a anterioridade especial. (Obra citada, p. 204).

[295] O §1º, art. 150, CF, dispensou a aplicação da anterioridade nonagesimal ao IR e à fixação de base de cálculo de IPVA e IPTU. Sustenta Roque Antonio Carrazza, no tocante ao IR, no mesmo sentido de Luciano Amaro, a necessidade de observância desta anterioridade, por ser uma cláusula pétrea. Com relação ao IPVA e IPTU, fundamenta que houve uma confusão entre a base de cálculo abstrata e a concreta, dessa maneira, salienta que a abstrata deve observar esta anterioridade, mas a concreta, não.

O princípio da **irretroatividade da lei tributária** está previsto no art. 150, III, "a", CF, reforçando a importância e a aplicação do art. 5º, XXXVI, CF, no Direito Tributário. O termo "lei" deve ser entendido não apenas como normas jurídicas advindas do Poder Legislativo, mas o próprio Direito, englobando todos os atos do Poder Judiciário e do Executivo. Protege tanto os efeitos irradiados pelo fato como o próprio fato.

Na Alemanha, diferenciava-se a retroatividade própria ou autêntica, alcançando os fatos ou relações jurídicas inteiramente ocorridas no passado, e a imprópria ou retrospectiva, que aplicava a lei a um presente ainda não concluído. Essa diferenciação sofreu muitas críticas, inclusive de Tipke, pois devemos interpretar o princípio da irretroatividade à luz do princípio da confiança.

Lembramos ainda que, mesmo nos países em que não há adoção expressa do princípio da irretroatividade, eles o extraíam ou do princípio da capacidade contributiva ou do Estado de Direito. No Brasil, antes da CF de 1988 (primeira a expressar este princípio), o STF já havia repelido o entendimento de cobrança de empréstimos compulsórios retroativos, mesmo sendo criados em situações excepcionais[296], ratificando a proteção do fato, bem como dos seus efeitos.

O princípio da **proibição de tributo com efeito de confisco**, consagrado no art. 150, IV, CF, abrange, pelo menos, o princípio da capacidade econômica, o de justiça tributária e o de progressividade. Se não houvesse previsão expressa deste princípio, ele decorreria do direito de propriedade e do princípio da capacidade contributiva. O "efeito de confisco" é mais abrangente do que o próprio "confisco", caracterizando quando abandona os "contornos constitucionais no sentido de se criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir"[297].

[296] DERZI, Misabel Abreu Machado. *A irretroatividade do direito no Direito Tributário. In:* MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1997, p. 190.
[297] HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 50.

O princípio da **capacidade contributiva** está expresso no art. 145, §1º, CF, e exige que a modulação da tributação, conforme a manifestação de riqueza dos contribuintes, sem destruir a sua base criadora. Por "Capacidade econômica há de entender-se como real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação"[298].

É possível diferenciar a capacidade contributiva objetiva, como princípio pré-jurídico, pois incide na eleição de fatos presuntivos de riqueza pelo legislador para a tributação, e a subjetiva, é a capacidade individual para a contribuição aos cofres públicos[299].

A importância deste princípio foi devidamente delineada por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

> "a) designar-se o destinatário legal tributário; b) estabelecerem-se os critérios para substituição e solidariedade; c) fixarem-se os fundamentos da repercussão tributária; d) determinar-se a natureza específica dos tributos; e) apurar-se o cunho extrafiscal de certos tributos; f) dessumirem-se critérios vinculantes para o legislador, na qualificação da base de cálculo; g) inferirem-se parâmetros para o legislador estabelecer as alíquotas; e h) **evidentemente**, apurar-se a

[298] ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. **Revista de Direito Tributário.** *Imposto de renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – "Renda" escritural – Intributabilidade de correções monetárias.* Vol. 38. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 143.

[299] Leciona Paulo de Barros Carvalho (**Curso de direito tributário**) que o princípio da capacidade econômica do contribuinte tem "o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quanto empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível a exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência". (Obra citada, p. 182).

inconstitucionalidade do tributo com hipótese de incidência vazia, sem substância econômica"[300].

O princípio da **uniformidade geográfica**, explicitado no art. 151, I, CF, prega que os tributos instituídos pela União devem ser uniformes em todo o território nacional. Decorre do princípio da isonomia das pessoas políticas, vedando qualquer distinção ou preferência de determinada(s) pessoa(s), em detrimento das demais. No mesmo sentido, o princípio da **não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens**, previsto no art. 152, CF, veda a discriminação de tributação em razão de procedência ou de destino dos bens.

O princípio da **territorialidade da tributação** advém da autonomia das pessoas políticas, pois as leis tributárias editadas somente vincularão no respectivo território/limite geográfico.

O princípio da **indelegabilidade da competência tributária** não está expresso na Constituição Federal, mas tem este *status*, pois decorre do sistema. A competência tributária assegura a autonomia financeira aos Estados Federados e aos Municípios, ou seja, decorre do sistema federativo adotado pelo nosso país, sendo inadmissível a delegação da competência tributária.

Como bem esclarece Tácio Lacerda Gama[301], a autonomia financeira, que pode ser obtida por meio de atribuição de competência tributária ou de repasses de receitas, proporciona aos entes da federação o adequado exercício de outras autonomias, política, administrativa e legislativa, visto que é por meio dela que o ente adquire recursos necessários para o desenvolvimento de suas competências constitucionais. Dessa maneira, não há como transferir essa competência a outras pessoas, sob pena de violar a própria Federação, forma de Estado que sequer pode ser objeto de emenda constitucional que tende

[300] ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. **Revista de Direito Tributário.** *Imposto de renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – "Renda" escritural – Intributabilidade de correções monetárias*, p. 149.
[301] GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**, p. 199.

a aboli-la[302]. Diante desta importância, o CTN, no seu art. 7º[303], externa essa indelegabilidade.

Feitas essas considerações acerca de princípios constitucionais tributários, adentramos os princípios constitucionais que informam a prescrição tributária – norma primária. Eurico Marcos Diniz de Santi[304] elenca dois princípios que informam a prescrição tributária, quais sejam, o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Com efeito, o princípio da legalidade informa a prescrição, ou melhor, o princípio da estrita legalidade. Como primeira decorrência disso, citamos a necessidade de lei para a sua existência. Se é preciso que lei institua o tributo, logicamente a lei deve prever as causas de sua extinção[305], como é o caso de prescrição, como bem explicitado no art. 97, I, CTN[306]. Esta previsão está no art. 156, V, CTN.

Outra decorrência é a necessidade de lei para a delimitação da sua natureza e regime jurídicos. Assim, não é o fato de a prescrição civil, por exemplo, afetar a pretensão que a prescrição tributária também a afetará, como se aquela constituísse uma "teoria geral da prescrição". Não! O próprio subsistema do Direito Tributário pode, como efetivamente fez, instituir uma figura com o mesmo nome, todavia, de natureza e regime jurídicos diferentes, por se tratar de um conceito jurídico-positivo e não lógico-jurídico.

Ainda, frisamos que não se admite uma interpretação, para construir a significação da prescrição tributária, distanciada do texto normativo. Não estamos afirmando que admitimos a construção da norma jurídica,

---

[302] Art. 60. § 4º, CF. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;

[303] Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

[304] **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, p. 71 e segs.

[305] Relembra Carrazza (**Reflexões sobre a obrigação tributária**).que, "por força do *princípio da legalidade*, a lei deve, não só criar "*in abstracto*" a obrigação tributária, como estabelecer a forma e o momento de sua extinção". (Obra citada, p. 337).

[306] Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

distanciada do texto normativo, pois é cediço que toda construção semântica parte do texto. Todavia, não há como negar que algumas construções são realizadas prestigiando não o texto, mas sim o contexto, como é o caso da prescrição no Direito Civil, em que há um apego inegável do lado histórico do instituto.

No caso da prescrição tributária, contudo, há de ter um apego maior ao texto normativo para a construção da sua significação, em homenagem ao princípio da estrita legalidade, o que assegurará também a segurança jurídica. Trata-se de uma garantia constitucional dos contribuintes do Estado Democrático de Direito.

Outro princípio que podemos destacar é o da segurança jurídica. Este princípio, diante da sua íntima ligação com os fundamentos jurídicos da prescrição tributária, já foi devidamente estudado no item 4.4. É importante salientar que a prescrição tributária foi criada justamente para assegurar a segurança jurídica, devendo este valor ser considerado na construção semântica desta figura jurídica.

Dessa maneira, não podemos construir uma significação à prescrição tributária com o efeito disseminador de insegurança jurídica. Entendemos que os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais que constroem as significações aos signos dissociados do texto normativo geram um grande risco de negar a vigência do princípio da segurança jurídica, exatamente porque não saberemos se a “esquerda”, constante no texto normativo, será “esquerda”, “direita”, “acima”, “abaixo”, “frente” e/ou “atrás”.

Essa necessidade se sobressai na prescrição, instituto que extingue o crédito tributário, em razão da inércia por cinco anos no ajuizamento da execução fiscal. O art. 174, CTN, é claro neste sentido, e não podemos, ao pretexto de interpretá-lo, estender a casos que não há esta inércia, sob pena de afrontar o próprio princípio da segurança jurídica. Estaremos agindo, neste caso, como legislador, sem ter esta competência constitucional, violando o Estado Democrático de Direito, pois o povo não nos elegeu para representá-lo no Poder Legislativo.

São esses os princípios constitucionais que devem ser considerados na construção normativa da prescrição do art. 174, CTN, assim como na sua aplicação.

5.2.2. Lei complementar

O estudo de lei complementar em matéria tributária adquiriu relevância especial com a Constituição Federal vigente [307] que exige expressamente lei complementar para dispor sobre normas gerais acerca de, dentre outros, decadência e prescrição tributária, no seu art. 146, III, "b".

Lei complementar é uma espécie normativa consagrada no sistema jurídico vigente, prevista no art. 59 da Constituição Federal[308]. Estabelece o mencionado dispositivo que lei complementar será elaborada por meio de processo legislativo próprio.

A iniciativa de lei, para dispor sobre a matéria tributária, é de competência privativa do Presidente da República, nos termos do art. 61, § 1º, II, "b", CF[309]. O processo legislativo se identifica com o de lei ordinária, exceto o *quorum* qualificado de maioria absoluta para a aprovação, como determina o art.

[307] A Emenda Constitucional 18/1965, sob a égide da CF de 1946, no seu art. 1º, dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional e determinou que ele será regido por esta emenda, lei complementar e resoluções do Senado. A Constituição de 1967, no seu art. 19, §1º, redação repetida na EC 1/1969, dispôs que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, assim como os conflitos de competência tributária, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

[308] Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...)
II - leis complementares;

[309] Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.
§ 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: (...)
II - disponham sobre: (...)
b) organização administrativa e judiciária, **matéria tributária** e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios; (grifo nosso).

69[310], constituindo o requisito formal desta espécie normativa. Ainda, a matéria a ser tratada está especificada na própria Constituição Federal, requisito material ou ontológico. É por este motivo que Paulo de Barros afirma que a "lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal"[311].

5.2.2.1. Hierarquia entre lei complementar e ordinária

A hierarquia das normas é condição de existência do sistema jurídico, pois sem ela não há como indicar o seu fundamento de validade[312], razão pela qual Paulo de Barros afirma que o princípio da hierarquia é um axioma[313].

Há divergência de entendimentos sobre a existência ou não de hierarquia entre lei complementar tributária e ordinária[314]. Estudaremos este tema conforme o método aqui adotado, qual seja, o constructivismo lógico semântico, e adiantamos pela existência de hierarquia, dependendo do caso.

A hierarquia pode ser estudada sob o ponto de vista sintático (eminentemente lógico) ou semântico. Aprofundaremos mais no foco semântico, que pode ser formal e material, porque o lógico não trará repercussões relevantes

[310] Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.
[311] **Curso de direito tributário**, p. 226.
[312] Salienta Celso Ribeiro Bastos (**Curso de Direito Constitucional**. 22ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001): "As normas de direito encontram sempre seu fundamento em outras normas jurídicas. Encadeiam-se de tal sorte a dar origem a um complexo sistema normativo, fora do qual não podemos imaginar nenhuma regra de direito: ou bem ela se coloca dentro do sistema, dele passando a retirar sua força obrigatória, ou permanece fora do referido sistema, caso em que deixa de existir como regra de direito". (Obra citada, p. 397).
[313] **Direito tributário, linguagem e método**, p. 384.
[314] Charles William McNaughton (**Hierarquia e sistema tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011) esclarece que "Há correntes doutrinárias que contrastam: uma que prega a hierarquia incondicional da Lei Complementar em matéria tributária, tal como HUGO DE BRITO MACHADO; há aquelas que não negam tal hierarquia, desde que a lei complementar seja materialmente complementar, tal como GERALDO ATALIBA, originalmente; há os que sustentam a hierarquia somente nos casos em que Lei Complementar seja fundamento de validade da Lei Ordinária, tal como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES; há os que preconizam total impossibilidade de hierarquia, tendo-se em vista a delimitação de matérias distintas a serem regidas por cada espécie de veículo introdutor, como MICHEL TEMER" (Obra citada, p. 355).

para o estudo de hierarquia entre lei complementar e ordinária. No aspecto formal, a norma superior dita os pressupostos de forma[315], o "como" a norma é introduzida, e, no material, os conteúdos de significação da norma inferior[316], o "o que" é introduzido.

No aspecto material, há de distinguir duas espécies de leis complementares: uma que serve de fundamento de validade material a outras leis, e outra com campo predeterminado de atuação pela Constituição. Aquelas que servem de fundamento de validade material às leis ordinárias, elas possuem hierarquia superior a estas; mas as que agem privativamente num campo predeterminado pela Constituição não são hierarquicamente superiores, como ocorre com as leis complementares que disciplinam as limitações constitucionais ao poder de tributar.

No aspecto formal, há análise do processo legislativo, o "como" a norma foi introduzida. Muitos defendem que a hierarquia é verificada apenas sob o aspecto formal [317] [318], com o qual discordamos, pois há casos em que há também hierarquia material, como explicado no parágrafo anterior.

O art. 59, parágrafo único, CF, inovou ao estabelecer que cabe à lei complementar dispor acerca da elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Nesta toada, sobreveio a LC 95/98, que possui hierarquia superior, no aspecto formal, com relação a outras normas (emendas constitucionais, leis

[315] Explica Paulo de Barros (**Direito tributário, linguagem e método**) que o aspecto formal dispõe sobre o "modo como as leis são produzidas, seus requisitos procedimentais, desde a propositura até a sanção (quando houver); os esquemas de alteração ou modificação de umas pelas outras; como também os meio de revogação parcial ou total (ab-rogação)" (Obra citada, p. 385).

[316] Leciona Paulo de Barros (**Curso de direito tributário)** que no "domínio material, porém, a hierarquia se manifesta diversamente, indo a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor" (Obra citada, p. 228).

[317] Não defendemos a posição de Hugo de Brito Machado (**Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010) que sustenta o uso apenas no aspecto formal para a verificação da hierarquia, independentemente da matéria trazida. Afirma que "Na verdade, o que distingue as espécies normativas de um sistema jurídico é o seu aspecto formal – vale dizer, a competência para edição e o procedimento que deve ser adotado para esse fim." (Obra citada, p. 113).

[318] Charles William Mcnaughton (**Hierarquia e sistema tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011) também defende que o uso do critério procedimento para aferir a hierarquia. "Para não incorrer com esses tipos de problemas [usar a expressão 'lei complementar' com significações distintas, ora se referindo ao veículo introdutor, emitido conforme determinado procedimento legislativo, ora se referindo à matéria veiculada], denominados 'lei complementar' aquelas instituídas conforme o procedimento previsto no artigo 59 da Constituição da República". (Obra citada, p. 395).

complementares, leis ordinárias, delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções)[319].

Indagamos: a lei complementar pode dispor sobre matéria de lei ordinária? Primeiramente, esta pergunta está mal formulada, porque a Constituição não exige que determinada matéria seja disciplinada exclusivamente por lei ordinária, mas sim por lei, que pode ser lei complementar, lei ordinária, lei delegada ou até medida provisória. O que temos na Constituição é a vedação de outros veículos normativos nas hipóteses em que ela expressamente exige a lei complementar.

Dessa forma, a pergunta mais pertinente seria: a lei complementar pode disciplinar matérias que a Constituição não as reservou exclusivamente para ela? A resposta é positiva, porque, como acima esclarecido, a Constituição não reservou exclusivamente à lei ordinária para discipliná-las, fazendo referência a apenas "lei", incluindo-se lei complementar, como leciona Hugo de Brito Machado:

> "Ocorre que a Constituição Federal não delimita a competência da União para editar leis complementares. Diz que o processo legislativo compreende a elaboração das espécies normativas que indica, e entre estas coloca a lei complementar. Diz, é certo, que certas matérias devem ser tratadas por lei complementar. Não diz, todavia, que a competência para editar lei complementar seja limitada às matérias indicadas"[320].

Como se não bastasse, a lei ordinária nunca poderá se sobrepor à lei complementar, no máximo, estarão no mesmo nível hierárquico. De fato, quem pode o mais, pode o menos. Se o sistema se contenta com o quórum simples para disciplinar determinado assunto, não há razão para não se admitir com um quórum qualificado. Explica Charles William McNaughton:

> "Se a Constituição da República cria uma parcela de competência comum, no que tange o campo material entre lei complementar e lei

[319] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**, p. 385-386.
[320] **Lei complementar no direito brasileiro,** p. 135.

> ordinária – e julgamos ter suficientemente demonstrado que isso realmente existe – ou, em outros termos, se veículo introdutor de norma que se submete a um *quorum* de maioria absoluta para sua aprovação não é considerado inconstitucional pelo Judiciário por tratar de tais normas, então ela está permitindo que o legislador opte por se vincular ao princípio da maioria ou da conciliação"[321].

Ainda, se a lei complementar dispôs acerca da matéria de lei, a lei ordinária posterior pode derrogar ou ab-rogá-la? Entendemos pela sua impossibilidade, porque fere a hierarquia formal, embora não viole a hierarquia material. Com efeito, neste caso, uma lei complementar estaria sendo revogada por uma lei que não passou pelo mesmo processo legislativo previsto na Constituição Federal, o que não pode ser aceito num sistema jurídico organizado hierarquicamente. Assim, precisa de lei complementar para revogar lei complementar, mesmo que esta discipline matéria de lei ordinária.

Charles William McNaughton nos alerta que, nesta hipótese, houve a opção do sistema jurídico de exigir agora um procedimento legislativo mais complexo[322]. Quando o legislador complementar dispõe sobre a matéria atinente à lei, o Judiciário, órgão competente para analisar a constitucionalidade das normas jurídicas, confirma a sua constitucionalidade, porque não a declara inconstitucional. Isto é, ratifica que o sistema jurídico agora exige um processo legislativo mais complexo para tratar sobre esta matéria, limitando o conteúdo disciplinável pelas leis com procedimento legislativo mais simples. Explica que este fenômeno ocorre também com a Emenda Constitucional. Se a EC ampliar os casos de imunidade tributária, por exemplo, não se discute que houve a restrição

[321] **Hierarquia e sistema tributário**, p. 398.

[322] Celso Ribeiro Bastos (*Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar*. In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 9. Nº 37. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001) se diverge. Coloca que "o legislador não tem competência para transformar matéria de lei ordinária em matéria de lei complementar. Isto repercute na própria rigidez constitucional, isto é, acaba-se por conferir maior dificuldade para reformarem-se certas leis por mera força de uma votação parlamentar, o que evidentemente fere o princípio fundamental de que a matéria da lei complementar é só aquela a ela conferida". (Obra citada, p. 62).
Ousamos discordar. Não podemos esquecer que foi o próprio sistema jurídico que, diante da nova realidade (contexto social), optou por proteger determinados direitos com novo procedimento legislativo mais complexo. Como sabemos se esta foi a escolha do sistema jurídico? A sua aceitação, não a extirpando do sistema, que confirma esta escolha. Este entendimento ratifica a rigidez constitucional, pois estamos dificultando mais o processo legislativo para disciplinar determinado assunto, e não podemos perder de vista que a votação parlamentar é a vontade do povo, onde poder emana. Aliás, este entendimento melhor representa a Democracia.

do campo legislativo, pois retirou a possibilidade de isentar esta hipótese, agora imune. O mesmo raciocínio se aplica à lei complementar:

> "Ora, se para Emendas Constitucionais, que criam uma estabilidade no sistema muito mais incisiva do que as Leis Complementares, tal prerrogativa é permitida, fica claro que não faz sentido limitar essa função da lei complementar – de instituir proteções às minorias – apenas para os casos de competência exclusiva. Não haveria coerência no sistema de se assim pensar"[323].

Sabemos que este não foi o entendimento acatado por STF[324], que simplesmente ignorou a existência de duas espécies de hierarquia semântica, quais sejam, a formal e a material, ressaltando apenas a material. Contudo, diante da rigidez da Constituição[325], assim como o sistema jurídico hierarquizado, mantemos o nosso posicionamento.

Por outro lado, a lei ordinária pode dispor sobre matérias reservadas à lei complementar? Nunca poderá dispor sobre matéria de lei complementar. Em se tratando de matérias atinentes às leis complementares, exige-se quórum qualificado, o que afasta a possibilidade de lei ordinária dispô-la.

E se a lei ordinária for aprovada por quórum qualificado? A resposta continua negativa, pois a enunciação (processo legislativo: iniciativa,

---

[323] **Hierarquia e sistema tributário**, p. 399.

[324] Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral sobre a possibilidade ou não de revogação da isenção da COFINS, instituída pela LC 70/1991, pelo art. 56 da Lei 9.430/1996, nos autos do RE 575.093 RG/SP. Sobre o mérito, o STF julgou pela possibilidade:
"EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento." (STF. RE 377.457/PR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento 17/09/2008. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 25/08/2014).

[325] Ensina Charles William McNaughton (**Hierarquia e sistema tributário**) que a rigidez da Constituição acarreta seguintes consequências: "(i) a divisão de veículos introdutores aptos a mudar a Constituição daqueles que estão habitados para tanto; (ii) a determinação de relação hierárquica das normas introduzidas por todos esses veículos, perante as demais; (iii) o estabelecimento de um critério procedimental (numérico) para a referida divisão. Isso comprova que, em determinadas situações, a natureza do veículo introdutor determina o grau hierárquico da norma *independentemente da matéria em que regula*". (Obra citada, p. 350-351).

discussão, votação, sanção/veto, promulgação e publicação) foi processada como lei ordinária e a mera aprovação por quórum qualificado não a torna lei complementar. Assim, terá violação direta da Constituição, visto que ela reservou esta matéria exclusivamente à lei complementar.

Ainda, em se tratando de lei complementar que sirva de fundamento de validade à lei ordinária, além do fundamento acima, teremos a quebra de hierarquia, violando o próprio sistema jurídico.

Feitas essas observações, passaremos a analisar a recepção do Código Tributário Nacional pela Constituição vigente.

5.2.2.2. Recepção do CTN pela Constituição Federal

O princípio da recepção tem por objetivo evitar a excessiva movimentação legislativa desnecessariamente, diante da recepção das normas editadas anteriormente à nova Constituição, desde que compatível materialmente com ela. Conceitua Celso Ribeiro Bastos como:

> "um processo abreviado de criação de normas jurídicas pela qual a nova Constituição adota as leis já existentes, com ela compatíveis, dando-lhes validade, e assim evita o trabalho quase impossível de elaborar uma nova legislação de um dia para o outro. Portanto, a nova lei não é idêntica à lei anterior; ambas têm o mesmo conteúdo, mas a nova lei tem seu fundamento na nova Constituição; a razão de sua validade é, então, diferente"[326].

Com efeito, é uma teoria criada para viabilizar a convivência social mesmo após a implementação do novo sistema jurídico, como bem explica Paulo de Barros Carvalho que, por meio do princípio da recepção:

[326] **Curso de direito constitucional**, p. 84.

> "se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de patibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o Poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da *economia legislativa*"[327].

Sustenta Luciano Amaro que, com a recepção, confere-se a eficácia da lei formal que nova ordem prevê para esta matéria[328]. Assim, a alteração da lei recepcionada apenas pode ser por veículo que a nova ordem exige, não porque a lei recepcionada muda a natureza do seu veículo introdutor, por exemplo, de lei ordinária para lei complementar, mas sim em razão da exigência da nova Constituição.

A Constituição de 1946, no seu art. 5º, XV, "b"[329], fruto da Emenda 938, proposta por Aliomar Baleeiro, previa que cabia à União dispor sobre normas gerais de Direito Financeiro, no qual se incluía o Direito Tributário, que não ganhara foros de ramo autônomo. Foi neste contexto que adveio o Código Tributário Nacional, estatuído pela Lei 5.172/1966, oriundo do Projeto 4.834/1954, de autoria de Rubens Gomes de Souza, com apoio de Oswaldo Aranha. Esta Constituição não previa a figura de lei complementar, assim cabia à lei ordinária dispor sobre normas gerais de Direito Tributário.

---

[327] **Curso de direito tributário**, p. 214-215.

[328] Recorda (**Direito tributário brasileiro.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011) que "exigindo a nova Constituição um modelo legislativo diferenciado, para cuidar das matérias reguladas na lei anterior, a alteração da disciplina legal dessas matérias passa a só poder ser tratada nos moldes da nova forma constitucionalmente definida, o que põe a lei anterior *no mesmo nível de eficácia* da norma que a nova Constituição exige para cuidar daquelas matérias." (Obra citada, p. 171).

[329] Art. 5º, CF/1946 - Compete à União: (...)
XV - legislar sobre: (...)
b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;

Com o advento da Constituição de 1967, definiu-se a figura de lei complementar, e conferiu, no seu art. 19, §1º[330], redação repetida pela EC 1/1969[331], à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais, conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar. Considerando-se a compatibilidade material do CTN com a CF/1967 e EC 1/1969, ele foi recepcionado como lei complementar.

O mesmo fenômeno ocorre com a Constituição vigente, de 1.988, mantendo-se a eficácia de lei complementar as matérias previstas no art. 146. Como se não bastasse, o art. 34, §5º, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias[332], determina expressamente a recepção das normas tributárias, desde que materialmente compatíveis com a Constituição vigente.

5.2.2.3. Funções das leis complementares em matéria tributária – art. 146, CF

Antes de adentrar às funções de lei complementar, tendo em vista o art. 146, CF[333], primeiramente devemos entender o disposto neste artigo. O

[330] Art. 19, §1º, CF/1967 - 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.
[331] Art. 18, §1º, EC 1/1969 - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.
[332] Art. 34, ADCT. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)
§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.
[333] 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 de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

inciso I estabelece que a lei complementar deverá dispor acerca de conflitos de competência em matéria tributária, prestigiando os princípios federativo, da autonomia municipal e do Distrito Federal. Não há permissão constitucional de redesenhar as competências tributárias, mas sim de remarcar as suas linhas e torná-las mais nítidas[334].

O inciso II do art. 146, CF, determina que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Lembramos que não há autorização para que, por meio de lei complementar, limite o poder de tributar, mas sim apenas de regulamentar as limitações já constantes na Constituição Federal a este poder, facilitando a sua execução[335].

O inciso III do art. 146, CF, que é o que nos interessa, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em especial sobre várias matérias enumeradas nas suas alíneas. Destacamos que a lei complementar não está autorizada a modificar as disposições constitucionais referentes às matérias elencadas nas alíneas do inciso III, como as regras matrizes dos tributos previstas na Constituição Federal ou outras disposições constitucionais, tendo em vista a hierarquia piramidal das normas.

---

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[334] Explica Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**) que essa lei complementar "tem a relevante tarefa de reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-o mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos, tudo para que, *na prática*, não surjam conflitos entre as pessoas políticas tributantes. Parafraseando Pontes de Miranda, podemos dizer que ela é '*uma lei sobre leis de tributação*'". (Obra citada, p. 58).

[335] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 105.

Explica Roque Antonio Carrazza que a Constituição não conferiu um *cheque em branco* ao legislador complementar para apontar fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, nos termos do art. 146, III, "a", CF, devendo apenas pormenorizar para facilitar a correta aplicação das normas constitucionais. Frisa que a própria Constituição já os definiu[336]. Isto é, a interpretação do inciso III deve ser feita sistematicamente, considerando todas as disposições constitucionais relevantes, para manter a harmonia e a unidade do sistema.

Com relação à identificação das funções das leis complementares, considerando-se o disposto no art. 146, CF, embora pareça simples, a sua interpretação nunca convergiu, surgindo basicamente duas correntes. Na verdade, esta discussão já era acirrada sob a égide da Constituição de 1967 que, no seu art. 19, § 1º, redação repetida pela EC 1/1969, já dispunha que cabia à lei complementar estabelecer normas gerais, conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar.

A primeira corrente, chamada dicotômica, entende que a lei complementar possui apenas duas funções, quais sejam, de dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, sustenta que apenas os incisos I e II são propriamente funções da lei complementar, sendo que as hipóteses do inciso III somente devem ser disciplinadas por lei complementar apenas e tão-somente quando se referir ao conflito de competência tributária ou às limitações constitucionais ao poder de tributar.

[336] Conclui Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**) que: "A) a Constituição *(i)* elegeu os fatos que, acontecidos, poderão fazer nascer, para alguém, o dever de pagar tributos e, ao mesmo tempo, *(ii)* discriminou quais fatos poderão, em caráter exclusivo, ser tributados pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal; B) à lei complementar veiculadora de *normas gerais em matéria de legislação tributária* é facultado, apenas, dar operatividade aos comandos constitucionais, detalhando as *hipóteses de incidência possíveis* dos tributos das várias pessoas políticas; e, C) à lei das pessoas político-constitucionais cabe descrever, observados os ditames *supra*, a *hipótese de incidência tributária* dos tributos de sua competência". (Obra citada, p. 60-61).

Paulo de Barros Carvalho[337][338], desde a Constituição de 1967, já defendia a corrente dicotômica, invocando a primazia da Federação e da autonomia dos Municípios. Como consequências deste entendimento, sublinha:

> "1.ª) À lei complementar, enunciada no art. 18, § 1.º, da Constituição Federal de 1967, caberia a única função de ser o veículo introdutor das *normas gerais de direito tributário*. 2.ª) Estas, por sua vez, ficariam circunscritas a dois objetivos rigorosamente determinados: *a)* dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e *b)* regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 3.ª) Como decorrência imediata dos tópicos anteriores, a expressão *normas gerais de direito tributário* ganharia conteúdo jurídico definido. 4.ª) Ficaria assegurada a integridade dos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios e, por extensão, sua resultante imediata: o postulado da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno. 5.ª) Nenhum detrimento adviria ao sistema, porquanto tais pessoas poderiam exercer, naturalmente, as competências que a Constituição lhes dera e, nas áreas duvidosas, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismos da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou. Paralelamente, a mesma espécie normativa continuaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar"[339].

[337] Ensina Paulo de Barros (**Curso de direito tributário)** que a imprecisão e a insegurança na conceituação de normas gerais de Direito Tributário pode macular dois princípios essenciais para o sistema constitucional. "Sim, porque na medida em que fosse deferida à legislação complementar produzir, *indiscriminadamente*, regras jurídicas que penetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-Membros, ainda que sob o pretexto de fazê-lo mediante *normas gerais*, estar-se-ia trincando o postulado federativo, encarnado, jurídicamente, na autonomia recíproca da União e dos Estados, sob o pálio da Constituição. Ao mesmo tempo, se tais preceitos, protegidos pela capa da generalidade, pudessem invadir as prerrogativas constitucionais de que usufruem os Municípios, *sem limitações determinadas, precisas e antecipadamente conhecidas*, teríamos inevitável esvaziamento do princípio que assegura autonomia àquelas pessoas políticas." (Obra citada, p. 220-201).

[338] "Com tal interpretação, daremos sentido à expressão *normas gerais de direito tributário*, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, *a* e *b*, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa". (**Direito tributário, linguagem e método**, p. 395).

[339] **Curso de direito tributário,** p. 222-223.

Neste sentido Roque Carrazza[340] explica que, em homenagem ao princípio federativo, da autonomia municipal e distrital, a lei complementar pode apenas dispor sobre normas gerais sobre conflito de competência ou limitações constitucionais ao poder de tributar. Acrescenta ainda José Eduardo Soares de Melo[341] que cabe à lei complementar apenas aclarar os comandos constitucionais implícitos, não sendo possível tolher ou impedir o exercício de competência tributária.

Em contraposição a este sustento, temos a corrente tricotômica, que visualiza três funções das leis complementares, incluindo também as normas gerais como uma delas. Neste sentido Hamilton Dias de Souza[342], Vera Maria Araújo Damiani[343] e Humberto Ávila[344].

Explica Sacha Calmón Navarro Coelho que o sistema jurídico brasileiro deu preferência à praticidade do Direito em detrimento da autonomia das pessoas políticas, conferindo a unidade e a harmonia ao sistema tributário nacional,

> "epifenômeno da *centralização legislativa*. De Norte a Sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da *autonomia das pessoas políticas* prevaleceu *a praticidade do Direito*, condição indeclinável de sua *aplicabilidade* à vida. A preeminência da

[340] É contundente ao afirmar que (**Curso de Direito Constitucional Tributário**) "somos de opinião que a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'". (Obra citada, 919).
[341] **Curso de direito tributário**, p. 134-136.
[342] *Lei complementar em matéria tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, CEU, 1982.
[343] *Normas gerais de direito tributário*. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 6. N. 19-20. São Paulo: Revista dos tribunais, 1982.
[344] **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 265.

> norma geral de direito tributário é pressuposto de possibilidade do Código Tributário Nacional (veiculado por *lei complementar*)"[345].

Leciona Misabel Derzi[346] que, num Estado tipo federal, todas as ordens parciais se subordinam a ordem total, ou nacional, na qual se insere, além das normas constitucionais, as normas gerais de Direito Tributário. Neste sentido, Luciano Amaro elenca, além da função de dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, a de estabelecer normas gerais de Direito Tributário, cujo objetivo é detalhar os modelos constitucionais de tributação. Assim, terá a padronização, a uniformidade ao sistema tributário nacional:

> "A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional"[347].

Eurico de Santi [348] também aderiu à corrente tricotômica, sustentando que a possibilidade de a União dispor sobre normas gerais em

---

[345] *A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias*. In: DALLARI, Adilson de Abreu [et al.]. PARISI, Fernanda Drummond. TORRES, Heleno Taveira. MELO, José Eduardo Soares. (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza.** Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 646-647.

[346] Ensina a autora (*O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza.* In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manoele, 2004) que "Há, sim, a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parte de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente, as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário.
Nesse campo, desde a Constituição de 1946, temos o importante papel das normas gerais. Na Constituição em vigor, o veículo das normas gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário são as lei complementares da União e as resoluções do Senado Federal (arts. 52, 146, 161, 163, 165, §9º, e 169). Havendo, no Estado Federal brasileiro, pessoas distintas que legislam sobre a mesma matéria, a Constituição Federal prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, diretrizes comuns e solução de conflitos. Muito já se escreveu sobre o tema. Carvalho Pinto, citando Duguit, definira antes que as normas trazem em si a idéia de generalidade, ainda mais acentuada quando se lhes acrescenta o termo 'gerais', expressão utilizada no Texto Constitucional de 1946. Conclui que as normas gerais não objetivam uma ou algumas pessoas congêneres de direito público, mas obrigam a todas; não visam, particularmente, a determinados institutos ou situações jurídicas, excluindo outras da mesma espécie" (Obra citada, p. 69).

[347] **Direito tributário brasileiro**, p. 169.

[348] Salienta (**Decadência e prescrição no Direito Tributário**) que Aliomar Baleeiro, ao se referir a "regras gerais", da qual se "derivou a expressão *normas gerais em matéria de legislação tributária*, não arranha pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os

matéria tributária demarca o pacto federativo, pois a sua generalidade uniformiza a legislação, evitando eventuais conflitos de interpretações entre pessoas políticas, o que garante a isonomia entre elas. Acrescenta ainda que:

> "As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções de certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal"[349].

Segue Renata Elaine Silva, afirmando que a interpretação mais coerente deste dispositivo constitucional é entender que há três funções das leis complementares, quais sejam, dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais do poder de tributar e editar normas gerais em matéria tributária especificada no art. 146, III, CF. Explica que as normas gerais são

> "*normas de harmonização do sistema tributário, com o fim de dar unidade e homogeneidade à tributação praticada por todos os entes da federação.* Isso significa dizer que a lei complementar que estabelecerá as normas de prescrição e de decadência tem como objetivo unificar a tributação, criar um tratamento homogêneo para todos os entes da federação"[350].

Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.
De fato, nenhuma legislação nacional pode restringir seus destinatários a qualquer desses entes. Qualquer lei nacional que fosse discriminatória, favorável ou desfavoravelmente, a qualquer uma das pessoas políticas estariam em desconformidade com a Constituição Federal. A generalidade da regra é, como diria GERALDO ATALIBA, desdobramento do princípio da legalidade garantidor da igualdade das pessoas políticas de direito público interno". (Obra citada, p. 86-87).

[349] **Decadência e prescrição no Direito Tributário**, p. 87.

[350] SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**, p. 37.
Acrescenta, na mesma obra, que o modelo de federação adotado pela Constituição Federal admite a legislação nacional com a finalidade de conferir a uniformidade em determinados casos. "A autonomia política, econômica e administrativa não fica comprometida com as normas gerais, e sim fortalecida, pois coloca todos eles independentemente do seu gestor em igualdade de condições de suprir sua necessidade com a arrecadação de tributos, sem suprimir ou mitigar a competência atribuída aos entes por meio da Constituição Federal. Desse modo, as normas uniformizadoras são na verdade uma realização do princípio federativo e não uma afronta". (Obra citada, p. 48).

O presente trabalho aderiu à corrente tricotômica, tendo em vista a inegável importância de um sistema jurídico-tributária uno, o que conferirá segurança jurídica e certeza do direito[351], valores estes tão importantes quanto ao princípio federativo e à autonomia dos Municípios. Como bem esclarece Octavio Campos Fischer:

> "Claro que há – e, pensamos, nunca deixará de haver – discussão sobre o conceito de *normas gerais* e, por conseguinte, da sua extensão (até onde pode ir a lei complementar para realizar esta tarefa?), mas uma das funções estruturais da lei complementar nacional é conferir estabilidade ao caráter federativo de nosso ordenamento jurídico. Federação não é apenas sinônimo de autonomia dos entes políticos, pois esta autonomia, enquanto princípio, deve ser balanceada com outros valores do ordenamento, especialmente com a segurança jurídica. Não se pode defender a autonomia dos entes federativos a ponto de atingirmos o caos jurídico. Assim ocorreria se cada ente pudesse estabelecer os seus próprios prazos de prescrição e de decadência, bem como as causas de interrupção dela. Não haveria, neste quadro, condições para uma mínima realização da segurança jurídica. Basta dizer que são mais de 5.000 municípios, o que levaria à possibilidade, em tese, de mais 5.000 prazos diferentes de prescrição e de decadência!"[352].

Destarte, no sistema tributário brasileiro, há tributos, como ITCMD, ICMS e IPVA (de competência estadual), e ISS (de competência municipal), de ordem eminentemente nacional, ou seja, repercute nacionalmente. Este caráter nacional foi devidamente reconhecido pela própria Constituição Federal, ao conferir às normas nacionais a competência de disciplinar algumas

[351] Frederico Araújo Seabra Moura (**Lei complementar e normas gerais em matéria tributária.** Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2007) explica que "As normas gerais servem, antes de tudo, para dar racionalidade e equilíbrio ao sistema normativo-tributário, prestigiando valores como segurança e certeza do direito. E nada mais adequado que isso se dê justamente através de lei complementar que, como já se asseverou, tem aptidão para veicular legislação nacional voltada à determinação de diretrizes para todas as pessoas políticas". (Obra citada, p. 173-174).

[352] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 428.

matérias sensíveis[353], exatamente para confirmar a vigência do pacto federativo, como é o caso do art. 146, III, CF.

Há interesse nacional para ter normas gerais em matéria tributária, para fazer valer o princípio da isonomia não apenas das pessoas políticas, mas também das pessoas físicas e jurídicas na vida civil e tributária. Com isso, há reafirmação do pacto federativo e da autonomia dos Municípios, pois a mesma regra é aplicada a todos, inclusive para a União.

Ainda, o interesse nacional se justifica pela segurança jurídica, visto que, com a existência de normas gerais, unificando o sistema jurídico-tributário, confere maior estabilidade jurídica, além de proteger a confiança subjetiva de cada um dos adminsitrados. Com essas normas, aumenta significativamente a calculabilidade e a previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos seus atos, especialmente considerando-se que o Brasil é composto por 26 Estados, Distrito Federal e 5.570 Municípios, além da União Federal. Imagine uma nação, no mundo globalizado em que vivemos, com 5.598

[353] O ITCMD tem caráter nacional, pois a Carta Magna expressamente dispôs que as suas alíquotas máximas serão fixadas pelo Senado Federal (art. 155, §1º, IV). Ademais, estabelece que cabe à lei complementar regular a instituição deste imposto se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, §1º, III), confirmando o seu caráter nacional.
Com relação ao ICMS, a Constituição Federal (art. 155, §2º, IV) conferiu ao Senado Federal, por meio de resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. Alinda há faculdade do Senado Federal de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, §2º, V). Como se não bastasse, conferiu a competência à lei complementar nacional definir seus contribuintes; dispor sobre a substituição tributária; disciplinar o regime de compensação; fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, "b"; e fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (art. 155, §2º, XII). Com relação às operações com gás natural e seus derivados, lubrificantes e combustíveis derivados de petróleos, há ainda disposições que a norma nacional deve disciplinar (art. 155, §4º c/c §5º).
No tocante ao IPVA, a Constituição também reconhece o seu caráter nacional, pois ao Senado Federal compete fixar as suas alíquotas mínimas (art. 155, §6º, I).
Por fim, a Constituição, no que toca ao ISS, dispôs que cabe à lei complementar nacional fixar as alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, §3º), ratificando o seu caráter nacional.

ordenamentos tributários vigentes. Além do caos e insegurança, repercutirá nos investimentos estrangeiros no país, isolando-se do mercado mundial, o que, certamente, prejudicará o desenvolvimento econômico do País[354]. Estes fatores, que servem como contexto, sistema de referência, não devem ser deixados de lado para a construção da norma jurídica, com base no enunciado do art. 146, III, CF.

Paulo de Barros, embora defenda a dicotomia das funções das leis complementares, explica bem que o postulado federativo, assim como a autonomia dos Municípios, não são absolutos, e não poderiam ser fragilizados pela falta de segurança e nitidez na delimitação conceitual de “normas gerais de direito tributário”. Deixa claro que “Não seria crível, portanto, que as admitisse anuladas pela via indireta de um instrumento indefinido, nebuloso e amplo, como sugere a interpretação literal das *normas gerais de direito tributário*.”[355]

É inegável que falta nitidez na delimitação conceitual de "normas gerais de direito tributário", mas este problema não se limita a esta expressão. No sistema jurídico tributário, feliz ou infelizmente, está repleto de termos e expressões que não possuem uma delimitação de significação precisa. Aliás, ouso afirmar, nenhum termo ou expressão linguística tem esta delimitação nítida, pois não há "essência" de significação nos signos, conforme a teoria da linguagem e da comunicação, adotada pelo presente trabalho. Cabe aos operadores do Direito, com o auxílio dos estudos feitos pela Ciência do Direito, fixar esta delimitação, para a construção da norma jurídica, o que deve ser feito também com o art. 146, III, CF.

---

[354] No mesmo sentido Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho *([Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**) sustentam: “É importante lembrar que o Estado Federativo brasileiro é integrado por mais de 5.500 Municípios, além de 26 Estados, o Distrito Federal e a União. Parece induvidoso que, se cada um desses entes políticos tivesse liberdade para versar sobre prescrição tributária, instalar-se-ia um verdadeiro caos jurídico e institucional, prejudicando, inclusive, a estabilidade do sistema federativo.
A reserva da matéria à lei complementar nacional é, assim, fundamental para impedir que as ordens jurídicas parciais ponham em risco a harmonia da Federação, concretizando a realização do valor segurança jurídica." (Obra citada, p. 38).

[355] **Curso de direito tributário**, p. 221.

Por outro lado, verificamos que a generalidade das normas gerais não atinge os conflitos de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isso porque esses fenômenos se dirigem a determinadas pessoas políticas e a generalidade é incompatível com a especificação dos seus destinatários, o que impede a construção normativa dicotômica do art. 146, CF.

Com efeito, no caso de conflitos de competência, como pode ocorrer, por exemplo, com ICMS e ISS, os destinatários da norma que dirime este conflito de competência são Estados e Municípios, excluindo-se a União, porque ela não possui qualquer interesse jurídico-tributário, e o Distrito Federal, por ele deter competência tributária tanto do ICMS quanto do ISS, sendo impossível ter conflito de competência[356]. Dessa forma, não há como ter normas gerais sobre conflito de competência.

O mesmo ocorre com as normas que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar, pois elas também se dirigem a determinadas pessoas políticas, ainda que mediatamente. Com efeito, não há como ter normas gerais, aplicáveis a todas as pessoas políticas, da mesma forma, que regulem as limitações constitucionais ao poder de tributar, pois a imunidade tributária se refere a determinada competência tributária, mesmo que indiretamente, excluindo-se pessoas políticas que não a detêm. Patente, portanto, a sua incompatibilidade com as normas gerais.

Por fim, concluímos que a lei complementar, com base no art. 146, CF, tem três funções: dispor sobre conflitos de competência tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas

[356] Art. 32, § 1º, CF - Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.
Art. 147, CF. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.
Art. 155, CF. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as matérias elencadas nas alíneas do seu inciso III. No caso de prescrição tributária, as normas gerais devem ter como destinatários todas as pessoas políticas, garantindo-se o pacto federativo e a autonomia dos Municípios, assim como o primado da isonomia e da segurança jurídica.

5.2.2.4. Limite material – normas gerais de prescrição

Primeiramente, esclarecemos que o estudo do limite material da expressão "normas gerais" em matéria tributária depende da teoria adotada acerca das funções de lei complementar do art. 146 da CF. Considerando-se que o presente trabalho aderiu à teoria tricotômica, estudará o limite material, tendo em vista a função da lei complementar de unificar e harmonizar o sistema jurídico tributário.

A expressão “normas gerais” se contrapõe às “normas especiais ou específicas”, e apenas cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária[357], inclusive sobre a prescrição. Explica Carrazza que

[357] Entendem Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho (*[Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**) que a expressão “normas gerais” rechaça a ideia de que cabem aos entes federados expedir as chamadas “normas específicas”, por desprezar o contexto histórico-legislativo. Quando a CF/67 recepcionou o CTN como lei complementar, reproduziu inteiramente o teor do CTN, embora não tenha definido claramente a expressão “normas gerais em direito tributário”. Assim, a CF/67 teria albergada inteiramente a disciplina do CTN sobre o assunto, ou seja, a matéria acerca da prescrição é de competência de lei complementar disciplinar.
Assim, eles sustentam que no momento do advento do CTN, vigia a CF/1946, que não previa a figura de lei complementar. “Na ocasião, o CTN se dividia em dois livros, sendo o primeiro deles sobre ‘Sistema Tributário Nacional’ e o outro, ‘Normas Gerais em Direito Tributário’. Tais expressões foram, em seguida, incorporadas à Constituição de 1967, a qual criou a figura jurídica de lei complementar, através da destinação de matérias específicas para esse veículo normativo, dentre as quais se destaca a prescrição tributária. (...)
A Constituição de 1967, no que foi seguida pela atual, apesar de não definir claramente o alcance da expressão ‘normas gerais em direito tributário’ reproduziu a expressão contida no CTN, que, como é cediço, já vigorava muito antes da ordem constitucional pretérita.

"estabelecer *normas gerais* é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos; é operar por síntese, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas"[358].

Não pode a lei complementar, a pretexto de dispor sobre normas gerais em matéria tributária, entrar no campo de competência de outras pessoas políticas, a fim de diminuí-lo, desequilibrando a Federação brasileira. Esclarece, por exemplo, Souto Maior Borges[359] [360], ao estudar sobre o ISS, que a lei complementar que define os serviços não pode limitar a competência tributária

---

Disso resulta a compreensão de que o constituinte de 1967 (e também o de 1988) albergou inteiramente a disciplina do CTN sobre o assunto, que sempre foi no sentido de que tudo aquilo que se referisse à prescrição tributária ficaria sob o manto da regulação por lei complementar". (Obra citada, p. 40).

[358] **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 917.

[359] Esclarece que (*Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**) "lei complementar, ao definir os serviços passíveis de tributação pelos Municípios, estabelece *normas sobre tributação e não, a rigor, normas tributárias*, porque esses serviços são definidos em *regras materiais sobre competência,* servientes, nessa qualidade, da competência na sua plenitude originária, que é constitucional e, por isso mesmo, não limitável em lei complementar", seguindo os ensinamentos de Pontes de Miranda. (Obra citada, p. 11-12).

[360] Elucida que a relação existente entre o art. 156, III, *in fine*, e o art. 146, III, ambos da Constituição Federal, é de gênero e espécie, sendo que o primeiro também tem a natureza de norma geral, e não de exceção ao princípio da repartição de competência e de autonomia municipal. Pode a lei complementar definir hipótese de incidência tributária, pois a Constituição incumbiu a ela a definição de serviços, permitindo estabelecimento de critérios parciais vinculantes para a legislação ordinária municipal. Assim, divide Souto Maior Borges (*Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**) em duas normas de competência constantes no art. 156, III, CF: a) competência dos Municípios para tributar serviços (norma de eficácia plena), e b) norma geral de direito tributário para definir serviços (norma de eficácia limitada). (Obra citada, p. 28-29).

Aires Barreto (**ISS na constituição e na lei.** 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009), interpretando Souto Maior Borges, explica que a expressão "definidos em lei complementar" do art. 156, III, CF, dois mandamentos e dois destinatários: a) Destinatário: Município, e Mandamento: competência tributária sobre quaisquer serviços; b) Destinatário: Congresso Nacional, e Mandamento: mediante lei complementar, explicitar a competência dos Estados e do DF sobre serviços, bem como "explicitar o conteúdo implícito dos preceitos constitucionais que dispõem sobre a competência dos Estados para tributar acessoriamente às operações mercantis, atividades que, da perspectiva pré-jurídica, podem parecer serviço (ensejando, em tese, o que se convencionou designar por conflito de competência tributária)". (Obra citada, p. 40).

Acrescenta Aires Barreto que não é lógico definir a regra, que se substanciou por meio de termos genéricos e amplos "serviço de qualquer natureza", só podendo a definição se referir à exceção, que é a competência dos Estados e do DF. Arremata expondo que "Se são de qualquer natureza, prescindem de definições; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas sim, os definidos." (Obra citada, 41).

dos Municípios. Assim, mesmo sem lei complementar, pode o Município instituir o ISS[361].

Em outros termos, a interpretação da expressão "normas gerais" há de considerar o texto constitucional como um todo, especialmente o pacto federativo e a autonomia dos Municípios, não podendo diminuir a competência de outras pessoas políticas, para manter o equilíbrio entre elas. Sacha Calmón reconhece que é inevitável a zona cinzenta entre "norma geral" e "normal específica", mas não é por este motivo que há de negar a validade do art. 146, III, CF:

> "Embora a teoria das normas gerais situe bem a questão do compartilhamento de competências (verticalizadas) nos Estados Federais, afirmando que a norma geral possui eficácia forçada (*loi de cadre*), sempre sobrará uma zona cinzenta na delimitação das fronteiras objetivas da *norma geral, o ponto além do qual não pode ela passar sem ferir a competência das pessoas políticas*. Alfim e ao cabo, somente a contribuição doutrinária e da jurisprudência, ao longo do tempo depurativo, trará solução a este tormentoso problema"[362].

No âmbito da prescrição, o limite material implica definir a hipótese e o consequente das normas de prescrição tributária, aplicáveis a todas as pessoas políticas, como bem salientou Eurico de Santi:

> "Em suma, estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando o prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o

[361] O art. 156, III, CF, é **plenamente aplicável**, independendo de qualquer regulamentação integrativa da sua eficácia, razão pela qual pode o Município, mesmo sem lei complementar, instituir ISS, sob pena de ferir a sua autonomia, pois sem autonomia financeira, não há que se falar em autonomia política e administrativa. Assim, não resta inibida a competência tributária dos Municípios, na ausência de lei complementar, mas, uma vez editada lei complementar, a parte dissidente da lei municipal perderá eficácia, em decorrência da privatividade da competência da União para definir esses serviços. Se a lei complementar for revogada, volta a eficácia plena da lei local. É a aplicação por analogia dos parágrafos do art. 24, CF, que disciplina sobre competência legislativa concorrente.

[362] *A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias*. In: DALLARI, Adilson de Abreu [et al.]. PARISI, Fernanda Drummond. TORRES, Heleno Taveira. MELO, José Eduardo Soares. (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**, p. 652.

> conseqüente [*sic.*] (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação) das regras da *decadência e prescrição do direito do Fisco* e da *decadência e prescrição do direito do contribuinte*, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal"[363].

Com efeito, os termos iniciais e finais do prazo prescricional devem estar previstos na lei complementar, conforme o posicionamento de Roque Carrazza[364]. Aliás, o Supremo Tribunal Federal[365] já normatizou neste sentido. Como se não bastasse, ao permitir que lei ordinária verse sobre os prazos prescricionais, teremos rompimento da estrutura normativa, pois o antecedente será previsto em lei ordinária e o consequente, em lei complementar, como explicam Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho[366]. Logo, não vislumbramos a possibilidade de lei ordinária dispor sobre prazos prescricionais.

Ainda, além dos prazos e termos iniciais e finais, a lei complementar deve determinar as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição, contudo, sem prejudicar a autonomia das pessoas políticas

[363] **Decadência e prescrição no Direito Tributário**, p. 90.
[364] Reflete que (**Reflexões sobre a obrigação tributária**), com essa normatização, afasta-se a possibilidade de eternizar o crédito tributário e, quando consumada a decadência ou a prescrição, terá a extinção, mesmo contra a vontade do sujeito passivo, em homenagem ao princípio à segurança e à certeza da tributação. (Obra citada, p. 343).
[365] Súmula Vinculante 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.
[366] Sustentam (*[Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais.* In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**): "Raciocínio contrário, no sentido de permitir que lei ordinária versasse acerca de prazos prescricionais, representaria inadmissível rompimento da estrutura intranormativa das regras de prescrição, que passariam a ter consequentes normativos previstos em leis complementares e antecedentes calcados em leis ordinárias". (Obra citada, p. 39).

tributantes. No mesmo sentido, Ernesto José Toniolo[367], Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho[368]

Outro limite material que podemos destacar é se há possibilidade de uma lei complementar de caráter nacional, como é o caso de LC 87/1996, LC 116/2003, DL 37/1966, etc., estabelecer prazo diferente do previsto no CTN, norma geral referida no art. 146, III, CF. Adiantamos, a resposta é negativa.

Não estamos aqui advogando que apenas o CTN pode prever sobre a prescrição tampouco sobre as normas gerais de prescrição. É admissível que uma lei ordinária disponha sobre prescrição, contudo, de caráter de normas específicas, desde que respeitadas as normas gerais, como é o caso de estabelecer a autoridade competente para constituir a norma individual e concreta de prescrição. Ainda, pode uma lei complementar, de caráter nacional, que não altere expressamente o CTN, dispor sobre a prescrição, todavia, há de se enquadrar no conceito de normas gerais[369], pois o requisito de generalidade está expresso no art. 146, III, CF.

Com efeito, não podemos admitir que uma lei complementar, embora de caráter nacional, preveja normas de prescrição de caráter especial, apenas para o ISS ou o ICMS, por exemplo. Isso porque a Constituição não

[367] Explicita Toniolo (**A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007) que os principais elementos da prescrição que devem ser estabelecidos por lei complementar são "o prazo prescricional; o termo a partir do qual começa a correr o prazo da prescrição; a sua causa eficiente; as causas de interrupção e de suspensão do fluxo temporal; e a possibilidade de o prazo interrompido voltar a correr renovado, e em quais circunstâncias isso poderia ocorrer (intercorrência)". (Obra citada, p. 50).

[368] Salientam (*[Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**) que "Aqui, é relevante destacar que o artigo 146, inciso III, da Constituição, quando emprega o termo 'normas gerais', quer significar que cabe à lei complementar nacional desenhar todo o contorno normativo do instituto da prescrição tributária. nesse sentido, a lei complementar é responsável por construir abstratamente tanto a hipótese, quando o consequente das regras de prescrição.

Desta sorte, ficam ao talante da lei complementar, por exemplo, a criação e estipulação de prazos prescricionais, demarcação do *dies a quo* para início desses prazos, bem a determinação de circunstâncias suspensivas ou interruptivas da prescrição". (Obra citada, p. 38).

[369] Renata Elaine Silva (**Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**) sustenta que apenas CTN poderá dispor acerca de normas gerais. "Isso porque não se pode confundir lei complementar, que é forma legislativa, com matéria e *quorum* qualificados, com normas gerais, que também devem ser normatizadas por leis complementares com matéria e *quorum* qualificados, mas que tem uma missão especial *unificar e harmonizar a legislação que deve ser observada por todos os entes da federação*". (Obra citada, p. 48).

conferiu esta competência à União, além de ferir o pacto federativo e a autonomia dos Municípios. Reiteramos, as normas gerais devem ser aplicadas a todas as pessoas políticas indistintamente. No mesmo sentido, Renata Elaine Silva[370] explica que essas leis complementares não podem retirar a homogeneidade e a unidade do sistema tributário, estatuído pelo CTN, mesmo que se trata de lei complementar de caráter nacional.

Por outro lado, podemos destacar, como limite material, a possibilidade de lei complementar fixar prazos prescricionais distintos para cada espécie tributária, desde que a finalidade seja a unidade e a homogeneidade do sistema tributário. Assim, não teria qualquer óbice constitucional de a União editar uma lei complementar, excepcionando o CTN, com a disposição de outro prazo prescricional para todos os impostos, taxas ou contribuições de melhoria.

Verificando a União que o contexto social e econômico brasileiro impõe um prazo menor ou maior para a prescrição para cobrança de taxas, por exemplo, por meio de lei complementar, poderia ela determinar neste sentido. Neste caso, não há violação do art. 146, III, "b", CF, pois a lei complementar não perderia a sua generalidade, conferindo a unidade e a homogeneidade ao sistema tributário[371].

Todavia, a mesma sorte não assiste, por exemplo, às contribuições para a Seguridade Social. A razão é simples: esta espécie tributária é de competência exclusiva da União[372]. Assim, mesmo que advenha por meio de

---

[370] Elucida Renata Elaine (**Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**) que "Não é aceitável que uma lei complementar de caráter nacional voltada à regulamentação de normas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios discipline os institutos da decadência e da prescrição, uma vez que tal regulamentação foi reservada às normas gerais que são normas de harmonização, tendo no CTN o veículo normativo que garante a unidade e homogeneidade da legislação a todos os entes da federação. Por isso se uma lei complementar (respeitando *quorum* e matéria) que tratar de assuntos codificados na Lei 5.172/1966 estará revogando as disposições dessa, ademais seus comandos não podem ser diferenciados para nenhum ente da federação (União, Estados e Municípios e Distrito Federal)". (Obra citada, p. 46-47).

[371] No mesmo sentido entende Renata Elaine (**Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**), entrevendo a possibilidade de lei complementar, para determinadas espécies tributárias, dispor prazo prescricional e decadencial diferente da norma geral, mas há de integrar o CTN. (Obra citada, p. 50-62).

[372] Art. 149, CF. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento

lei complementar, ela será inconstitucional se dispor um prazo prescricional apenas para este tributo diferentemente do prazo da regra geral, pois não há como entrever a finalidade de dar unidade e homogeneidade ao sistema tributário. Ou seja, não se trataria de normas gerais, inexistindo fundamento constitucional para esta lei complementar.

Sustenta Roque Carrazza que a pessoa política, mesmo com lei ordinária, pode dispor um prazo menor de prescrição, por se tratar de direito material[373]. Ousamos discordar, pois a norma geral é aplicável a todas as pessoas políticas, tem caráter imperativo. Assim, não pode a pessoa política dispor um prazo diferente, mesmo que menor, de prescrição, por violar o art. 146, CTN.

Finalmente, arrematamos que a lei complementar deve dispor sobre todos os elementos da regra matriz da norma de prescrição do art. 174, CTN, especialmente sobre o prazo, o termo inicial e o final, as causas de suspensão e de interrupção, com o fim de conferir a unidade, a harmonia e a padronização do sistema jurídico tributário nacional.

5.3. Espécies de normas primárias de prescrição

Estudaremos as normas primárias de prescrição, considerando-se o momento da sua aplicação. Usaremos como ponto de referência a execução fiscal, diante da confusão doutrinária e jurisprudencial acerca da incidência da norma de prescrição, principalmente, durante e após a execução fiscal.

---

de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[373] **Reflexões sobre a obrigação tributária**, p. 352.

5.3.1. Norma primária de prescrição antes da execução fiscal

A primeira norma primária de prescrição a ser analisada é aquela que incide antes da execução fiscal, nos termos do art. 174 do CTN, constituindo um conceito jurídico-positivo[374], como já analisado no item 4.3.

Trata-se de norma primária, pois, no seu consequente, há uma relação deôntica e não sancionadora, isto é, não há relação jurídico-processual com o Estado-Juiz (item 5.1). Percebemos que esta espécie de prescrição é aquela conhecida como a "prescrição tributária", a mais comum, cuja configuração impõe a extinção do próprio crédito tributário, conforme o art. 156, V, CTN.

O seu estudo será feito, construindo-se a sua regra matriz, por ser este o método mais coerente e condizente com o constructivismo lógico-semântico, conferindo maior rigidez no discurso e na fundamentação.

Analisando o art. 174, CTN[375], na hipótese, há uma delimitação abstrata de um fato jurídico: decurso de cinco anos da data da constituição definitiva do crédito tributário sem a propositura da ação de cobrança pelo credor. A sua materialidade é delimitada pela ação negativa (inércia) do credor de propositura de ação de cobrança; a temporalidade é cinco anos da constituição do crédito tributário; e a espacialidade é o território político-administrativo do sujeito ativo/credor.

---

[374] No mesmo sentido, explicam Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho (**[Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais**. *In*: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. *Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho.* Salvador: Jus Podivm, 2013) que a prescrição, "enquanto instituto jurídico de direito tributário, somente existe em função do sistema de normas que a criou.
Qualquer tentativa de teorizar a prescrição tributária, para além das disposições do subsistema de normas tributárias, redundará necessariamente na deturpação do instituto, carecendo, pois, de base jurídica". (Obra citada, p. 36).

[375] Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Com relação ao critério material, salientamos que, se a materialidade do fato é a ação negativa do credor na propositura da ação de cobrança, pressupõe-se, além da inércia, da existência do poder do credor de propor esta ação, sob pena de ilogicidade jurídica. Isso porque estamos falando da inércia do credor, consistente em não exercício de poder/direito do credor de propor ação de cobrança, dessa forma, há de supor que haja este direito/poder de propô-la para, depois, verificar se houve a inércia neste exercício.

Como decorrência, enquanto perdurar uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, CTN, não há que se falar em inércia, pois o credor não tem, neste período, direito/poder de propor a ação de cobrança/execução fiscal. Logo, se o crédito é inexigível, não há que se falar em inércia para propor ação de cobrança, exatamente pela impossibilidade de demandar.

Neste contexto, manifestamos a nossa concordância com os elementos da prescrição identificados por Câmara Leal[376], que se converge com os ensinamentos de Edylcéa Tavares Nogueira de Paula[377], quais sejam: 1) existência da ação exercitável (*actio nata*), 2) inércia do titular da ação (*dormientibus non succurrit jus*), 3) continuidade desta inércia pelo certo lapso de tempo, no caso, cinco anos, e 4) ausência de impedimento, suspensão ou interrupção do curso prescricional. São elementos que compõem a hipótese da norma primária de prescrição tributária.

No tocante ao critério temporal, primeiramente remetemos o leitor ao item 6.2.3.2, no qual concluímos que, no que toca à interrupção da prescrição antes da alteração do art. 174, parágrafo único, I, CTN, pela Lei 118/2005[378], este deve prevalecer, em detrimento do art. 8º, §2º, LEF[379]. Logo, nas execuções

[376] LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**, p. 11.
[377] PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983, p. 4-5.
[378] Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I - pela citação pessoal feita ao devedor;
[379] Art. 8º, § 2º, LEF. O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição

fiscais de créditos tributários, em que o despacho de citação foi exarado antes da LC 118/2005, apenas a citação válida interrompia a prescrição.

Após a esta lei, é o despacho de citação o momento da interrupção. A Primeira Seção do STJ[380], sob o regime de recurso repetitivo, firmou o entendimento no sentido de aplicação imediata da LC 118/2005 aos processos em curso, pois a prescrição é norma processual, orientação esta

[380] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 999.901/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe 10/06/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 07/11/2014.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO POR EDITAL. INTERRUPÇÃO. PRECEDENTES.

1. A prescrição, posto referir-se à ação, quando alterada por novel legislação, tem aplicação imediata, conforme cediço na jurisprudência do Eg. STJ.

2. O artigo 40 da Lei nº 6.830/80, consoante entendimento originário das Turmas de Direito Público, não podia se sobrepor ao CTN, por ser norma de hierarquia inferior, e sua aplicação sofria os limites impostos pelo artigo 174 do referido Código.

3. A mera prolação do despacho ordinatório da citação do executado, sob o enfoque supra, não produzia, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.

4. O processo, quando paralisado por mais de 5 (cinco) anos, impunha o reconhecimento da prescrição, quando houvesse pedido da parte ou de curador especial, que atuava em juízo como patrono sui generis do réu revel citado por edital.

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

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

7. É cediço na Corte que a Lei de Execução Fiscal - LEF - prevê em seu art. 8º, III, que, não se encontrando o devedor, seja feita a citação por edital, que tem o condão de interromper o lapso prescricional. (Precedentes: RESP 1103050/BA, PRIMEIRA SEÇÃO, el. Min. Teori Zavascki, DJ de 06/04/2009; AgRg no REsp 1095316/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 12/03/2009; AgRg no REsp 953.024/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 15/12/2008; REsp 968525/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ. 18.08.2008; REsp 995.155/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ. 24.04.2008; REsp 1059830/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJ. 25.08.2008; REsp 1032357/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ. 28.05.2008);

8. In casu, o executivo fiscal foi proposto em 29.08.1995, cujo despacho ordinatório da citação ocorreu anteriormente à vigência da referida Lei Complementar (fls. 80), para a execução dos créditos tributários constituídos em 02/03/1995 (fls. 81), tendo a citação por edital ocorrido em 03.12.1999.

9. Destarte, ressoa inequívoca a inocorrência da prescrição relativamente aos lançamentos efetuados em 02/03/1995 (objeto da insurgência especial), porquanto não ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a constituição do crédito tributário e a citação editalícia, que consubstancia marco interruptivo da prescrição.

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

seguida pelas duas turmas[381]. Concordamos com a conclusão, mas não com a fundamentação. A prescrição tributária é norma primária, de direito material, como analisamos no item 5.1, pois tem por consequente normativo a extinção da relação jurídico-tributária, do crédito tributário.

A fundamentação para a aplicação da LC 118/2005, que antecipou o momento da interrupção da prescrição, aos processos de execução

[381] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.202.195/PR. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. DJe 22/02/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 07/11/2014.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. POSSIBILIDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO PELA 1ª SEÇÃO. RELAÇÃO PROCESSUAL FORMADA APÓS A VIGÊNCIA DA LC 118/05. TERMO AD QUEM. DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO. (...)

8. Ocorre que a prescrição, posto referir-se à ação, quando alterada por novel legislação, tem aplicação imediata, conforme cediço na jurisprudência do Egrégio STJ.

9. Originariamente, prevalecia o entendimento de que o artigo 40 da Lei n.º 6.830/80 não podia se sobrepor ao CTN, por ser norma de hierarquia inferior, e sua aplicação sofria os limites impostos pelo artigo 174 do referido Código.

10. Nesse diapasão, a mera prolação do despacho ordinatório da citação do executado não produzia, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.

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

12. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação. Precedentes: REsp 1156250/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 04/03/2010; AgRg no REsp 702.985/MT, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2009, DJe 04/02/2010; REsp 1116092/ES, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 23/09/2009

13. Como visto, entre os marcos temporais citação da empresa e o despacho que ordenou, no redirecionamento da execução, a citação do sócio, já sob a égide da LC 118/05, não transcorreu o prazo prescricional qüinqüenal e, consectariamente, ressoa inequívoca a não ocorrência da prescrição.

14. Agravo regimental desprovido.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1.192.775/SP. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJe 24/08/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 07/11/2014

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PARALISAÇÃO DO FEITO POR MAIS DE CINCO ANOS. INÉRCIA DA EXEQÜENTE. SUSPENSÃO. INTIMAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA SOBRE O ARQUIVAMENTO DO FEITO. DESNECESSIDADE. DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO. INTERRUPÇÃO. INAPLICABILIDADE, IN CASU. (...)

3. A regra contida no art. 174 do CTN (com a redação dada pela LC 118, de 9 de fevereiro de 2005), a qual incluiu como marco interruptivo da prescrição o despacho que ordenar a citação, pode ser aplicada imediatamente às execuções em curso. Todavia, o despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação.

4. Agravo regimental não-provido.

em trâmite, é a incidência da regra geral de aplicação das normas, prevista no art. 6º, Lei de Introdução das normas de Direito Brasileiro – LINDB:

> Art. 6º. A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei nº 3.238, de 1957)

Assim, nos processos em que já houve o despacho de citação antes da vigência da LC 118/2005, por configurar ato jurídico perfeito[382], a nova lei não o alcançará, em homenagem ao princípio da irretroatividade das leis[383]. Contudo, se o despacho de citação for posterior a esta lei, aplicar-se-á imediatamente.

Por outro lado, ainda no critério temporal, lembramos que o STJ já firmou o seu entendimento, no julgamento do REsp 1.120.295/SP[384], sob o regime

---

[382] Segundo Maria Helena Diniz (**Código Civil Anotado**. 15ª ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2010), "O ato jurídico perfeito é o já consumado, segundo a norma vigente, ao tempo em que se efetuou, produzindo seus efeitos jurídicos, uma vez que o direito gerado foi exercido". (Obra citada, p. 8).

[383] Art. 5º, XXXVI, CF. a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

[384] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.120.295/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe 21/05/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 25/08/2014.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. (...)

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo

de recurso repetitivo, no sentido de que o efeito da interrupção retroage à data da propositura da ação, pela aplicação do art. 219, §1º, CPC[385]. Entendemos pelo acerto da retroação da interrupção à data da propositura da ação, não pela aplicação do art. 219, §1º, CPC, mas sim porque a inércia do credor cessa com o ajuizamento da execução fiscal[386]. Como já adiantado, a interrupção da prescrição tributária é matéria privativa de lei complementar, e o CPC é lei ordinária[387].

---

que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:

'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.'

Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação. Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição." (Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233).

16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.

17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC). (...)

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

[385] Art. 219, § 1º, CPC. A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994).

[386] Explica com propriedade Eurico Marcos Diniz de Santi (**Lançamento tributário**) que “Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu *termo consumativo*. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um *termo temporal* da prescrição”. (Obra citada, p. 232).

[387] Sustenta Joel Gonçalves de Lima Junior (*Interrupção da Prescrição na Execução Fiscal: Involução e Inconstitucionalidade da Recente Decisão do Superior Tribunal de Justiça.* In: **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 181/89. Out. 2010. São Paulo: Dialética, 2006) que o julgamento do REsp 1.120.295/SP não considerou o art. 146, CF, que exige lei complementar para tratar de matérias de prescrição tributária, não podendo aplicar o art. 219, §1º, CPC.

Renato Lopes Becho[388] optou, mesmo nas execuções fiscais de créditos tributários, pela aplicação do art. 219, CPC. Nessa toada Hugo de Brito Machado[389] sustenta que a LC 118/2005 é inválida, por violar o devido processo legal. Assim, entendem pela aplicação do art. 219, CPC, tendo a exequente prazo de cem dias para citar, sob pena de não interrupção da prescrição.

Discordamos, porque o nosso sistema jurídico não admite a invalidade de uma lei complementar, por estar em desconformidade com uma lei ordinária, além da inconstitucionalidade na aplicação do CPC à prescrição tributária, por não ser veículo introdutor competente. Como se não bastasse, o devido processo legal é definido em lei, no caso, LEF, podendo a lei complementar atribuir efeitos tributários, como fez a LC 118/2005. Não viola, portanto, a segurança jurídica, tampouco o devido processo legal.

Ademais, mesmo que entenda pela aplicação do art. 219, §1º, CPC, o sustento no que toca à impossibilidade de aplicação apenas do §1º, art. 219, CPC, à execução fiscal, isto é, ou aplicamos o art. 219, CPC, como um todo, ou não aplicamos nada, não procede. Inicialmente, concordamos com esta premissa, pois não podemos escolher apenas uma parte do dispositivo, criando um regime jurídico próprio, diferente do previsto no sistema. Todavia, a não aplicação de outros parágrafos do art. 219, CPC, às execuções fiscais, não tem por fim criar um regime jurídico que beneficie o Fisco em detrimento do contribuinte, mas ela ou decorre da incompatibilidade com o regime jurídico tributário ou da aplicação direta dos princípios constitucionais.

Dispõe o art. 219, CPC:

---

[388] "Pelo exposto, entendemos que a interrupção da prescrição com relação à citação deve ser tratada no Código de Processo Civil, que construiu um mecanismo adequado com o princípio da segurança. Nesses termos, concluímos que a Lei Complementar 118/2005, ao alterar o art. 174, parágrafo único, I, do CTN, bem como a decisão do REsp 1.120.295-SP do egrégio STJ não visualizaram as referências constitucionais que abarcam o assunto. O STF prestará um grande serviço à segurança jurídica afastando tais marcos de nosso ordenamento jurídico". (*A citação como modalidade de interrupção da prescrição constitucionalmente válida*. In: HAMAGUCHI, Carolina [et al.]. PARISI, Fernanda Drummond. TORRES, Heleno Taveira. MELO, José Eduardo Soares. (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza.** Vol. 3. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 397).

[389] *Alterações no Código Tributário Nacional em Razão da Nova Lei de Falências*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º vol. São Paulo: Dialética, 2005, p. 222-223.

> Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)
>
> § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)
>
> § 2º Incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)
>
> § 3º Não sendo citado o réu, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de 90 (noventa) dias. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)
>
> § 4º Não se efetuando a citação nos prazos mencionados nos parágrafos antecedentes, haver-se-á por não interrompida a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)
>
> § 5º O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 11.280, de 2006)
>
> § 6º Passada em julgado a sentença, a que se refere o parágrafo anterior, o escrivão comunicará ao réu o resultado do julgamento. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

Os §§2º, 3º e 4º, dispõem sobre os prazos que o autor da ação precisa observar para promover a citação do réu, sob pena de haver por não interrompida a prescrição. Esses dispositivos, se aplicados aos créditos tributários, além de violar o ar. 146, III, “b”, CF, colidem com o art. 174, parágrafo único, I, CTN, que prevê que o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal interromperá a prescrição. Se o CTN prevê que é o despacho de citação que interrompe a prescrição, não pode uma lei ordinária prever que este despacho não interromperá se não obedecer aos prazos ali previstos. Assim, esses parágrafos não se aplicam aos créditos tributários, sob pena de ilegalidade e de inconstitucionalidade.

Com relação ao §5º, frisamos que a prescrição tributária é questão de ordem pública, podendo o magistrado de ofício reconhecer, independentemente desta disposição processual. E a intimação do réu do julgamento deverá ser feita, não pela incidência do §6º do art. 219, CPC, mas sim como decorrência do princípio constitucional do contraditório.

Por conseguinte, mesmo que entendamos pela aplicação do art. 219, §1º, CPC, às execuções fiscais (recordemos que a nossa posição é pela retroação da interrupção à data do ajuizamento da execução fiscal pela cessação de inércia do credor neste momento e não pela aplicação deste dispositivo), os seus §§ 2º, 3º e 4º, não são aplicáveis, diante da sua incompatibilidade com o art. 174, parágrafo único, I, CTN, e o art. 146, III, "b", CF. A possibilidade de reconhecimento de ofício da prescrição pelo magistrado não decorre da aplicação do §5º, mas sim por se tratar de matéria de ordem pública (princípio da legalidade e da moralidade da Administração Pública), e a necessidade de cientificar o réu da sentença de reconhecimento de prescrição, não decorre da aplicação do §6º, mas sim do princípio constitucional do contraditório.

Finalmente, salientamos que a mora judiciária não deve prejudicar o direito do credor. Assim, se a citação pessoal do devedor, que era a causa de interrupção da prescrição antes da alteração do inciso I do parágrafo único do art. 174, CTN, pela LC 118/2008, não ocorreu pela demora na máquina judiciária, não induz à prescrição, pois inexiste inércia do credor. Neste sentido, o STJ, mantendo o posicionamento do extinto TFR[390], já consolidou o seu entendimento, conforme a Súmula 106[391][392].

[390] Súmula TFR 78. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição".

[391] Súmula STJ 106. PROPOSTA A AÇÃO NO PRAZO FIXADO PARA O SEU EXERCICIO, A DEMORA NA CITAÇÃO, POR MOTIVOS INERENTES AO MECANISMO DA JUSTIÇA, NÃO JUSTIFICA O ACOLHIMENTO DA ARGUIÇÃO DE PRESCRIÇÃO OU DECADENCIA.

[392] Explicam Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho *([Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**) que a Súmula STJ 106 é cópia do enunciado 78 do extinto TFR e que foi emitido em base nos artigos 209 e 220 do CPC, antes da alteração do §1º do CPC, pois publicado em 03/06/1994. "O que se verifica é que o Superior Tribunal de Justiça – ao aplicar o enunciado nº 106 de sua súmula às execuções fiscais de crédito tributário – deu ao enunciado

O consequente normativo descreve a relação jurídica. Dispõe o art. 156, V, CTN, que a prescrição é causa de extinção do crédito tributário. Em outros termos, como consequente normativo há desconstituição da relação jurídico-tributária.

Dessa forma, os elementos do consequente da norma primária de prescrição se identificam com os do consequente da norma de incidência tributária, todavia, de forma desconstitutiva. Assim, ao invés de constituir uma relação jurídico-tributária entre dois sujeitos, cujo objeto é o pagamento de determinado tributo, na norma primária de prescrição, há desconstituição desta relação jurídico-tributária.

5.3.2. Norma primária de prescrição durante a execução fiscal

A segunda norma primária de prescrição que vamos destacar é aquela incidente durante a execução fiscal, como ocorre na hipótese de "redirecionamento da execução fiscal". Em se tratando de norma primária, o seu fundamento jurídico é também o art. 174 c/c 156, V, ambos do CTN. Trata-se de uma matéria bastante polêmica, especialmente por se tratar de um tema relativamente novo e a jurisprudência ainda não se unificou.

Esta prescrição é conhecida também como "prescrição intercorrente", porque ocorre durante o processo. Contudo, para não confundi-la com a prescrição prevista no art. 40, §4º, LEF, usaremos a expressão "prescrição

---

'vida própria', absolutamente divorciada do contexto histórico e normativo que levou à consolidação do entendimento nele cristalizado.
Se nem mesmo a própria lei ordinária poderia intervir em aspectos da prescrição tributária, muito menos o pode fazer o preceito sumular que surgiu através da interpretação e aplicação de dispositivos do CPC, pelo que se reforçam as críticas à postura do Superior Tribunal de Justiça no tratamento da questão". (Obra citada, p. 47).
Entretanto, discordamos. A Súmula STJ 106 não destoa do contexto jurídico e social em que se insere, pois trata-se de reafirmação de que a mora judiciária não pode contribuir para o curso de prescrição, exatamente pela inexistência de um dos seus elementos, que é a inércia. Dessa forma, sustentamos a acerto do enunciado em tela.

intercorrente" para a hipótese do art. 40, §4º, LEF, pois a própria lei (LEF) a designou como tal.

Ab initio, frisamos que não temos a pretensão de esgotar o tema, sob pena de desvio do objetivo do presente estudo. Todavia, diante da sua importância e da ligação com o tema proposto, destacaremos alguns pontos relevantes.

A prescrição aqui tratada é aquela incidente durante a execução fiscal, em que há inclusão de novo sujeito no polo passivo da execução, não se confundindo com aquela em que há várias pessoas no polo passivo desde o ajuizamento, pessoas indicadas na própria CDA. Neste caso, não se trata de "redirecionamento da execução", mas sim de execução contra várias pessoas, em litisconsórcio. No "redirecionamento", há inclusão da pessoa no polo passivo da execução fiscal, diante da incidência das normas de responsabilidade, como é o caso do art. 135, CTN[393].

É certo que essa responsabilidade pode ocorrer antes ou depois do ajuizamento da execução fiscal. Se ocorrer antes, não se tratará de redirecionamento, mas sim de execução ordinária contra o devedor, pois o nome deste (que pode ser responsável tributário) constará na CDA, figurando no polo passivo desde o início da execução. Mas constatamos na prática que a sua incidência ocorre mais durante a execução fiscal, em que a empresa executada não é encontrada no endereço indicado nos órgãos públicos (Súmula STJ 435[394]), razão pela qual a estudaremos neste item.

A responsabilidade de terceiro no "redirecionamento" está inserida na modalidade de "transferência", que ocorre no momento posterior à incidência da norma ao contribuinte sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Há essa

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

[394] Súmula STJ 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

transferência se provado que este terceiro praticou uma das materialidades previstas no art. 135, CTN, quais sejam, dissolução irregular[395], excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto. Frisamos que o STJ já consolidou o seu entendimento no sentido de que o não pagamento do tributo não constitui infração legal para fins de responsabilizar tributariamente o sócio-gerente[396].

Como prova[397] desta dissolução irregular, o STJ firmou que a certificação do oficial de justiça no sentido de que a empresa está no lugar incerto e não sabido, diante da sua não localização no endereço constante nos órgãos oficiais, é suficiente[398].

---

[395] Explica Renata Elaine Silva que, no caso de dissolução irregular da empresa, a aplicação do art. 134, VII, CTN, restou prejudicada, pois o aspecto subjetivo na sociedade de pessoas é relevante. Assim, na prática, o redirecionamento pela dissolução irregular se dá pelo art. 135, CTN, em que os sócios liquidantes violam os arts. 1.033 a 1.038, Código Civil. (**Curso de decadência e de prescrição no direito tributário**, p. 417-418).

[396] Súmula STJ 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

[397] Explica Fabiana Del Padre Tomé (*Responsabilidade tributária dos sócios administradores: prova de dolo, fraude e simulação*. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 121. São Paulo: Malheiros) que, para atribuir a responsabilidade tributária, não basta a prova de excesso de poderes, infração de lei, do estatuto ou do contrato social, mas também de que esses ilícitos foram praticados com dolo, fraude ou simulação, assim como o seu nexo de causalidade entre este ilícito e o surgimento da obrigação tributária e o não pagamento do tributo. (Obra citada, p. 91-93).

[398] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1374744/BA. Primeira Seção. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 17/12/2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 29/10/2014.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA QUE INFORMA NÃO TER ENCONTRADO A EMPRESA NO ENDEREÇO INDICADO PELO FISCO PARA CITAÇÃO. REDIRECIONAMENTO. PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. ART. 135, DO CTN. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 435/STJ.

1. Em execução fiscal, certificada pelo oficial de justiça a não localização da empresa executada no endereço fornecido ao Fisco como domicílio fiscal para a citação, presume-se (juris tantum) a ocorrência de dissolução irregular a ensejar o redirecionamento da execução aos sócios, na forma do art. 135, do CTN. Precedentes: EREsp 852.437 / RS, Primeira Seção. Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.10.2008; REsp 1343058 / BA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.10.2012.

2. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros junto aos órgãos de registros públicos e ao Fisco, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. Precedente: EREsp 716412 / PR, Primeira Seção. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12.9.2007.

3. Aplica-se ao caso a Súmula n. 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

4. Recurso especial provido.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp 1339995 / BA. Primeira Seção. DJe 21/03/2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 29/10/2014.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE OFICIAL DE

Há, entretanto, divergência doutrinária acerca da possibilidade de inclusão de sujeito passivo durante a execução fiscal. Sustenta Eduardo Domingos Bottalo[399], por exemplo, que viola a competência indelegável da autoridade administrativa de constituir crédito tributário, além de, alterar a substância da CDA, o que é vedado.

Ousamos discordar. No que toca à competência indelegável da autoridade administrativa de constituir crédito tributário, devemos lembrar que hoje é pacífico o entendimento no sentido de que outras pessoas podem constituir o crédito, como é o caso do próprio contribuinte, nos chamados "lançamento por homologação"[400]. Não se trata de delegação desta competência, mas sim da previsão legal de outras pessoas competentes para constituir crédito tributário.

Na hipótese em tela, podemos afirmar que o "redirecionamento" da execução contra as pessoas incluídas no polo passivo pela incidência do art. 135, CTN, decorre da força executiva da decisão judicial. Não se trata de delegação da competência administrativa de constituir crédito tributário, mas sim de cumprimento da decisão judicial e, por via reflexa, terá a constituição do crédito em desfavor no "novo devedor", considerando-se que outros elementos da regra matriz já estavam delimitados na CDA.

JUSTIÇA. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A RECENTE JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SOBRE O TEMA. ARESTO APONTADO COMO PARADIGMA QUE REPRESENTA ENTENDIMENTO ISOLADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 168/STJ.
1. Acórdão embargado que adota a tese segundo a qual a certidão do oficial de justiça que atesta o não funcionamento da empresa no seu domicilio fiscal faz presumir sua dissolução irregular e, portanto, permite o redirecionamento da execução fiscal aos sócios, nos termos da Súmula 435/STJ.
2. Constatado que o entendimento consignado pelo acórdão embargado observou a atual orientação jurisprudencial de ambas as Turmas de compõem a Primeira Seção sobre a matéria, aplica-se, na espécie, a Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".
3. Agravo regimental não provido.

[399] *Responsabilidade dos sócios e administradores por dívidas fiscais de empresa.* In: HAMAGUCHI, Carolina [et al.]. PARISI, Fernanda Drummond. TORRES, Heleno Taveira. MELO, José Eduardo Soares. (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio**, p. 56-61.

[400] Súmula STJ 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Ainda, verificamos que o título executivo não é extrajudicial do art. 585, VII, CPC[401], mas judicial. Segundo o princípio do título, que será melhor aprofundado no item 6.2.2, o título executivo depende da natureza do provimento ou da força da ação, sem afastar esta natureza de título o provimento não definitivo, como o antecipatório, conforme os arts. 273, 461 e 461-A, 701, §2º, todos do CPC.

Explica Cassio Scarpinella Bueno que o elenco dos títulos constante nos arts. 475-N e 585, ambos do CPC, não é taxativo, sendo importante um reconhecimento prévio de um direito antes da atividade jurisdicional executiva, para termos um título judicial:

> "O que é desejável, contudo, é que, por força das considerações expostas, com a invocação das vênias de estilo, entenda-se que as 'Reformas do CPC' alteraram profundamente a compreensão dos títulos executivos e não a compreensão, esta ainda vigente e atualíssima, de que o Estado-juiz, para praticar atos executivos voltados à prestação da tutela jurisdicional executiva depende de um *título* que legitime o seu agir, título que preexista, mesmo que perfunctoriamente, à sua atividade. Há, portanto, execuções fundadas em títulos executivos que vão além da compreensão tradicional das listas que hoje ocupam os arts. 475-N e 585 mas que mesmo assim, ainda atestam suficientemente o que importa mais de perto para o princípio aqui exposto, o que seja, que a atividade jurisdicional executiva pressupõe sempre e em qualquer caso o *prévio* – e suficiente – *reconhecimento* do direito. Se o sistema processual civil admite, em ritmo crescente, a possibilidade de este reconhecimento do direito dar-se por outras formas que não as constantes daqueles dispositivos, o princípio deve ser repensado para albergar *também* aquelas hipóteses.
>
> Consequência palpável deste entendimento é negar acerto ao entendimento de que as enunciações dos arts. 475-N e 585 sejam 'taxativas' no sentido usualmente empregado pela doutrina. Há, vale a

401 Art. 585, CPC. São títulos executivos extrajudiciais: (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) (...)
VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

> ênfase, outros 'títulos executivos' dispersos pelo Código de Processo Civil e, mais amplamente, pelo sistema processual civil"[402].

Destarte, a decisão judicial que reconhece a incidência do art. 135, CTN, durante a execução fiscal, é um título judicial, pois é prévio a quaisquer atos de execução contra este "novo devedor" e há reconhecimento de um novo direito do credor em face do "novo devedor", preenchendo todos os requisitos para se considerar um título executivo judicial. Não altera, portanto, a substância da CDA.

Diante desta conclusão pela possibilidade de "redirecionamento" da execução, adentramos à prescrição tributária durante a execução fiscal.

Eurico Marcos Diniz de Santi[403] entende que não há que se falar em prescrição para o "redirecionamento", pois este instituto se consuma com o exercício do direito de ação, que ocorre com o ajuizamento da execução fiscal. Assim, não é cabível falar em prescrição durante o processo de execução fiscal.

Discordamos porque, mesmo após o ajuizamento da ação, não há óbice para ter nova ação no mesmo processo contra pessoa diferente, pois o sistema permite o exercício deste direito também durante o processo. Ensina Cândido Rangel Dinamarco a diferença entre o processo, a pretensão, a ação e a demanda. O processo é o método de trabalho preciso para ter a jurisdição, ou seja, é:

> "o resultado da soma de todas as disposições constitucionais e legais que delimitam e descrevem os atos que cada um dos sujeitos processuais realiza no exercício de seus poderes fundamentais, ou seja: a jurisdição pelo juiz, a ação pelo demandante e a defesa pelo réu. O conceito de processo abrange o de *procedimento* e o de *relação jurídica processual*"[404].

---

[402] **Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54.
[403] **Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 246-247.
[404] **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 299.

A pretensão é o objeto do processo, consistente na aspiração ou desejo que acompanha o pedido de um ato jurisdicional que a satisfaça, ordinariamente conhecida como mérito. “É em relação a ela que a jurisdição se exerce e a tutela jurisdicional deve ser outorgada àquele que tiver razão”[405].

Já a ação é o direito ou o poder de exigir o provimento jurisdicional final, independentemente de procedência ou não da sua pretensão. É exercida por meio de um ato de iniciativa do processo, que é a demanda.

Percebemos que, quando a Fazenda demanda uma ação de execução fiscal, exerce o direito de ação, todavia, ele não se esgota aí, porque durante o processo poderá ter outras manifestações do direito de ação. Constatando-se novos elementos da ação (causa de pedir, pedido e parte), estaremos diante de nova ação, mesmo que não tenha novo processo, como ocorre, por exemplo, com a reconvenção.

Na hipótese do “redirecionamento da execução”, há nova ação, pois há elementos da ação inconfundíveis com os da ação “inicial”. Na ação “inicial”, as partes são o exequente e a empresa-devedora, a causa de pedir é o não pagamento do tributo que era devido e o pedido, satisfação do seu crédito por meio de bens do executado. Já na ação do “redirecionamento”, a parte-demandada é o administrador da empresa, por exemplo, que deu causa à dissolução irregular, a causa de pedir, a própria dissolução irregular, e o pedido, satisfação do crédito por meio de bens deste administrador.

Como bem explica Câmara Leal, a prescrição age contra a inércia da ação e não inércia do direito[406], assim, inexistindo pretensão, não corre prescrição[407]. No caso do “redirecionamento”, com a nova pretensão pela

[405] **Instituições de Direito Processual Civil.** Vol I, p. 300.

[406] “Não é, pois, contra a inércia do direito, mas contra a inércia da ação, que a prescrição age, a fim de restabelecer a estabilidade do direito, fazendo desaparecer o estudo de incerteza resultante da perturbação, não removida pelo seu titular. E, por isso, dirigindo-se contra a inércia da ação, a prescrição só é possível quando há uma ação a ser exercida, e o deixa de ser, e não quando há simplesmente um direito que deixa de ser exercido”. (**Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**, p. 10-11).

[407] Deixa claro Edylcéa Tavares Nogueira de Paula (**Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro**) que a prescrição começa a fluir da *actio nata*. “Este é o momento em que a relação jurídica tributária adquire a sua eficácia máxima, surgindo o seu último conteúdo: a coação (pretensão executória) com a correlativa sujeição”. (Obra citada, p. 55).

incidência do art. 135, CTN, surgirá novo direito à ação. Se não exercer essa ação, nos termos do art. 174, CTN, impõe-se o reconhecimento de prescrição, contudo, apenas em face do administrador que foi incluído no polo passivo.

Em observância ao princípio da inafastabilidade da jurisdição[408], a cada pretensão corresponde uma ação[409]. No caso, surgiu-se nova pretensão com a incidência do art. 135, CTN, durante a execução fiscal, resultando na nova ação, que é o redirecionamento da execução, possibilidade esta já reconhecida pelo STJ[410], órgão competente para criar normas jurídicas neste sentido. Logo, trata-se de nova ação, com novo prazo prescricional.

---

[408] Art. 5º, XXXV, CF - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

[409] "Em outras palavras, ao direito que todos têm de ir a juízo pedir proteção para posições jurídicas de vantagem lesadas ou ameaçadas corresponde o dever do Estado de prestar uma tutela jurisdicional adequada. Tal afirmação levou a uma revitalização do disposto no art. 75 do Código Civil de 1916, segundo o qual 'a todo direito corresponde uma ação, que o assegura'. Este dispositivo, que originariamente tinha uma concepção imanentista, passou a ser inteiramente despido de tal roupagem civilista, para que se pudesse ver na referida norma uma garantia de que a todo direito substancial deveria corresponder uma forma de tutela jurisdicional ('ação') adequada a assegurá-lo. Infelizmente, o Código Civil de 2002, responsável pela revogação do Código de 1916, não reproduz tal dispositivo. Isto, todavia, não é capaz de infirmar a existência de uma regra geral criadora de um sistema completo de tutela jurisdicional, ou seja, de um sistema em que é cabível a prestação de tutelas jurisdicionais atípicas. Em outras palavras, continua a vigorar no Direito brasileiro a regra de que a todo direito substancial corresponde um remédio processual capaz de assegurá-lo, uma vez que o Código Civil de 2002 faz referência, em seus arts. 80,I, e 83, II e III, aos direitos reais e pessoais e às 'ações' que lhes são correspondentes. Significa isto dizer que, não obstante o desaparecimento da regra constante do art. 75 do Código Civil de 1916, continua válido afirmar que 'a todo direito corresponde uma ação, que o assegura'". (CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I. 20ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 50-51).

[410] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1374744/BA. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. DJe 17/12/2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 25/08/2014.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA QUE INFORMA NÃO TER ENCONTRADO A EMPRESA NO ENDEREÇO INDICADO PELO FISCO PARA CITAÇÃO. REDIRECIONAMENTO. PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. ART. 135, DO CTN. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 435/STJ.

1. Em execução fiscal, certificada pelo oficial de justiça a não localização da empresa executada no endereço fornecido ao Fisco como domicílio fiscal para a citação, presume-se (juris tantum) a ocorrência de dissolução irregular a ensejar o redirecionamento da execução aos sócios, na forma do art. 135, do CTN. Precedentes: EREsp 852.437 / RS, Primeira Seção. Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.10.2008; REsp 1343058 / BA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.10.2012.

2. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros junto aos órgãos de registros públicos e ao Fisco, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. Precedente: EREsp 716412 / PR, Primeira Seção. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12.9.2007.

3. Aplica-se ao caso a Súmula n. 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

Portanto, concluímos que o direito de ação não se esgota com o ajuizamento da execução fiscal, podendo surgir durante o processo de execução fiscal, desde que surja nova pretensão, como é o caso de “redirecionamento”.

Renata Elaine Silva[411], por outro lado, sustenta que o prazo para o redirecionamento é de cinco anos, contado da última interrupção da prescrição, inexistindo um prazo próprio para o redirecionamento. Acrescenta ainda que o terceiro responsável deve ter praticado a época do fato gerador tributário a materialidade da norma de responsabilidade.

Ousamos novamente discordar. O prazo de prescrição da empresa devedora é diferente do prazo de prescrição para o redirecionamento, pelo simples fato de serem normas jurídicas diferentes, suas hipóteses normativas são inconfundíveis. A hipótese normativa da empresa-devedora é a prática do fato tributário, o não pagamento do tributo devido no prazo de vencimento e a inexistência de fatos de suspensão da exigibilidade e de interrupção da prescrição. Já a hipótese normativa da prescrição do redirecionamento é a infração ao art. 135, CTN, ou a dissolução irregular, embora pressuponha a existência do fato jurídico tributário, como nos ensina Maria Rita Ferragut:

---

4. Recurso especial provido.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp 1339995/BA. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Seção. DJe 21/03/2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 25/08/2014.
PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A RECENTE JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SOBRE O TEMA. ARESTO APONTADO COMO PARADIGMA QUE REPRESENTA ENTENDIMENTO ISOLADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 168/STJ.
1. Acórdão embargado que adota a tese segundo a qual a certidão do oficial de justiça que atesta o não funcionamento da empresa no seu domicilio fiscal faz presumir sua dissolução irregular e, portanto, permite o redirecionamento da execução fiscal aos sócios, nos termos da Súmula 435/STJ.
2. Constatado que o entendimento consignado pelo acórdão embargado observou a atual orientação jurisprudencial de ambas as Turmas de [*sic*.] compõem a Primeira Seção sobre a matéria, aplica-se, na espécie, a Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".
3. Agravo regimental não provido.

[411] **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**, p. 421-428.

> "É a ocorrência de um fato qualquer, lítico ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes, etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, *relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário*"[412].

Entendimento semelhante ao da Renata Elaine Silva foi exarado pelo STJ, que havia se posicionado no sentido da necessidade de citação dos terceiros infratores dentro de cinco anos da citação da empresa[413]. Contudo, hoje verificamos que este entendimento está sendo alterado, inclusive no âmbito do STJ[414], tendo em vista o princípio da *actio nata* e a diferença de hipótese

[412] **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 38.

[413] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp 761488 / SC. Primeira Seção. Relator Ministro Hamilton Carvalhido. DJe 07/12/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 30/10/2014.

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

2. Agravo regimental improvido.

[414] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1095687/SP. Relator Ministro Castro Meira. Segunda Turma. DJe 08/10/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 30/10/2014.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE EM PERÍODO SUPERIOR A CINCO ANOS, CONTADOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. **REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.** (...)

2. Controverte-se nos autos a respeito de prazo para que se redirecione a Execução Fiscal contra sócio-gerente.

3. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o redirecionamento não pode ser feito após ultrapassado período superior a cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.

4. A inclusão do sócio-gerente no pólo [*sic.*] passivo da Execução Fiscal deve ser indeferida se houver prescrição do crédito tributário.

5. **Note-se, porém, que o simples transcurso do prazo quinquenal [*sic.*], contado na forma acima (citação da pessoa jurídica), não constitui, por si só, hipótese idônea a inviabilizar o redirecionamento da demanda executiva**.

6. De fato, inúmeros foram os casos em que as Execuções Fiscais eram arquivadas nos termos do art. 40 da Lei 6.830/1980, em sua redação original, e assim permaneciam indefinidamente. A Fazenda Pública, com base na referida norma, afirmava que não corria o prazo prescricional durante a fase de arquivamento. A tese foi rejeitada, diante da necessidade de interpretação do art. 40 da LEF à luz do art. 174 do CTN.

7. A despeito da origem acima explicitada, os precedentes passaram a ser aplicados de modo generalizado, sem atentar para a natureza jurídica do instituto da prescrição, qual seja medida punitiva para o titular de pretensão que se mantém inerte por determinado período de tempo.

8. **Carece de consistência o raciocínio de que a citação da pessoa jurídica constitui o termo a quo para o redirecionamento, tendo em vista que elege situação desvinculada da inércia**

que implacavelmente deva ser atribuída à parte credora. Dito de outro modo, a citação da pessoa jurídica não constitui "fato gerador" do direito de requerer o redirecionamento.
9. Após a citação da pessoa jurídica, abre-se prazo para oposição de Embargos do Devedor, cuja concessão de efeito suspensivo era automática (art. 16 da Lei 6.830/1980) e, atualmente, sujeita-se ao preenchimento dos requisitos do art. 739-A, § 1º, do CPC.
10. Existe, sem prejuízo, a possibilidade de concessão de parcelamento, o que ao mesmo tempo implica interrupção (quando acompanhada de confissão do débito, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN) e suspensão (art. 151, VI, do CTN) do prazo prescricional.
11. Nas situações acima relatadas (Embargos do Devedor recebidos com efeito suspensivo e concessão de parcelamento), será inviável o redirecionamento, haja vista, respectivamente, a suspensão do processo ou da exigibilidade do crédito tributário.
12. O mesmo raciocínio deve ser aplicado, analogicamente, quando a demora na tramitação do feito decorrer de falha nos mecanismos inerentes à Justiça (Súmula 106/STJ).
13. **Trata-se, em última análise, de prestigiar o princípio da boa-fé processual, por meio do qual não se pode punir a parte credora em razão de esta pretender esgotar as diligências ao seu alcance, ou de qualquer outro modo somente voltar-se contra o responsável subsidiário após superar os entraves jurídicos ao redirecionamento.**
14. É importante consignar que a prescrição não corre em prazos separados, conforme se trate de cobrança do devedor principal ou dos demais responsáveis. Assim, se estiver configurada a prescrição (na modalidade original ou intercorrente), o crédito tributário é inexigível tanto da pessoa jurídica como do sócio-gerente. Em contrapartida, se não ocorrida a prescrição, será ilegítimo entender prescrito o prazo para redirecionamento, sob pena de criar a aberrante construção jurídica segundo a qual o crédito tributário estará, simultaneamente, prescrito (para redirecionamento contra o sócio-gerente) e não prescrito (para cobrança do devedor principal, em virtude da pendência de quitação no parcelamento ou de julgamento dos Embargos do Devedor).
15. **Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se ausente a prescrição quanto ao principal devedor, não há inércia da Fazenda Pública**.
16. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (g.n.)
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1196377 / SP. Relator Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. DJe 27/10/2010. Disponível: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 30/10/2014.
TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. TEORIA DA "ACTIO NATA". RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MATÉRIA QUE EXIGE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 393/STJ.
1. O termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagrado no princípio universal da actio nata.
2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.
3. A responsabilidade subsidiária dos sócios, em regra, não pode ser discutida em exceção de pré-executividade, por demandar dilação probatória, conforme decidido no Recurso Especial "repetitivo" 1.104.900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, DJe 1°.4.2009, nos termos do art. 543-C, do CPC.
4. Incidência da Súmula 393/STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".
Agravo regimental provido.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1100907/RS. Relator Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. DJe 18/09/2009. Disponível: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 30/10/2014.
EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA – MARCO INICIAL DA PRESCRIÇÃO – "ACTIO NATA".
1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que o termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagração do princípio universal da actio nata.
2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.
Agravo regimental improvido.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1062571/RS. Relator Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. DJe 24/03/2009. Disponível: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 30/10/2014.

normativa que responsabiliza a empresa devedora principal e os terceiros infratores. Como já salientado, apenas com a infração (art. 135, CTN) surge a pretensão do credor de executar o terceiro infrator, momento em que surge a *actio nata*. Neste sentido Juliana Furtado Costa Araújo:

> "O mesmo prazo [o do art. 174, CTN] se aplica ao redirecionamento do feito executivo nas hipóteses de responsabilidade de um terceiro. Aqui, a ação executiva foi ajuizada apenas em face do contribuinte. Em sendo demonstrada, todavia, a ocorrência da hipótese legal de responsabilidade tributária, cabe ao fisco viabilizar a cobrança do crédito do novo sujeito passivo. Assim, a partir desse momento, inicia-se novamente a contagem do prazo prescricional que estava interrompido, pois, a partir dessa constatação, a não inclusão do terceiro no polo passivo ensejará inércia e, portanto, possibilidade de extinção do crédito por prescrição"[415].

Ainda, com relação à exigência de que o terceiro responsável deve ter praticado a época do fato gerador tributário a materialidade da norma de responsabilidade, entendemos pela inexistência desta obrigatoriedade. Uma coisa é a materialidade da norma de incidência tributária, outra, a da norma de incidência da responsabilidade, como já esclarecido. A responsabilidade de terceiro não decorre da prática do fato gerador tributário, mas sim do ilícito contido no art. 135, CTN, dessa forma, não entrevemos essa necessidade da

---

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. CITAÇÃO DA EMPRESA E DO SÓCIO-GERENTE. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA.
1. O Tribunal de origem reconheceu, in casu, que a Fazenda Pública sempre promoveu regularmente o andamento do feito e que somente após seis anos da citação da empresa se consolidou a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional.
2. A prescrição é medida que pune a negligência ou inércia do titular de pretensão não exercida, quando o poderia ser.
3. A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da actio nata.
4. Agravo Regimental provido.

[415] *O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis*. In: **Revista da PGFN**. Ano I. Número 1, 2011. Disponível em: < http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf>. Acesso em 30 out. 2014, p. 90.

concomitância temporal na prática do fato gerador tributário e da materialidade da norma de responsabilidade.

Finalmente, o objeto da relação jurídica tributária se identifica com o da relação jurídica de responsabilidade, qual seja, o pagamento do tributo. Assim, se houver reconhecimento de uma das causas de extinção do crédito tributário, nos moldes do art. 156, CTN, essas duas relações serão extintas, pela ausência de objeto.

Neste contexto, podemos delimitar a hipótese normativa da norma primária de prescrição durante a execução fiscal, com base no art. 135, CTN, como a ação negativa do credor de “redirecionar” a execução fiscal em face das pessoas elencadas neste dispositivo legal. A temporalidade é de cinco anos, nos termos do art. 174, CTN, cujo termo inicial é o reconhecimento judicial de responsabilidade tributária das pessoas elencadas no art. 135, CTN. E a espacialidade, território político-administrativo do sujeito ativo/credor.

No que toca ao consequente normativo, devemos ressaltar que há a desconstituição da relação jurídica de responsabilidade tributária, não interferindo na relação jurídico-tributária. Assim, o reconhecimento de prescrição para “redirecionamento” não afeta o crédito tributário, podendo a execução prosseguir contra outros responsáveis ou devedor principal.

5.3.3. Norma primária de prescrição após a execução fiscal

Por fim, a última norma primária de prescrição que estudaremos é aquela que incide após a execução fiscal. São casos em que o crédito tributário ainda subsiste, embora não possa mais levar ao juízo a sua execução, ou melhor, se demandar a execução fiscal, ela será extinta sem resolução de mérito, diante da falta de título executivo hábil.

Acerca da norma primária de prescrição após a execução fiscal, não há muitos estudos. Contudo, isso não retira a sua importância, razão pela qual seguem alguns apontamentos.

Primeiramente, salientamos que, no sistema jurídico brasileiro, há hipóteses em que há direito material, mas não possui a possibilidade de levá-lo a efeito, contingência de o Estado-Juiz efetivar a cobrança do crédito, sem violar o princípio da inviolabilidade da jurisdição material. Como é cediço, nenhum princípio constitucional é absoluto, nenhum valor constitucional é absoluto, todos eles são sopesados pela própria Constituição. Neste caso, o princípio da inafastabilidade da jurisdição material é analisado junto com o princípio da eficiência, da segurança jurídica, da legalidade, da boa-fé processual, da proporcionalidade e da razoabilidade, dessa maneira, o sistema jurídico prevê alguns casos em que há o crédito, mas não há a possibilidade de levá-lo ao juízo para fins de execução, no sentido de ter a satisfação material do seu crédito.

Recordemos, ainda, que, no item 3.3.1, seguindo os ensinamentos de Lourival Vilanova, formalizamos as normas primária e secundária da seguinte maneira: “$(p \rightarrow q) \vee (\overline{q} \rightarrow r)$”. Para relacionar essas normas, usamos o conectivo disjuntor includente (“v”), por meio do qual concluímos: ou aplicamos a norma primária, ou a secundária, ou ambas. No caso em análise, estamos aplicando apenas a primária, pois o próprio sistema não permite mais que incida a norma secundária. Inexiste, portanto, qualquer óbice lógico e jurídico para o reconhecimento de créditos, sem essa possibilidade de levá-lo ao juízo para fins de execução.

Estes créditos são dotados de exigibilidade, mas carece de exequibilidade. A primeira é a qualidade de exigível. A obrigação não é mais submetida a qualquer condição, termo ou encargo, podendo ser solicitado o seu cumprimento pelo credor ao devedor mediante colaboração de sua vontade. Já a exequibilidade é a qualidade de exequível, a aptidão para ensejar um rito processual de execução forçada. A exigibilidade está no âmbito do direito material, enquanto a exequibilidade, no do direito processual.

Um exemplo típico no âmbito tributário é o crédito tributário exigível, mas sem a emissão da certidão de dívida ativa, não sendo exequível. Como sabemos, a execução fiscal apenas pode ser demandada se portar o título executivo (princípio do título), que é, no caso, a certidão de dívida ativa, nos termos do art. 585, VII, CPC. Assim, o crédito tributário, no caso, é exigível, pois não está submetido a qualquer condição, termo ou encargo, podendo ser objeto de inscrição em Dívida Ativa, parcelamento, moratória, inscrição no CADIN, protesto extrajudicial e refletir na emissão da certidão de regularidade fiscal. Todavia, não poderá ser objeto de execução fiscal, não sendo exequível.

O sistema prevê alguns casos em que a execução é extinta, todavia, sem extinguir o crédito tributário, como acontece no abuso do direito de ação (perempção do art. 267, V, CPC) e na ineficácia da execução fiscal (art. 40, §4º, LEF). Não há mais possibilidade, nessas hipóteses, de levar ao juízo a pretensão de executar os créditos, mas é inegável a subsistência do crédito.

Com efeito, não há permissão legal para extinguir o crédito tributário nestes casos, devendo aguardar a incidência de uma das hipóteses do art. 156, CTN, como é o caso de prescrição. Isto é, a inscrição em Dívida Ativa deve subsistir, pois remanesce os requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito, nos termos do art. 39, parágrafo único, Lei 4.320/1964:

> Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)
>
> § 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

Dessa maneira, como no caso permanecem esses requisitos, afetando apenas a exequibilidade e não a exigibilidade, a inscrição em Dívida Ativa deve também restar ativa.

Sobre as consequências práticas desta extinção da execução, sem afetar o crédito, remetemos o leitor ao item 6.1.1. Ressaltamos apenas que deve subsistir a inscrição no CADIN (Lei 10.522/2002), sem afastar a possibilidade de protesto, nos termos do art. 1º, parágrafo único, Lei 9.492/1997, incluído pela Lei 12.767/2012[416], pois há "crédito tributário não pago", crédito exigível, embora não exequível. Com relação à certidão de regularidade fiscal, consequentemente, constará a pendência, nos termos *a contrario sensu* do art. 205, CTN[417], forçando a expedição de certidão positiva de débitos fiscais.

Com relação à perempção do art. 267, V, CPC, remetemos o leitor ao item 4.2.2, recordando-se que, nesta hipótese, há perda do direito do credor de levar ao juízo a sua pretensão, diante do abuso deste direito (abandonar a causa por três vezes). Percebemos que o reconhecimento desta perempção não atinge o direito material envolvido, impondo-se a extinção do feito sem resolução de mérito.

No tocante à incidência do art. 40, §4º, Lei de Execuções Fiscais, como será demonstrado melhor no capítulo seguinte, o reconhecimento da prescrição intercorrente não implicará a extinção do crédito tributário, por se tratar de norma secundária, processual, sendo a lei ordinária veículo inapto a prever a extinção do crédito tributário. Dessa maneira, após o trânsito em julgado da decisão que extinguir a execução fiscal, nos termos do art. 40, §4º, LEF, o crédito subsistirá.

Nessas hipóteses, a inscrição em Dívida Ativa deve subsistir, aguardando-se a incidência de uma das hipóteses do art. 156, CTN. Se, após o trânsito em julgado da decisão que reconhecer a perempção ou a prescrição

---

[416] Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.
Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)

[417] Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.
Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

intercorrente, nos termos do art. 40, §4º, LEF, decorrer cinco anos, sem qualquer causa de interrupção/suspensão da prescrição, impõe à Administração, de ofício[418], o cancelamento da inscrição em Dívida Ativa, pela prescrição, nos termos do art. 156, V, CTN, e, consequentemente, o cancelamento da inscrição no CADIN e do protesto.

[418] Esta atuação decorre do princípio da legalidade, da autotutela e da moralidade administrativa, além da incumbência expressa da Procuradoria de fazer o controle de legalidade das inscrições em Dívida Ativa, nos termos do art. 39, §5º, Lei 4.320/1964 c/c art. 2º, §3º, Lei 6.830/1980. Ainda há expressa previsão de autocontrole de atos administrativos no art. 53, Lei 9.784/1999, entendimento este já consolidado pelo STF nas suas Súmulas 346 e 473.
Frisamos que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já vem atuando neste sentido, conforme a orientação esposada no Parecer PGFN/CDA n. 877/2003.

6. PRESCRIÇÃO – NORMA SECUNDÁRIA

6.1. Natureza jurídica

No Direito Tributário, a prescrição intercorrente foi inaugurada pela Lei 11.051/2004, que introduziu o §4º, art. 40, LEF[419]. Dispõe o referido dispositivo que, se da decisão que ordenar o arquivamento do processo decorrer o prazo prescricional, que é de cinco anos, nos termos do art. 174 do CTN, o magistrado reconhecerá a prescrição intercorrente, ouvida a Fazenda Pública.

A questão é: essa prescrição intercorrente do art. 40, LEF, é legal? Constitucional? Norma primária? Secundária?

A doutrina majoritária entende que o art. 40, LEF, é ilegal e inconstitucional, especialmente com as alterações da Lei 11.051/2004, pois violou o art. 174, CTN, e o art. 146, III, "b", CF. Neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins[420], Marilene Talarico Martins Rodrigues[421], Kiyoshi Harada[422], Antonio

[419] 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.
§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
§ 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009).

[420] Ives Gandra da Silva Martins entende que a Lei 6830/80 é ilegal por estar em desacordo com o CTN: "(...) não posso admitir que norma de direito material (prescrição) constante do Código Tributário Nacional (lei com eficácia de complementar) possa ser mudada por lei ordinária (6.830/80), razão pela qual entendo que, nesta matéria, a Lei 6.830/80 é ilegal. Ou seja, em tudo que cuidar da prescrição, agiu o legislador ordinário em choque com o legislador complementar, no que diz respeito às modificações introduzidas". (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS,

Carlos Ferreira de Souza Júnior e Luiz Henrique Gomes Ferraz Filho[423], Daniel Monteiro Peixoto[424] e Sérgio Igor Lattanzi[425].

Sustentamos, contudo, pela sua constitucionalidade.

Antes de adentrar o estudo da prescrição intercorrente, precisamos lembrar de um princípio de interpretação das normas muito importante, que auxiliará na construção da significação e na identificação da natureza jurídica do art. 40, §4º, LEF, qual seja, o princípio da interpretação conforme a Constituição.

Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**. Pesquisas Tributárias, nova série, n. 13, p. 36).

[421] Segundo Marilene Talarico Martins Rodrigues (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição)** o STJ é claro no sentido de que a LEF há de se harmonizar com o CTN, natureza de lei complementar (AgRg no AgIn 541.255/RS, REsp 521.051/SP e REsp 336.065/SP), não se admitindo a interrupção da prescrição fora das hipóteses elencadas no art. 174 do CTN. "Nesse caso o §4º do art. 40 da Lei 6.830/80, bem como os demais parágrafos do mesmo dispositivo, por versarem sobre matéria, reservada a lei complementar (art. 146, III, *b*, da CF), não estão em harmonia com a Constituição e, portanto, são inconstitucionais". (Obra citada, p. 175).

[422] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 405.

[423] Sustentam a inaplicabilidade do art. 40, §4º, pois não pode uma lei ordinária dispor sobre a interrupção do fluxo do prazo de prescrição tributária "Seria arbitrário aplicar à prescrição intercorrente tratamento que o Direito Positivo que a criou não deu, de modo que o fenômeno jurídico deve ser observado em função do sistema que integra.

E é o próprio sistema jurídico brasileiro que, pensa-se, aponta no sentido da inaplicabilidade da prescrição intercorrente às execuções fiscais de créditos tributários, pois apenas é dado à lei complementar dispor sobre prescrição tributária.

Prescrição intercorrente traduz nova hipótese de aplicação da prescrição civil às execuções fiscais de créditos não tributários, no curso do processo executivo. Antes da lei 11.051/04, já exercida a pretensão, não havia cabimento para prescrição na litispendência processual. Após o advento dela, modificou-se o sistema jurídico, estabelecendo uma possibilidade de consumação da prescrição civil na execução onde antes não havia". *([Im]possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais*. In: SILVA, Alex Xavier Santiago da et al. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho,** p. 48).

[424] *Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertente do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 125. Fev. 2006. São Paulo: Dialética, 2006, p. 21.

[425] Externa Sérgio Igor (**Prescrição intercorrente no direito tributário**. Tese de Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009) "Cumpre obtemperar que as alterações do artigo 40 da Lei 6.830/80, deflagrada pela Lei 11.051/2004 são inconstitucionais, a um por reiterar em seu *caput* que a suspensão do processo não faz correr o prazo prescricional (voltando a máxima de tornar imprescritível a exigência no curso do processo), e a dois por estipular o termo inicial a partir da data da decisão que ordenar o arquivamento dos autos (contrariando o inciso I, do art. 174 do CTN, que demarca como termo inicial da interrupção do processo o despacho autorizador da citação do contribuinte). Não custa repisar que ambas as matérias são de competência de Lei Complementar, tanto sob o aspecto formal quanto sob o aspecto material, portanto, as citadas alterações não podem prevalecer, pois estão fulminadas pela inconstitucionalidade" (Obra citada, p. 142).

O princípio da interpretação conforme a Constituição é aplicado quando uma norma infraconstitucional for passível de diversas interpretações possíveis, sendo uma, no mínimo, constitucional, e outra(s), inconstitucional, o intérprete deve preferir aquela que consagre a constitucionalidade. Explica com propriedade Celso Ribeiro Bastos que

> "A princípio, não cabe ao Poder Judiciário anular uma lei quando puder de alguma maneira preservá-la em nosso ordenamento jurídico num dos sentidos que ela comporte e que esteja em consonância com a Lei Maior. Sempre que possível, a norma deve ser interpretada de forma a ser dotada de eficácia, só devendo ser declarada sua inconstitucionalidade e conseqüente [*sic.*] banimento do ordenamento jurídico *ultima ratio*, é dizer, quando a inconstitucionalidade do dispositivo em questão for flagrante e incontestável. Nesse sentido, a interpretação do Poder Judiciário, que acaba por respeitar a atuação dos demais Poderes, Legislativo e Executivo, e conseqüentemente [*sic.*] por obedecer ao princípio da separação dos Poderes. Fica vedado, contudo, ao Judiciário colocar normas em vigor, restando-lhe apenas a tarefa de afastar da vigência aquelas leis que contrariem frontalmente as normas superiores do ordenamento jurídico" [426].

No mesmo sentido, leciona André Ramos Tavares que este dever de preservar a norma com a interpretação conforme a Constituição tem por fundamento a vontade popular expressada nas leis, devendo ser preservada ao máximo:

> "Assim, quando uma norma infraconstitucional contar com mais de uma interpretação possível, uma (no mínimo) pela constitucionalidade e outra ou outras pela inconstitucionalidade, múltipla interpretação dentro dos limites permitidos aos intérprete, este deverá sempre preferir a interpretação que consagre, ao final, a constitucionalidade. E isso é assim porque as leis são consideradas expressão da vontade popular, e, pois, se possível, devem ser preservadas pelo Judiciário"[427].

[426] **Curso de direito constitucional**, p. 69.
[427] **Curso de direito constitucional**, p. 111.

José Joaquim Gomes Canotilho nos ensina que o princípio da interpretação das leis em conformidade com a Constituição é fundamental ao controle de constitucionalidade das leis e aumenta a sua utilidade quando não há unanimidade na interpretação das normas. Elenca o jurista três dimensões deste princípio, quais sejam, o princípio da prevalência da Constituição, o da conservação de normas e o da exclusão da interpretação conforme a Constituição mas *contra legem*.

> "(1) o *princípio da prevalência da constituição* impõe que, dentre as várias possibilidades de interpretação, só deve escolher-se uma interpretação não contrária ao texto e programa da norma ou normas constitucionais; (2) o *princípio da conservação de normas* afirma que uma norma não deve ser declarada inconstitucional quando, observados os fins da norma, ela pode ser interpretada em conformidade com a constituição; (3) o *princípio da exclusão da interpretação conforme a constituição mas 'contra legem'* impõe que o aplicador de uma norma não pode contrariar a letra e o sentido dessa norma através de uma interpretação conforme a constituição, mesmo através desta interpretação consiga uma concordância entre a norma infraconstitucional e as normas constitucionais. Quando estiverem em causa duas ou mais interpretações – todas em conformidade com a Constituição – deverá procurar-se a interpretação considerada como a *melhor orientada* para a Constituição."[428]

Essas três dimensões devem atuar concomitantemente na construção de significação das normas, de modo que, para a sua aplicação, pressupõe a existência de várias interpretações possíveis ("espaço de decisão"), sendo que uma é conforme à Constituição e a(s) outra(s), desconforme(s). Afasta qualquer interpretação que viole a Constituição, sendo vedada a "correção" da norma pelos magistrados, assim como a construção de significação nova e distinta da prevista no texto legal[429].

---

[428] **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1226-1227.

[429] "Este princípio deve ser compreendido articulando todas as dimensões referidas, de modo que se tome claro: *(i)* a interpretação conforme a constituição só é legítima quando existe um *espaço de decisão* (= espaço de interpretação) aberto a várias propostas interpretativas, umas em conformidade com a constituição e que devem ser preferidas, e outras em desconformidade com

No mesmo sentido ensina Luís Roberto Barroso[430]. Arremata que o princípio da interpretação conforme a Constituição não constitui apenas uma técnica de interpretação, mas também consiste num mecanismo de controle de constitucionalidade. Como técnica, impõe-se a interpretação mais adequada aos valores e fins constitucionais, isto é, entre as interpretações possíveis, há de escolher aquela que possui maior afinidade com a Constituição.

E como mecanismo de controle de constitucionalidade, permite que o intérprete preserve a validade da lei que, na sua leitura mais óbvia, seria inconstitucional, infirmando uma das interpretações possíveis (declaração de inconstitucionalidade), para afirmar a outra, a compatível com a Constituição (declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto), ou, declarando a não incidência da norma a determinada situação de fato por importar em violação da Constituição (interpretação conforme a Constituição). Sintetiza Barroso:

> "Em suma, a interpretação conforme a Constituição pode envolver a mera interpretação adequada dos valores e princípios constitucional, ou a declaração de inconstitucionalidade de uma das interpretações possíveis de uma norma ou, ainda, a declaração de não incidência da norma a determinada situação de fato, por importar em violação da Constituição."[431]

Feitas essas recordações, coloquemos o problema que nos deparamos:

1) a prescrição intercorrente prevista no art. 40, Lei 6.830/80, é inconstitucional, pela violação do art. 146, III, "b", CF, pois,

---

ela; *(ii)* no caso de se chegar a um resultado Interpretativo de uma norma jurídica em inequívoca contradição com a lei constitucional, impõe-se a *rejeição*, por inconstitucionalidade, dessa norma (= competência de rejeição ou não aplicação de normas inconstitucionais pelos juízes), proibindo-se a sua correcção pelos tribunais (= proibição de correcção de norma jurídica em contradição inequívoca com a constituição); *(iii)* a interpretação das leis em conformidade com a constituição deve afastar-se quando, em lugar do resultado querido pelo legislador, se obtém uma regulação nova e distinta, em contradição com o sentido literal ou sentido objectivo claramente recognoscível da lei ou em manifesta dessintonia com os objectivos pretendidos pelo legislador". (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1227).

[430] **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**, p. 325-326.

[431] **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**, p. 326.

embora trate de prescrição-norma primária, não é lei complementar.

2) a prescrição intercorrente prevista no art. 40, Lei 6.830/80, é constitucional, pois tem natureza de lei processual, sendo lei ordinária veículo competente, conforme o art. art. 22, I, CF.

Estamos diante de duas interpretações possíveis do art. 40, Lei 6.830/80, em que uma está em conformidade com a Constituição, preservando a sua validade, e outra, em desconformidade, impondo-se a declaração da sua inconstitucionalidade. Fácil de perceber que se trata de hipótese de aplicação do princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, por meio do qual, nos força a adoção da interpretação que preserve a validade da norma, no caso, a interpretação no sentido de que a prescrição intercorrente prevista no art. 40, Lei 6.830/80, é constitucional, pois tem natureza de lei processual, sendo lei ordinária veículo competente, conforme o art. art. 22, I, CF.

Concluímos, portanto, que a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, Lei 6.830/80, é norma de natureza secundária, processual, estando em absoluta consonância com a Constituição Federal vigente, não se confundindo com a prescrição-norma primária do art. 174 do CTN.

As normas processuais ou secundárias disciplinam, como explicam Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, o:

> "modo processual de resolver os conflitos e controvérsias mediante a atribuição ao juiz dos poderes necessários para resolvê-los e, às partes, de faculdades e poderes destinados à eficiente defesa de seus direitos, além da correlativa sujeição à autoridade exercida pelo juiz"[432].

É exatamente o que faz o art. 40, LEF: tendo em vista a ineficácia processual das execuções fiscais com a não localização dos devedores tampouco de seus bens, e consequentemente o desinteresse da exequente[433], assim como

[432] **Teoria geral do processo**, p. 95.

[433] "Nos processos em que há a possibilidade de decretação da prescrição intercorrente, há a ausência do exercício pleno do *jus persequendi in judicio*, ausência do direito de execução do

o prejuízo na segurança jurídica diante de provável "processo sem fim", o processo será extinto, passado o período de tempo ali previsto, pela prescrição intercorrente. Esta norma é de natureza processual[434], pois, além de prever a hipótese de suspensão do processo, ela, ao final, extingue a relação processual, com o encerramento de jurisdição, sem interferir, contudo, no direito material, o direito ao crédito.

Podemos afirmar, dessa forma, que o art. 40, § 4º, LEF, ao prever que o decurso do prazo prescricional do crédito cobrado acarreta a prescrição intercorrente, não estabelece a suspensão do prazo de prescrição (norma primária – do direito de ação), mas sim a suspensão do processo executivo (norma secundária).

Ademais, não poderia ser de outra forma, porque a prescrição do art. 174, CTN, pressupõe a pretensão combinada com a inércia do credor em ajuizar a execução fiscal, e, na hipótese do art. 40, §4º, LEF, pressupõe o efetivo ajuizamento desta ação, pois estamos falando de inércia no curso do processo, não se cogitando mais de inércia de ajuizamento da ação[435]. A interpretação de

---

crédito fiscal pela não-persecução em juízo dos haveres públicos. O direito de ação foi exercido, pela propositura da ação de execução. Entretanto, a pretensão executiva resta frustrada pela inação. O credor demonstra, com o passar do tempo sem atuação processual efetiva, seu desinteresse pela causa.". (BECHO, Renato Lopes. *A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais e a Lei 11.051. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 53).

[434] "Quando a norma jurídica tem por objeto o exercício da função estatal pacificadora que é a *jurisdição* e refere-se portanto às condutas inerentes à realização do processo, dela se qualifica como *norma processual*. Sabendo-se que a jurisdição é exercida pelo Estado-juiz com plena abertura à participação de uma sujeito que veio pedir a tutela jurisdicional (autor, demandante) e de outro em relação ao qual a tutela é pedida (réu, demandado), todos operando segundo determinado método (o devido processo legal), segue-se que o objeto da norma processual abrange as situações de todos esses três sujeitos e de suas condutas coordenadas ao objetivo final de pacificação. Nisso as normas processuais diferem das de direito material, as quais regem diretamente a atribuição de bens e determinação de condutas das pessoas em suas relações na vida comum" (DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil.** Vol. I, p. 65).

[435] Concordamos com o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi (**Lançamento tributário**), ressalvada a possibilidade de ter nova ação no processo de execução em curso, como já nos manifestamos no item 5.3.2, que elucida: "Entendida a prescrição como a perda do direito de ação, não cabe cogitar-se de prescrição no curso do processo no curso do processo, pois, se há processo, é porque a ação já foi exercida.

Não se trata, portanto de '*prescrição indefinida'*, ou de duração indefinida do processo, matéria que refoge ao tema da prescrição. Nem se pode pretender oferecer pela via da prescrição '*segurança jurídica aos litigantes*'; a segurança jurídica dos litigantes no processo está na certeza da prestação jurisdicional, segundo os princípios constitucionais informadores do processo, não no problema da duração do processo. Tampouco, quadra pensar numa '*injustificável exceção ao princípio geral da prescritibilidade das obrigações*', pois a prescrição incide sobre o direito de ação, e não sobre obrigações nem sobre o processo que se instaura em decorrência do exercício desse

que a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, é norma primária de prescrição viola lógica, portanto.

Na verdade, como frisa Eurico Marcos Diniz de Santi[436], o art. 40, LEF, não trata de matéria de prescrição tributária, mas sim de suspensão do processo de execução fiscal, que é tema de Direito Processual Civil e não de normas gerais de Direito Tributário, que exigem lei complementar. Esta conclusão coincide com os ensinamentos de Paulo Conrado, que reconhece a sua natureza processual, razão pela qual prescinde de lei complementar, tendo aplicação imediata da Lei 11.051/2004[437]. Define a prescrição intercorrente como

> "fenômeno inerente aos processos executivos, funcionando como corolário inexorável da noção de segurança jurídica para tais modalidades – assim como o é o conceito de prescrição (propriamente dita) para todos os demais tipos processuais"[438].

A determinação da suspensão do processo consiste na paralisação do curso do processo, diante de uma crise processual, em que impede o prosseguimento da execução, como ocorre, por exemplo, por motivo de força maior[439], com o recebimento dos embargos do executado no efeito suspensivo[440], oposição de exceção de incompetência, suspeição ou

---

direito e da realização da citação. É disso que trata o Art. 156, V do CTN, ou seja, da extinção do direito de ação, que tem como conseqüência [*sic.*] a extinção do crédito". (Obra citada, p. 236).

[436] **Lançamento tributário**, p. 237.

[437] Categoricamente afirma Paulo Conrado (**Execução fiscal.** São Paulo: Noeses, 2013) que a prescrição intercorrente, inaugurada com a Lei 11.051/2004, "não seria propriamente material, senão processual, servindo à disciplina do regime de decretação da prescrição; sua função, usando outros termos, estaria vinculada à explicitação do regime processual de decretação a que se submete o fenômeno da prescrição intercorrente. Conclusão: ao mesmo tempo que repele qualquer discussão sobre a necessidade de veiculação do tema por lei complementar, referida premissa autoriza a imediata aplicação da norma a todos os casos que em seu arquétipo se encaixam". (Obra citada, p. 278).

[438] CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**, p. 276-277.

[439] Art. 265, CPC. Suspende-se o processo: (...)
V - por motivo de força maior;

[440] Art. 791, CPC. Suspende-se a execução:
I - no todo ou em parte, quando recebidos com efeito suspensivo os embargos à execução (art. 739-A); (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
Art. 739-A, CPC. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 1º. O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já

impedimento[441], oposição de embargos de terceiro que versem sobre todos os bens[442], etc.

Explica Cândido Dinamarco[443] que o regime de suspensão do processo de execução também segue o regime estabelecido no art. 266, CPC, reafirmado no art. 793, CPC:

> Art. 266, CPC. Durante a suspensão é defeso praticar qualquer ato processual; poderá o juiz, todavia, determinar a realização de atos urgentes, a fim de evitar dano irreparável.
>
> Art. 793, CPC. Suspensa a execução, é defeso praticar quaisquer atos processuais. O juiz poderá, entretanto, ordenar providências cautelares urgentes. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

No caso do art. 40, LEF, tratar-se-ia de "falsa suspensão do processo ou fase executiva"[444], pois, a qualquer momento, a Fazenda pode pedir

---

esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 2º. A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, cessando as circunstâncias que a motivaram. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 3º. Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, essa prosseguirá quanto à parte restante. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 4º. A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram, quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 5º. Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória do cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 6º. A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de penhora e de avaliação dos bens. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).

[441] Art. 791, CPC. Suspende-se a execução: (...)
II - nas hipóteses previstas no art. 265, I a III;
Art. 265, CPC. Suspende-se o processo: (...)
III - quando for oposta exceção de incompetência do juízo, da câmara ou do tribunal, bem como de suspeição ou impedimento do juiz;

[442] Art. 1.052, CPC. Quando os embargos versarem sobre todos os bens, determinará o juiz a suspensão do curso do processo principal; versando sobre alguns deles, prosseguirá o processo principal somente quanto aos bens não embargados.

[443] **Instituições de Direito Processual Civil.** 3ª ed. Vol. IV. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 915-916.

[444] Explica Cândido Rangel Dinamarco (**Instituições de Direito Processual Civil.** Vol. IV) que "Há casos em que o procedimento executivo deve estancar-se em determinado ponto, à espera de que algum fato aconteça ou de que algum ato seja realizado pelas partes, sem que isso implique suspensão processual. *Não é suspensão a parada ou paralisação que não importe veto à realização de atos do processo nem a sanção de nulidade ou ineficácia dos que se pratiquem* (...).

o desarquivamento e prosseguir na execução, desde que tenha localizado o devedor ou encontrados os bens para penhora.

Por fim, verificamos que a defesa da constitucionalidade do art. 40, §4º, LEF, está em absoluta consonância com os fundamentos da prescrição, já estudado (item 4.4), pois assegura a segurança jurídica e a paz pública, evitando-se a eternização da tramitação de um processo, como bem explicado Hugo de Brito Segundo:

> "Por outro lado, não se pode esquecer que não há qualquer utilidade, para a Fazenda Pública, em manter arquivadas, nas Secretarias das Varas, milhares de execuções fiscais inteiramente inviáveis, propostas contra pessoas inexistentes, ou que não têm como ser localizadas. É muito melhor concentrar o tempo, os esforços e as energias do Judiciário, e das procuradorias das fazendas exeqüentes [*sic*.], naquelas execuções viáveis, em face das quais o Poder Público tem chances de efetivamente receber o que lhe é devido"[445].

É indubitável, portanto, que a prescrição intercorrente prevista no art. 40, §4º, CPC, é constitucional, por ser uma norma processual, não se confundindo com a norma primária de prescrição tributária do art. 174, CTN.

As turmas de Direito Público do STJ (primeira e segunda)[446] já consolidaram o entendimento no sentido de que a prescrição intercorrente do art.

Há situações em que, embora fale a lei em uma suposta suspensão da execução, sequer uma *suspensão imprópria* ocorre porque esta implica, sim, a proibição de realizar atos do procedimento principal enquanto um incidente do processo se processa (exceções rituais, arguição de falsidade documental). São cinco as *falsas suspensões do processo ou fase executiva*, ou seja, as hipóteses em que o procedimento se paralisa e algum ato fica sobrestado mas suspensão não há a) falta de bens a penhorar; b) penhora no rosto dos autos; c) concurso de preferência; d) execução provisória; e) exigência de contraprestação" (Obra citada, p. 923).

[445] In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 326.

[446] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.287.856/ES. Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma. DJe 10/08/2012. Disponível em: <http://www.sj.jus.br/>. Acesso em 14/11/2014.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 40, § 4º, DA LEI 6.830/1980. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA.

1. Caso em que o Tribunal de origem, mantendo a sentença, julgou prescrita a execução fiscal, ante o transcurso do prazo quinquenal entre o pedido de suspensão do processo e o requerimento de novas diligências pelo exequente, com fundamento no art. 40, § 4º, da LEF combinado com o art. 269, IV, do CPC.

2. Paralisado o processo por mais de 5 (cinco) anos impõe-se o reconhecimento da prescrição.

40, §4º, LEF, é norma processual, impondo-se a aplicação imediata. Contudo, há uma incoerência nos seus julgamentos do STJ, pois, embora norma processual, há hipóteses em que o STJ a considera norma de direito material, aplicando o regime de Direito Tributário, em especial, a exigência de lei complementar. Esperemos que essas confusões sejam resolvidas no REsp 1.340.553/RS[447], que

---

3. Agravo regimental não provido.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.351.013/AM. Relatora Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. DJe 28/10/2013. Disponível em: <http://www.sj.jus.br/>. Acesso em 14/11/2014.
TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - ART. 40, § 4º, DA LEI 6.830/1980 - NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL - APLICAÇÃO IMEDIATA.
1. A disposição contida no § 4º do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, acrescentada pela Lei n. 11.051/2004, possui natureza processual e, por isso, deve ser aplicada inclusive nos feitos em tramitação quando do advento desta última lei, podendo o juiz, de ofício, decretar a prescrição intercorrente, se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional. Precedentes.
2. Recurso especial não provido.

[447] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.340.556/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 31/08/2012. Disponível em: <http://www.sj.jus.br/>. Acesso em 02/11/2014.
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80). AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ARTS. 34, XVI, E 254, §1º, DO RISTJ. PROVIMENTO PARA CONVERSÃO EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA MEDIANTE REAUTUAÇÃO. ART. 543-C, DO CPC. DECISÃO
Trata-se de agravo em recurso especial interposto contra decisão monocrática que inadmitiu o apelo especial ao fundamento de que incidente o enunciado n. 7 da Súmula deste STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial" (e-STJ fls. 220/221).
Alega a agravante que o caso não envolve reexame de matéria de fato mas sim a correta aplicação do art. 40 e parágrafos da Lei n. 6.830/80 ao caso concreto (e-STJ fls. 226/241).
Já o recurso especial foi interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988 contra acórdão que, com base no art. 40, §4º, da Lei nº 6.830, de 1980, reconheceu de ofício a prescrição intercorrente e julgou extinta a execução fiscal, por reconhecer terem decorrido mais de cinco anos do arquivamento, sendo que a ausência de intimação da Fazenda quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (§1º), ou o arquivamento (§2º), bem como a falta de intimação para sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente (§4º), não acarreta qualquer prejuízo à exequente, tendo em vista que pode alegar possíveis causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional a qualquer tempo (e-STJ fls. 176/178).
Os embargos de declaração restaram rejeitados (e-STJ fls. 198/199). Alega a recorrente Fazenda Nacional que houve violação ao art. 40, §4º, da Lei n. 6.830/80. Afirma que não transcorreram os cinco anos exigidos para configurar a prescrição intercorrente, tendo em vista que apenas em 19.08.2005 é que o processo foi suspenso pelo art. 40, da Lei n. 6.830/80, aplicando-se a partir daí a Súmula n. 314/STJ.
Sustenta que de forma equivocada a Corte de Origem considerou como dies a quo da prescrição intercorrente a data em que determinada a suspensão do processo por noventa dias, que a decisão que ordenou o arquivamento remonta a 5.8.2003, sendo descabida a intimação da União em 30.4.2008 a respeito da prescrição. Compreende que toda e qualquer manifestação da exequente nos autos compromete a caracterização da inércia, não sendo necessário que de tal manifestação decorra um imediato impulso à execução (e-STJ fls. 215/213).
Sem contraminuta consoante e-STJ fls. 243/244.
Sem contrarrazões ao recurso especial consoante e-STJ fls. 216/217.
É o relatório. Passo a decidir.
Depreende-se dos autos a adequada impugnação dos fundamentos da decisão agravada. Não obstante, o tema do recurso especial, apesar de repetitivo no âmbito da Primeira Seção do STJ,

foi submetido ao regime de recurso repetitivo, para resolver as questões atinentes à prescrição intercorrente ora analisada.

Ainda, acerca do novo marco interruptivo da prescrição, por meio de "prescrição intercorrente" – Lei 11.051/2004, ganhou repercussão geral nos autos do RE 635.562/SC[448], ainda não concluído. Temos fé que o STF julgue conforme o entendimento aqui esposado, pelo menos o Ministro Luís Roberto Barroso, diante do princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, tão prezado na sua obra "Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo".

---

ainda não foi submetido a julgamento pelo novo procedimento do artigo 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução STJ n. 8/2008.
No caso concreto, torna-se relevante decidir à luz do art. 543-C, do CPC:
a) Qual o pedido de suspensão por parte da Fazenda Pública que inaugura o prazo de 1 (um) ano previsto no art. 40, §2º, da LEF;
b) Se o prazo de 1 (um) ano de suspensão somado aos outros 5 (cinco) anos de arquivamento pode ser contado em 6 (seis) anos por inteiro para fins de decretar a prescrição intercorrente;
c) Quais são os obstáculos ao curso do prazo prescricional da prescrição prevista no art. 40, da LEF;
d) Se a ausência de intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (art. 40, §1º), ou o arquivamento (art. 40, §2º), ou para sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente (art. 40, §4º) ilide a decretação da prescrição intercorrente.
Com essas considerações, para melhor exame da matéria suscitada, DOU PROVIMENTO ao agravo para determinar a conversão dos autos em recurso especial, nos termos dos arts. 34, XVI, e 254, §1º, do RISTJ, e desde já, por economia processual, determino o processamento do feito após a conversão dentro da sistemática dos recursos representativos da controvérsia, adotando-se as seguintes providências:
a) comunique-se, com cópia da presente decisão, acompanhada do número de autuação do recurso especial, aos Ministros da Primeira Seção do STJ e aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, nos termos do art. 2º, § 2º, da Resolução STJ n. 8/2008 e para os fins neles previstos;
b) suspenda-se o julgamento dos demais recursos sobre a matéria versada no recurso especial a ser autuado, consoante preceitua o § 2º do art. 2º da Resolução STJ n. 8/2008;
c) após a autuação, dê-se vista ao Ministério Público Federal para parecer, em quinze dias, nos termos do art. 3º, II, da Resolução STJ n. 8/2008.
Publique-se. Intimem-se.

[448] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 636562 RG / SC. Relator Mininstro JOAQUIM BARBOSA. DJe 30-11-2011. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 25/09/2014.
Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO – ADMINISTRATIVO - FINANCEIRO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MARCO INICIAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS PARA DISPOR SOBRE PRESCRIÇÃO. SUPREMACIA DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL POR FORÇA DA CONSTITUIÇÃO. ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 40, § 4º DA LEI 6.830/1980 (REDAÇÃO DA LEI 11.051/2004). ART, 146, III, B DA CONSTITUIÇÃO. Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do art. 40, § 4º da Lei 6.830/1980.

6.1.1. Consequências práticas da identificação da natureza jurídica

Como primeira consequência prática da identificação da natureza jurídica da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, como lei processual, norma secundária, citamos a validade do pagamento do crédito mesmo após o reconhecimento desta prescrição.

Como já salientado, quando houver a aplicação da norma primária de prescrição do art. 174, CTN, há extinção do próprio crédito, atingindo o próprio direito material, visto que esta prescrição extingue a relação jurídico-tributária, pela expressa previsão legal no art. 156, V, CTN. Assim, o pagamento de crédito prescrito gera direito à repetição de indébito, pois não mais havia crédito a ser pago.

Diametralmente oposto é o resultado quando houver pagamento do crédito, em que houve o reconhecimento de prescrição intercorrente, nos termos do art. 40, §4º, LEF. Neste caso, atinge tão-somente a relação jurídico-processual, dessa maneira, o direito material, qual seja, o direito ao crédito sobrevive, resta intacto, embora sem o poder de levar ao juízo para executá-lo novamente. Logo, o valor recolhido pelo contribuinte será pagamento, nos termos do art. 156, I, CTN, não caracterizando indébito.

Como outra decorrência lógica da natureza processual da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, as causas de suspensão e de interrupção da prescrição do art. 174, CTN não influenciam no curso do prazo da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF. Sendo a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, um fenômeno processual, uma hipótese de suspensão do processo, diante da verificação da não localização do devedor e/ou de bens penhoráveis, a princípio, não haverá qualquer relação com as hipóteses de suspensão e de interrupção da prescrição do art. 174, CTN.

As causas de interrupção da prescrição previstas no parágrafo único do art. 174, CTN, têm aplicabilidade antes do exercício do “direito de ação” de cobrança. Assim, não influirão, direta ou indiretamente, no curso da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, que pressupõe o exercício deste direito.

Nas causas de suspensão de exigibilidade previstas no art. 151, CTN, requer uma atenção maior. Primeiramente, reafirmamos que a simples existência de causa de suspensão de exigibilidade não influencia no curso do prazo de prescrição intercorrente em questão. Contudo, há hipóteses de suspensão de exigibilidade que podem justificar o desarquivamento do processo, nos termos do art. 40, §3º, LEF, interrompendo o seu curso.

A suspensão da exigibilidade pela existência de reclamações ou recursos administrativos, conforme o art. 151, III, CTN, não afeta a prescrição intercorrente, pois ela apenas pode ser aplicada antes do ajuizamento da execução fiscal. Dessa forma, como a prescrição intercorrente pressupõe o ajuizamento, essa causa de suspensão da exigibilidade não influirá no seu curso.

Já outras hipóteses de suspensão da exigibilidade podem afetar o curso da prescrição intercorrente em análise.

A concessão de moratória individual, que requer o despacho concessivo pela autoridade administrativa, pressupõe o requerimento do devedor. Isso significa que houve a localização do devedor. Neste caso, deve a Procuradoria solicitar o desarquivamento da execução fiscal, nos termos do art. 40, §3º, LEF, solicitando a citação. Contudo, como a moratória é causa de suspensão da exigibilidade, requererá, após a citação, a suspensão do processo, nos termos do art. 151, I, CTN, bem como dos arts. 265, II, 791, II, e 792, todos do CPC. Fácil de perceber que esta suspensão não implicará a aplicação do art. 40, §4º, LEF.

A mesma sorte não assiste à moratória geral, pois, nesta, o devedor não é identificado tampouco há localização de bens penhoráveis, hipóteses essas únicas que admitem o desarquivamento da execução, conforme

o art. 40, §3º, LEF. Assim, concluímos que a moratória geral não influirá no curso desta prescrição intercorrente, mesmo que indiretamente.

O depósito integral, previsto no inciso II do art. 151, CTN, também pode autorizar o desarquivamento da execução fiscal, pois o valor depositado pode ser usado como alternativa de penhora. Normalmente o depósito é realizado para discutir judicial ou administrativamente o crédito, findo o qual, será convertido em renda e usado para o pagamento. Isto é, tem mesmos efeitos da penhora. Assim, deverá a Procuradoria solicitar o desarquivamento da execução, para interromper o curso do prazo de prescrição intercorrente. Ainda, como há causa de suspensão da exigibilidade, solicitará a suspensão do processo, nos termos do art. 151, II, CTN.

A concessão de liminar ou tutela antecipada, prevista nos incisos IV e V, do art. 151, CTN, também pressupõe a identificação do devedor. Isso porque certamente nessas ações judiciais o devedor se identificou para requerer a liminar ou tutela antecipada. Dessa maneira, cabe à Procuradoria requerer o desarquivamento da execução, para solicitar a citação do devedor. Logo após a diligência, tendo em vista a causa de suspensão da exigibilidade, requererá a suspensão do processo, nos termos do art. 151, IV ou V, CTN.

Por fim, na hipótese de parcelamento, prevista no inciso VI, art. 151, CTN, há identificação do devedor, pois ele precisa pedir a sua adesão ao programa. Neste caso, a Procuradoria também deve solicitar o desarquivamento, interrompendo o curso da prescrição intercorrente, para depois suspender a execução fiscal, diante da suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 151, VI, CTN, c/c arts. 265, II, 791, II, e 792, todos do CPC.

Finalmente, frisamos que o pedido de desarquivamento da execução seguido do de suspensão, diante da incidência de alguma causa de suspensão da exigibilidade, é necessário, não se tratando de formalismo exagerado. Com efeito, esses dois pedidos têm consequências jurídicas diversas: o primeiro tem o condão de interromper o curso do prazo de prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, e o segundo, suspender a execução, diante da suspensão da exigibilidade do crédito, pressuposto inafastável para prosseguir

com a execução. Em outros termos, esses pedidos, bem como os seus deferimentos judiciais, são os atos competentes (linguagem competente) para surtir efeitos jurídicos próprios, não podendo ser dispensados.

Além desses efeitos práticos, podemos ainda lembrar que como o reconhecimento da prescrição intercorrente em tela não extingue o crédito tributário, a inscrição em Dívida Ativa deve restar intacto, ou seja, ativa, assim como a inscrição no CADIN e o protesto extrajudicial. Ainda, o crédito tributário ativo obsta a emissão de certidão negativa de débitos fiscais, nos termos do art. 205, CTN.

6.2. Regime jurídico

Considerando a definição da natureza jurídica da norma de prescrição intercorrente do art. 40, Lei 6.830/80, como norma secundária, cabe delimitar o regime jurídico aplicável a esta norma. Com efeito, o regime jurídico desta norma não se confunde com o regime jurídico da norma primária de prescrição, já devidamente estudado no item 5.2, como será adiante demosntrado.

6.2.1. Princípios constitucionais do Direito Processual Civil

O primeiro princípio constitucional do Direito Processual e mais importante é o do **devido processo legal**, consagrado no art. 5º, LIV, CF[449]. Entendem Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, que o devido processo legal é uma

> "fórmula, o conjunto de garantias constitucionais que, de um lado, asseguram às partes o exercício de suas faculdades e poderes processuais e, do outro, são indispensáveis ao correto exercício da jurisdição. Garantias que não servem apenas aos interesses das partes, como direitos públicos subjetivos (ou poderes e faculdades processuais) destas, mas que configuram, antes de mais nada, a salvaguarda do próprio processo, objetivamente considerado, como fator legitimante do exercício da jurisdição"[450]

Dessa maneira, do devido processo legal[451], extraímos o princípio do juiz natural e competente, contraditório e ampla defesa, igualdade processual, publicidade, dever de motivar as decisões, inadmissibilidade de provas ilícitas, etc. No mesmo sentido, Alexandre Freitas Câmara preconiza que ele é a causa de todos os demais princípios processuais:

> "Quer-se dizer, com o que acaba de ser afirmado, que todos os outros princípios constitucionais do Direito Processual, como os da isonomia e do contraditório – para citar apenas dois são corolários do devido processo legal e estariam presentes no sistema positivo ainda que não

[449] Art. 5º, LIV, CF - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

[450] **Teoria geral do processo**, p. 88.

[451] Ressalta bem Fredie Didier Jr. (**Curso de Direito Processual Civil**. Vol 1) que "Há, inegavelmente, um acúmulo histórico a respeito da compreensão do *devido processo legal* que não pode ser ignorado. Ao longo dos séculos, inúmeras foram concretizações do devido processo legal que se incorporaram ao rol das garantias mínimas que estruturam o *devido processo*. Não é lícito, por exemplo, considerar *desnecessário* o contraditório ou a duração razoável do processo, direitos fundamentais inerentes aos *devido processo legal*. Nem será lícito retirar agora os direitos fundamentais já conquistados; vale, aqui, o princípio de hermenêutica constitucional que proíbe o *retrocesso* em tema de direitos fundamentais.
Essas *concretizações* do *devido processo legal*, verdadeiros *corolários* de sua aplicação, estão previstas na Constituição brasileira e estabelecem o modelo constitucional do processo brasileiro.
É preciso observar o *contraditório* e a *ampla defesa* (art. 5º, LV) e dar tratamento paritário às partes do processo (art. 5º, I, CPC); proíbem-se provas ilícitas (art. 5º, LVI); o processo há de ser público (art. 5º, LX); garante-se o juiz natural (art. 5º, XXXVH e LIII); as decisões hão de ser motivadas (art. 93, IX); o processo deve ter uma duração razoável (art. 5º, LXXVIII); o acesso à justiça é garantido (art. 5º, XXXV) etc. Todas essas normas, princípios e regras, são concretizações do devido processo legal e compõem o seu conteúdo mínimo" (Obra citada, 47).

> tivessem sido incluídos expressamente no texto constitucional. A consagração na Lei Maior do princípio do devido processo legal é suficiente para que se tenha por assegurados todos os demais princípios constitucionais do Direito Processual a que se fará referência neste estudo"[452].

O princípio do **juiz natural** ou do juízo constitucional, também corolário do devido processo legal, tem assento constitucional[453], e possui duas vertentes: proibição de juízos ou tribunais de exceção[454] e a garantia de ser sentenciado apenas pela autoridade competente.

Já o princípio da **imparcialidade do juiz**, intimamente ligado ao princípio do juiz natural, estabelece que a posição do juiz é entre as partes e acima delas, sendo um dos pressupostos para a validade da relação processual. Não se trata de neutralidade absoluta, o que é impossível, por ser o juiz um ser humano, além do seu dever de buscar a verdade, mas sim de inexistência de interesse pessoal do magistrado na solução do caso[455].

---

[452] **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 35-36.

[453] Art. 5º, XXXVII - não haverá juízo ou tribunal de exceção.
Art. 5º, LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;

[454] Explicam Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco (**Teoria geral do processo**) que a proibição de tribunais de exceção é uma das vertentes do princípio do juiz natural: "Mas as modernas tendências sobre o princípio do juiz natural nele englobam a proibição de subtrair o juiz constitucionalmente competente. Desse modo, a garantia desdobra-se em três conceitos: a) só são órgãos jurisdicionais os instituídos pela Constituição; b) ninguém pode ser julgado por órgão constituído após a ocorrência do fato; c) entre os juízes pré-constituídos vigora uma ordem taxativa de competências que exclui qualquer alternativa deferida à discricionariedade de quem quer que seja. A Constituição brasileira de 1988 reintroduziu a garantia do juiz competente no art. 5º, LIII." (Obra citada, p. 58).

[455] "Não se deve achar, porém, que a exigência de imparcialidade esteja ligada a uma suposta exigência de neutralidade do juiz. Em primeiro lugar, tal neutralidade é absolutamente impossível, uma vez que o juiz, como qualquer ser humano, exerce seu trabalho embasado em razão e emoção. O raciocínio do juiz tem necessariamente premissas que só ele conhece inteiramente, as quais têm índole ideológica, cultural, econômica, religiosa etc. Além disso, o juiz, como qualquer ser humano, pode ser tentado a favorecer aquele que se mostra mais simpático, ou mais fraco (quem nunca torceu pelo time mais fraco em um jogo de futebol, esperando que ocorresse uma "zebra"?). A imparcialidade que se exige, porém, nada tem a ver com essas obviedades. Em segundo lugar, a neutralidade poderia levar o juiz a uma posição passiva, de mero espectador do processo, esperando que as partes se digladíassem para, só após, e com base estritamente nos elementos trazidos ao processo pelas partes, proferir sua decisão. Tal neutralidade, porém, não está de acordo com as exigências do processo moderno, em que se quer um juiz dirigente e participativo, capaz de guiar o processo em busca da verdade, com poderes reais de direção do processo, podendo — por exemplo - determinar de ofício a produção das provas que entender necessárias (como autoriza o art. 130 do CPC)". (CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I. p, 48).

A Constituição, para assegurar esta imparcialidade, estipula garantias aos magistrados (art. 95, CF[456]), prescreve vedações (art. 95, parágrafo único, CF[457]), e proíbe juízos e tribunais de exceção (art. 5º, XXXVII, CF). Ressaltam Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco que este princípio é essencial para se alcançar a justiça, constituindo um dos direitos primordiais do homem reconhecido pela Declaração Universal dos Direitos do Homem:

> "Como só a jurisdição subtraída ã influências estranhas pode configurar uma justiça que dê a cada um o que é seu e somente através da garantia de um juiz imparcial o processo pode representar um instrumento não apenas técnico, mas ético também, para a solução dos conflitos interindividuais com justiça, o moderno direito internacional não poderia ficar alheio ao problema das garantias fundamentais do homem, nem relegar a eficácia do sistema de proteção dos direitos individuais à estrutura constitucional de cada país. Independentemente do reconhecimento de cada Estado, o direito internacional público coloca sob sua garantia os direitos primordiais do homem, inerentes à personalidade humana; entre eles, o direito ao juiz imparcial"[458]

O princípio da **igualdade** no Direito Processual vem do art. 5º, *caput*, CF, inexistindo uma disposição específica constitucional para este ramo. Com base nele, o CPC prevê como um dos deveres do juiz o tratamento

---

[456] Art. 95. Os juízes gozam das seguintes garantias:
I - vitaliciedade, que, no primeiro grau, só será adquirida após dois anos de exercício, dependendo a perda do cargo, nesse período, de deliberação do tribunal a que o juiz estiver vinculado, e, nos demais casos, de sentença judicial transitada em julgado;
II - inamovibilidade, salvo por motivo de interesse público, na forma do art. 93, VIII;
III - irredutibilidade de subsídio, ressalvado o disposto nos arts. 37, X e XI, 39, § 4º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[457] Art. 95. Parágrafo único. Aos juízes é vedado:
I - exercer, ainda que em disponibilidade, outro cargo ou função, salvo uma de magistério;
II - receber, a qualquer título ou pretexto, custas ou participação em processo;
III - dedicar-se à atividade político-partidária.
IV receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas, entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)
V exercer a advocacia no juízo ou tribunal do qual se afastou, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

[458] **Teoria geral do processo**, p. 59.

igualitário às partes[459]. Hoje a doutrina é uníssona no sentido de que essa igualdade não se restringe ao aspecto meramente formal, devendo respeitar as diferenças para garantir substancialmente o equilíbrio entre as partes[460]. Exatamente fundado neste princípio que a Fazenda Pública e o Ministério Público têm em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer[461][462].

O princípio do **contraditório** ou da audiência bilateral, previsto no art. 5º, LV, CF[463], força o juiz, também com base na imparcialidade, e o legislador de concederem as mesmas oportunidades às partes de se manifestarem nos autos, de apresentarem as provas, de influirem no convencimento do juiz, etc[464]. O contraditório não pode se restringir ao aspecto meramente formal, devendo ser efetivo e equilibrado[465]. É por este motivo que afirmam que as partes, em relação

[459] Art. 125, CPC. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, competindo-lhe:
I - assegurar às partes igualdade de tratamento;

[460] Afirma Alexandre Freitas Câmara (**Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I.) "Em outras palavras, o princípio da isonomia só estará sendo adequadamente respeitado no momento em que se garantir aos sujeitos do processo que estes ingressarão no mesmo em igualdade de armas, ou seja, em condições equilibradas. Este o verdadeiro sentido da expressão *par conditio*, condições paritárias". (Obra citada, p. 43).

[461] Art. 188, CPC. Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público.

[462] Com relação à constitucionalidade deste dispositivo, explana bem os fundamentos Alexandre Freitas Câmara (**Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I.): "Muito se discute sobre a constitucionalidade desse dispositivo, entendendo alguns que o mesmo afronta a garantia da isonomia, enquanto a doutrina dominante vê no dispositivo uma aplicação do referido princípio constitucional. Esta última é, realmente, a melhor posição. A Fazenda Pública e o Ministério Público devem cumprir uma série de burocracias e formalidades para que se tome possível sua manifestação no processo. Além disso, tais entidades representam interesses de grande relevância social, os chamados interesses públicos, e eventuais obstáculos que fossem criados à sua adequada participação no processo seriam prejudiciais a toda a coletividade. Por essa razão, merecem o tratamento diferenciado que se lhes outorgou. Quanto à questão dos limites do benefício, se deve este quadruplicar ou apenas duplicar (ou de alguma outra forma multiplicar) o prazo de que dispõem tais entidades para praticar atos processuais, parece-me ser matéria de política legislativa, cabendo, pois, ao legislador a fixação do beneficio, em limites que nunca extrapolem o razoável (afinal, como já visto, o princípio do devido processo legal é, em seu aspecto substancial, garantia de razoabilidade das leis)". (Obra citada, p. 45).

[463] Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

[464] "O princípio do contraditório é reflexo do princípio democrático na estruturação do processo. Democracia é participação, e a participação no processo opera-se pela efetivação da garantia do contraditório. O princípio do contraditório deve ser visto como exigência para o exercício democrático de um poder" (DIDIER Jr, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** Vol 1, p. 56).

[465] "De toda forma, embora conceptualmente distintos os dois princípios, é adequado que os mesmos se encontrem, garantindo-se assim o que se chamou 'contraditório efetivo e equilibrado'. O processo justo (ou, em outras palavras, o devido processo legal) exige não apenas contraditório, mas também isonomia, o que nos leva a concluir que a garantia constitucional do *due process of law* só estará verdadeiramente assegurada onde os dois conceitos - de contraditório e isonomia - conviverem harmonicamente, tendo as partes do processo não só oportunidade de participação, mas identidade de oportunidades. Em outras palavras, há que se assegurar não só o contraditório,

ao juiz, não têm papel de antagonistas, mas sim de colaboradores necessários para eliminar o conflito[466].

O princípio da **ampla defesa**, também previsto no art. 5º, LV, CF, diante da evolução de estudos do princípio do contraditório substancial, podemos dizer que a significação destes dois princípios se convergiu[467]. Com efeito, não há contraditório, sem defesa; e defesa, sem contraditório.

O princípio da **inafastabilidade do controle jurisdicional** também está expresso na Constituição Federal[468], e estabelece a impossibilidade de ter qualquer impedimento de acesso a órgãos judiciais, assim como o dever do Estado de tutelar as posições jurídicas de vantagem que estejam realmente sendo lesadas ou ameaçadas.

O princípio da **disponibilidade** é o poder consistente na "possibilidade de apresentar ou não sua pretensão em juízo, bem como de apresentá-la da maneira que melhor lhe aprouver e renunciar a ela (desistir da ação) ou a certas situações processuais"[469].

Pelo princípio **dispositivo**, na instrução da causa, o magistrado está adstrito à iniciativa das partes: *judex secundum alllegata et probata partium indicare debet*. Este princípio salvaguarda o da imparcialidade, contudo, hoje, vem ganhando novos contornos, com aumento de poderes do juiz, diante da colocação

---

mas um contraditório que, além de efetivo (ou seja, capaz de permitir resultados adequados na formação do provimento jurisdicional), seja também equilibrado, o que se assegura com a igualdade substancial de tratamento deferida às partes." (CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 55).

[466] "Somente pela soma da parcialidade das partes (uma representando a tese e a outra, a antítese) o juiz pode corporificar a síntese, em um processo dialético. É por isso que foi dito que as partes, em relação ao juiz, não têm papeis de antagonistas, mas sim de 'colaboradores necessários': cada ura dos contendores age no processo tendo em vista o próprio interesse, mas a ação combinada dos dois serve à justiça na eliminação do conflito ou controvérsia que os envolve." (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 61).

[467] "Atualmente, tendo em vista o desenvolvimento da dimensão substancial do princípio do contraditório, pode-se dizer que eles se fundiram, formando uma amálgama de um único direito fundamental. A ampla defesa corresponde ao aspecto substancial do princípio do contraditório". (DIDIER Jr, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** Vol 1, p. 60).

[468] Art. 5º. XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

[469] CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 66.

publicista do processo. É inegável o envolvimento do interesse do Estado na solução mais justa do conflito[470].

O princípio do **impulso oficial** prescreve um dever do juiz de, uma vez instaurada a relação processual, mover o procedimento de fase em fase, até findar a jurisdição[471][472]. Impõe este dever o art. 262, CPC[473].

O princípio da **persuasão racional do juiz** ou do livre convencimento, que se prende diretamente ao sistema da oralidade e da imediação, "regula a apreciação e a avaliação das provas existentes nos autos, indicando que o juiz deve formar livremente sua convicção. Situa-se entre o sistema *prova legal*[474] e o do julgamento *secundum conscientiam*[475]"[476]. Assim, o magistrado pode decidir com base nos elementos de prova constantes no processo, avaliando-os segundo critérios críticos e racionais[477]. É claro que esta

[470] "Todavia, diante da colocação publicista do processo, não é mais possível manter o juiz como mero espectador da batalha judicial. Afirmada a autonomia do direito processual e enquadrado como ramo do direito público, e verificada a sua finalidade preponderantemente sócio-política, a função jurisdicional evidencia-se como um poder-dever do Estado, em tomo do qual se reúnem os interesses dos particulares e os do próprio Estado. Assim, a partir do último quartel do século XIX, os poderes do juiz foram paulatinamente aumentados: passando de espectador inerte à posição ativa, coube-lhe não só impulsionar o andamento da causa, mas também determinar provas, conhecer *ex officio* de circunstâncias que até então dependiam da alegação das partes, dialogar com elas, reprimir-lhes eventuais condutas irregulares etc. Dentro desses princípios, elaboraram-se os códigos processuais civis da Alemanha, da Itália e da Áustria, bem como os nossos, a partir de 1939". (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 70).

[471] AMENDOEIRA Jr., Sidnei. **Manual de Direito Processual Civil**. Vol. 1. 2ª ed. (Livro Eletrônico). São Paulo: Saraiva, 2012, capítulo 4.7.

[472] "O sistema do nosso Código assegura a marcha do processo, pelo método do impulso oficial, isto é, os próprios agentes do órgão judicial promovem o andamento do processo, mesmo que as partes estejam inertes.
Para tanto, existem prazos contínuos e peremptórios previstos para o exercício dos atos processuais que tocam às partes, de par com ônus e deveres processuais, cuja inobservância acarreta soluções prefixadas na lei. Dessa forma, a marcha do processo torna-se quase automática, por força dos imperativos jurídicos que rodeiam a prática dos atos dos sujeitos processuais" (THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento**. 51ª ed. Vol. 1. Rio de Janeiro, Forense, 2010, p, 243).

[473] Art. 262. O processo civil começa por iniciativa da parte, mas se desenvolve por impulso oficial.

[474] Atribuição de valor inalterável e prefixado aos elementos da prova, sem avaliação valorativa pessoal, ou melhor, esta avaliação está limitada pelo sistema.

[475] Há possibilidade de o juiz julgar com base nos elementos da prova, sem prova ou até mesmo contra prova.

[476] CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 73.

[477] Art. 131, CPC. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973).

livre convicção há de estar motivada[478], sem se afastar das regras eventualmente existentes[479], assim como as máximas de experiência[480].

Diante da importância, o dever de **motivação** se tornou um princípio. No primeiro momento, este dever era visto apenas como garantia das partes para possibilitar eventual impugnação da decisão[481][482]. Hoje, esta visão evoluiu no sentido de, além de garantir o direito de recurso, há necessidade de motivação para aferir se, de fato, a imparcialidade do juiz foi efetiva, assim como a legalidade e a justiça das decisões, adquirindo uma função política[483], razão pela qual há previsão expressa deste princípio na Constituição Federal vigente[484]. Podemos afirmar, assim, que essa motivação há de ser suficiente e adequada, a

---

Art. 436, CPC. O juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos.

[478] Expressamente consagrada nos arts. 131, 165 e 458, II, todos do CPC.

[479] Art. 334, CPC. Não dependem de prova os fatos:
IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

[480] Art. 335, CPC. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

[481] Art. 165, CPC. As sentenças e acórdãos serão proferidos com observância do disposto no art. 458; as demais decisões serão fundamentadas, ainda que de modo conciso.
Art. 458, CPC. São requisitos essenciais da sentença: (...)
II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

[482] "O primeiro interesse que se quer proteger com a obrigatoriedade de motivação das decisões é o interesse das partes, que não só precisam saber o motivo que levou o juiz a decidir as questões da maneira como decidiu, o que é psicologicamente importante (até mesmo para que a parte prejudicada pela decisão se convença de que a mesma era correta), como têm a necessidade de' conhecer os motivos da decisão para que possam adequadamente fundamentar seus recursos. Não seria possível às partes interpor adequadamente seus recursos se fossem desconhecidos os motivos que levaram o juiz a decidir da forma como o fez. Frise-se, aliás, que também seria impossível aos tribunais examinar adequadamente se as decisões recorridas foram ou não corretas, e se as mesmas deveriam ou não ser reformadas". (CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 59).

[483] "Há, além disso, outro fundamento a exigir que as decisões judiciais sejam motivadas. Trata-se de razão de ordem pública, embora ligada também a interesse particular das partes. À motivação da decisão é essencial para que se possa verificar se o juiz prolator da decisão era ou não imparcial.4* Isto se dá por uma razão. Ao contrário do administrador e do legislador, que recebem sua legitimação antes de exercerem suas atividades (já que tal legitimação provém do voto popular), o juiz não é previamente legítimo. A legitimação do juiz só pode ser verificada a posteriori, através da análise do correto exercício de suas funções. Assim, a fundamentação das decisões é essencial para que se possa realizar o controle difuso da legitimidade da atuação dos magistrados. Trata-se, pois, de mais uma garantia ligada à idéia de processo justo, de devido processo legal. A motivação das decisões judiciais é essencial para que se possa assegurar a participação da sociedade no controle da atividade jurisdicional, o que lhe confere legitimidade". (CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 59).

[484] Art. 93, IX, CF. todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

fim de possibilitar o recurso, assim como o controle de legalidade e de justiça da decisão. A decisão que indefere pela ausência de requisitos legais, por exemplo, sem indicar qual(is) requisito(s) não foi(ram) preenchido(s), fere o princípio da motivação.

O princípio da **publicidade** está previsto na Constituição, pela primeira vez da história brasileira, junto com o da motivação, no art. 93, IX, CF. Consagra como regra a publicidade dos atos processuais, constituindo uma das garantias fundamentais da pessoa humana, todavia, pode a legislação restringir se comprometer a intimidade ou interesse social[485]. Antes dela, havia previsão apenas nas legislações infraconstitucionais, como no art. 155, CPC[486], art. 792, CPP[487], e art. 770, CLT[488]. Hoje este princípio precisa ser bem sopesado, especialmente com a evolução tecnológica de meios de comunicação, para não prejudicar o direito à intimidade e o próprio funcionamento da Justiça[489].

---

[485] Art. 5º, LX, CF. a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

[486] Art. 155. Os atos processuais são públicos. Correm, todavia, em segredo de justiça os processos:
I - em que o exigir o interesse público;
Il - que dizem respeito a casamento, filiação, separação dos cônjuges, conversão desta em divórcio, alimentos e guarda de menores. (Redação dada pela Lei nº 6.515, de 26.12.1977).
Parágrafo único. O direito de consultar os autos e de pedir certidões de seus atos é restrito às partes e a seus procuradores. O terceiro, que demonstrar interesse jurídico, pode requerer ao juiz certidão do dispositivo da sentença, bem como de inventário e partilha resultante do desquite.

[487] Art. 792. As audiências, sessões e os atos processuais serão, em regra, públicos e se realizarão nas sedes dos juízos e tribunais, com assistência dos escrivães, do secretário, do oficial de justiça que servir de porteiro, em dia e hora certos, ou previamente designados.
§ 1º. Se da publicidade da audiência, da sessão ou do ato processual, puder resultar escândalo, inconveniente grave ou perigo de perturbação da ordem, o juiz, ou o tribunal, câmara, ou turma, poderá, de ofício ou a requerimento da parte ou do Ministério Público, determinar que o ato seja realizado a portas fechadas, limitando o número de pessoas que possam estar presentes.
§2º. As audiências, as sessões e os atos processuais, em caso de necessidade, poderão realizar-se na residência do juiz, ou em outra casa por ele especialmente designada.

[488] Art. 770. Os atos processuais serão públicos salvo quando o contrário determinar o interesse social, e realizar-se-ão nos dias úteis das 6 (seis) às 20 (vinte) horas.
Parágrafo único - A penhora poderá realizar-se em domingo ou dia feriado, mediante autorização expressa do juiz ou presidente.

[489] "Aliás, toda precaução há de ser tomada contra a exasperação do princípio da publicidade. Os modernos canais de comunicação de massa podem representar um perigo tão grande como o próprio segredo. As audiências televisionadas têm provocado em vários países profundas manifestações de protesto. Não só os juízes são perturbados por uma curiosidade malsã, como as próprias partes e as testemunhas vêem-se submetidas a excessos de publicidade que infringem seu direito à intimidade, além de conduzirem à distorção do próprio funcionamento da Justiça através de pressões impostas a todos os figurantes do drama judicial.
Publicidade, como garantia política – "cuja finalidade é o controle da opinião pública nos serviços da justiça – não pode ser confundida com o sensacionalismo que afronta a dignidade humana. Cabe à técnica legislativa encontrar o justo equilíbrio e dar ao problema a solução mais

O princípio da **lealdade processual**[490] e da **boa-fé processual**[491] impõe o dever de verdade, moralidade, probidade, enfim, de lealdade à atuação de todos os participantes do processo, pois a finalidade da função judicial, além de eliminar o conflito particular, também consiste na pacificação geral da sociedade e para a atuação do Direito[492]. A violação deste dever constitui infrações processuais, tipificadas nos arts. 14, 15, 17, 18, 31, 133, 135, 144, 147, 193 e seguintes, 600 e 601, todos do CPC.

O princípio da **economia processual** impõe o dever de equilíbrio do binômio custo-benefício, extraindo o máximo resultado na atuação do Direito com o mínimo emprego possível das atividades processuais, como ocorre na reunião de processos, reconvenção, ação declaratória incidental, litisconsórcio, aproveitamento dos atos processuais, etc. Como decorrência deste, podemos

---

consentânea em face da experiência e dos costumes de cada povo." (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 76-77).

490 "Parte da doutrina mais antiga manifesta-se contrariamente ao princípio da lealdade, principalmente no processo civil, por considerá-lo instituto inquisitivo e contrário à livre disponibilidade das partes e até mesmo "instrumento de tortura moral". Hoje, porém, a doutrina tende a considerar essa concepção como um reflexo processual da ideologia individualista do *laissez-faire*, afirmando a oportunidade de um dever de veracidade das partes no processo civil, diante de todas as conotações publicistas agora reconhecidas ao processo, e negando, assim, a contradição entre a exigência de lealdade e qualquer princípio ou garantia constitucional". (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 78-79).

491 "A consagração do princípio da boa-fé processual foi resultado de uma expansão da exigência de boa-fé do direito privado ao direito público. A jurisprudência alemã entendeu aplicável o § 242 do Código Civil alemão (cláusula geral de boa-fé) também ao direito processual civil e penal. De um modo geral, a doutrina seguiu o mesmo caminho. Na verdade, a boa-fé objetiva expandiu-se para todos os ramos do Direito, mesmo os 'não civis'. *Sempre que exista um vínculo jurídico*, as pessoas envolvidas estão obrigadas a não frustrar a confiança razoável do outro, devendo comportar-se como se pode esperar de uma pessoa de boa-fé. Como acontece com qualquer relação jurídica, a boa-fé recai também sobre as relações processuais". (DIDIER Jr, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** Vol 1, p. 68).

492 "Sendo o processo, por sua índole, eminentemente dialético, é reprovável que as partes se sirvam dele faltando ao dever de verdade, agindo deslealmente e empregando artifícios fraudulentos. Já vimos que o processo é um instrumento posto à disposição das partes não somente para a eliminação de seus conflitos e para que possam obter resposta às suas pretensões, mas também para a pacificação geral na sociedade e para a atuação do direito. Diante dessas suas finalidades, que lhe outorgam uma profunda inserção sócio-política, deve ele revestir-se de uma dignidade que corresponda a seus fins. O princípio que impõe esses deveres de moralidade e probidade a todos aqueles que participam do processo (partes, juízes e auxiliares da justiça; advogados e membros do Ministério Público) denomina-se *princípio da lealdade processual*." (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 77).

recorda o princípio da **instrumentalidade das formas**, que está no art. 250, CPC[493].

Por meio do princípio do **duplo grau de jurisdição**, há possibilidade de a decisão do juízo inferior ser revista pelo superior. Hoje muitos doutrinadores criticam este princípio[494], contudo, é inequívoco que é mais conveniente e seguro dar ao vencido uma oportunidade de reexaminar o caso do que simplesmente suprimir esta possibilidade, pois, com isso, confere maior segurança aos jurisdicionados, além de aumentar o controle de legalidade e de justiça das decisões judiciárias.

O princípio da **duração razoável do processo** ou da tempestividade da tutela jurisdicional foi consagrado pela EC 45/2004, que incluiu o inciso LXXVIII no art. 5º da CF[495]. A rigor este princípio já havia ingressado no sistema, em razão do disposto no art. 8º, I, Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), promulgada pelo Decreto 678/1992[496].

Este princípio não determina a construção de processo instantâneo, mas impedir dilações indevidas[497][498]. Explica bem Alexandre Freitas

---

[493] Art. 250. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições legais.
Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa.

[494] "Apesar disso, ainda existe uma corrente doutrinária – hoje reduzidíssima – que se manifesta contrariamente ao princípio. Para tanto, invoca três principais circunstâncias: a) não só os juizes de primeiro grau, mas também os da jurisdição superior poderiam cometer erros e injustiças no julgamento, por vezes reformando até uma sentença consentânea com o direito e a justiça; b) a decisão em grau de recurso é inútil quando confirma a sentença de primeiro grau, infringindo até o princípio da economia processual; c) a decisão que reforma a sentença da jurisdição inferior é sempre nociva, pois aponta uma divergência de interpretação que dá margem a dúvidas quanto à correta aplicação do direito, produzindo a incerteza nas relações jurídicas e o desprestígio do Poder Judiciário". (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, p. 80-81).

[495] Art. 5º. LXXVIII. a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

[496] Artigo 8º. 1. Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos e obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.

[497] "Não se pode, pois, considerar que o princípio da tempestividade da tutela jurisdicional sirva de base para a construção de processos instantâneos. O que se assegura com esse princípio

Câmara[499] que para ter a efetividade deste princípio é necessário promover reforma estrutural, conferindo meios efetivos aos juízes, e não uma reforma de leis processuais.

São esses os princípios constitucionais que merecem destaque para delimitar o regime jurídico das normas secundárias de prescrição tributária.

6.2.2. Princípios da execução

Para nos aproximar mais do regime jurídico da norma secundária de prescrição tributária, além dos princípios constitucionais de Direito Processual Civil, precisamos ainda aprofundar os princípios da execução, pois eles estão mais diretamente ligados ao tema posto.

Como primeiro princípio da execução, podemos citar o da **efetividade**, segundo o qual na tutela executiva devem existir meios executivos capazes de proporcionar pronta e integral satisfação do direito. Advém do princípio da inafastabilidade da jurisdição, não no seu aspecto formal, mas sim no substancial, como garantia de acesso à ordem jurídica justa, em que a prestação jurisdicional deve ser célere, adequada e eficaz. Impõe-se, assim:

---

constitucional é a construção de um sistema processual em que não haja dilações indevidas. Em outros termos, o processo não deve demorar mais do que o estritamente necessário para que se possa alcançar os resultados justos visados por força da garantia do devido processo. Deve, porém, o processo demorar todo o tempo necessário para que tal resultado possa ser alcançado" (CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 62).

[498] "Não existe um *princípio da celeridade*. O processo não tem de ser rápido/célere: o processo *deve demorar o tempo necessário e adequado à solução do caso submetido ao órgão jurisdicional*" (DIDIER Jr, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** Vol 1, p. 64).

[499] "É preciso ter claro, porém, que a mera afirmação constitucional de que todos têm direito a um processo com duração razoável não resolve todos os problemas da morosidade processual, sendo necessário promover-se uma reforma estrutural no sistema judiciário brasileiro. Fique registrado meu entendimento segundo o qual a crise do processo não é a crise das leis do processo. Não é reformando leis processuais que serão resolvidos os problemas da morosidade do Poder Judiciário. É preciso, isto sim, promover-se uma reforma estrutural, que dê ao Poder Judiciário meios efetivos para bem prestar tutela jurisdicional, o que exige vontade política para mudar o atual estado de coisas" (**Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 63).

> "a) A interpretação das normas que regulamentam a tutela executiva tem de ser feita no sentido de extrair a maior efetividade possível; b) O juiz tem o poder-dever de deixar de aplicar uma norma que imponha uma restrição a um meio executivo, sempre que essa restrição não se justificar à luz da proporcionalidade, como forma de proteção a outro direito fundamental; c) O juiz tem o poder-dever de adotar os meios executivos que se revelem necessários à prestação integral de tutela executiva"[500].

Com relação ao princípio da **autonomia** do processo de execução, salientamos que não se sustenta mais a visão deste processo como apenas um "coadjuvante da ação ordinária"[501]. Esta autonomia se sobressai justamente pelos atos de realização coativa do direito ao crédito reconhecido judicialmente ou extrajudicialmente, com presunção de liquidez e certeza do crédito[502]. Verificamos que este princípio está cedendo lugar ao sincretismo do processo, em que há tanto atividades cognitivas quanto executivas, como ocorre com a execução de títulos judiciais, bem como a admissão de exceção de pré-executividade.

O princípio da **tipicidade** determina o uso de apenas meios executivos tipicamente previstos em lei. No entanto, diante das particularidades dos casos concretos, assim como a evolução tecnológica, ele foi cedendo lugar ao princípio da **concentração dos poderes de execução do juiz**, confirmando o princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF) e da inafastabilidade da atividade jurisdicional (art. 5º, XXXV, CF)[503].

---

[500] DIDIER Jr, Fredie. CUNHA, Leonardo José Carneiro da. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual**. 3ª ed. Vol. 5. Salvador: Editora Jus Podivm, 2011, p. 47.

[501] Leciona Sérgio Shimura (**Título executivo**. 2ª ed. ampl. e atual. São Paulo: Método, 2005) que o processo de cognição busca solução e o de execução, realização das pretensões, possuindo características, finalidades e condições da ação distintas. O processo de execução pode estar baseado num título extrajudicial, não pressupondo um processo de conhecimento anterior. Nem todo processo de conhecido dá ensejo ao processo de execução. Os vícios do processo de execução não afetam o processo de conhecimento, e apenas algumas nulidades do processo de conhecimento (inexistência jurídica da sentença ou nulidade ou falta de citação) podem viciar o processo de execução. Ainda há casos em que os processos de execução e de conhecimento correm concomitantemente, como é o caso de execução provisória, o que confirma a autonomia do processo de execução. (Obra citada, p. 29-32).

[502] Art. 586, CPC. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

[503] Explica Cassio Scarpinella Bueno (**Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva**. Vol. 3) que "As modificações trazidas pelas 'Reformas do CPC' acabam, contudo, por conduzir a uma necessária reanálise do conteúdo e da abrangência deste princípio. É

Inegavelmente, hoje há uma tendência de ampliação dos poderes executivos dos magistrados (poder geral de efetivação), "que permite ao julgados valer-se dos meios executivos que considerar mais adequados ao caso concreto, sejam eles de *coerção direta*, sejam de *coerção indireta*"[504]. No Brasil, este poder está previsto no art. 461, §5º, CPC[505], surgindo dúvida acerca da sua aplicação à execução por quantia certa. Cassio Scarpinella Bueno deixa claro pela sua aplicação:

> "A *atipicidade* dos meios executivos tem cabimento, portanto, nos casos em que a lei não fez escolhas expressas quanto aos mecanismos de efetivação das decisões judiciais ou quando as escolhas existentes se mostrem, em cada caso concreto, *insuficientes* porque desconformes ao 'modelo constitucional do processo civil'"[506].

O princípio do **título** consagra que a ação de execução sempre estará baseada num título executivo, previsto em lei, que pode ser judicial[507] ou

---

que ao mesmo tempo que diversos dispositivos do Código de Processo Civil continuam, ainda, a autorizar, apenas e tão somente, a prática de atos jurisdicionais *típicos*, no sentido colocado em destaque pelos parágrafos anteriores, é inegável, à luz do 'modelo constitucional do direito processual civil', que o exame de cada caso concreto pode impor ao Estado-juiz a *necessidade* da implementação de técnicas ou de métodos executivos não previstos expressamente na lei e que, não obstante – e diferentemente do que a percepção tradicional daquele princípio revelava –, não destoam dos valores ínsitos à atuação do Estado Democrático de Direito, redutíveis à compreensão do 'devido processo legal'". (Obra citada, p. 58).

[504] DIDIER Jr, Fredie. CUNHA, Leonardo José Carneiro da. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual**, Vol. 5, p. 48.

[505] Art. 461, § 5º, CPC. Para a efetivação da tutela específica ou a obtenção do resultado prático equivalente, poderá o juiz, de ofício ou a requerimento, determinar as medidas necessárias, tais como a imposição de multa por tempo de atraso, busca e apreensão, remoção de pessoas e coisas, desfazimento de obras e impedimento de atividade nociva, se necessário com requisição de força policial. (Redação dada pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002)

[506] **Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva**, Vol. 3, p. 59.

[507] Art. 475-N, CPC. São títulos executivos judiciais: (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
I – a sentença proferida no processo civil que reconheça a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
II – a sentença penal condenatória transitada em julgado; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
III – a sentença homologatória de conciliação ou de transação, ainda que inclua matéria não posta em juízo; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
IV – a sentença arbitral; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
V – o acordo extrajudicial, de qualquer natureza, homologado judicialmente; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
VI – a sentença estrangeira, homologada pelo Superior Tribunal de Justiça; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
VII – o formal e a certidão de partilha, exclusivamente em relação ao inventariante, aos herdeiros e aos sucessores a título singular ou universal. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

extrajudicial[508], sob pena de nulidade de execução[509]: *nulla executio sine titulo*. A previsão legal tem por objetivos:

> "(a) é possível saber, de antemão, quais, dentre os diversos fatos jurídicos, são selecionados pela norma jurídica como títulos executivos; (b) só tem acesso ao processo de execução quem detiver título executivo, o que importa, em certa medida, uma espécie de controle, pelo órgão jurisdicional, da juridicidade da pretensão executiva deduzida pelo demandante; (c) que alguém somente pode sofrer, sobre sua pessoa ou seus bens, atos executivos, se estes estiverem 'legitimados' pela existência de um título executivo que seja sua causa; (d) considerando esta sua função típica, só o título executivo habilita o exequente a ajuizar a ação de execução, o que importa indiscutível

---

Parágrafo único. Nos casos dos incisos II, IV e VI, o mandado inicial (art. 475-J) incluirá a ordem de citação do devedor, no juízo cível, para liquidação ou execução, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

[508] Art. 585, CPC. São títulos executivos extrajudiciais: (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque; (Redação dada pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)

II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; o documento particular assinado pelo devedor e por duas testemunhas; o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública ou pelos advogados dos transatores; (Redação dada pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)

III - os contratos garantidos por hipoteca, penhor, anticrese e caução, bem como os de seguro de vida; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

IV - o crédito decorrente de foro e laudêmio; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

V - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

VI - o crédito de serventuário de justiça, de perito, de intérprete, ou de tradutor, quando as custas, emolumentos ou honorários forem aprovados por decisão judicial; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

VIII - todos os demais títulos a que, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).

§ 1º A propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução. (Redação dada pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)

§ 2º Não dependem de homologação pelo Supremo Tribunal Federal, para serem executados, os títulos executivos extrajudiciais, oriundos de país estrangeiro. O título, para ter eficácia executiva, há de satisfazer aos requisitos de formação exigidos pela lei do lugar de sua celebração e indicar o Brasil como o lugar de cumprimento da obrigação. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

[509] Art. 618, CPC. É nula a execução:

I - se o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível (art. 586); (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

> situação de vantagem em relação ao credor destituído de título executivo"[510].

Este princípio não é afastado nos provimentos antecipatórios (ex. arts. 273, 461, 461-A, 701, §2º, 899, §2º, 949, parágrafo único, todos do CPC), pois o grau de cognição é irrelevante à caracterização do título, mas sim a natureza do provimento ou a força da ação[511]. Explica Araken de Assis:

> "Na verdade, pendendo recurso contra o provimento, o título revela-se provisório, ocorrendo 'adiantamento da execução no *juízo da execução*, à diferença do adiantamento de execução no *juízo da pretensão à sentença*, que ocorre com a execução dos títulos extrajudiciais'. A única (e irrelevante) diferença entre a execução definitiva e a provisória reside no fato de que, na primeira, o título proveio de cognição exauriente. Por conseguinte, a antecipação do título de modo algum se subordina aos graus de declaração ou da cognição do provimento judicial"[512].

Como já estudamos no item 5.3.2, entendemos que no "redirecionamento" da execução fiscal, tendo em vista a aplicação da norma de responsabilidade durante o trâmite processual, a decisão judicial que aplica esta norma constitui título executivo judicial.

O princípio da **responsabilidade patrimonial** está consagrado no art. 591, CPC[513], e determina que o devedor ou o responsável há de responder pelo cumprimento de sua obrigação com seus bens presentes e futuros. É claro que há exceção a este princípio, como é o caso de devedor de alimentos[514], de

---

[510] MEDINA, José Miguel Garcia. **Execução**. Processo Civil Moderno 3. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 51.

[511] Sintetiza Araken de Assis (**Manual de execução.** 11ª ed. rev., ampl. e atual. com Reforma Processual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007) "condenado o vencido a prestar obrigação de fazer ou de entregar coisa, através de provimento final ou antecipatório, há título". (Obra citada, 99).

[512] ASSIS, Araken de. **Manual de execução**, p. 100.

[513] Art. 591. O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei.

[514] Art. 733, CPC. Na execução de sentença ou de decisão, que fixa os alimentos provisionais, o juiz mandará citar o devedor para, em 3 (três) dias, efetuar o pagamento, provar que o fez ou justificar a impossibilidade de efetuá-lo.
§ 1º. Se o devedor não pagar, nem se escusar, o juiz decretar-lhe-á a prisão pelo prazo de 1 (um) a 3 (três) meses.
§ 2.º O cumprimento da pena não exime o devedor do pagamento das prestações vencidas e vincendas. (Redação dada pela Lei nº 6.515, de 26.12.1977)

realização de prestação de fazer[515], de intervenção judicial nas execuções das decisões do CADE[516], etc., hipóteses em que a responsabilidade não recai estritamente sobre o patrimônio, consistindo em meios coercitivos para atuar sobre a vontade do executado[517].

O princípio da responsabilidade patrimonial deve ser analisado sob o ângulo objetivo e subjetivo. No plano subjetivo, frisamos que a execução pode alcançar bens de terceiros que não integrem a relação jurídico-processual, conforme a previsão do art. 592, CPC[518]. Isso porque o sistema brasileiro adotou a distinção entre débito e responsabilidade[519].

Já sob o plano objetivo, a responsabilidade é restringida pela impenhorabilidade de bens, como prevista no CPC[520] ou na legislação esparsa,

---

§ 3º. Paga a prestação alimentícia, o juiz suspenderá o cumprimento da ordem de prisão.

[515] Art. 461, CPC. Na ação que tenha por objeto o cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer, o juiz concederá a tutela específica da obrigação ou, se procedente o pedido, determinará providências que assegurem o resultado prático equivalente ao do adimplemento. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994) (...)

§ 5º. Para a efetivação da tutela específica ou a obtenção do resultado prático equivalente, poderá o juiz, de ofício ou a requerimento, determinar as medidas necessárias, tais como a imposição de multa por tempo de atraso, busca e apreensão, remoção de pessoas e coisas, desfazimento de obras e impedimento de atividade nociva, se necessário com requisição de força policial. (Redação dada pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002)

[516] Art. 96, Lei 12.529/2011. A execução será feita por todos os meios, inclusive mediante intervenção na empresa, quando necessária.

[517] Leciona Cassio Scarpinella Bueno (**Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva**. Vol. 3) que essas medidas indiretas de execução não fere a Constituição Federal, especialmente a dignidade da pessoa humana, pois o objetivo destes meios é "atuar na vontade do executado, colocando para ele uma alternativa a ser escolhia: sujeita-se *voluntariamente* à jurisdição (que é *imperativa* [...]) ou sujeitar-se a ela independentemente de sua vontade e, até mesmo independentemente de sua colaboração porque a jurisdição é também *substitutiva*". (Obra citada, p. 55).

[518] Art. 592, CPC. Ficam sujeitos à execução os bens:

I - do sucessor a título singular, tratando-se de execução fundada em direito real ou obrigação reipersecutória; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

II - do sócio, nos termos da lei;

III - do devedor, quando em poder de terceiros;

IV - do cônjuge, nos casos em que os seus bens próprios, reservados ou de sua meação respondem pela dívida;

V - alienados ou gravados com ônus real em fraude de execução.

[519] Com efeito, lembramos que a obrigação se desdobra em dois elementos: *Schuld* (dívida) e *Haftung* (responsabilidade). Esses elementos não necessariamente se reúnem numa só pessoa, podendo existir responsabilidade sem dívida, contudo, não há como ter dívida sem responsabilidade. No caso de responsável não devedor, há *Haftung* sem *Schuld*.

[520] Art. 648, CPC. Não estão sujeitos à execução os bens que a lei considera impenhoráveis ou inalienáveis.

Art. 649, CPC. São absolutamente impenhoráveis:

I - os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;

como é o caso de bem de família[521]. Contudo, tendo em vista outros princípios regentes, como o da máxima efetividade e da menos restrição possível, a interpretação das normas de impenhorabilidade deve considerar as necessidades naturais do executado que o sistema deseja proteger, afastando-se quaisquer abusos[522].

II - os móveis, pertences e utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
III - os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
IV - os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, observado o disposto no § 3º deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
V - os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
VI - o seguro de vida; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
VII - os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
VIII - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
IX - os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
X - até o limite de 40 (quarenta) salários mínimos, a quantia depositada em caderneta de poupança. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).
XI - os recursos públicos do fundo partidário recebidos, nos termos da lei, por partido político. (Incluído pela Lei nº 11.694, de 2008)
§ 1º. A impenhorabilidade não é oponível à cobrança do crédito concedido para a aquisição do próprio bem. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 2º. O disposto no inciso IV do caput deste artigo não se aplica no caso de penhora para pagamento de prestação alimentícia. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
§ 3º. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).
Art. 650, CPC. Podem ser penhorados, à falta de outros bens, os frutos e rendimentos dos bens inalienáveis, salvo se destinados à satisfação de prestação alimentícia. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

[521] Art. 1º, Lei 8.009/1990. O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.
Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.

[522] Como bem ilustra José Miguel Garcia Medina (**Execução**), "o art. 649, V, do CPC estabelece que são absolutamente impenhoráveis os objetos '*necessários* ou *úteis* ao exercício de qualquer profissão', o que não autoriza, segundo nosso modo de pensar, que o executado se escuse de pagar uma dívida investindo *todo* o seu patrimônio, por exemplo, em um automóvel extremamente luxuoso. Semelhante raciocínio, segundo pensamos, aplica-se à impenhorabilidade do bem de família (Lei 8.009/1990), que, a propósito do assunto em questão, não estabeleceu a impenhorabilidade deste bem de modo absoluto. Assim, os bens que guarnecem a residência são impenhoráveis (art. 1º, parágrafo único da Lei), mas a impenhorabilidade não alcança os 'adornos suntuosos' (cf. art. 2º, *caput*); se o executado possui vários imóveis utilizados como residência, a impenhorabilidade recairá sobre o de menor valor (art. 5º). Além disso, a impenhorabilidade não

O princípio do **resultado** estabelece que a expropriação se realiza em proveito e no interesse do credor[523]. É com base neste princípio que se justifica a responsabilidade do devedor pelas despesas do processo, inclusive honorários advocatícios[524]. Explica Araken de Assis, que:

> "Toda execução, portanto, há de ser específica. É tão bem sucedida, de fato, quanto entrega rigorosamente ao exeqüente [*sic.*] o bem perseguido, objeto da prestação inadimplida, e seus consectários, ou obtém o direito reconhecido no título executivo. Este há de ser o objetivo fundamental de toda e qualquer reforma da função jurisdicional executiva, favorecendo a realização do crédito"[525].

Por outro lado, por meio deste princípio, há também a tutela do devedor contra qualquer ato executório inútil, como a penhora de bens de valor insignificante e incapaz de satisfazer o crédito[526], a determinação de que a penhora deve recair apenas a bens suficientes à satisfação do crédito[527], assim como a suspensão da alienação no momento em que o produto da venda dos bens penhorados satisfizer o crédito[528].

Aliado a este princípio, devemos recordar o princípio da **menor restrição possível ou da menor onerosidade**[529], segundo o qual o magistrado não está apenas adstrito a buscar a maior vantagem ao credor, mas também de

---

resguarda o bem de toda e qualquer dívida contraída pelo executado (cf. art. 3º da mesma Lei)". (Obra citada, 61).

[523] Art. 579, CPC. Sempre que, para efetivar a execução, for necessário o emprego da força policial, o juiz a requisitará.

Art. 612, CPC. Ressalvado o caso de insolvência do devedor, em que tem lugar o concurso universal (art. 751, III), realiza-se a execução no interesse do credor, que adquire, pela penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados.

[524] Art. 652-A, CPC. Ao despachar a inicial, o juiz fixará, de plano, os honorários de advogado a serem pagos pelo executado (art. 20, § 4º). (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).

Parágrafo único. No caso de integral pagamento no prazo de 3 (três) dias, a verba honorária será reduzida pela metade. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).

[525] **Manual da execução**, p. 101.

[526] Art. 659, § 2º, CPC. Não se levará a efeito a penhora, quando evidente que o produto da execução dos bens encontrados será totalmente absorvido pelo pagamento das custas da execução.

[527] Art. 659, CPC. A penhora deverá incidir em tantos bens quantos bastem para o pagamento do principal atualizado, juros, custas e honorários advocatícios. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

[528] Art. 692, Parágrafo único, CPC. Será suspensa a arrematação logo que o produto da alienação dos bens bastar para o pagamento do credor. (Incluído pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)

[529] Art. 620, CPC. Quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor.

providenciar para que os atos executivos se realizem do modo menos prejudicial possível ao devedor. Dessa forma, não se pode aceitar lanço, em segunda praça ou leilão, que importe preço vil[530], devendo na escolha de bens para penhora selecionar o menos gravoso ao devedor, desde que não prejudique a satisfação do crédito, etc.

A interpretação deste princípio requer atenção dobrada, pois pressupõe, para a sua aplicação, existência de vários meios executivos igualmente eficazes. Não há direito do executado de escolher o meio executivo menos oneroso independentemente da sua eficácia à satisfação do crédito, pois este princípio visa impedir a execução desnecessariamente onerosa ao executado, execução abusiva, sem afastar o princípio do resultado[531].

O princípio da **disponibilidade** consiste na possibilidade do credor desistir da execução a qualquer momento, em relação a um, a alguns ou a todos os executados, pois este processo existe em proveito do credor[532], produzindo efeitos após a homologação judicial[533]. Contudo, no caso em que há

---

[530] Art. 692, CPC. Não será aceito lanço que, em segunda praça ou leilão, ofereça preço vil. (Redação dada pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)
Parágrafo único. Será suspensa a arrematação logo que o produto da alienação dos bens bastar para o pagamento do credor. (Incluído pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)

[531] "Trata-se, como se vê, de norma que protege a boa-fé, ao impedir o abuso do direito pelo credor que, sem qualquer vantagem, se valesse de meio executivo mais danoso ao executado. Não parece, porém, que tal princípio destine-se a proteger, ao menos primordialmente, a dignidade do executado, suficiente e adequadamente protegida pelas regras que limitam os meios executivos, principalmente aquelas que prevêem as impenhorabilidades. Esse princípio protege a ética processual, a lealdade, impedindo o comportamento abusivo do exeqüente. Trata-se de aplicação do princípio da boa-fé processual. A identificação do valor protegido é muito importante para a ponderação que se precise fazer entre esse princípio e o princípio da efetividade". (...)
O princípio *não* autoriza a interpretação de que o valor da execução deve ser reduzido, para que o executado possa cumprir a obrigação, ou de que se deve tirar o direito do credor de escolher a prestação na obrigação alternativa, muito menos permite que se crie um d*ireito ao parcelamento da divida*, ou *direito ao abatimento dos juros e da correção monetária* etc. Também não é correta a interpretação que pretende extrair do texto normativo a impossibilidade de penhora de dinheiro, porque é sempre mais oneroso ao executado: a penhora de *dinheiro* é sempre mais favorável ao exeqüente, não existindo outro meio tão eficaz quanto ele.
O princípio autoriza que se entenda lícito ao executado pedir a substituição do bem penhorado por dinheiro, a qualquer tempo. Não há justificativa que possa impedir esse tipo de providência, sempre mais favorável ao exeqüente e que, no caso concreto, pode revelar-se como menos onerosa ao executado". (DIDIER Jr, Fredie. CUNHA, Leonardo José Carneiro da. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual**, Vol. 5, p. 56-57).

[532] Art. 569, CPC. O credor tem a faculdade de desistir de toda a execução ou de apenas algumas medidas executivas.

[533] Art. 158, CPC. Os atos das partes, consistentes em declarações unilaterais ou bilaterais de vontade, produzem imediatamente a constituição, a modificação ou a extinção de direitos processuais.

interesse do devedor e do embargante, os embargos subsistirão, pois depende da anuência destes para desistir da execução[534]. No caso de créditos públicos, a desistência há de estar respaldada em lei e devidamente fundamentada[535].

O princípio da **adequação** refere-se aos meios executórios, que devem ser adequados aos bens almejados, tanto no âmbito subjetivo (por exemplo, desimpedimento do juiz) e objetivo (por exemplo, disponibilidade do bem), quanto no teleológico (idoneidade do meio executório). Esclarece Araken de Assis:

> "De regra, o meio executório predisposto se mostrará idôneo a atual compulsoriamente o direito reclamado. Legitimam-se os meios, e os atos executivos montados dentro de cada meio, haja vista a instrumentalidade do processo, nesta obrigatória e íntima correlação"[536].

O princípio da **lealdade** ou cooperação, que deriva do princípio do contraditório e da boa-fé, também rege a execução. As partes têm o dever de agir com lealdade processual, não se furtando de boa-fé e do dever de colaborar com o devido desempenho da jurisdição. Assim, o CPC elenca atos atentatórios à dignidade da justiça no seu art. 600, podendo citar o dever do executado de indicar seus bens à penhora[537], sob pena de sanção pecuniária[538]. Há outros

---

Parágrafo único. A desistência da ação só produzirá efeito depois de homologada por sentença.

[534] Art. 569, Parágrafo único, CPC. Na desistência da execução, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)
a) serão extintos os embargos que versarem apenas sobre questões processuais, pagando o credor as custas e os honorários advocatícios; (Incluído pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)
b) nos demais casos, a extinção dependerá da concordância do embargante. (Incluído pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)

[535] Explica Araken de Assis (**Manual da execução**) que "Nos casos em que o representante judicial da Fazenda Pública se subordina a certos limites, *interna corporis*, considerando o valor do crédito, a desistência se mostrará eficaz, conquanto ultrapassada a alçada, sujeitando-se o procurador às responsabilidades administrativa, penal e civil cabíveis". (Obra citada, p. 104).

[536] **Manual da execução**, p. 107.

[537] Art. 600, CPC. Considera-se atentatório à dignidade da Justiça o ato do executado que: (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006). (...)
IV - intimado, não indica ao juiz, em 5 (cinco) dias, quais são e onde se encontram os bens sujeitos à penhora e seus respectivos valores. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

[538] Art. 601, CPC. Nos casos previstos no artigo anterior, o devedor incidirá em multa fixada pelo juiz, em montante não superior a 20% (vinte por cento) do valor atualizado do débito em execução, sem prejuízo de outras sanções de natureza processual ou material, multa essa que reverterá em proveito do credor, exigível na própria execução.(Redação dada pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)
Parágrafo único. O juiz relevará a pena, se o devedor se comprometer a não mais praticar qualquer dos atos definidos no artigo antecedente e der fiador idôneo, que responda ao credor

dispositivos esparsos no CPC que concretiza este princípio, como a necessidade de indicar o valor reputado devido, querendo impugnar o valor da execução[539].

São esses os princípios que mereciam destaque para delimitar o regime jurídico da norma processual de prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF. Agora, fazendo um paralelo com o regime do art. 174, CTN, adentremos o estudo do veículo introdutor competente.

6.2.3. Lei ordinária

Ab initio, as normas secundárias têm por veículo introdutor competente a lei ordinária, razão pela qual estudaremos este veículo neste capítulo, bem como as suas repercussões nas normas secundárias de prescrição tributária.

Primeiramente, lembramos que, com relação à hierarquia entre lei complementar e ordinária, já estudamos no item 5.2.2.1, assim, remetemos o leitor a este subcapítulo.

Como é sabido, o campo de competência das leis complementares está expressamente delimitado na Constituição. Assim, considerando-se a ausência desta previsão, as normas secundárias devem ser veiculadas por meio de lei federal, podendo ser lei ordinária. Neste sentido dispõe

---

pela dívida principal, juros, despesas e honorários advocatícios. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973).

[539] Art. 475-L, § 2º, CPC. Quando o executado alegar que o exeqüente, em excesso de execução, pleiteia quantia superior à resultante da sentença, cumprir-lhe-á declarar de imediato o valor que entende correto, sob pena de rejeição liminar dessa impugnação. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

o art. 22, I, CF[540], concedendo competência privativa à União de legislar sobre, dentre outras matérias, direito processual, sem se referir à lei complementar.

As normas secundárias ou processuais não se confundem com as normas procedimentais em matéria processual. Esta diferenciação é crucial, pois a Constituição conferiu competência legislativa distinta: à União compete privativamente legislar sobre direito processual (art. 22, I, CF) e à União, aos Estados e ao Distrito Federal compete concorrentemente legislar sobre procedimentos em matéria processual (art. 24, XI, CF[541]).

Explica Cândido Rangel Dinamarco[542] que não há como separar o procedimento do processo, pois neste está englobado aquele. Contudo, diante da diferenciação que o Constituinte brasileiro fez, propõe o doutrinador o entendimento a seguir:

> "as normas processuais *strictu sensu* seriam os preceitos destinados a definir os poderes, deveres, faculdades, ônus e sujeição dos sujeitos processuais (relação jurídica processual), sem interferir no desenho das atividades a realizar (procedimento). *Normas procedimentais*, nesse contexto, seriam aquelas que descrevem os modelos a seguir nas atividades processuais, ou seja, (a) o elenco de atos que compõem cada procedimento, (b) a ordem de sucessão a presidir a realização desses atos, (c) a forma que deve ser observada em cada um deles (modo, lugar e tempo) e (d) os diferentes tipos de procedimentos disponíveis e adequados aos casos que a própria norma estabelece[543]".

---

[540] Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

[541] Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...)
XI - procedimentos em matéria processual;

[542] "Superada essa visão inadequada dos fenômenos *processo* e *procedimento*, não há como distinguir, com nitidez e generalidade, normas alusivas a um e normas alusivas a outro. Toda norma sobre o procedimento em juízo é norma processual porque o procedimento integra o conceito de *processo*. É impossível distinguir normas que disciplinem o procedimento sem influir no modo-de-ser da relação jurídica processual que lhe está à base e, portanto, também, impossível encontrar normas de direcionamento exclusivo ao procedimento e normas direcionadas só à relação processual". (**Instituições de Direito Processual Civil.** Vol. I, p. 67).

[543] **Instituições de Direito Processual Civil.** Vol. I, p. 67.

Assim, competiria à União legislar sobre as normas processuais estrito senso, e é de competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, de legislar sobre normas estritamente de procedimento. Este não é um entendimento uníssono na doutrina. Vicente Greco Filho, por exemplo, sustenta que as normas procedimentais, neste caso, seriam as referentes ao procedimento administrativo de apoio ao processo judicial, raciocínio este seguido por Alexandre Freitas Câmara[544].

Para o nosso trabalho, basta reconhecer a distinção entre normas processuais e procedimentais, competindo à União legislar privativamente sobre normas de direito processual, inclusive normas secundárias de prescrição em matéria tributária.

O processo legislativo de lei ordinária, veículo introdutor das normas processuais/secundárias, está previsto nos arts. 61 e seguintes da Constituição Federal, diferenciando-se do da lei complementar apenas com relação ao *quorum* de aprovação. O *quorum* de aprovação para lei ordinária é maioria simples[545] e, para lei complementar, maioria absoluta[546].

Podemos concluir, portanto, que as normas secundárias de prescrição podem ser veiculadas por meio de lei ordinária federal, elaborada conforme o procedimento previsto nos arts. 61 e seguintes da CF, sob o *quorum* simples de aprovação.

6.2.3.1. Recepção da Lei 6.830/1980 pela Constituição Federal

[544] "Assim sendo, compete exclusivamente à União legislar sobre Direito Processual, podendo o Estado expedir tão-somente (com base no art. 24, XI, da CR) normas jurídicas suplementares das gerais - as quais são de competência da União - sobre procedimentos administrativos de apoio ao processo, como, por exemplo, o procedimento administrativo para arquivamento e desarquivamento dos autos de um processo, ou o procedimento administrativo para remessa à Imprensa Oficial das notícias dos atos processuais que deverão ser publicadas por aquele órgão." (**Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I, p. 18).

[545] Art. 47, CF. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

[546] Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

A teoria da recepção, já introduzida no item 5.2.2.2, é fenômeno que busca conciliar o Poder Constituinte Originário[547] com o vácuo legislativo decorrente da instauração de nova ordem constitucional. Assim, os antigos diplomas infraconstitucionais terão um novo fundamento de validade, qual seja, a nova Constituição, constituindo um requisito básico a não contrariedade de conteúdo das normas infraconstitucionais anteriores para com a nova Constituição.

Verificamos já que a forma, ou seja, o veículo introdutor de norma é irrelevante para a recepção. Foi dessa maneira que o CTN, lei ordinária, foi recepcionado como lei complementar, diante da exigência deste veículo para tratar de normas gerais tributárias pela Constituição atual.

No caso de a norma infraconstitucional anterior não guardar compatibilidade de conteúdo com a nova ordem, há divergência doutrinária, uns entendendo que se trata de inconstitucionalidade superveniente e outros, de revogação, a não-recepção[548]. No entanto, sobre este tema, o STF já se manifestou no sentido de que se trata de revogação pela nova ordem (não-recepção), nos autos da ADI 2/DF[549], entendimento como o qual concordamos,

[547] A Constituição é fonte geradora de toda a ordem jurídica, que dela extrai seu fundamento de validade, rompendo-se o sistema jurídico anterior, com a perda absoluta da eficácia da Constituição anterior.

[548] Esta diferenciação traz consequências jurídicas importantes. Em se tratando de inconstitucionalidade superveniente, o STF poderia apreciar a sua validade em controle de constitucionalidade, exigindo-se de *quorum* especial para a decretação da sua inconstitucionalidade. Todavia, considerando-a como revogação, não precisaria de *quorum* especial para afastar a sua aplicabilidade, resumindo-se a um juízo sobre a persistência da norma no tempo.

[549] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2/DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Paulo Bossard. DJ 21/11/1997. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 28/10/2014.
EMENTA: CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. 1. A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária. 2. Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinqüentenária. 3. Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido

especialmente pela exigência de ser congênito e contemporâneo o vício de inconstitucionalidade, isto é, o critério temporal para a análise de inconstitucionalidade é o momento da sua entrada no sistema, data da publicação.

Feita esta introdução, questionamos: a Lei 6.830/1980 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988? Mais especificamente, os dispositivos que tratam de prescrição foram recepcionados pela Constituição hoje vigente?

Com efeito, o art. 2º, §3º, LEF, dispõe a hipótese de suspensão da prescrição:

> Art. 2º. § 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

O art. 8º, §2º, LEF, estabelece o momento da interrupção da prescrição:

> Art. 8º. § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

Ainda, o art. 40, *caput*, LEF, também determina a suspensão do prazo de prescrição:

> 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.

Todos esses dispositivos são de redação originária da Lei 6.830/1980, ou seja, antes da atual Constituição Federal, o que enseja a análise

de sua recepção ou não por ela. A análise do §4º do art. 40 da LEF[550], incluído pela Lei 11.051/2004, não leva à verificação de sua recepção ou não pela nova ordem, mas sim da sua constitucionalidade ou não, o que foi já analisado no item 6.1.

No que toca à recepção dos dispositivos acima, recordamos que o fenômeno da recepção leva em consideração a compatibilidade material, do conteúdo da norma, e não do veículo introdutor. Foi assim, lembramos, que o CTN foi recepcionado como lei complementar pela CF/88. Logo, sustentamos pela sua recepção, pois os dispositivos da Lei 6.830/1980 que tratam de prescrição são absolutamente compatíveis com a nova ordem, assim, diante do novo veículo exigido pela CF/88, força-se a sua recepção como lei complementar.

Ricardo Marcondes Martins [551] nos ensina neste sentido, entendendo que a teoria da recepção não permite o exame de constitucionalidade da norma recepcionada com a Constituição pretérita. Bastaria a sua compatibilidade material com a Constituição vigente, assim, defende que a LEF foi recepcionada (prescrição) como lei complementar, convergindo com o entendimento aqui esposado.

Aliás, a eventual inconstitucionalidade da Lei 6.830/1980 deveria ter sido formalizada em linguagem competente, pela autoridade credenciada, conforme o procedimento previsto, e no momento correto (antes da CF/88), o que, contudo, não existiu. Ou seja, mesmo que entenda que a CF/67 e 69 previa lei complementar para tratar de prescrição tributária [552], não houve linguagem competente (declaração de inconstitucionalidade pelo STF) no sentido de reconhecimento de inconstitucionalidade formal da Lei 6.830/1980, por não ser lei complementar. Assim, essa norma era válida no instante do advento da nova

[550] Art. 40, § 4o, LEF. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[551] *Prescrição da pretensão tributária.* In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. N. 78. São Paulo: Revista dos Tributais. 2008

[552] Art. 19, § 1º, CF/1967 - 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.
Art. 18, §1º, EC 1/1969 - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

Constituição, o que impõe a sua análise de compatibilidade tão-somente de conteúdo para verificar se foi ou não recepcionada.

Apenas para fazer jus à Ciência do Direito que estamos laborando, diferentemente do entendimento de Renata Elaine Silva, que defende a compatibilidade da Lei 6.830/1980 com a CF/67[553], sustentamos pela sua incompatibilidade. A CF/67 e a EC 1/69 são contundentes ao estabelecer que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de Direito Tributário e a prescrição tem este caráter nacional, exigindo lei complementar.

Contudo, como já referido, o entendimento doutrinário (Ciência do Direito) não tem o condão modificar o Direito Positivo. A linguagem descritiva da Ciência do Direito não se confunde com a linguagem prescritiva do Direito Positivo. Dessa maneira, inexistindo qualquer linguagem competente prescritiva no sentido de declarar a inconstitucionalidade da Lei 6.830/1980 à luz da CF/67 e EC 1/69, devemos analisá-la agora à luz da CF/88, não pela sua (in)constitucionalidade, mas sim se foi ou não recepcionada por ela.

Esta questão foi elucidada por Celso Ribeiro Bastos com propriedade:

> "Mais delicado problema se coloca quando a norma subconstitucional apresenta algum vício diante da norma constitucional então em vigor.
>
> Com a substituição desta, desaparece a relação de antinomia. Alguns autores preferem achar que continua a haver o vício de inconstitucionalidade, mesmo debaixo da situação gerada pela emenda. Pensamos contrariamente. A inconstitucionalidade há de ser aferida a partir de uma relação atual de incompatibilidade entre a lei e a Constituição.

[553] "Isso porque, como destacamos no item anterior, à época da publicação da lei, a Constituição de 1967 não havia definido qual seria o conteúdo das normas gerais em seu art. 18, assim não havia na legislação pretérita a exigência da normatização dos institutos serem exclusivos de lei complementar; portanto inexistia incompatibilidade da lei de 1980 com a Constituição de 1967, que apenas surgiu sob o manto da atual Constituição" (**Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**, p. 39).

> A única exigência para que o direito ordinário anterior sobreviva debaixo da nova Constituição é que não mantenha com ela nenhuma contrariedade, não importando que a mantivesse com a anterior, quer do ponto de vista material, quer formal. Não que a nova Constituição esteja a convalidar vícios anteriores. Ela simplesmente dispõe *ex novo*. O que se quer dizer é que o fato de uma norma ter sido aprovada por um ato inferior à lei, mas que sob o regime antigo tinha força de lei, não é óbice para que continue em vigor debaixo da Constituição nova que exija lei formal para tanto"[554].

Não resta dúvida, portanto, que os arts. 2º, §3º, 8º, §2º, 40, *caput,* Lei 6.830/1980, foram sim recepcionados pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, incidindo aos créditos tributários. Neste sentido Daniel Monteiro Peixoto:

> "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 par 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 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

[554] **Curso de direito constitucional**, p. 85.

que, estando aqueles enunciados prescritivos em *conformidade material* com o novo sistema jurídico, não se pode esquivar em reconhecer a recepção"[555].

Na mesma linha Marlene Kempfer Bassoli:

> "As normas introduzidas por estas leis [CTN e LEF], ao serem avaliadas, permitem as seguintes afirmações: i) têm por destinatário os entes federados; ii) foram aprovadas pelo órgão legislativo federal (Congresso Nacional), onde estão os representantes dos Estados-membros que participam para a formação da vontade nacional; iii) os seus conteúdos disciplinam aspectos do exercício da competência tributária, entre eles aqueles que interessam a este estudo, normas que tratam da decadência e prescrição; iv) estas normas são de relevante interesse, uma vez que possibilitam extinção sumária de direitos; v) dirigidas às relações jurídico-tributárias, cujos sujeitos ativos são União, Estado, Distrito Federal e Municípios, é justificável e necessário que o lapso temporal para exercício de direitos, bem como marcos de interrupção e suspensão sejam os mesmos para todos os entes federados. Desta forma, proporciona-se tratamento uniforme possibilitando a vivência de valores federativos, como o da isonomia, unidade e harmonia entre os entes federados"[556].

Por outro lado, Renata Elaine Silva defende que a Lei 6.830/1980 não foi recepcionada como lei complementar pela Constituição de 1988, embora não haja incompatibilidade com a CF/1967, pois não é norma geral de harmonização do sistema tributário. Explicita:

> "Em outras palavras, o nosso posicionamento é que apenas o CTN foi recepcionado como normas gerais em matéria de legislação tributária após a Constituição Federal de 1988. Todas as demais leis que regulamentam matéria de decadência e de prescrição não podem dispor da matéria de forma diferente do disposto no CTN que é o único

[555] *Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertente do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 125, p. 18-19.
[556] *A interrupção prescricional à luz da Lei nº 5.172/99 (CTN), Lei nº 6.830/80 e LC nº 118/05.* In: BRAGHETA, Daniela de Andrade Bragheta [et al.]. CARVALHO, Aurora Tomazini de. (coord.). **Decadência e prescrição em direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 215.

compatível materialmente com a função de norma geral em matéria tributária"[557].

Discordamos. As disposições da LEF em tela têm também a função de harmonizar o sistema tributário, aplicando-se a todas as inscrições de dívida ativa e as execuções fiscais, conferindo a unidade e homogeneidade ao sistema tributário. Lembramos que essas disposições, como o CTN, estão prevendo hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição, inexistindo fundamento para conferir o caráter de norma geral a este e negar àquelas.

Em que pese a solidez do nosso entendimento, não podemos deixar de registrar que a Corte Especial do STJ [558], no incidente de inconstitucionalidade, já decidiu pela inaplicabilidade dos arts. 2º, §3º, e 8º, §2º, ambos da LEF, aos créditos tributários, por não ser lei complementar. Partiu do pressuposto de que a EC 01/1969 (art. 18, §1º) já exigia este veículo para introduzir normas de prescrição tributária.

Infelizmente, não adotou a melhor doutrina, visto que não cabe, neste caso, a análise de constitucionalidade da norma sob o parâmetro da Constituição substituída, mas sim a sua recepção ou não à luz da nova Constituição. O STJ emaranhou duas linguagens absolutamente inconfundíveis: linguagem descritiva da Ciência do Direito e linguagem prescritiva do Direito Positivo. No caso, não havia qualquer linguagem competente (do Direito Positivo) no sentido de declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, §3º, e 8º, §2º, ambos da LEF, à luz da Constituição anterior, não sabendo se, de fato, a Constituição anterior exigia ou não lei complementar para dispor acerca de prescrição. O que

[557] SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica.** São Paulo: Noeses, 2013, p. 41.

[558] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AI no Ag 1037765 SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Corte Especial. DJe 17/10/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 06/11/2014.

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

1. Tanto no regime constitucional atual (CF/88, art. 146, III, b), quanto no regime constitucional anterior (art. 18, § 1º da EC 01/69), as normas sobre prescrição e decadência de crédito tributário estão sob reserva de lei complementar. Precedentes do STF e do STJ.

2. Assim, são ilegítimas, em relação aos créditos tributários, as normas estabelecidas no § 2º, do art. 8º e do § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, que, por decorrerem de lei ordinária, não podiam dispor em contrário às disposições anteriores, previstas em lei complementar.

3. Incidente acolhido.

temos é: a LEF, válida, tratando de prescrição, e a instauração de nova ordem com a CF/1988. Era essa análise que o STJ deveria ter feito.

Como se não bastasse todo esse embaraço, o STF, por outro lado, não está admitindo recursos extraordinários interpostos com este objeto, sob a alegação de ofensa indireta à Constituição[559], embora já tenha reconhecido repercussão geral no RE 636.562 RG/SC. No entanto, devemos recordar que ele já havia sinalizado o seu entendimento no mesmo sentido do STJ.

No julgamento dos REs 560.626, 556.664, 559.882 e 559.943, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46, Lei 8.212/1991, bem como do parágrafo único do art. 5º, DL 1.569/1977, hoje revogado pela Lei 13.043/2014. Isto é, ao invés de analisar o DL 1.569/1977 sob o parâmetro da Constituição vigente, verificando a sua recepção ou não pela CF/1988, o que forçaria a conclusão pela recepção com o *status* de lei complementar, por todas as razões expostas aqui, o STF declarou a sua inconstitucionalidade, determinando a sua não aplicação aos créditos tributários. Editou ainda a Súmula Vinculante n. 8.

Frisamos, ademais, que, diante de todos esses fatos jurisprudenciais, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se curvou, em que

[559] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 810.802 AGR/CE. Relator Ministro Dias Toffoli. Primeira Turma. DJe 29/08/2014. . Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 06/11/2014.
EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. Execução fiscal. Prescrição. Interrupção. Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil e Lei nº 6.830/80. Infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta ou reflexa. 1. Possui natureza infraconstitucional a discussão a respeito da interrupção do prazo prescricional em sede de execução fiscal na qual se envolva a interpretação do Código Tributário Nacional, do Código de Processo Civil e da Lei nº 6.830/80. A afronta ao texto constitucional seria, se ocorresse, indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. 2. Agravo regimental não provido.
BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 814.202/SC. Relator Teori Zavascki. Segunda Turma. DJe 19/08/2014. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 06/11/2014.
Ementa: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO GERAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ÔNUS DO RECORRENTE. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA DO ART. 219, § 1º, DO CPC. ANÁLISE DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS (CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E LEI 6.830/80). INVIABILIDADE. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.311 AgR/RS. Relatora Ministra Carmen Lucia. Primeira Turma. DJe 17/09/2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/>. Acesso em 06/11/2014.
EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO: SUSPENSÃO E INTERRUPÇÃO. LEI N. 6.830/80. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

pese o seu sustento no tocante à recepção do art. 2º, §3º, LEF pela CF/1988, com o *status* de lei complementar. Editou, dessa forma, o Parecer PGFN/CRJ n. 2.624/2008, recomendando a não apresentação de impugnação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, nos termos do art. 19, II, Lei 10.522/2002, e art. 5º, Decreto 2.346/1997, desde que inexista outro fundamento relevante, afastando-se a aplicação do art. 2º, §3º, LEF, aos créditos tributários.

Infelizmente, o nosso sistema ainda está longe de ser coerente, razão pela qual manteremos a nossa posição. Concluímos, portanto, que os arts. 2º, §3º, 8º, §2º, 40, *caput,* Lei 6.830/1980, disciplinam norma primária de prescrição tributária, tendo sido recepcionados como lei complementar pelo art. 146, III, "b", CF/1988. Como consequência, temos:

a) a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por cento e oitenta dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes deste prazo;
b) em que pese a recepção do art. 8º, §2º, LEF, pela CF/1988 com o *status* de lei complementar, no momento da sua edição, contrariou o CTN, que já possuía este *status,* devendo este prevalecer, como será melhor explicado no item 6.2.3.2. Logo, nas execuções fiscais de créditos tributários, com despacho de citação anterior à LC 118/2005, apenas a citação pessoal do devedor tinha o condão de interromper a prescrição; e
c) o art. 40, *caput*, LEF, tem por objetivo afastar qualquer interpretação no sentido de que corre a prescrição tributária (norma primária) durante o prazo de suspensão da execução enquanto não localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis.

6.2.3.2. Art. 8º, §2º, LEF *versus* art. 174, parágrafo único, I, CTN

Há uma aparente incompatibilidade entre o art. 8º, §2º, LEF, e art. 174, parágrafo único, I, CTN, redação originária, antes da alteração pela LC 118/2005, que dispõem:

> Art. 8º, § 2º, LEF. O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.
>
> Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
>
> Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
>
> I - pela citação pessoal feita ao devedor;

Assim, surgiu a dúvida: nas execuções fiscais de créditos tributários, o que interrompe a prescrição? O despacho do juiz que ordenar a citação ou a citação pessoal do devedor?

Primeiramente, estes dois dispositivos foram devidamente recepcionados pela CF/88 com o *status* de lei complementar, como já analisado. Assim, no sistema jurídico vigente, não há que se falar em hierarquia entre elas.

Ainda, o fenômeno da recepção destes dois diplomas ocorreu no mesmo momento, promulgação e publicação da CF/1988, ingressando no novo sistema jurídico no mesmo instante. Por conseguinte, também não há que se falar em lei anterior ou posterior. Como resolver essa antinomia?

Daniel Monteiro Peixoto, por exemplo, advoga pela aplicação da LEF:

> "Em atenção ao §2º do art. 8º da LEF, constata-se que o enunciado em apreço interage com o comando do inciso I do parágrafo único do art. 174, relativamente ao ato de citação (revogação tácita): para a

interrupção do prazo, não é necessária a citação em si, mas o mero despacho que a ordena"[560]

No mesmo sentido Marlene Kempfer Bassoli:

"Até a vigência da Lei nº 6.830/80, uma das hipóteses de interrupção de prescrição era a prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, ou seja, o momento da citação pessoal do devedor. A partir da Lei de Execução Fiscal, o marco inicial desta hipótese de interrupção foi alterado pelo art. 8º, §2º, desta lei, passando a ser a data do despacho do juiz que ordenar a citação. Esta convicção tem por fundamento a norma de direito intertemporal prevista na Lei de Introdução do CC (Decreto-lei nº 4.657/42, em seu art. 2º e §1º, o qual determina que normas de mesmo nível hierárquico poderão ser alteradas por norma posterior quando incompatíveis. Norma posterior revoga a anterior. Considerando que os marcos de interrupção prescricional se verificam em diferentes momentos processuais, a norma do CTN (anterior) não convive, simultaneamente, com a nova determinação (posterior), que deve prevalecer. Assim, o art. 174, parágrafo único, do CTN, já havia sido alterado pela Lei nº 6.830/80.

A LC nº 118/05, ao determinar expressamente a alteração do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, repetindo a norma da Lei nº 6.830/80, em nada acrescentou à atual ordem jurídica"[561].

Propomos, entretanto, a aplicação do dispositivo do CTN. Em 1980, quando da edição da LEF, já vigorava o CTN, recepcionado como lei complementar pela CF/67 e 69. Assim, considerando-se que não pode uma lei ordinária dispor de forma contrária ao estabelecido numa lei complementar, aplicamos o CTN. No caso, houve a violação da hierarquia material e formal (vide item 5.2.2.1); material, porque a LEF contrariou a norma geral de Direito

[560] *Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertente do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 19.
[561] *A interrupção prescricional à luz da Lei nº 5.172/99 (CTN), Lei nº 6.830/80 e LC nº 118/05.* In: BRAGHETA, Daniela de Andrade Bragheta [et al.]. CARVALHO, Aurora Tomazini de. (coord.). **Decadência e prescrição em direito tributário**, p. 215.

Tributário, e, formal, pois a CF/67 e a EC 1/69 já exigiam lei complementar para dispor sobre a prescrição tributária.

Então, o art. 8º, §2º, LEF, é inconstitucional à luz da CF/67 e EC/69? Na linguagem descritiva da Ciência do Direito, sim. Contudo, na linguagem prescritiva do Direito Positivo, não, razão pela qual sustentamos pela sua recepção pela CF/88.

Todavia, diante da antinomia entre o art. 8º, §2º, LEF, e o art. 174, parágrafo único, I, CTN, redação originária, temos de analisá-los, para sanar esta aparente antinomia, à luz do quadro jurídico antes da nova ordem constitucional (CF/88). Destarte, diante da existência inequívoca da violação da hierarquia semântica material e formal pela LEF, mantemos o nosso posicionamento. Logo, nas execuções fiscais de créditos tributários, com despacho de citação anterior à LC 118/2005, apenas a citação pessoal do devedor que tinha o condão de interromper a prescrição.

Ademais, o STJ consolidou seu entendimento neste sentido, estabelecendo a aplicação do CTN, ao julgar o REsp 249.262/DF[562], ratificado no julgamento do REsp 1.120.295/SP[563], sujeito ao regime de recurso repetitivo. É

[562] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 249.262/DF. Relator Min José Delgado. Primeira Turma. DJ 18/05/2000. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 25/08/2014.
TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. PRESCRIÇÃO. LEI 6.830/80, ART. 2, § 3º. CTN, ART. 174. PREVALÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR SOBRE A ORDINÁRIA. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. PRECEDENTES.
1. O art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do Código Tributário Nacional.
2. É de 05 (cinco) anos a prescrição da ação para cobrança do crédito tributário, contados da data da sua constituição definitiva, nos termos do art. 174, do CTN, que é lei complementar.
3. A prescrição estabelecida no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80, é incompatível com a norma do art. 174, do CTN, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar.
4. Precedentes desta Corte de Justiça e do Colendo STF.
5. Recurso desprovido.

[563] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.120.295/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe 21/05/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 28/10/2014.
PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE:

certo que não concordamos totalmente com o fundamento utilizado, no sentido de que LEF é lei ordinária e CTN, complementar, prevalecendo este por ser hierarquicamente superior àquele. Na verdade, sob o aspecto do sistema atual, as duas leis têm eficácia de leis complementares. Contudo, estudando-as no tempo, concluímos que, antes da CF/88, a LEF era apenas lei ordinária e o CTN, já com a eficácia de lei complementar. Neste contexto, compartilhamos o entendimento do STJ no sentido de prevalência do CTN por ter eficácia de lei complementar, que tem hierarquia material e formal superior à lei ordinária, com relação à prescrição tributária.

Por fim, devemos deixar claro que a LC 118/2005 alterou a redação do art. 174, parágrafo único, I, CTN, para antecipar o termo de interrupção da prescrição para o despacho de citação. Assim, com a vigência desta lei, hoje é o despacho de citação que interrompe a prescrição. Ainda, acerca da retroação da interrupção à data do ajuizamento da execução, remetemos o leitor ao item 5.3.1.

6.2.4. Questão intertemporal da Lei 11.051/2004

A prescrição intercorrente prevista no art. 40, §4º, LEF, foi incluída pelo art. 6º da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, publicada em 30/12/2004. Dispõe o seu art. 34[564] que o seu art. 6º terá vigência a partir da publicação da lei.

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. (...)
13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN)...

[564] Art. 34. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos, em relação:
I – ao art. 7º, a partir de 1º de novembro de 2004;

Em outros termos, a prescrição intercorrente entrou em vigor a partir de 30/12/2004.

Como já analisado, esta prescrição tem natureza de norma secundária, processual, assim, há de seguir o regime destas normas sobre a questão intertemporal.

Explicam Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco que há três sistemas que verificam a norma processual aplicável:

> "A questão coloca-se, pois, apenas no tocante aos processos em curso por ocasião do início de vigência da lei nova. Diante do problema, três diferentes sistemas poderiam hipoteticamente ter aplicação: a) o *da unidade processual*, segundo o qual, apesar de se desdobrar em uma série de atos diversos, o processo apresenta tal unidade que somente poderia ser regulado por uma única lei, a nova ou a velha, de modo que a velha teria de se impor para não ocorrer a retroação da nova, com prejuízo dos atos já praticados até a sua vigência; b) o das *fases processuais*, para o qual distinguir-se-iam fases processuais autônomas (postulatória, ordinatória, instrutória, decisória e recursal), cada uma suscetível, *de per si*, de ser disciplinada por uma lei diferente; c) o do *isolamento dos atos processuais*, no qual a lei nova não atinge os atos processuais já praticados, nem seus efeitos, mas se aplica aos atos processuais a praticar, sem limitações relativas às chamadas fases processuais" [565].

Concluem que o sistema brasileiro adotou o sistema do isolamento dos atos, conforme o art. 1.211, CPC:

> "Art. 1.211. Este Código regerá o processo civil em todo o território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes".

II – aos arts. 9º, 10 e 11, a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subseqüente ao de sua publicação;
III – aos demais artigos, a partir da data da sua publicação.

[565] **Teoria geral do processo**, p. 150.

Destarte, tendo em vista a inevitável sucessão de leis no tempo, para eleger a norma processual aplicável, devemos considerar isoladamente o ato processual e não o momento em que se iniciou o processo (sistema de unidade processual) tampouco a fase em que se encontra (sistema das fases processuais). Assim, nas execuções fiscais que estavam em trâmite quando do advento da Lei 11.051/2004, há de considerar a data da decisão que determinou o arquivamento, nos termos do art. 40, §2º, LEF, pois este é o termo inicial da prescrição intercorrente, conforme o seu §4º.

Se a decisão de arquivamento foi exarada após a lei, não temos dúvida, o termo inicial da prescrição intercorrente será o instante em que houve a publicação da decisão que ordenou o arquivamento.

Contudo, se emitida antes, entendemos que o termo inicial é a data em que entrou em vigor esta lei, qual seja, 30/12/2004. Sugere, com efeito, Câmara Leal que sigamos o Direito alemão, que consagrou o princípio da retroatividade da lei prescricional, com exceções, diante da sua influência no nosso sistema jurídico. Assim, concluiu:

> "1ª – Estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de prescrição, essa começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a completar-se em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo.
>
> 2ª – Estabelecendo a nova lei um prazo mais longo de prescrição, essa obedecerá a esse novo prazo, contando-se, porém, para integrá-lo, o tempo já decorrido na vigência da lei antiga.
>
> 3ª – O início, suspensão ou interrupção da prescrição serão regidos pela lei vigente ao tempo em que se verificarem"[566].

No caso, constatamos que não havia previsão legal de norma secundária de prescrição intercorrente, surgindo com a Lei 11.051/2004. Assim, o termo inicial é aquele constante nesta nova lei, isto é, a decisão de arquivamento do processo. Contudo, quando a decisão foi exarada, ela não tinha o efeito

[566] **Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**, p. 90-91.

jurídico de começar o prazo de prescrição intercorrente, não podendo a lei posterior conferir este efeito retroativamente, sob pena de violar o ato jurídico perfeito[567], o "princípio da imutabilidade e da irrevogabilidade da situação anterior por ato contrário e sucessivo, capaz de desfazê-la com dano ou prejuízo ao seu titular"[568] e a segurança jurídica[569].

Ato jurídico perfeito é aquele ato já realizado conforme a lei vigente, como define o art. 6º, §1º, LINDB:

> Art. 6º. § 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou. (Incluído pela Lei nº 3.238, de 1957)

É "aquela relação reconhecida pelo Direito que já se completou em sua inteireza, ainda que não tenham produzido todos os efeitos previstos no momento de sua finalização"[570], como ocorre com o ato judicial que determinou o arquivamento da execução fiscal, nos moldes do art. 40, §2º, LEF, antes da Lei 11.051/2004. Assim, essa lei não poderá regular retroativamente, conferindo retroativamente um efeito jurídico que ainda não tinha, ou seja, considerar como termo inicial da prescrição intercorrente a data da decisão de arquivamento, sob pena de violação ao art. 5º, XXXVI, CF, e de segurança jurídica.

Concluímos, portanto, que, nas execuções fiscais em que a decisão de arquivamento se deu antes da Lei 11.051/2004, o termo inicial para a contagem de prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, será a data da sua vigência (30/12/2004), tendo em vista o ato jurídico perfeito e a segurança jurídica.

---

[567] Art. 5º, XXXVI, CF - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

[568] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**, p. 223.

[569] "Com efeito, como se sabe ser característica das leis a virtualidade de serem alteradas a qualquer tempo, nada do que se adquiriu no passado poderia nos proporcionar a certeza de que manteríamos no futuro. Até mesmo fatos já inteiramente consumados no passado poderiam via a adquirir uma carga de efeitos muito diferentes do que aqueles previstos pelas leis em vigor no tempo em que surgiram inicialmente. A condição humana, por falta de segurança jurídica, ficaria insuportável" (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**, p. 223-224).

[570] TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**, p. 769.

6.3. Estrutura da norma secundária de prescrição – art. 40, §4º, LEF

A estrutura da norma secundária foi estudada no item 3.3.1, e formalizamos da seguinte maneira: "$\overline{q} \rightarrow r$". Desformalizando, podemos afirmar que se verificada a conduta oposta à determinação pela proposição "q" (o consequente da norma primária), então deve-ser relação sancionatória (proposição "r"). A relação sancionatória é a relação jurídico-processual instaurada, diante da alegação do não cumprimento de uma obrigação de direito material.

Frisamos que esta fórmula é uma simplificação para melhor visualizar a diferença entre normas primárias e secundárias, no sentido de: praticado fato gerador tributário, então deve ser a instauração da relação jurídica tributária; na hipótese de não cumprimento da obrigação constante nesta relação, então deve ser a instauração de relação jurídico-processual (execução fiscal). Contudo, sabemos, como bem demonstrado no item 3.4, que a realidade de positivação das normas é bem mais complexa, existindo várias outras normas primárias e secundárias para findar esta relação jurídica tributária (direito material).

Diante desta realidade complexa, para diferenciar as normas primárias das secundárias, devemos nos atentar para o consequente normativo, pois, o da norma secundária, temos a figura do Estado-Juiz[571] impulsionando o processo para obter o provimento final, que pode ser procedente ou improcedente. Já, no da norma primária, há uma relação jurídica em que envolve o bem da vida, o direito material, cuja violação é alegada pelo autor da ação (vide item 3.3.1).

[571] "A norma secundária institui esta possibilidade coativa, própria de todas as normas jurídicas, que o direito só permite ser exercida pelo Estado-juiz. Por isso, invariavelmente, num dos polos da relação prescrita em seu consequente há de estar presente a figura do Estado-juiz". (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, p. 314-315).

Feitas essas considerações, construiremos a estrutura da norma secundária de prescrição do art. 40, §4º, LEF. No seu antecedente, devemos identificar os elementos do fato jurídico. O critério material seria a não localização do devedor ou dos bens penhoráveis; o critério temporal durante os cinco anos (do arquivamento); e o critério espacial se identifica com o critério territorial da jurisdição.

O critério material é a inércia do exequente com relação à localização do devedor e/ou dos bens penhoráveis. Em regra, apenas essas duas hipóteses são admitidas para fins de prescrição intercorrente, exceto os casos de aplicação de analogia (vide item 6.6). Não é a mera suspensão ou arquivamento do processo que ensejará a aplicação do art. 40, §4º, LEF, como explica Hugo de Brito Machado Segundo:

> "observe-se que a prescrição só reinicia o seu curso, de modo intercorrente, quando o arquivamento da execução acontece por não haver sido encontrado o executado, ou bens penhoráveis, nos termos do art. 40 da LEF. É óbvio que, se a suspensão é causada por outra circunstância, como a determinação de juiz perante o qual é processada uma ação anulatória, ou mesmo pela interposição dos embargos, essa prescrição não tem lugar. Isso porque a prescrição intercorrente pressupõe a *inércia* do exeqüente [*sic.*], o que não ocorre quando a suspensão se deve à determinação judicial, ou a qualquer outra circunstância que implique a suspensão da própria pretensão executiva"[572].

Com relação ao critério temporal, mais especificamente ao termo inicial, indagamos: após a suspensão do processo por um ano, automaticamente começa o prazo de cinco anos de arquivamento ou há de ter decisão judicial determinando este arquivamento?

[572] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 326-327.

O art. 40, §4º, LEF[573], é claro no sentido de que é da decisão que ordenar o arquivamento que começa a correr o prazo de cinco anos. No entanto, devemos recordar o teor da Súmula STJ 314:

> Súmula STJ 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição qüinqüenal intercorrente.

Entendemos que essa súmula é *contra legem*, pois o art. 40, §4º, LEF, é claro ao estabelecer como termo *a quo* da contagem do prazo de cinco anos a decisão que determinar o arquivamento do processo e não do decurso do prazo de um ano de suspensão do processo, como está previsto na súmula. Considerando-se que a súmula do STJ não é norma jurídica, mas sim mera orientação, pois não tem efeito vinculativo, há de prevalecer o teor do art. 40, §4º, LEF.

Acrescenta André Leri Marques Soares que há de prevalecer o disposto no art. 40, §4º, LEF, em detrimento da Súmula STJ 314, e que o argumento da eternização das execuções fiscais quando inexistir despacho de arquivamento dos autos, violando a segurança jurídica, não se sustenta. Ressalta:

> "que não há insegurança jurídica maior do que aquela decorrente do descumprimento de disposição expressa de lei. Quando a legislação é clara, como no caso do parágrafo 4º do artigo 40 da LEF, não há espaço para que o intérprete diga o que o texto normativo não disse. Se forem detectadas falhas no texto expresso da lei, cumprirá, então, alterá-la pelo processo legislativo adequado"[574].

Na "decisão judicial concentrada", em que há o deferimento do pedido de suspensão, assim como a determinação de arquivamento, depois de transcurso de um ano sem a manifestação da Fazenda quanto à localização o devedor e/ou bens penhoráveis, o termo inicial da prescrição intercorrente é o

[573] Art. 40. § 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[574] *Prescrição Intercorrente a Súmula nº 314/STJ. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 160. Jan. 2009. São Paulo: Dialética, 2009, p. 12.

transcurso deste um ano, prescindindo a intimação da Fazenda do ato de arquivamento. Este entendimento já foi seguido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio da Nota PGFN/CRJ n. 1256/2008.

No entanto, inexistindo a decisão judicial de arquivamento do processo, mesmo após o transcurso do prazo de um ano de suspensão, não há que se falar em início de contagem do prazo de prescrição intercorrente, nos termos do art. 40, LEF, pois, reiteramos, este dispositivo é claro ao prever que o termo inicial é o despacho de arquivamento[575].

O STJ, sujeitando o REsp 1.340.556/RS ao regime de recurso repetitivo, ainda não concluído, estabeleceu que é imprescindível a análise do pedido que pode inaugurar a suspensão prevista no art. 40, §2º, LEF, se é legal o curso de seis anos para a decretação de prescrição intercorrente, os obstáculos do curso deste prazo, bem como a consequência jurídica da ausência de intimação da Fazenda da suspensão e/ou do arquivamento do processo:

> "No caso concreto, torna-se relevante decidir à luz do art. 543-C, do CPC:
>
> a) Qual o pedido de suspensão por parte da Fazenda Pública que inaugura o prazo de 1 (um) ano previsto no art. 40, §2º, da LEF;
>
> b) Se o prazo de 1 (um) ano de suspensão somado aos outros 5 (cinco) anos de arquivamento pode ser contado em 6 (seis) anos por inteiro para fins de decretar a prescrição intercorrente;
>
> c) Quais são os obstáculos ao curso do prazo prescricional da prescrição prevista no art. 40, da LEF;
>
> d) Se a ausência de intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (art. 40, §1º), ou o arquivamento (art. 40, §2º), ou para sua manifestação antes da decisão

[575] A orientação da PGFN era neste sentido, consagrada no Parecer PGFN/CDA/CRJ/CDI n. 1154/2005 e Parecer PGFN/CRJ 2340/2006, aplicando-se a Súmula STJ 314 apenas nas hipóteses em que já há despacho judicial de arquivamento do processo, findo o prazo de um ano de suspensão.

que decreta a prescrição intercorrente (art. 40, §4º) ilide a decretação da prescrição intercorrente."[576]

Esperemos, portanto, um novo cenário jurídico com o julgamento do REsp 1.340.556/RS, mais consentâneo com o nosso ordenamento.

No seu consequente normativo, temos a desconstituição da relação jurídico-processual, sem, contudo, extinguir o crédito tributário. Não há extinção do crédito, porque não há previsão legal (lei complementar) neste sentido. Não há possibilidade de nova instauração de relação processual, porque a prescrição acarreta extinção do feito, nos termos do art. 269, IV, CPC.

6.4. Competência e procedimento para decretar a prescrição intercorrente

Reza o art. 40, §4º, LEF, que compete ao magistrado, após a oitiva da Fazenda Pública, decretar, de ofício, a prescrição intercorrente. Perguntamos: pode a própria Fazenda Pública reconhecer administrativamente esta prescrição intercorrente? Adiantamos a nossa resposta, que é pela impossibilidade.

Como já analisado, esta prescrição é norma jurídica de natureza processual, ou seja, é uma norma secundária, cabendo apenas ao magistrado constituir, desconstituir ou modificar as relações jurídico-processuais. Assim, compete apenas ao Poder Judiciário se manifestar acerca da prescrição intercorrente, como bem explicitou o art. 40, §4º, LEF. Fere a separação

[576] REsp 1.340.556/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 31/08/2012. Disponível em: <http://www.sj.jus.br/>. Acesso em 02/11/2014.

harmônica dos poderes [577] o eventual reconhecimento administrativo desta prescrição.

Esta impossibilidade de reconhecimento administrativo não se confunde com o dever da Fazenda Pública de reconhecer de ofício a prescrição do art. 174, CTN. Isso porque cabe a ela, destarte, o controle de legalidade da inscrição, nos termos dos princípios constitucionais de legalidade, eficiência, moralidade, autotutela e economicidade. Há ainda previsão legal expressa que estabelece a competência da Procuradoria da Fazenda de fazer este controle de legalidade das inscrições em Dívida Ativa, nos termos do art. 39, §5º, Lei 4.320/1964 c/c art. 2º, §3º, Lei 6.830/1980, além da expressa previsão de autocontrole de atos administrativos no art. 53, Lei 9.784/1999, entendimento este já consolidado pelo STF nas suas Súmulas 346 e 473.

Hoje temos o art. 53, Lei 11.941/2009, que prevê expressamente a competência da autoridade administrativa de reconhecer de ofício a prescrição dos créditos tributários:

> Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa.
>
> Parágrafo único. O reconhecimento de ofício a que se refere o caput deste artigo aplica-se inclusive às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos.

Diferentemente desta norma primária de prescrição, a norma secundária de prescrição compete exclusivamente ao Poder Judiciário reconhecer, pois apenas ele tem a função jurisdicional[578] e, consequentemente,

[577] Art. 2º, CF. São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

[578] Explicam bem Antonio Carlos de Araújo, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco CINTRA (**Teoria geral do processo**), que a jurisdição é uma função estatal monopolizada, que pode ser vista sob três aspectos: poder, função e atividade. “Como poder, é manifestação do poder estatal, conceituado como capacidade de decidir imperativamente e impor decisões. Como função, expressa o encargo que têm os órgãos estatais de promover a pacificação de conflitos

competência para constituir, extinguir ou modificar a relação jurídico-processual. Em que pese a clareza do sistema jurídico, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN /CDA n. 1.816/2013[579] no sentido de possibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente pela Procuradoria da Fazenda Nacional no âmbito administrativo. Entendemos pela sua ilegalidade e inconstitucionalidade, pelas razões acima expostas.

Ultrapassada a questão da competência para a decretação de prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, adentremos o estudo do procedimento para a configuração desta prescrição.

Primeiramente, reiteramos que apenas duas hipóteses processuais são hábeis para possibilitar a aplicação do art. 40, §4º, LEF (vide item 6.6), quais sejam: a não localização do devedor ou dos bens penhoráveis, sem a configuração de inércia da exequente no sentido de dar devido prosseguimento ao processo (nesta hipótese, podemos estar diante do abandono da causa, e não da prescrição intercorrente). Constituído um destes fatos, o magistrado suspenderá o curso da execução, não correndo o prazo de prescrição (art. 40, *caput*, LEF). "Tal prazo é para que o Fisco exequente realize diligências administrativas para localizar o devedor e bens, conforme o caso"[580].

Lembramos que, no item 6.2.3.1, concluímos pela recepção do art. 40, *caput*, LEF, pela CF/1988 como lei complementar, tendo por objetivo afastar qualquer interpretação no sentido de que corre a prescrição tributária (norma primária) durante o prazo de suspensão da execução.

---

interindividuais, mediante a realização do direito justo e através do processo. E como atividade ela é o complexo de atos do juiz no processo, exercendo o poder e cumprindo a função que a lei lhe comete. O poder, a função e a atividade somente transparecem legitimamente através do processo devidamente estruturado (devido processo legal)". (Obra citada, p. 151).

[579] "Desse modo, por se entender que tanto a prescrição intercorrente como a prescrição relacionada ao ajuizamento são facetas de um mesmo fenômeno jurídico, tendo em vista visarem à estabilização de situações consolidadas pelo tempo, em virtude da inércia do credor em promover atos tendentes à satisfação do crédito, bem como por importarem as mesmas consequências para o crédito tributário, conclui-se pela possibilidade de reconhecimento *ex officio*, no âmbito administrativo, tanto da prescrição comum como da prescrição intercorrente". PARECER PGFN/CDA/CRJ Nº 1816/2013. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/18162013>. Acesso em 04/11/2014.

[580] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4ª ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 196.

Suspenso o curso, o magistrado intimará a Fazenda Pública (art. 40, §1º, LEF). Decorrido um ano de suspensão, sem localização do devedor ou dos bens penhoráveis, o magistrado arquivará o processo (art. 40, §2º, LEF), resguardando a possibilidade de desarquivamento a qualquer tempo, desde que encontrados o devedor ou os bens (art. 40, §3º, LEF).

Se da decisão de arquivamento, transcorrer o prazo de cinco anos, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá o magistrado de ofício reconhecer a prescrição intercorrente (art. 40, §4º, LEF), dispensando esta prévia manifestação, no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda[581] (art. 40, §5º, LEF).

A ausência de intimação da Fazenda Pública tanto da suspensão quanto do arquivamento é causa de nulidade processual? Entendemos que não, desde que não haja prejuízo.

Hoje a doutrina do Direito Processual evoluiu no sentido de que o processo é sim formal, contudo, diante da sua instrumentalidade, as suas nulidades apenas devem ser reconhecidas se comprovado prejuízo, aplicando-se o princípio *pas de nullité sans grief*[582]. Neste sentido que o STJ consolidou o seu entendimento[583].

A Procuradoria da Fazenda Nacional, estando em total consonância com a realidade jurídica, emitiu o Parecer PGFN/CRJ nº 202/2011, recomendando, nos termos do art. 19, II, Lei 10.522/2002, c/c art. 5º, Decreto 2.346/1997, a não apresentação de impugnação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas hipóteses:

---

[581] Hoje o valor está fixado na Portaria MF n. 75/2012, que é de vinte mil reais.

[582] Fredie Didier Junior (**Curso de Direito Processual Civil**. Vol 1) explica com propriedade que "A invalidade processual é sanção que somente pode ser aplicada se houver a conjugação do defeito do ato processual (pouco importa a gravidade do defeito) com a existência de prejuízo. *Não há nulidade processual sem prejuízo (pas de nullité sans grief)*. A invalidade processual é sanção que decorre da incidência de regra jurídica sobre um suporte fático composto: defeito + prejuízo". (Obra citada, p. 281).

[583] AgRg no REsp 1.294.465/RS, Relator Ministro OG Fernandes, Segunda Turma, DJe de 26/08/2014; AgRg no REsp/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/03/2014; MS 15848/DF, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJe 16/08/2013; EREsp 1.121.718/SP, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Corte Especial, DJe de 01/08/2012.

> "(i) em que solicitada a suspensão da execução fiscal pela própria PGFN, nos termos do art. 40 da LEF, a PGFN não é intimada da suspensão do processo e de eventual despacho de arquivamento; (ii) em que a PGFN é intimada da suspensão do executivo fiscal, nos termos do art. 40 da LEF, mas não do seu arquivamento, exarado ou não esse despacho nos autos, o prazo prescricional fluindo automaticamente, a partir de um ano da decisão de suspensão, ao teor da Súmula 314 do STJ".

Importa destacar que este Parecer foi acatado pela Procuradora-Geral da Fazenda Pública, que editou o Ato Declaratório n. 1, publicado em 22/03/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos nestes casos.

O STJ, especificamente neste assunto, sujeitou o REsp 1.340.556/RS ao regime de recurso repetitivo, no qual, dentre outras questões, questiona exatamente a consequência jurídica da ausência de intimação da Fazenda da suspensão e/ou do arquivamento do processo. Diante da necessidade de coerência, esperemos um julgamento no sentido aqui esposado.

Por fim, há divergência na doutrina acerca da possibilidade de decretação de ofício da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, pelo magistrado. Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim entendem que este dispositivo, mesmo no tocante à possibilidade de sua decretação de ofício, é inconstitucional, pois não foi veiculado por lei complementar (art. 146, III, "b", CF):

> "Neste ínterim, concluímos que resta inviabilizada a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial *ex officio* por força da exigência constitucional do art. 146, III, *b*, que exige lei complementar para o trato da matéria atinente à prescrição"[584].

Discordamos. A prescrição intercorrente pode ser decretada de ofício, não pela previsão expressa no art. 40, §4º, LEF, mas sim por decorrer do

[584] *Da prescrição intercorrente de créditos tributários e o art. 40, §4º, da Lei de Execuções Fiscais inserido pela Lei nº 11.051/2004.* In: In: BRAGHETA, Daniela de Andrade [et al.]. CARVALHO, Aurora Tomazini de. (coord.). **Decadência e prescrição em direito tributário**, 2010, p. 203.

princípio do impulso oficial, pois trata-se de hipótese de suspensão legal de processo, competindo ao magistrado dar o regular prosseguimento do processo, o devido processo legal, inclusive extinguir o feito. Assim, estamos diante de um dever do magistrado: verificada a hipótese normativa processual, o juiz tem o dever de decretar a prescrição intercorrente, mesmo sem o requerimento da parte, pois esta providência está dentro do devido processo legal.

Ainda, o art. 40, §4º, LEF, é norma processual, bastando lei ordinária para a sua disciplina. Neste sentido Fátima Fernandes Rodrigues de Souza:

> "O fato de a lei ordinária regular a matéria não representa qualquer vício. A possibilidade de o Juiz reconhecer ou não, de ofício, a prescrição é disposição de natureza processual, passível de ser veiculada por ato legislativo dessa modalidade. Por outro lado, a norma não modifica o prazo prescricional do crédito tributário, que continua regido pelo Código Tributário Nacional. Assim, não se verifica invasão de matéria de competência da lei complementar pela lei ordinária"[585].

Confirma Hugo de Brito Machado Segundo[586] acerca da natureza processual da Lei 11.051/2004, cuja finalidade foi a de conferir ao juiz o poder de decretar de ofício a prescrição. Não concordamos com esta restrição na interpretação do art. 40, §4º, LEF, mas compartilhamos sobre a natureza processual.

Como se não bastasse, Paulo Conrado [587] explica que a submissão desta decretação ao pedido da parte acarreta a revogação da própria

---

[585] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição,** p. 138-139.

[586] "Há quem afirme que tal disposição é inconstitucional, pois teria cuidado de matéria privativa de lei complementar (CF/88, art. 146, III, *b*). tal argumento, porém, não se sustenta. É importante perceber que a Lei 11.051/2004 não cuidou de prazos prescricionais. Não alterou a forma de contá-los, seus termos inicial e final, nem o número de anos ao cabo do qual estão consumados. Não. Limitou-se a dispor sobre norma de direito processual civil, relativa aos poderes do juiz de declarar uma situação preexistente. A prescrição consumou-se por conta da incidência do art. 174 do CTN, tendo a alteração legislativa apenas dado ao juiz o poder de reconhecer isso *ex officio*. Não se pode cogitar, portanto, de agressão ao art. 146, III, *b*, da CF/88". (COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 326.)

[587] "Uma única inferência, vistas tais premissas, seria possível: entender a prescrição intercorrente como causa de extinção 'decretável', para casos anteriores à Lei nº 11.051/04, apenas por provocação do interessado seria o mesmo que revogar, indiretamente, sua existência (da

prescrição intercorrente, porque como esperar que o devedor, que não foi localizado e foi hipótese normativa para a suspensão e o arquivamento do processo, nos termos do art. 40, LEF, requeira o reconhecimento desta causa de extinção do processo sem resolução de mérito?

Hugo de Brito Machado entende que a alteração do at. 40, §4º, Lei 6.830/80, promovida pelo art. 6º da Lei 11.051/2004, sem se referir acerca da sua legalidade e constitucionalidade, reconhece a sua aplicação:

> "Quem conhece a realidade das varas de execução fiscal em geral facilmente percebe que essa norma teve o objetivo de eliminar a enorme quantidade de processos inúteis nelas existentes. Quando exige seja ouvida a Fazenda Pública está apenas dando a esta uma última chance para demonstrar a utilidade da execução, apontando bens do executado. Sua verdadeira inovação a rigor consiste apenas em permitir a decretação da prescrição *de ofício*.
>
> Não exclui, portanto, a nosso ver, a possibilidade de a prescrição vir a ser reconhecida, a pedido da parte interessada"[588].

Confirmamos, portanto, pela possibilidade de reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, não pela aplicação do art. 40, Lei 11.051/04, mas sim pela decorrência do sistema.

6.5. Paralisação da execução e o prazo do art. 174, CTN

---

prescrição intercorrente) antes do advento de tal lei – se, em tais situações, o que implica a suspensão do processo (causa remota de geração da noção de prescrição intercorrente) é a não-localização do executado, exigir-se a prática de ato de provocação seria o mesmo que exigir o factualmente inexigível; seria, por outra, como que dizer: a prescrição intercorrente só pode ser decretada se certo sujeito que não está no processo a alegar, sendo inexorável que, justamente por ali não estar referido sujeito, iniciado restou o 'processo' ensejador da prescrição intercorrente". (*Execução fiscal em matéria tributária: decretabilidade* ex officio *da prescrição intercorrente*. In: BRAGHETA, Daniela de Andrade [et al.]. CARVALHO, Aurora Tomazini de. (coord.). **Decadência e prescrição em direito tributário**, p. 193).

[588] COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**, p. 73.

Neste item, estudaremos a possibilidade ou não da aplicação do art. 174, CTN, durante a execução fiscal, diante da inércia da exequente. Primeiramente, devemos recordar que já concluímos no item 5.3.2 pela sua possibilidade, desde que exista nova pretensão, novos elementos da ação, como ocorre no "redirecionamento" da execução fiscal, tendo em vista a aplicação, durante a execução fiscal, do art. 135, CTN.

As indagações que surgem são: é possível a aplicação do art. 174, CTN, sem o surgimento de nova pretensão durante a execução fiscal? E na hipótese em que não há qualquer inércia da exequente? E se tiver inércia?

Com efeito, há doutrinadores que entendem que a Lei 11.051/2004 não introduziu a prescrição intercorrente, pois, mesmo antes, já se reconhecia a sua existência. Ernesto José Toniolo[589] entende, por exemplo, que, mesmo antes, havia a prescrição intercorrente, diante da previsão do art. 173 do Código Civil de 1916, hoje, ratificada pelo art. 202, parágrafo único, Código Civil vigente[590], que dispõe que, interrompida a prescrição, recomeça a correr da data da interrupção ou do último ato do processo em que houve a interrupção.

Discordamos desta colocação, pelo simples fato da não aplicação das disposições do Código Civil acerca de prescrição dos créditos tributários, por ser lei ordinária, pois a Constituição Federal, no seu art. 146, III, "b", exige lei complementar. Ainda, no tocante à interdisciplinaridade do Direito Privado com o Tributário, frisamos que o art. 109, CTN[591], dispõe que os princípios gerais de Direito Privado não são aplicados para definir efeitos tributários, e o art. 110, CTN[592], veda a alteração por lei tributária de definição, conteúdo e alcance de

[589] **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, p. 101.
[590] Art. 202. Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper.
[591] Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.
[592] Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados para definir ou limitar competências tributárias.

Isto é, não há imposição de aplicação de normas de prescrição do Direito Civil ao Tributário tampouco há qualquer vedação para que lei tributária defina a prescrição, assim como os seus efeitos tributários, como fez o art. 156, V, e 174, ambos do CTN. Força concluir, portanto, pela impossibilidade de aplicação do art. 202, parágrafo único, Código Civil, aos créditos tributários, especialmente diante do teor do art. 146, III, "b", CF.

Aliás, o art. 202, parágrafo único, Código Civil, é claro ao dizer que se a interrupção da prescrição ocorrer durante o processo, ela retomará o seu curso do último ato do processo. Ou seja, se aplicássemos este dispositivo às execuções fiscais de crédito tributário, a prescrição voltará a correr após a coisa julgada formal, convergindo com o nosso entendimento. Entretanto, mantemos o nosso sustento pela sua inaplicabilidade aos créditos tributários, por não ser lei complementar, além de não se encaixar nas hipóteses previstas nos arts. 109 e 110, ambos do CTN.

Renata Elaine Silva, por outro lado, entende que a prescrição tributária é conceito jurídico-positivo, mas a prescrição intercorrente decorre lógica e naturalmente do conceito de prescrição e dos efeitos da interrupção. Sustenta que, mesmo com a propositura da ação, a exigibilidade do crédito permanece e o curso do prazo prescricional somente é interrompido com o despacho do juiz que ordena a citação. Após a interrupção, dessa forma, recomeçaria a contagem do prazo de cinco anos de prescrição, recuperando a sua exigibilidade[593].

Novamente ousamos discordar. Como já definido, entendemos que o conceito de prescrição é jurídico-positivo, cabendo à norma jurídica delimitar a sua significação, assim como os efeitos jurídicos. Não há motivo para que entendamos que a prescrição intercorrente seja diferente da prescrição tributária do art. 174, CTN, até porque há um dispositivo legal definindo-a (art. 40,

[593] **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**, p. 342-343.

§4º, LEF), cuja finalidade é também assegurar a paz pública e a segurança jurídica.

Como bem salientou José Souto Maior Borges, os conceitos lógico-jurídicos são aqueles válidos independentemente do Direito Positivo, sendo alheio a empiria, obtidos *a priori*:

> "São conceitos lógico-jurídicos – ou seja, correspondem a considerações de ordem lógica – os que se referem, entre outros, ao pressuposto ou hipótese normativa e sua conseqüência [*sic.*] na proposição jurídica ou aos sentidos (modais) do dever-ser, ou os tendentes à aplicação do princípio da contradição às proposições do dever-ser" [594].

Fácil de perceber que a prescrição intercorrente não é um conceito lógico-jurídico, porque depende da análise de um determinado Direito Positivo para construir a sua significação. Certamente a prescrição intercorrente brasileira é diferente da do Direito argentino, alemão, inglês, estadunidense, etc. Aliás, mesmo no Brasil, vislumbramos várias espécies de prescrição intercorrente, como no Direito Penal, Direito Trabalhista, Direito Processual Civil, etc., inexistindo uma única significação. Confirma, logo, o entendimento aqui defendido, no sentido de que a prescrição intercorrente é um conceito jurídico-positivo.

Em suma, a prescrição intercorrente é, de fato, um conceito jurídico-positivo, porque resulta do "delineamento de uma situação normativamente regrada, objetivando fixar o campo de aplicação de um complexo de normas, passíveis de se constituírem uma unidade de compreensão dos seus efeitos jurídicos"[595].

Concordamos, por outro lado, com a Renata Elaine Silva, no sentido de que, mesmo com a propositura da execução fiscal, a exigibilidade do crédito permanece intacta, sob pena de suspender o próprio curso do processo. Isso não quer dizer, todavia, que durante o curso da execução fiscal terá

[594] **Lançamento tributário**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94.
[595] BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**, p. 95.

automaticamente o curso do prazo de prescrição, pois são prazos inconfundíveis e distintos. O prazo de exigibilidade do crédito é o período de tempo em que o crédito é exigível, e o prazo de prescrição, para propor ação de cobrança, conforme a expressa determinação no art. 174, *caput*, CTN.

Um crédito tributário objeto de uma execução fiscal, cujo trâmite está em absoluta conformidade com o devido processo legal, inexistindo qualquer inércia, tanto das partes quanto do Poder Judiciário, vislumbrando uma razoável duração processual, não tem a sua exigibilidade prejudicada, sob pena de suspender o próprio curso do processo. Contudo, neste período, não corre o prazo prescricional, pois já houve o efetivo exercício da ação, não remanescendo qualquer pretensão para se cogitar de inércia do credor. Logo, concluímos que o prazo de exigibilidade não se confunde com o prazo de prescrição.

O entendimento de Renata Elaine Silva, s.m.j., leva ao absurdo jurídico, pois estaríamos retirando da pessoa política um direito ao crédito porque o Judiciário é moroso, pois sabemos hoje que, mesmo sem qualquer inércia da exequente, uma execução fiscal dificilmente termina dentro de cinco anos. Ou seja, ao adotar este sustento, seríamos obrigados a extinguir a maior parte das execuções fiscais existentes, causando um rombo nos cofres públicos, pois o processo não findou no prazo de cinco anos, embora, reiteramos, sem qualquer inércia da exequente.

Infelizmente a nossa realidade é essa: diante da grande quantidade de processos, da cultura brasileira de levar todos os conflitos ao Judiciário, assim como do formalismo excessivo processual, o Judiciário não dá conta de conferir um andamento mais célere aos processos, demorando mais de cinco anos para findá-los. Neste cenário, interpretar uma norma jurídica para atribuir a perda do direito creditório da Fazenda Pública porque o Judiciário é demorado é absolutamente ilógico, desarrazoado, além de violar a segurança jurídica e a paz pública.

Ademais, o nosso sistema jurídico adota a causalidade para atribuir a responsabilidade. No caso, é o Judiciário quem deu causa pela demora no andamento processual, portanto, quem tem que ser responsabilizado por isso

é o próprio Judiciário e não o credor. No crédito privado, não há discussão acerca disso, pois nada mais lógico a aplicação da causalidade para responsabilizar alguém. No crédito público, como se não bastasse a causalidade, temos o agravante de indisponibilidade do crédito, ou seja, com mais razão não devemos defender a caracterização da prescrição do crédito público diante da demora do Judiciário.

A prescrição tem sim este caráter sancionatório, pois o art. 174, CTN, estabelece uma sanção ao credor inerte, qual seja, a perda da possibilidade de julgamento procedente da demanda-conteúdo, bem como a extinção do crédito (art. 156, V, CTN). No caso, contudo, não há inércia do credor, portanto, não se cogita de prescrição.

A nossa posição é no sentido de que o art. 174 do CTN pode ser sim aplicado durante a execução fiscal, desde que haja nova pretensão, novos elementos da ação diferentes dos que propiciaram o ajuizamento da execução fiscal, pois o seu *caput* é claro ao dizer que é a inércia no exercício da ação de cobrança (pretensão) do crédito tributário que configura a prescrição. Ou seja, surgindo nova pretensão, terá novo prazo de prescrição. Ausente nova pretensão, não induz a aplicação do art. 174, CTN, durante a execução fiscal, face à inexistência de previsão neste sentido na lei complementar, único veículo introdutor competente para introduzir normas de prescrição tributária.

Ressalvada a possibilidade de ter nova ação no curso de um processo, concordamos integralmente com as colocações de Eurico Marcos Diniz de Santi[596], que reconhece que, após a interrupção da prescrição pelo despacho

[596] "Ao interpretação o §2º do Art. 8 da Lei nº 6.830/80, que prescreve um termo consumativo, podemos considerar o *interrompe a prescrição* como 'faz cessa definitivamente' ou 'faz cessar temporariamente, reiniciando-se posteriormente'. Sendo assim, esse dispositivo serve como base empírica para definir o *dies ad quem*, ou termo final, da regra da prescrição, que é a propositura da ação, bem como o *dies a quo*, ou termo inicial, que irá instaurar novo prazo de prescrição no caso de coisa julgada formal, propiciando a formação de ulterior processo, pois não haveria sentido em se cogitar de perda do direito de ação no curso do processo que decorre fáctica e logicamente do exercício dessa ação. (...)
Assim, o despacho do juiz ordenando a citação tem a finalidade de reconhecer juridicamente que, com a propositura da ação, se operou o *termo consumativo* da prescrição, interrompendo-se o curso. Ao mesmo tempo, esse ato incide e realiza a hipótese da *regra de reinício do prazo de prescrição do direito do fisco*, estipulando o final do processo como novo prazo para o eventual exercício do direito de ação, *e.g.*, no caso de suceder a coisa julgada formal". (**Lançamento tributário**, p. 232-233).

de citação ou citação pessoal, conforme o caso, a prescrição só voltará a correr após a coisa julgada formal. No mesmo sentido explica Câmara Leal, que o ato interruptivo da prescrição normalmente é momentâneo, hipótese em que interrompido, recomeça novo curso imediatamente. Todavia, interrompido o prazo por meio de um processo judicial, "ela dura tanto tempo quanto o processo interruptivo, de modo que o novo curso prescricional só se inicia na data do último ato do processo"[597]. Com efeito,

> "Enquanto corre a demanda judicial, o direito está em atividade, pleiteando o seu reconhecimento pela sentença; a ação está sendo exercitada para fazer valer o direito por ela protegido; o titular, vigilante e ativo, põe em movimento os meios judiciais de defesa de seu direito; como, pois, durante essa atividade afirmativa do direito, correr contra ele a prescrição, se essa tem como causa eficiente a inércia e supõe a negligência do titular como uma de suas condições elementares?

Concluímos, por conseguinte, no sentido de que, no sistema jurídico brasileiro atual, a prescrição do art. 174, CTN, extingue a possibilidade de julgamento procedente da demanda-conteúdo, além do crédito, podendo correr durante o processo de execução, desde que haja a configuração de nova pretensão. Ela apenas retoma o curso após o último ato processual (trânsito em julgado), desde que o crédito tributário ainda subsista.

Neste ínterim, pode surgir a seguinte pergunta: o processo de execução se eternizará mesmo com a inércia do exequente? Não. O Direito Processual prevê alguns mecanismos para evitar o prosseguimento *ad eternum* do processo ineficaz e inútil. É o caso do art. 40, §4º, LEF, por exemplo.

Se a execução fiscal for ineficaz, porque não encontrou devedor ou bens penhoráveis, embora a exequente tenha se diligenciado neste sentido, sem caracterizar, por exemplo, abandono do processo, aplicaremos o art. 40, LEF. O magistrado suspenderá o processo por um ano e, permanecendo ineficaz,

[597] **Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**, p. 208.

determinará o seu arquivamento pelo prazo de cinco anos[598]. Ultrapassado este período, o magistrado, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente, decretando-a imediatamente.

E se a ineficácia da execução fiscal não for proveniente da não localização do devedor ou de bens penhoráveis? Estamos diante do processo eterno? Não. Há outras medidas processuais aplicáveis, como por exemplo, o art. 267, II e III, CPC:

> Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) (...)
>
> II - quando ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;
>
> III - quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;
>
> § 1º. O juiz ordenará, nos casos dos ns. II e Ill, o arquivamento dos autos, declarando a extinção do processo, se a parte, intimada pessoalmente, não suprir a falta em 48 (quarenta e oito) horas.

Ou seja, a execução fiscal poderá ser extinta sem resolução de mérito se ficar parada por mais de um ano por negligência das partes ou por abandono da causa pelo credor. Lembramos que, no caso de abandono por três vezes, caracteriza a perempção[599], nos termos dos arts. 267, III, V, 268, parágrafo único, CPC, como já estudado (item 4.2.2).

---

[598] Súmula TRF 2ª Região n. 6. Execução fiscal suspensa com base no art. 40 da Lei nº 6.830/80 não pode ser julgada extinta, mas arquivada sem baixa na distribuição após o término do prazo de suspensão.
Súmula TRF 3ª Região n. 31. Na hipótese de suspensão da execução fiscal, com fundamento no artigo 40 da Lei 6.830/80, decorrido o prazo legal, serão os autos arquivados sem extinção do processo ou baixa na distribuição.
Súmula TRF 4ª Região n. 46. É incabível a extinção do processo de execução fiscal pela falta de localização do devedor ou inexistência de bens penhoráveis (art. 40 da Lei 6830).

[599] Araken de Assis (**Manual da execução**) é categórico no sentido de aplicação do instituto da perempção à execução, pois não há qualquer incompatibilidade, atraindo a incidência do art. 598, CPC. (Obra citada, p. 414-415).

Neste sentido o STJ já decidiu, sob o regime de recurso repetitivo, nos autos do REsp 1.120.097/SP [600], estabelecendo que a paralisação da execução fiscal decorrente de inércia da exequente impõe-se a extinção sem resolução de mérito, por abandono da causa, nos termos do art. 267, III CPC, diante da possibilidade de aplicação subsidiária do CPC (art. 598, CPC[601]). Ainda, na hipótese em que não houver ainda a formação da relação processual triangular, dispensou o requerimento do executado, afastando-se a aplicação da Súmula STJ 240[602].

[600] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.120.097/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe 26/10/2010. Disponível em: <http://www.sj.jus.br/>. Acesso em 04/11/2014.
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE CITAÇÃO. INÉRCIA DA EXEQUENTE. ABANDONO DA CAUSA. EXTINÇÃO DE OFÍCIO. EXECUÇÃO NÃO EMBARGADA. EXIGÊNCIA DE REQUERIMENTO DO EXECUTADO. DESNECESSIDADE NAS HIPÓTESES DE NÃO FORMAÇÃO DA RELAÇÃO BILATERAL. SÚMULA 240/STJ. INAPLICABILIDADE.
1. A inércia da Fazenda exequente, ante a intimação regular para promover o andamento do feito e a observância dos artigos 40 e 25 da Lei de Execução Fiscal, implica a extinção da execução fiscal não embargada ex officio, afastando-se o Enunciado Sumular 240 do STJ, segundo o qual "A extinção do processo, por abandono da causa pelo autor, depende de requerimento do réu". Matéria impassível de ser alegada pela exequente contumaz. (Precedentes: AgRg nos EDcl no Ag 1259575/AP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 15/04/2010; AgRg no Ag 1093239/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe 15/10/2009 ; REsp 1057848/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009; EDcl no AgRg no REsp 1033548/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 17/12/2008; AgRg no REsp 885.565/PB, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2008, DJe 12/11/2008; REsp 820.752/PB, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2008, DJe 11/09/2008; REsp 770.240/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007 ; REsp 781.345/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 26/10/2006 ; REsp 688.681/CE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2005, DJ 11/04/2005)
2. É que a razão para se exigir o requerimento de extinção do processo pela parte contrária advém primacialmente da bilateralidade da ação, no sentido de que também assiste ao réu o direito à solução do conflito. Por isso que o não aperfeiçoamento da relação processual impede presumir-se eventual interesse do réu na continuidade do processo, o qual, "em sua visão contemporânea, é instrumento de realização do direito material e de efetivação da tutela jurisdicional, sendo de feição predominantemente pública, que não deve prestar obséquios aos caprichos de litigantes desidiosos ou de má-fé". (REsp 261789/MG, Rel. Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, QUARTA TURMA, julgado em 13/09/2000, DJ 16/10/2000)
3. In casu, a execução fiscal foi extinta sem resolução de mérito, em virtude da inércia da Fazenda Nacional ante a intimação do Juízo a quo para que desse prosseguimento ao feito, cumprindo o que fora ordenado no despacho inicial, razão pela qual é forçoso concluir que a execução não foi embargada e prescindível, portanto, o requerimento do devedor.
4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
[601] Art. 598. Aplicam-se subsidiariamente à execução as disposições que regem o processo de conhecimento.
[602] Súmula STJ 240. A extinção do processo, por abandono da causa pelo autor, depende de requerimento do réu.

No voto do Relator Ministro Luiz Fux[603], atual Ministro do STF, encontramos que a extinção do feito por abandono há de observar os arts. 25[604] e 40[605], ambos da LEF. Em outros termos, a intimação da Fazenda para dar o devido prosseguimento ao feito há de ser pessoal, especialmente diante da sua prerrogativa de intimação pessoal[606], mediante carga dos autos com vista[607]. Ainda, a falta de citação ou do devido prosseguimento do feito há de advir da inércia indevida da exequente, isto é, se o insucesso da citação for decorrente da não localização do devedor nos endereços constantes nos registros dos órgãos públicos, aplicamos o art. 40, LEF, diante da sua especialidade em relação ao art. 267, III, CPC[608].

---

[603] No voto do Relator Ministro Luiz Fux, é claro no sentido de que, para apurar a inércia da Fazenda suficiente para caracterizar o abandono e afastar a aplicação da Súmula STJ 240, há de estar em conformidade com os arts. 25 e 40, ambos da LEF. Segue um trecho deste voto:
"Não obstante, na hipótese em que a relação processual não se aperfeiçoou, com sói ocorrer nas execuções ficais não embargadas, a inércia da Fazenda exequente, após observados os artigos 40 e 25 da Lei de Execução Fiscal e regularmente intimada para promover o andamento do feito, impõe a extinção *ex officio* do executivo fiscal, restando afastada a Súmula 240 do STJ". Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=11943912&num_registro=200901137221&data=20101026&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em 04/11/2014.

[604] Art. 25. Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.
Parágrafo Único. A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

[605] 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.
§ 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
§ 5º. A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

[606] Art. 38, LC 73/1993. As intimações e notificações são feitas nas pessoas do Advogado da União ou do Procurador da Fazenda Nacional que oficie nos respectivos autos.
Art. 6º, Lei 9.028/1995. A intimação de membro da Advocacia-Geral da União, em qualquer caso, será feita pessoalmente.

[607] Art. 20, Lei 11.033/2004. As intimações e notificações de que tratam os arts. 36 a 38 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, inclusive aquelas pertinentes a processos administrativos, quando dirigidas a Procuradores da Fazenda Nacional, dar-se-ão pessoalmente mediante a entrega dos autos com vista.

[608] Esclarece Leandro Paulsen (**Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**) que a extinção por abandono é

Em observância a este julgado, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional dispensou a apresentação de contestação e recurso, nos termos do art. 1º, Portaria PGFN n. 294/2010 (item 89 da Lista[609]). Esclareceu[610], ainda, que:

a) mesmo que tenha a citação regular, a ausência de manifestação do executado enseja o seu desinteresse no feito, afastando-se a aplicação da Súmula STJ 240;
b) há dispensa de apresentação de contestação/recurso também quando houver a manifestação do executado, desde que não verse sobre o mérito e inexista garantia do juízo; e
c) nessas hipóteses em que houve a dispensa de interposição de recurso, a Procuradoria deve ajuizar novamente a execução fiscal tão logo se verifique o trânsito em julgado da sentença extintiva.

O sustento pela aplicação do art. 174, CTN, toda vez que vislumbrar a inércia da exequente nos autos da execução fiscal[611], a pretexto de assegurar a segurança jurídica, na verdade, alimenta a insegurança. A "inércia" é

---

compatível com a execução fiscal. "Se é certo que o Judiciário está à disposição de quem quer seja para a dedução das suas pretensões, também se faz necessário que as demandas sejam devidamente impulsionadas, sob pena de extinção do feito sem julgamento de mérito, nos termos do art. 267, III, do CPC. A execução dá-se em benefício do credor, mas a este cabe tomar as medidas para o seu impulsionamento. Se o Exequente, e.g., diante da oferta de bens pelo Executado, é intimado para impulsionar o feito para realização da penhora ou indicação de outros bens, se omite e, mesmo diante de nova intimação para suprir a falta, nos termos do § 1º do art. 267 do CPC, não o faz e sequer peticiona dizer da sobrecarga de trabalho e da necessidade de maio prazo, cabe a extinção. Não havendo bens, contudo, a posição predominante é no sentido de que, em face da falta de manifestação da Exequente, o processo deva ser suspenso e, em seguida, arquivado na Vara/Cartório até que decorra o prazo que habilite o Magistrado a reconhecer a prescrição intercorrente, nos termos do art. 40 da LEF". (Obra citada, p. 567).

[609] Incluído em 13/12/2013, em decorrência do julgado do STJ do REsp 1.120.097/SP. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer/arquivos-listas/lista_art_543_B_543_C_CPC_dez_2013%20Atualizado.pdf>. Acesso em 04/11/2014.

[610] Nota PGFN/CRJ n. 753/2014.

[611] Sustenta Leandro Paulsen (**Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**) que se, durante a execução fiscal, houver qualquer inércia do exequente, corre o prazo prescricional. "Efetivamente, o reinício da recontagem ficará impedido enquanto não se verificar requisito indispensável para o seu curso, que é a inércia do credor. Assim, se, se efetuada a citação, o credor nada mais solicitar e a execução não tiver curso em razão da sua omissão, o prazo terá recomeçado. Entretanto, se, efetuada a citação, for promovido o prosseguimento da execução pelo credor, com a penhora de bens, realização de leilão etc., durante tal período não há que se falar em curso do prazo prescricional. Só terá ensejo o reinício da contagem quando quedar inerte o exequente". (Obra citada, p. 360).

um conceito cuja significação ainda não é seguramente delimitada e precisa. Aguardar que o Judiciário dê impulso ao processo é inércia do credor? E como fica o princípio do impulso oficial (art. 262, CPC) que prescreve o dever do juiz de, uma vez instaurada a relação processual, mover o procedimento de fase em fase, até findar a jurisdição? Qual é o prazo limite desta espera para não ser inerte? Aguardar a diligência da carta precatória consiste em inércia? E se esta carta não foi devolvida por prazo superior a dez anos? É inércia? E se cinco anos? E se dois anos? E se dois meses? Se a Fazenda Pública demorou dez dias para localizar bens penhoráveis? Temos inércia? Se trinta dias? Se três meses? Os exemplos não têm fim, mas são úteis para percebermos a insegurança jurídica generalizada nestes casos.

Ainda, como já salientamos, o art. 174 do CTN se refere ao prazo para propor ação de cobrança, ação esta já proposta na hipótese em análise, pois estamos verificando a sua aplicação durante o curso da execução fiscal. Ressalvado caso em que há nova pretensão, não há incidência, portanto, do art. 174, CTN, durante a execução fiscal.

6.6. Outras hipóteses de prescrição intercorrente?

Neste item, estudaremos se há, no nosso sistema processual, outras hipóteses de norma secundária de prescrição além da prevista no art. 40, §4º, LEF.

Analisaremos, assim, quatro hipóteses diferentes: a) ausência de interesse processual no prosseguimento da execução fiscal, nos termos do art. 5º, *caput*, DL 1.569/1977, art. 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e art. 54, Lei 8.212/1991, c/c com o art. 2º, Portaria MF 75/2012; b) ausência de interesse processual no prosseguimento da execução fiscal, conforme o art. 20, Lei 10.522/2002; c) inadimplemento do parcelamento durante a suspensão do

processo de execução, e d) curso e decurso do processo de falência. Nesses casos, aplicamos ou não, por analogia, o art. 40, §4º, LEF?

6.6.1. Ausência de interesse processual no prosseguimento da execução fiscal, nos termos do art. 5º, caput, DL 1.569/1977, art. 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e art. 54, Lei 8.212/1991, c/c com o art. 2º da Portaria MF 75/2012

A primeira hipótese trata da ausência de interesse no prosseguimento da execução fiscal, diante do estudo de custo x benefício, face ao valor executado ser ínfimo, bem como a inexistência de garantia útil à satisfação do crédito. Assim, o sistema jurídico conferiu competência ao Ministro da Fazenda de estabelecer um valor que exteriorizará esta falta de interesse, nos termos do art. 5º, *caput*, DL 1.569/1977[612], art. 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989[613], e art. 54, Lei 8.212/1991[614]. Hoje vige o art. 2º da Portaria MF 75/2012, que tem a seguinte redação:

> Art. 2º. O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito. (Redação dada pela Portaria MF nº 130, de 19 de abril de 2012)

[612] Art. 5º. Sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexequibilidade e de reduzido valor.
[613] Art. 65. Parágrafo único. O Ministro da Fazenda poderá dispensar a constituição de créditos tributários, a inscrição ou ajuizamento, bem assim determinar o cancelamento de débito de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, observados os critérios de custos de administração e cobrança.
[614] Art. 54. Os órgãos competentes estabelecerão critério para a dispensa de constituição ou exigência de crédito de valor inferior ao custo dessa medida.

Inicialmente esclarecemos que, nestes casos, o processo de execução fiscal, cujo valor é igual ou inferior a vinte mil reais, sem garantia útil à satisfação do crédito, deverá ser arquivado, conforme o art. 5º, *caput*, DL 1.569/1977 c/c art. 2º, Portaria MF 75/2012. A questão é: até quando poderá ficar arquivado?

Afastamos a aplicação do art. 174, CTN, porque não há qualquer outra pretensão diferente da já realizada no momento do ajuizamento. Dessa maneira, não há que se falar em norma primária de prescrição nesta hipótese.

Entendemos pela possibilidade de aplicação, por analogia, do art. 40, §4º, LEF[615]. Neste caso, há evidente lacuna[616] legislativa e ela viola a paz

[615] Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco (**Teoria geral do processo**) concluem que a lei processual também pode ser objeto de integração, aplicando-se as regras incidentes nos demais ramos do direito, conforme os arts. 4º e 5º, LINBD. "Realmente, as peculiaridades da lei processual não são tais que sigam a utilização de cânones especiais de interpretação: basta que sejam convenientemente perquiridas e reveladas, levando em consideração as finalidades do processo e a sua característica sistemática". (Obra citada, p. 119-110).

[616] Somos da posição de que o sistema jurídico também deve ser estudado no seu estado dinâmico, considerando a evolução do contexto social, o sistema de referência; e o sistema deve acompanhar esta evolução, juridicizando os fatos relevantes, por meio da autoridade competente e conforme o procedimento previamente previsto. No caso, o Judiciário, ao se deparar com a situação relatada, deve preencher esta lacuna, para manter a paz social.
Maria Helena Diniz (**Compêndio de Introdução à Ciência do Direito: Introdução à Teoria Geral do Direito, à Filosofia do Direito, à Sociologia Jurídica e à Lógica Jurídica. Norma Jurídica e Aplicação do Direito**. 20ª ed. rev. a atual. São Paulo: Saraiva, 2009) é incisiva neste sentido: "Não concordamos, *data venia*, com as correntes doutrinárias que entendem que o sistema jurídico é fechado porque todo comportamento está, deonticamente, nele determinado, sustentando, assim, o dogma da plenitude hermética do ordenamento jurídico, que se baseia no princípio de que 'tudo que não está proibido, está permitido', e a ausência de lacuna no direito. Não as aceitamos porque, no nosso entender, esse princípio não constitui uma norma jurídico-positiva, não conferindo, portanto, direitos e obrigações a ninguém, sendo, assim, um mero enunciado lógico, inferido da análise do sistema normativo. Considerado sob o prisma da linguagem, seria uma metalinguagem, porquanto se dirige à linguagem-objeto, sendo, nesse sentido, uma proposição descritiva, formal ou lógica, isto é, analítica, posto que não se refere ao mundo fático. O que vem a comprovar, uma vez mais, a falta de normatividade do referido dogma. Com isso, essas teorias fracassam no empenho de sustentar que todo sistema jurídico é uno, completo, independente e sem lacunas, pois concebem o direito sob uma perspectiva estática". (Obra citada, p. 449).
Continua "No nosso entender, o direito é uma realidade dinâmica, que está em perpétuo movimento, acompanhando as relações humanas, modificando-as, adaptando-as às novas exigências e necessidades da vida569, inserindo-se na história, brotando do contexto cultural. A evolução da vida social traz em si novos fatos e conflitos, de modo que os legisladores, diariamente, passam a elaborar novas leis; juízes e tribunais, de forma constante, estabelecem novos precedentes, e os próprios valores sofrem mutações, devido ao grande e peculiar dinamismo da vida.
Abarca o direito experiências históricas, sociológicas e axiológicas que se complementam. Logo, as normas, por mais completas que sejam, são apenas uma parte do direito, não podendo identificar-se com ele". (Obra citada, p. 449-450).

pública, o princípio da segurança jurídica, da duração razoável do processo, da instrumentalidade processual, da razoabilidade, da igualdade, da eficiência do Judiciário, etc. Ou seja, esta lacuna deve ser preenchida pelo magistrado por analogia, conforme o art. 4º, LINDB, e o art. 126, CPC:

> Art. 4º, LINDB. Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.
>
> Art. 126, CPC. O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

A analogia é um método de autointegração, entendida como "procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulado a mesma disciplina de um caso regulado de *maneira similar*"[617]. Esta similitude há de ser relevante, ou seja, "é necessário remontar os dois casos a uma qualidade comum a ambos que seja simultaneamente a razão suficiente pela qual foram atribuídas ao caso regulado aquelas e não outras consequências"[618]. É a aplicação do brocardo latim *ubi eadem ratio, ibi eadem iuris dispostio*.

Vejamos. O §4º do art. 40, LEF, foi incluído pela Lei 11.051/2004, diante da inconstitucionalidade do arquivamento *ad eternum* do processo de execução fiscal, na hipótese de não localização de devedor ou de bens penhoráveis, pois viola a paz pública, a segurança jurídica, a eficiência do Judiciário, o princípio da duração razoável do processo, da instrumentalidade processual, da razoabilidade, etc. Assim, criou-se a norma secundária de prescrição.

A mesma razão se aplica ao arquivamento do processo de execução fiscal, em razão do valor, pois ele também não pode ser eterno. Isto é, ao entendermos pela inexistência de prazo de arquivamento, inevitavelmente, violaremos a Constituição Federal, em especial, a paz pública, a segurança

[617] BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 146.
[618] BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 148-149.

jurídica, a eficiência do Judiciário, o princípio da duração razoável do processo, da instrumentalidade processual, da razoabilidade, etc., como era antes do advento da Lei 11.051/2004. Dessa forma, existindo a similitude relevante entre esses dois casos, impõe-se a aplicação por analogia do art. 40, §4º, LEF.

Com efeito, ensina Maria Helena Diniz:

> "Percebe-se que o problema da aplicação analógica não está na averiguação das notas comuns entre o fato-tipo e o não previsto, mas sim em verificar se essa coincidência sobreleva, em termos valorativos, de maneira a justificar plenamente um tratamento jurídico idêntico para fatos ora em exame"[619].

Verificamos que a operação que fizemos acima não se restringiu à identificação do fato-tipo e do fato não previsto, analisando também a semelhança da *ratio*, dos valores jurídicos que estas normas asseguram. A analogia, neste caso, caiu como uma luva para ratificar a segurança jurídica no caso da Portaria MF 75/2012, editada conforme os arts. 5º, *caput*, DL 1.569/1977, 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e 54, Lei 8.212/1991.

É claro que esse arquivamento enseja uma análise mais razoável. Explica Humberto Ávila que a razoabilidade é usada em três aspectos:

> "Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, a razoabilidade é

[619] **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito: Introdução à Teoria Geral do Direito, à Filosofia do Direito, à Sociologia Jurídica e à Lógica Jurídica. Norma Jurídica e Aplicação do Direito**, p. 462-463.

utilizada como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas"[620].

No caso em tela, exigimos a primeira razoabilidade, ou seja, a razoabilidade como equidade, necessária à aplicação das normas jurídicas, considerando-se o caso concreto e individual. Por exemplo, na execução fiscal, cujo valor cobrado está mais próximo dos vinte mil reais, é razoável, diante da economia processual, que aguarde a superação do valor limite. Diferentemente, se o valor for bem abaixo, impõe-se o arquivamento do feito, pois carece de interesse processual.

Por todo exposto, força concluirmos pela aplicação por analogia do art. 40, §4º, LEF, aos casos de desinteresse da União no prosseguimento da execução fiscal, tendo em vista o valor, nos termos do art. 5º, *caput*, DL 1.569/1977, art. 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e art. 54, Lei 8.212/1991, c/c o art. 2º da Portaria MF 75/2012, diante da inequívoca lacuna legislativa, bem como da semelhança da *ratio*, dos valores jurídicos que estas normas asseguram.

Recordemos, por fim, que o STF declarou inconstitucional o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/1977, hoje revogado pela Lei 13.043./2014, que previa que durante o período de arquivamento o prazo prescricional era suspenso, o que ensejou a edição da Súmula Vinculante STF 8[621]. Em que pese o nosso entendimento no sentido de que este dispositivo deveria ter sido analisado não sobre a sua constitucionalidade à luz da Constituição atual, mas sim a sua recepção ou não, como foi editada esta súmula, reafirmamos a nossa sugestão acerca da aplicação por analogia do art. 40, §4º, LEF, ao presente caso, por ser este o entendimento que mais condiz com o nosso sistema jurídico.

[620] **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 13ª ed., rev., ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 173.
[621] Súmula Vinculante STF 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

6.6.2. Ausência de interesse processual no prosseguimento da execução fiscal, conforme o art. 20, Lei 10.522/2002

O art. 20, Lei 10.522/2002, trata da ausência de interesse processual no prosseguimento da execução fiscal, em razão do valor, assemelhando-se da hipótese tratada no item anterior. Contudo, não se confunde com ela, como será adiante demonstrado. Reza o art. 20 da Lei 10.522/2002:

> Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)
>
> § 1º. Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.
>
> § 2º. Serão extintas, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, as execuções que versem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)
>
> § 3º. (Revogado pela Lei nº 13.043, de 2014)
>
> § 4º. No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para os fins de que trata o limite indicado no caput deste artigo, será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas. (Incluído pela Lei nº 11.033, de 2004)

Verificamos, da simples leitura, que esta norma tem campo de aplicação distinto do da Portaria MF 75/2012. Há apenas um único requisito para a aplicação do art. 20, Lei 10.522/2002, que é o valor da execução, igual ou inferior a dez mil reais. E, na reunião de processos, o valor a ser considerado será

a soma dos créditos cobrados neles. Ademais, como o valor de dez mil reais é muito pequeno, sequer exige a verificação de garantia útil à satisfação do crédito para o arquivamento do processo.

Como já analisado, por outro lado, na hipótese da Portaria MF 75/2012, há dois requisitos: 1) valor igual ou inferior a vinte mil reais; e 2) ausência de garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito. Não há previsão com relação à reunião de processos, assim, a apuração deste valor consolidado deve considerar cada processo individualmente. Fácil de perceber, logo, que o art. 20, Lei 10.522/2002, é especial em relação à hipótese da Portaria MF 75/2012.

Ad argumentandum tantum, não há que se falar em ilegalidade da Portaria MF 75/2012, diante da suposta incompatibilidade com o art. 20 da Lei 10.522/2002. Como já referido, esta portaria foi emitida com base no art. 5º, *caput*, DL 1.569/1977, art. 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e art. 54, Lei 8.212/1991, e está em absoluta consonância com eles. Logo, com relação ao estabelecimento de requisitos de valor de vinte mil reais e da ausência de garantia útil, é indubitável que é legal e constitucional.

Tampouco procede a alegação de que a Portaria MF 75/2012 revogou o art. 20, Lei 10.522/2002, por ser norma posterior e mais abrangente, pois o nosso sistema hierarquizado não admite esta possibilidade: uma portaria revogar uma lei em sentido estrito. Assim, sustentamos a convivência dessas normas.

Ademais, não há incompatibilidade entre o disposto no art. 20, Lei 10.522/2002, e no art. 2º, Portaria MF 75/2012, pois há uma relação de especialidade entre elas. Destarte, conjugando estas hipóteses, temos:

a) se o valor superar a dez mil reais, aplicamos sempre a Portaria MF 75/2012; e
b) se o valor for igual ou inferior a dez mil reais, considerando o valor total das execuções apensas, aplicamos sempre a Lei 10.522/2002.

Na hipótese em que o valor da execução fiscal é igual ou abaixo de dez mil reais e há garantia útil, pela aplicação da Portaria MF 75/2012, teríamos que prosseguir com a execução fiscal. Contudo, como no caso aplicamos o art. 20, Lei 10.522/2002, a Procuradoria da Fazenda Nacional deve requerer o arquivamento do feito.

Feitas essas considerações, adentremos a análise acerca da possibilidade de aplicação do art. 40, §4º, LEF. Adiantamos a nossa conclusão que é no sentido da sua possibilidade, em razão da inequívoca lacuna legislativa, como ocorre com a Portaria MF 75/2012.

O arquivamento eterno do processo viola a paz pública, o princípio da segurança jurídica, da duração razoável do processo, da instrumentalidade processual, da razoabilidade, da igualdade, a eficiência do Judiciário, etc. Dessa maneira, como os valores que o art. 40, §4º, LEF, assegura se coincidem, aplicamos este dispositivo também ao art. 20, Lei 10.522/2002.

No âmbito da PGFN, tínhamos o Parecer PGFN/CDA/CRJ/CDI n. 1.154/2005, segundo o qual a prescrição intercorrente prevista no §4º, art. 40, Lei 6.830/1980, era norma excepcional, não se admitindo interpretação extensiva. Dessa forma, não se aplicaria no caso do art. 20, *caput*, Lei 10.522/2002. Contudo, este entendimento restou superado, resultando na lavratura do Parecer PGFN n. 2.605/2008, que lastreou o Ato Declaratório nº 09/2008. Hoje há dispensa, portanto, para a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas execuções fiscais que forem extintas pela prescrição intercorrente, nos casos de arquivamento nos termos do art. 20 da Lei 10.522/2002, aplicando-se a prescrição intercorrente do art. 40 da LEF.

6.6.3. Inadimplemento do parcelamento durante a suspensão do processo de execução

Neste item analisaremos a aplicação ou não do art. 40, §4º, LEF, quando houver a suspensão do processo de execução fiscal, diante da adesão ao parcelamento, e há inadimplemento no recolhimento das parcelas.

De início, esclarecemos que o STJ [622] consolidou o seu entendimento no sentido de que a configuração do descumprimento do parcelamento é fato suficiente para a recuperação da exigibilidade do crédito tributário. Assim, seguindo a orientação do extinto TFR [623], o termo inicial da prescrição, neste caso, é o descumprimento e não o ato formal de exclusão do parcelamento, entendimento este acatado pela PGFN [624]. Partiremos deste pressuposto, portanto.

---

[622] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.290.015/MG. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJe 14/02/2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 05/11/2014.
PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGADA AFRONTA AO ART. 191 DO CC/2002. ARESTO ATACADO FULCRADO NO ART. 146, III, "B", DA CF/88. ENFOQUE CONSTITUCIONAL DA MATÉRIA. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. PARCELAMENTO. INTERRUPÇÃO. (...)
3. A confissão e o parcelamento da dívida tributária ensejam a interrupção, e não a suspensão, do prazo prescricional (art. 174, p. único, do CTN, c/c a Súmula 248/TFR), o qual recomeça a fluir, em sua integralidade, no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado. Nesse sentido: AgRg nos EREsp 1.037.426/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 1º.6.2011.
4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.237.926/PR. Relator Ministro Francisco Falcão. Primeira Turma. DJe 06/12/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 05/11/2014.
IRPJ. PIS. COFINS. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO DECLARADO E NÃO-PAGO. DATA DO VENCIMENTO DO TRIBUTO. TERMO INICIAL. PRESCRIÇÃO. PARCELAMENTO. INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ENCARGO LEGAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA Nº 211/STJ. (...)
III - A jurisprudência desta Corte possui entendimento no sentido de que o pedido de parcelamento do débito interrompe o prazo prescricional e que este recomeça a fluir por inteiro a partir do descumprimento daquele. Precedentes: AgRg no Ag nº 1.382.608/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/06/2011; AgRg no REsp nº 1.233.183/SC, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/05/2011 e AgRg no REsp nº 1.037.426/RS, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/03/2011.
IV- Agravo regimental improvido.

[623] Súmula TFR n. 248. O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado

[624] Parecer PGFN/CDA n. 496/2009 acata o entendimento do STJ, esclarecendo que, "Contudo, a possibilidade de se exigir a dívida retorna automaticamente quando o devedor descumpre as obrigações assumidas perante o credor. Em razão da natureza consensual do parcelamento e da sua força vinculante entre as partes, a inobservância das suas regras pelo devedor viola o direito do credor de ter seu crédito pago, restaurando a mora e tornando a dívida imediatamente exigível,

A possibilidade de suspensão do processo de execução em razão do parcelamento decorre da suspensão da exigibilidade (art. 151, VI, CTN[625]), bem como da previsão dos arts. 265, II, 791, II, e 792, todos do CPC[626]. Logo, durante o parcelamento, a execução fiscal restará suspensa, não se cogitando de curso de prazo de prescrição, diante da inexistência de inércia da exequente.

Todavia, a partir do momento em que há descumprimento do parcelamento e a exequente não retoma o curso da execução fiscal, vislumbramos inércia. Indagamos: esta inércia pode perdurar infinitamente no tempo? O sistema jurídico admite esta eternização? Há consequência legal para esta inércia?

A solução que sugerimos é a aplicação do art. 40, §4º, LEF, por analogia, e afastamos a aplicação do art. 174, CTN, diante da inexistência de nova pretensão.

Como ocorre com a Portaria MF 75/2012 e o art. 20, Lei 10.522/2002, levando-se em conta que esta lacuna é também inconstitucional, pois viola a paz pública, o princípio da segurança jurídica, duração razoável do processo, instrumentalidade processual, razoabilidade, igualdade, a eficiência do Judiciário, etc., não há motivo para não aplicar a prescrição intercorrente ao presente caso (*ubi eadem ratio, ibi eadem iuris dispostio*).

---

tal como ocorre quando uma dívida não é paga dentro do prazo estabelecido. A partir do descumprimento, o credor pode, a qualquer momento, cobrar o débito do devedor."
Conclui, assim, que: "a contagem do reinício do prazo prescricional em face da rescisão dos parcelamentos concedidos pela Fazenda Nacional, de débitos tributários e não-tributários, deve ter início na data do descumprimento do acordo, quando se configurar a ocorrência de uma das hipóteses previstas em lei que acarretem a rescisão do parcelamento, mesmo em parcelamentos como o REFIS e aquele autorizado pelo artigo 13 da Lei nº 10.684/2003, onde a rescisão formal do acordo somente ocorre após a intimação do contribuinte do ato de sua exclusão"

[625] Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

[626] Art. 265. Suspende-se o processo: (...)
II - pela convenção das partes; (Vide Lei nº 11.481, de 2007)
Art. 791. Suspende-se a execução: (...)
II - nas hipóteses previstas no art. 265, I a III;
Art. 792. Convindo as partes, o juiz declarará suspensa a execução durante o prazo concedido pelo credor, para que o devedor cumpra voluntariamente a obrigação.
Parágrafo único. Findo o prazo sem cumprimento da obrigação, o processo retomará o seu curso. (Incluído pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994)

Aliás, este entendimento já é adotado pela PFN, conforme o Parecer PRFN 3ª Região/DICAJ n. 10/2014, ratificado pela Nota PGFN/CRJ n. 633/2014, orientando os Procuradores a pedir o desarquivamento da execução fiscal, nestas hipóteses, para solicitar o reconhecimento de prescrição intercorrente, nos termos do art. 40, §4º, LEF:

> "Outrossim, percebe-se que a proposta de 'que o Procurador da Fazenda Nacional promova o desarquivamento das execuções fiscais suspensas em razão de adesão do devedor a modalidade de parcelamento fiscal, cujos autos permaneceram no arquivo judicial por período superior a cinco anos após o descumprimento do acordo, com vistas ao reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente do crédito tributário', além de visar maior eficiência na alocação de recursos humanos e materiais, busca concretizar os objetivos de redução da litigiosidade e de aprimorar a representação judicial nas execuções fiscais."[627]

Concluímos, portanto, pela aplicação do art. 40, §4º, LEF, às hipótese de decurso do prazo de cinco anos de suspensão da execução fiscal após o descumprimento do parcelamento.

6.6.4. Curso e decurso do processo de falência

A falência da empresa executada repercute diretamente na execução fiscal, podendo acarretar a suspensão deste em razão do curso ou decurso daquele. Assim, força-nos a analisar se há ou não a incidência do art. 40, §4º, LEF, durante esta suspensão.

[627] Nota PGFN/CRJ n. 633/2014.
Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/notas/resource/6332014>. Acesso em: 05/11/2014.

Primeiramente, lembramos alguns pontos relevantes. A recuperação da empresa e o processo de falência estão regulamentos na Lei 11.101/2005, e as suas disposições acerca da prescrição[628] não são aplicadas ao crédito tributário pela simples razão: não é lei complementar. Ainda, recordemos que a falência é um processo legal de dissolução da empresa, razão pela qual não induz, por si só, a incidência do art. 135, CTN, para a responsabilização dos seus administradores, conforme o entendimento firmado pelo STJ[629]. Finalmente, o STJ já decidiu, sob o regime de recurso repetitivo[630], que o ajuizamento da

[628] Art. 6º. A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.
Art. 71. Parágrafo único. O pedido de recuperação judicial com base em plano especial não acarreta a suspensão do curso da prescrição nem das ações e execuções por créditos não abrangidos pelo plano.
Art. 157. O prazo prescricional relativo às obrigações do falido recomeça a correr a partir do dia em que transitar em julgado a sentença do encerramento da falência.

[629] AgRg no AREsp/GO. Relator Ministro Sérgio Kukina. Primeira Turma. DJe 02/06/2014. AgRg no REsp 1.160.981/MG. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. DJe 22/03/2010. AgRg no Ag. 995.460/SC. Relator Ministro Castro Meira. Segunda Turma. DJe 21/05/2008. REsp 802.264/PR. Relator Ministro Carlos Fernando Mathias. Segunda Turma. DJe 13/05/2008. AgRg no Ag 767.383/RS, Segunda Turma. Ministro Castro Meira. DJ 25/08/2006. REsp 697.115/MG. Relatora Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. DJ 27/06/2005.

[630] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.372.243/SE. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para acórdão: Ministro OG Fernandes. Primeira Seção. DJe 21/03/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 07/11/2014.
TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. RESOLUÇÃO N. 8/2008 DO STJ. EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA CONTRA PESSOA JURÍDICA EMPRESARIAL. FALÊNCIA DECRETADA ANTES DA PROPOSITURA DA AÇÃO EXECUTIVA. CORREÇÃO DO POLO PASSIVO DA DEMANDA E DA CDA. POSSIBILIDADE, A TEOR DO DISPOSTO NOS ARTS. 284 DO CPC E 2º, § 8º, DA LEI N. 6.830/80. HOMENAGEM AOS PRINCÍPIOS DA CELERIDADE E ECONOMIA PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA ORIENTAÇÃO FIXADA PELA SÚMULA 392 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.
1. Na forma dos precedentes deste Superior Tribunal de Justiça, "a mera decretação da quebra não implica extinção da personalidade jurídica do estabelecimento empresarial. Ademais, a massa falida tem exclusivamente personalidade judiciária, sucedendo a empresa em todos os seus direitos e obrigações. Em consequência, o ajuizamento contra a pessoa jurídica, nessas condições, constitui mera irregularidade, sanável nos termos do art. 284 do CPC e do art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/1980" (REsp 1.192.210/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4/2/2011).
2. De fato, por meio da ação falimentar, instaura-se processo judicial de concurso de credores, no qual será realizado o ativo e liquidado o passivo, para, após, confirmados os requisitos estabelecidos pela legislação, promover-se a dissolução da pessoa jurídica, com a extinção da respectiva personalidade. A massa falida, como se sabe, não detém personalidade jurídica, mas personalidade judiciária - isto é, atributo que permite a participação nos processos instaurados pela empresa, ou contra ela, no Poder Judiciário. Nesse sentido: REsp 1.359.041/SE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18/6/2013, DJe 28/6/2013; e EDcl no REsp 1.359.259/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/5/2013, DJe 7/5/2013.
3. Desse modo, afigura-se equivocada a compreensão segundo a qual a retificação da identificação do polo processual - com o propósito de fazer constar a informação de que a parte

execução fiscal em face da empresa, mesmo após a decretação de falência, não acarreta ilegitimidade passiva *ad causam*. Trata-se de vício sanável, devendo promover a retificação da CDA e da petição inicial, nos termos dos arts. 284, CPC, e 2º, §8º, LEF.

Feitas essas considerações, questionamos: o curso do processo de falência da empresa executada acarreta a suspensão do curso do processo de execução fiscal? Há prazo para esta suspensão? Somos do posicionamento que sustenta a possibilidade desta suspensão, mas sem prazo.

Inicialmente, a suspensão do processo de execução fiscal não decorre automaticamente da existência do processo de falência, pois não é o mero nexo de prejudicialidade que paralisa a execução[631]. Na execução fiscal, podem ter outros executados, bens penhorados antes da decretação de falência, questões processuais pendentes, etc., ou seja, questões que a relação de dependência é ínfima ou até inexistente com o processo de falência, impondo-se o prosseguimento da execução. A suspensão da execução fiscal só se dará quando o seu prosseguimento restar prejudicado pelo processo de falência, como ocorre na hipótese em que há penhora no rosto dos seus autos ou na habilitação do crédito tributário.

---

executada se encontra em estado falimentar - implicaria modificação ou substituição do polo passivo da obrigação fiscal.
4. Por outro lado, atentaria contra os princípios da celeridade e da economia processual a imediata extinção do feito, sem que se facultasse, previamente, à Fazenda Pública oportunidade para que procedesse às retificações necessárias na petição inicial e na CDA.
5. Nesse sentido, é de se promover a correção da petição inicial, e,igualmente, da CDA, o que se encontra autorizado, a teor do disposto, respectivamente, nos arts. 284 do CPC e 2º, § 8º, da Lei n. 6.830/80.
6. Por fim, cumpre pontuar que o entendimento ora consolidado por esta Primeira Seção não viola a orientação fixada pela Súmula 392 do Superior Tribunal Justiça, mas tão somente insere o equívoco ora debatido na extensão do que se pode compreender por "erro material ou formal", e não como "modificação do sujeito passivo da execução", expressões essas empregadas pelo referido precedente sumular.
7. Recurso especial provido para, afastada, no caso concreto, a tese de ilegitimidade passiva ad causam, determinar o retorno dos autos ao Juízo de origem, a fim de que, facultada à exequente a oportunidade para emendar a inicial, com base no disposto no art. 284 do CPC, dê prosseguimento ao feito como entender de direito. Acórdão submetido ao regime estatuído pelo art. 543-C do CPC e Resolução STJ 8/2008.

[631] ASSIS, Araken de. **Manual de execução.** 11ª ed. rev., ampl. e atual. com Reforma Processual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 450.

A Primeira Seção do STJ[632] firmou o entendimento no sentido de que a decretação de falência não suspende o curso da execução fiscal. Todavia, se na execução fiscal tiver bens penhorados antes da decretação de falência, ela prosseguirá até a sua alienação, cujos valores auferidos devem ser revertidos em favor da massa falida, para que assegure as preferências creditórias. Por outro

[632] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no CC 108.465/RJ. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Seção. DJe 08/0682010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 08/11/2014.
PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONFLITO DE COMPETÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL E FALÊNCIA. BLOQUEIO DE VALORES DETERMINADO PELO JUÍZO DA 4ª VARA DO TRABALHO DE MANAUS APÓS A DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA. COMPETÊNCIA DO JUÍZO DA EXECUÇÃO. COMPETÊNCIA DA VARA DO TRABALHO PARA O PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. DESCONSTITUIÇÃO DO ATO CONSTRITIVO.
1. As execuções fiscais não são atraídas pelo juízo universal da falência. Iniciada a execução fiscal antes de decretada a falência, ela transcorrerá normalmente até a liquidação das constrições efetivadas anteriormente à quebra. Não obstante, nessas hipóteses, os valores auferidos pela alienação deverão ser revertidos em favor da massa, para que integrem o montante a ser rateado em conformidade com o quadro geral de credores.
2. Ajuizada depois da quebra, ou mesmo nos casos em que, sendo pretérita, ainda não tenha havido ato de constrição, a execução fiscal também deverá prosseguir; todavia, a penhora eventualmente requerida deverá ser realizada por meio de averbação no rosto dos autos da falência, não sendo possível, no feito executivo, gravar bens singulares previamente arrecadados pelo síndico. Nesta dicção, a Súmula 44/TFR: "Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo de quebra, citando-se o síndico".
3. Na espécie, a penhora judicial foi determinada em 19/8/2009, ou seja, depois da decretação da falência (20/10/1997), donde se conclui que o Juízo de execução, embora deva prosseguir no processamento da ação executiva, não tem competência para determinar penhora de bem ou direito já arrecadado em prol da massa falida, razão por que o gravame deve ser anulado.
4. Decisão agravada mantida por seus próprios fundamentos.
5. Agravo regimental a que se nega provimento.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no EREsp 463.558/RS. Relator Ministro Francioulli Netto. Primeira Seção. DJ 16/05/2005, p. 224 Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 08/11/2014.
AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. FALÊNCIA POSTERIOR À PENHORA DE BENS. MASSA. DIREITO AO PRODUTO DA ALIENAÇÃO DOS BENS. DIVERGÊNCIA SUPERADA. SÚMULA 168/STJ. INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS.
Na assentada de 22.10.2003, a Primeira Seção, ao julgar os Embargos de Divergência no Recurso Especial 446.035/RS, firmou o entendimento segundo o qual o produto resultante da alienação dos bens penhorados, antes da decretação da falência, deve ser incluído no juízo falimentar.
Dessa forma, deve-se prosseguir a execução fiscal até a alienação dos bens penhorados, quando entrará o produto da alienação para a massa, uma vez que devem ser respeitados os créditos preferenciais, quais sejam, os créditos decorrentes de acidentes de trabalho e os créditos trabalhistas (artigos 102, § 1º, da Lei de Falências, 186 e 187 do CTN). Satisfeitos tais créditos preferenciais, a exeqüente, por ter aparelhado execução fiscal, passará então a ter preferência perante os demais créditos, no que tange ao produto da execução fiscal.
Agravo regimental improvido.

lado, se, no momento do requerimento da penhora já tinha a decretação de falência, há de pleitear a averbação de penhora no rosto dos autos da falência[633].

A dúvida surge quando há penhora no rosto dos autos da falência [634] , período de tempo em que o processo de execução restará suspenso[635]. Aplicamos o art. 40, §4º, LEF?

Essa suspensão não chama incidência do art. 40, §4º, LEF, pois não há inércia da exequente no sentido de dar prosseguimento ao processo. A execução fiscal está aguardando o término do processo de falência, por questões de prejudicialidade, dependência processual. Se há demora neste processamento, certamente não decorre da inércia da exequente, mas sim da mora judiciária.

No caso, não vislumbramos uma lacuna legislativa, porque essa situação está regulada pelo sistema: na hipótese em que há penhora no rosto dos autos do processo de falência, paralisa-se o curso da execução fiscal até o seu encerramento, "ante uma crise provocada em seu curso regular por ato ou fato jurídicos"[636]. Portanto, não há que se falar em prescrição intercorrente, mesmo

[633] Esclarece Cândido Dinamarco (**Instituições de Direito Processual Civil.** Vol. IV) que a "Penhora do rosto dos autos é penhora de bens que poderão ser atribuídos ao executado em algum processo no qual ele figure como demandante ou no qual tenha expectativa de receber algum bem economicamente apreciável. Ela é feita por oficial de justiça, o qual intima o escrivão do feito a anotar a penhora na capa dos autos do processo pendente, de modo a assegurar que, ao fim deste, o bem atribuído ao executado passe à disposição do juízo do processo de execução. Daí chamar-se também *penhora por termo nos autos*". (Obra citada, p. 612).

[634] Art. 674, CPC. Quando o direito estiver sendo pleiteado em juízo, averbar-se-á no rosto dos autos a penhora, que recair nele e na ação que Ihe corresponder, a fim de se efetivar nos bens, que forem adjudicados ou vierem a caber ao devedor.

[635] Obtempera Cândido Rangel Dinamarco (**Instituições de Direito Processual Civil.** Vol. IV) que "De início a execução prossegue, mas chegando o momento de adjudicar efetivamente o direito ao exeqüente [*sic.*] ou de transferi-lo a um adquirente, é inevitável sua paralisação até que naquele outro processo seja definitivamente determinado o destino do bem – porque, se nenhum bem ou direito for atribuído àquele que aui é o executado, nada haverá a entregar a quem quer que seja.
Essa espera pela solução a ser dada em outro processo não significa porém que o processo ou fase executiva fique em estado de suspensão. Se houver outros bens penhorados, em relação a eles realizar-se-ão os atos ordinários de uma execução, independentemente do que vier a acontecer quanto àqueles que dependem do outro processo". (Obra citada, p. 925).

[636] ASSIS, Araken de. **Manual de execução**, p. 450.

que esta suspensão se dê por mais de cinco anos, posição esta compartilhada por STJ[637].

[637] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.393.813/RS. Relator Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. DJe 19/05/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 08/11/2014.
TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA NO ROSTO DE AÇÃO DE FALÊNCIA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. DESFECHO DO PROCESSO FALIMENTAR. DEVER LEGAL IMPUTADO AO EXEQUENTE. INÉRCIA INEXISTENTE. PRECEDENTES. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME POR ESTA CORTE SUPERIOR. REQUISITOS DA PRESCRIÇÃO: LAPSO TEMPORAL E INÉRCIA DO CREDOR.
1. A jurisprudência desta Corte reconhece a prejudicialidade do processo falimentar para a satisfação do crédito tributário, visto que a penhora dos valores no rosto nos autos da falência, ou a habilitação do crédito fazendário no mesmo processo, impõe à Fazenda Pública uma única atitude: aguardar o término da ação de falência.
2. A paralização da ação de execução fiscal por determinação legal ou judicial obsta a fluência do prazo prescricional, mormente quando a culpa pela paralização não pode ser imputada ao credor. Precedentes.
3. Esta Corte superior já decidiu que "a questão relacionada à necessidade de tratamento da prescrição tributária em sede de Lei Complementar, tendo em vista o mandamento contido no art. 146, III, 'b' da Constituição da República, o que afastaria, assim, a aplicação do art. 219, § 1o. do CPC, por se tratar de matéria constitucional, não encontra neste Superior Tribunal de Justiça a competência necessária para sua solução, sendo esta, como se sabe, afeta ao Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, a da Carta Magna" (AgRg no REsp 12.65025/RS, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17.11.2011, Dje de 10.2.2012).
4. A caracterização da prescrição requer a ocorrência do lapso temporal associado à efetiva inércia do exequente, de modo que a lei de falência ou a decisão judicial, longe de disciplinarem questão atinente ao prazo prescricional, estabelecem relação direta com o requisito de atuação do credor, inviabilizando sua atividade no processo.
Agravo regimental improvido.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.263.552/SE. Relator Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. DJe 08/09/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 08/11/2014.
PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECURSO DE PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS, CONTADOS ENTRE O ARQUIVAMENTO DOS AUTOS E A SENTENÇA EXTINTIVA. AÇÃO DE FALÊNCIA. PREJUDICIALIDADE.
1. Controverte-se a respeito da decisão que decretou a prescrição intercorrente na Execução Fiscal, com base no art. 40, § 4º, da Lei 6.830/1980, por se ter verificado que fluiu prazo superior a cinco anos, contados entre o arquivamento do feito (6.6.2003) e a sentença extintiva (21.1.2009).
2. O Tribunal de origem concluiu que a tramitação paralela de Ação Falimentar não exerce influência, para efeito de suspensão, na apuração da prescrição intercorrente, pois a Fazenda Pública possui juízo e demanda regidos por lei específica (arts. 5º e 29 da LEF).
3. A questão foi analisada de forma genérica, e, conforme será demonstrado, implicou violação do art. 40, § 4º, da LEF.
4. Com efeito, a decretação da falência não obsta o ajuizamento ou a regular tramitação da Execução Fiscal, de modo que a inércia absoluta da exequente pode ser punida na forma da lei.
5. Situação distinta, contudo, é aquela em que a Fazenda Pública obtém, na demanda executiva, a penhora no rosto dos autos da Ação de Falência, ou nesta última procede à habilitação de seu crédito.
6. Nessas circunstâncias, será incorreto afirmar que houve inércia da parte credora, pois a satisfação da pretensão executiva ficará condicionada, inexoravelmente, ao término da demanda falimentar (que, como se sabe, pode levar mais de cinco anos, a depender da complexidade das questões nela versadas).
7. Dessa forma, a ausência de movimentação da Execução Fiscal - quando houver penhora no rosto dos autos da Ação de Falência ou estiver pendente a habilitação do crédito da Fazenda Pública – não conduz, automaticamente, ao entendimento de que houve prescrição intercorrente,

Por outro lado, após o encerramento do processo de falência, há de arquivar o processo de execução fiscal nos termos do art. 40, §4º, LEF, ou impõe-se a extinção sem resolução de mérito?

O encerramento do processo de falência não obsta o prosseguimento da execução fiscal contra outros devedores não falidos, como aquelas pessoas constantes na CDA ou incluídos no polo passivo pela norma de responsabilidade, tal como o art. 135, CTN[638].

No entanto, na hipótese em que não há outros devedores executados e bens penhoráveis, impõe-se a extinção do feito sem resolução de mérito, diante da inexistência de devedor, isto é, não há mais sujeito passivo em

---

pois a morosidade no encerramento da demanda processada na forma do Decreto-Lei 7.661/1945 (atualmente na forma da Lei 11.101/2005) não implica inércia da Fazenda Pública.
8. É importante registrar que a equivocada aplicação do art. 40, § 4º, da LEF pode causar prejuízo irreparável, pois, em Direito Tributário, a prescrição não apenas fulmina a pretensão, como também diretamente o crédito tributário (art. 156, V, do CTN). Deste modo, in casu, além da extinção da Ação de Execução Fiscal, a credora poderia ver o juízo falimentar excluir o crédito fazendário, com base na prescrição intercorrente indevidamente considerada.
9. Recurso Especial provido para anular o acórdão hostilizado e determinar que outro seja proferido, com base nas premissas acima estabelecidas.

[638] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 958.428/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon. Relator para acórdão Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. DJe 18/03/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 08/11/2014
PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESA FALIDA. ENCERRAMENTO DA AÇÃO DE FALÊNCIA POR INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL. REDIRECIONAMENTO. NOME DOS CO-RESPONSÁVEIS NA CDA. POSSIBILIDADE.
1. O Tribunal de origem indeferiu o requerimento de suspensão do feito com base no art. 40 da Lei 6.830/1980, bem como o redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios cujo nome consta da CDA, ao fundamento de que o encerramento da Ação Falimentar, por inexistência de bens, torna regular a dissolução societária.
2. Não há violação do art. 40 da LEF, tendo em vista que a suspensão da Execução Fiscal somente ocorre quando não localizado o devedor ou bens passíveis de constrição. Na situação em análise, o devedor foi encontrado (a massa falida é representada pelo síndico) e verificou-se ausência de bens.
3. A inaplicabilidade do dispositivo acima mencionado, contudo, não implica autorização para imediata extinção da Execução Fiscal quando o nome do(s) sócio(s) estiver na CDA.
4. A questão da co-responsabilidade pelo pagamento da dívida ativa da Fazenda Pública é matéria estranha à competência do juízo falimentar, razão pela qual a sentença que decreta a extinção da falência, por não haver patrimônio apto para quitação do passivo, não constitui, por si só, justa causa para o indeferimento do pedido de redirecionamento, ou para a extinção da Execução Fiscal.
5. Conseqüentemente, o redirecionamento deve ser solucionado de acordo com a interpretação conferida pelo STJ: a) se o nome dos co-responsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos).
6. Recurso Especial provido.

face do qual o processo possa prosseguir. Falta um dos elementos da ação[639], identificados no art. 301, §2º, CPC[640], em especial, as partes (o réu), inexistindo outra alternativa senão a extinção da execução, sem resolução de mérito, nos termos do art. 267, IV, CPC[641].

A massa falida é considerada "pessoa formal", pois, embora não tenha personalidade jurídica, é admitida a figurar em relações processuais[642], sendo representada pelo administrador judicial[643]. Contudo, após o encerramento do processo de falência, perde esta capacidade processual civil, deixando vazio o polo passivo da ação.

Como sabemos, a decretação de falência dissolve a pessoa jurídica[644], e a execução fiscal correrá em face da massa falida, por ser "pessoa formal". Todavia, com o encerramento da falência, não resta outra entidade que possa figurar no polo passivo da ação, prejudicando o desenvolvimento regular do processo, razão pela qual devemos extinguir sem resolução de mérito, nos termos

---

[639] Esclarece Cassio Scarpinella Bueno (**Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil.** 5ª ed. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2011) que os elementos da ação são "componentes mínimos e suficientes da ação que as identificam como tais, e consequentemente, as distinguem de quaisquer outras ações". (Obra citada, p. 415).

[640] Art. 301, § 2º, CPC. Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

[641] Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) (...)
IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

[642] Leciona Humberto Theodoro Junior (**Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento**. 51ª ed. Vol. 1. Rio de Janeiro, Forense, 2010) que "A capacidade de ser parte no processo civil, porém, não cabe apenas às pessoas naturais e jurídicas. Há, também, certas massas patrimoniais necessárias, que, embora não gozem de personalidade jurídica, são admitidas a figurar em relações processuais como parte ativa ou passiva. Tais são a massa falida, o espólio e herança vacante ou jacente (art. 12, nºs III, IV e V), a massa do insolvente civil (art. 766, nº II) e as sociedades sem personalidade jurídica (art. 12, nº VII). A essas massas atribui-se a denominação de *pessoas formais*". (Obra citada, p. 89).

[643] Art. 12, CPC. Serão representados em juízo, ativa e passivamente:
III - a massa falida, pelo síndico;
Art. 22, Lei 11.101/2005. Ao administrador judicial compete, sob a fiscalização do juiz e do Comitê, além de outros deveres que esta Lei lhe impõe: (...)
III – na falência: (...)
c) relacionar os processos e assumir a representação judicial da massa falida;

[644] Esclarece Fabio Ulhoa Coelho (**Curso de direito comercial**. Vol. 3: direito de empresa. 13ª ed. [Livro Eletrônico] São Paulo: Saraiva, 2012) que "O efeito da decretação da falência em relação à pessoa jurídica da sociedade empresária é a sua extinção. A decretação da falência provoca a dissolução da sociedade empresária. Trata-se de ato judicial que instaura uma forma específica de liquidação do patrimônio social, para que a realização do ativo e a satisfação do passivo sejam feitas não por um liquidante escolhido pelos sócios ou nomeado pelo juiz da ação de dissolução, mas sim pelo próprio Poder Judiciário, por meio do juízo falimentar, com a colaboração do administrador judicial". (Obra citada, capítulo 46).

do art. 267, IV, CPC. Aliás, este é o entendimento firmado pelo STJ, tanto a Primeira quanto a Segunda Turma[645].

[645] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 927.648/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJe 05/08/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 08/11/2014.
PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 211/STJ. OFENSA AO ARTIGO 535, II, DO CPC. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. FALTA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO REGIONAL. SUMULA N. 283/STF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS. ART. 13 DA LEI 8.620/93. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA. SUSPENSÃO DO EXECUTIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE, IN CASU. (...)
5. É cediço que a insuficiência de bens da massa falida para garantia da execução fiscal não autoriza a suspensão da execução, a fim de que se realize diligência no sentido de se verificar a existência de co-devedores do débito fiscal, que implicaria apurar a responsabilidade dos sócios da empresa extinta correção da extinção do executivo fiscal na hipótese de encerramento do processo falimentar sem resíduo de bens.
6. Agravo regimental não provido.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.160.981/MG. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. DJe 22/03/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em 08/11/2014.
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. ART. 40 DA LEI 6.830/80. IMPOSSIBILIDADE.
1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.
2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005.
3. O patrimônio da sociedade deve responder integralmente pelas dívidas fiscais por ela assumidas.
4. Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica são pessoalmente responsáveis pelos créditos relativos a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, inc. III, do CTN).
5. O não recolhimento de tributos não configura infração legal que possibilite o enquadramento nos termos do art. 135, inc. III, do CTN.
6. Nos casos de quebra da sociedade, a massa falida responde pelas obrigações da empresa executada até o encerramento da falência, sendo autorizado o redirecionamento da execução fiscal aos administradores somente em caso de comprovação da sua responsabilidade subjetiva, incumbindo ao Fisco a prova de gestão praticada com dolo ou culpa.
7. Revisar o entendimento a que chegou o Tribunal de origem, implicaria, necessariamente, o reexame de provas contidas nos autos, o que não é permitido em sede de recurso especial, haja vista o disposto na Súmula 07 deste eg. Tribunal.
8. O art. 40 da Lei 6.830/80 é taxativo ao admitir a suspensão da execução para localização dos co-devedores pela dívida tributária; e na ausência de bens sobre os quais possa recair a penhora.
9. À suspensão da execução inexiste previsão legal, mas sim para sua extinção, sem exame de mérito, nas hipóteses de insuficiência de bens da massa falida para garantia da execução fiscal. Deveras, é cediço na Corte que "a insuficiência de bens da massa falida para garantia da execução fiscal não autoriza a suspensão da execução, a fim de que se realize diligência no sentido de se verificar a existência de co-devedores do débito fiscal, que implicaria em apurar a responsabilidade dos sócios da empresa extinta (art. 135 do CTN). Trata-se de hipótese não abrangida pelos termos do art. 40 da Lei 6.830/80". (Precedentes: REsp 758.363 - RS, Segunda Turma, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 12 de setembro de 2005; REsp 718.541 - RS, Segunda Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 23 de maio de 2005 e REsp 652.858 - PR, Segunda Turma, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 16 de novembro de 2004).

CONCLUSÃO

Diante de tudo o que até agora expusemos, concluímos que:

Capítulo 1 – Direito e Linguagem

1) o presente trabalho adotou as teorias da linguagem e da comunicação, segundo as quais o Direito é visto como linguagem, elemento social e cultural, situado num contexto comunicacional, cujo conhecimento se dá por meio de outra linguagem;

2) a linguagem é pressuposto de existência de qualquer realidade, inclusive a jurídica;

3) consequentemente, o conhecimento de qualquer objeto pode ser realizado apenas por meio de linguagem, situando-o num contexto, sistema de referência, no qual o sujeito cognoscente e o objeto são inseridos;

4) não negamos a existência do objeto real, mas como o seu conhecimento é feito inevitavelmente por meio de linguagem, constituindo o objeto de conhecimento, podemos afirmar que o conhecimento nunca será completo, absoluto e total, diante da intangibilidade do objeto real (curva assintótica);

5) como decorrência lógica, não admitimos a existência de "verdade absoluta", pois a verdade é criada por ser humano num dado sistema de referência, contexto jurídico, social e cultural, e não uma descoberta;

6) distinguimos a verdade válida ou inválida do Direito Positivo da verdade verdadeira ou falsa da Ciência do Direito;

---

10. Agravo regimental desprovido.

7) portanto, o Direito é um sistema de linguagem artificialmente elaborado, inserido num contexto jurídico, social, econômico e político, isto é, num sistema de referência;

8) o conhecimento do Direito pode ser feito de diversas maneiras, destacando-se o conhecimento científico, que consiste em reduzir as complexidades do objeto, mediante a depuração da linguagem natural que o constitui ordinariamente, por meio de uso de linguagem científica, o que é possível apenas com a delimitação do seu objeto e o uso de um método;

9) o método consiste na forma lógico-comportamental investigatória, com o objetivo de construir as proposições científicas, possibilitando a interpretação de um objeto, constituindo-o formalmente; e

10) adotamos o método constructivista lógico-semântico, que considera os planos lógico-sintático e semântico da Semiótica para a construção do discurso, sem se olvidar do contexto em que se insere o sujeito cognoscente e o seu objeto.

Capítulo 2 – Sistema Jurídico

1) o presente trabalho usa a expressão “sistema jurídico” de forma geral, que engloba o de Direito Positivo e o de Ciência de Direito, com foco maior para o sistema jurídico de Direito Positivo, diante da sua importância e objetividade;

2) o estudo do sistema jurídico pode ser realizado sob vários aspectos: inter ou intrasistêmico, material ou formal, lógico-sintático, semântico e/ou pragmático, etc.; dependendo do método e do pressuposto adotados pelo estudioso;

3) todos esses estudos se complementam, pois referem-se ao mesmo objeto de estudo, o sistema jurídico, todavia, sob diversos aspectos, o que possibilita certamente uma maior aproximação ao objeto real, o sistema jurídico fenomênico;

4) as visões do sistema jurídico sob diversos focos também são compatíveis com a teoria da linguagem e da comunicação, adotadas pelo presente trabalho, pois estas dizem respeito ao modo de conhecimento, modo de aproximação do sujeito cognoscente ao objeto que deseja conhecer, e não estuda o sistema jurídico em si; e

5) compatibilizando estes trabalhos, temos: a) o estudo intersistêmico aprofunda mais na enunciação, que é a fonte do direito; b) os positivistas se apegam mais às normas introdutoras, a sua posição hierárquica, o fundamento de sua validade, etc; e c) a análise das normas introduzidas é mais aprofundada no aspecto material do sistema jurídico, verificando se as condutas prescritas em obrigatória, permitidas ou proibidas estão em conformidade com o valor supremo.

Capítulo 3 – Norma jurídica

1) o estudo da norma jurídica, como ocorre com o sistema jurídico, também pode ser realizado sob diversos aspectos;

2) a norma jurídica é concebida de acordo com o método constructivista lógico-semântico, consistindo em significação oriunda da leitura dos textos do Direito Positivo pelo aplicador do Direito, ou seja, o juízo ou o pensamento que essa leitura provoca em seu espírito, formando uma prescrição implicacional, com juízo deôntico, compatibilizado com o sistema como um todo (S1, S2, S3 e S4);

3) podemos identificar a norma jurídica em sentido amplo e estrito: a norma jurídica em sentido amplo é o texto e a proposição (S1 e S2) e a norma em sentido estrito, proposição prescritiva já com a forma implicacional, associando a um possível dado fático uma relação jurídica, bem como a sua compatibilização com o sistema como um todo (S3 e S4);

4) as unidades do sistema, ou seja, as normas jurídicas, têm homogeneidade sintática (mesma estrutura normativa) e heterogeneidade semântica (diversos conteúdos de significação);

5) a estrutura normativa é o hipotético-condicional (H→C), isto é, associa, num nexo de causalidade jurídica de imputação, a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo objetivo (hipótese) a uma relação deôntica (consequência), modalizada em obrigatório, proibido ou permitido;

6) "classificar" é um procedimento lógico de dividir um conjunto em categorias, segundo critérios preestabelecidos;

7) assim, a norma jurídica foi classificada segundo a sua estrutura, em norma primária e secundária; e de acordo com o modo de tomação do fato descrito no antecedente, em norma abstrata e em concreta; e, conforme os destinatários, em geral e individual;

8) a norma primária estabelece relações deônticas como consequência da verificação do seu antecedente (p→q), conhecida também como norma de direito material; já a secundária preceitua as consequências sancionadoras, diante do não cumprimento da conduta determinada pelo consequente da norma primária ($\overline{q}$→r), chamada também de norma processual;

9) a relação entre essas normas, considerando-se a validade e a aplicação, pode ser representada: "(p→q) v ($\overline{q}$→r)", isto é, ou é válida/aplicável a norma primária, ou a secundária, ou ambas;

10) entendemos que a norma secundária é norma processual, ela alude ao direito abstrato de ação, pois há inequívoca jurisdição mesmo na hipótese em que a ação é julgada improcedente, além de se referir ao modo pelo

qual teremos a coercitividade estatal, diante da alegação da violação do direito material;

11) as normas gerais e abstratas se referem a futuro, em que há indicação de classes que um acontecimento precisa ter para ser fato jurídico, o que ensejará a instauração de uma relação jurídica, logo, são enunciados conotativos;

12) as normas individuais e concretas se referem ao passado, em que pressupõe a ocorrência do fato, que se encaixa na classe descrita na norma geral e abstrata, instaurando a relação jurídica, portanto, são enunciados denotativos;

13) as normas gerais e abstratas adquirem a concretude por meio de normas individuais e concretas, ou seja, por meio de positivação do Direito, da incidência ou da aplicação da norma, que é realizada sempre pelo homem;

14) para o adequado processo de positivação do Direito, a linguagem de prova é extremamente importante, pois envolve o trabalho de subsunção do fato à norma; e

15) a prescrição está dentro desse processo de positivação do Direito, tanto a norma geral e abstrata/individual e concreta, como a norma primária e secundária de prescrição.

Capítulo 4 – Prescrição no Direito Tributário

1) a prescrição surgiu no Direito Romano, a qual se referia à fase processual em que se analisava o decurso do prazo de duração das ações temporárias, evoluindo o seu uso para significar a matéria contida nesta etapa;

2) o sistema jurídico brasileiro adotou a prescritibilidade das pretensões, regra esta que não é absoluta, pois há casos de imprescritibilidade;

3) o Direito regula o seu próprio tempo, para manter a paz social, estabelecendo, dentre outras figuras, a prescrição;

4) a prescrição tributária (art. 174, CTN) não se confunde com a decadência, pois esta tem por hipótese normativa a inércia na constituição do crédito tributário e, aquela, inércia no exercício do “direito de ação” de cobrança;

5) a decadência é cronológica e logicamente anterior à prescrição, pois o termo inicial desta é exatamente a constituição do crédito tributário;

6) a perempção prevista no art. 267, V, CPC, é uma norma processual, que, diante da extinção do processo por abandono da causa pelo autor por três vezes, resolve a relação processual, sem exame de mérito; nesta, remanesce a possibilidade de alegar em defesa o seu direito, mas perde o direito de levar este litígio ao Judiciário, mesmo pela via da reconvenção;

7) esta perempção (norma secundária) não se confunde com a prescrição do art. 174, CTN (norma primária), pois esta se refere à inércia no ajuizamento da execução fiscal, e aquele ao abuso do direito de demandar;

8) também não se confunde com a prescrição do art. 40, §4º, LEF, pois, embora ambas sejam normas secundárias, esta tem por hipótese a inércia quanto à localização do executado ou de bens penhoráveis;

9) a perempção do art. 267, V, CPC, é aplicável às execuções fiscais, por ser este o entendimento que equilibra a indisponibilidade do crédito público com a paz pública e a segurança jurídica;

10) o reconhecimento da perempção do art. 267, V, CPC, não extingue o crédito tributário, mas sim a possibilidade de levá-lo ao Poder Judiciário para cobrança, podendo ser objeto de defesa; obstará, assim, a emissão de certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 205, CTN, fará constar no CADIN federal, conforme o art. 2º, I, Lei 10.522/2002, etc.;

11) a perempção referido no art. 35, Decreto 70.235/1972, alude à intempestividade do recurso, a preclusão temporal, que manterá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o seu julgamento pelo CARF;

12) a outra acepção do termo “perempção”, também conhecido como prescrição intercorrente administrativo ou decadência intercorrente, é no sentido de perda do direito do credor de constituir definitivamente o crédito tributário, diante da demora no trâmite do processo administrativo instaurado com o fim de reafirmar a legalidade da constituição do crédito;

13) há divergência doutrinária acerca da existência desta perempção do processo administrativo, e defendemos pela inexistência, diante da ausência de previsão legal e da manutenção de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, delimitados na constituição do crédito;

14) esta perempção não se confunde com a decadência, porque esta se refere ao período de tempo que o Fisco tem para constituir o crédito, independentemente de eventual impugnação pelo sujeito passivo, e a perempção pressupõe a instauração do processo administrativo, ou seja, impugnação do lançamento pelo sujeito passivo;

15) a preclusão consiste na perda de uma situação ativa processual, não se confundindo com a prescrição do art. 174, CTN, pois, nesta, há perda do “direito de ação” e extinção do crédito, tampouco com a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, visto que esta tem como hipótese a suspensão da execução fiscal, diante da não localização do devedor ou dos seus bens, cuja consequência é a extinção do feito;

16) a norma de prescrição é advinda de conceito jurídico-positivo, pois a sua configuração depende de lei, inexistindo um conceito universal de prescrição;

17) muitos doutrinadores se confundem entre a prescrição do Direito Civil e do Direito Tributário, razão pela qual há de distingui-las com precisão, pois elas têm regime jurídico distinto;

18) o art. 189, Código Civil, estabelece que a prescrição extingue a pretensão e há divergência doutrinária acerca da atribuição de significação a esta figura;

19) verificamos que os civilistas, para a construção semântica da prescrição, se atêm mais à tradição do que ao texto normativo, e é uníssona acerca da intangibilidade do direito material pela prescrição;

20) diferentemente, a construção da significação da prescrição no Direito Tributário há de se ater mais ao texto normativo, especialmente em razão do princípio da estrita legalidade, assim, ela atinge o próprio direito material, como determina o art. 156, V, CTN;

21) com o reconhecimento da prescrição tributária, não há perda da ação (entendida como ato jurídico de exercício do direito fundamental de ação) ou do direito de ação (faculdade de ir ao Judiciário para pleitear o provimento da sua pretensão alegada), tendo em vista a inafastabilidade da jurisdição, mas sim da possibilidade de ser julgada procedente a demanda-conteúdo, consistente na pretensão afirmada em juízo acerca da relação jurídica de direito material;

22) de fato, mesmo com o reconhecimento da prescrição, não há como afastar a ação ou o direito de ação, pois pode qualquer pessoa recorrer ao Judiciário se entender que houve a violação ou a ameaça de violação ao seu direito, independentemente do efetivo reconhecimento judicial desta ameaça ou violação;

23) contudo, ao verificar que a pretensão foi atingida pela prescrição tributária, o magistrado tem o dever de extinguir o processo com resolução de mérito, se o reconhecimento ocorreu por ele e nestes autos processuais, nos termos do art. 269, IV, CPC; ou sem resolução de mérito, se já tinha linguagem competente anterior reconhecendo a prescrição, por falta de interesse processual, conforme o art. 267, VI, CPC;

24) a análise do fundamento de qualquer figura jurídica é importante, porque é ele quem sustenta a sua instituição, permanência e extinção

no mundo jurídico, ou seja, ele norteia a construção da norma jurídica, por fazer parte do contexto jurídico-social que justifica a regulamentação da conduta humana, assim como a imputação da consequência jurídica;

25) o principal fundamento da prescrição é a segurança jurídica (valor), a paz pública, afastando a instabilidade do Direito, a cobrança eterna do crédito, a eficácia das pretensões, diante da provável inexistência de prova para reafirmar o direito material, isto é, trata-se de um fenômeno jurídico que proporciona o conhecimento do período de tempo que o seu crédito/débito é assegurado pelo Direito, garantindo a calculabilidade, confiabilidade e estabilidade da ordem jurídica;

26) o equilíbrio entre a confiança e a desconfiança foi bem desenhado na prescrição, visto que há limitação das relações jurídicas no tempo, afastando-se a sua perpetuação, que aumentaria a desconfiança, e confere uma ponderação razoável para a confiança legítima;

27) com o fim de auxiliar a construção de significação das normas de prescrição, além do fundamento (contexto jurídico-social), devemos nos preocupar com os cinco conjuntos de princípios (Direito, Direito Tributário, Direito Processual Civil, norma primária de prescrição e execução fiscal), pois eles vão atuar no subsistema de interpretação fase 4 (S4), proporcionando a interpretação sistemática, conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho;

28) o presente trabalho usará o termo “princípio” para se referir à norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo ou norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos;

29) considerando-se que os princípios são normas, perdeu sentido diferenciar os princípios das regras, pois não vislumbramos utilidade prática nesta distinção;

30) os princípios constitucionais que merecem destaque, diante da sua influência na compreensão do Direito Tributário e Processo Tributário, são o princípio da: justiça, segurança jurídica, certeza do direito, igualdade,

legalidade, irretroatividade das leis, proteção judiciária, isonomia das pessoas políticas, direito de propriedade, supremacia do interesse público sobre o particular e indisponibilidade dos interesses públicos; e

31) no Direito brasileiro, há duas figuras jurídicas distintas com o mesmo nome “prescrição”, a norma primária de prescrição (art. 174, CTN) e a norma secundária de prescrição (art. 40, §4º, LEF), com natureza e regime jurídicos inconfundíveis.

Capítulo 5 – Prescrição – norma primária

1) a norma de prescrição do art. 174, CTN, é de direito material, norma primária, porque além de extinguir o direito ao crédito, extingue o “direito de ação”, entendido como a possibilidade de ser julgada procedente a demanda-conteúdo, consistente na pretensão afirmada em juízo acerca da relação jurídica do direito material;

2) nesta prescrição, como já salientado, não temos a perda da ação (entendida como ato jurídico de exercício do direito fundamental de ação) tampouco a do próprio direito de ação (faculdade de ir ao Judiciário para pleitear o provimento da sua pretensão alegada), tendo em vista a inafastabilidade da jurisdição;

3) formalizamos a norma primária da prescrição do art. 174, CTN, da seguinte maneira: “p→q”, isto é, se há inércia por cinco anos no ajuizamento da execução fiscal (“p”), então deve ser (“→”) a extinção do crédito tributário(“q”), cujo acerto está confirmado pelas leis lógicas de autodistributividade do condicional, de transitividade do condicional e de implicação dos conjuntos;

4) o regime jurídico aplicável à norma primária de prescrição do art. 174, CTN, está delimitado pelos princípios constitucionais tributários, tais como o da estrita legalidade, anterioridade, anterioridade nonagesimal,

irretroatividade da lei tributária, proibição de tributo com efeito de confisco, capacidade contributiva, uniformidade geográfica, territorialidade da tributação e indelegabilidade da competência tributária;

5) além dos princípios constitucionais tributários, podemos ressaltar os princípios mais específicos que informam diretamente esta prescrição, tais como o da estrita legalidade e o da segurança jurídica;

6) ainda no regime jurídico da norma primária de prescrição, devemos recordar que há disposição constitucional expressa no sentido de que cabe apenas à lei complementar dispor sobre suas normas gerais;

7) lei complementar é um veículo normativo que tem a identidade de processo legislativo da lei ordinária, exceto o *quorum* de aprovação, exigindo-se a maioria absoluta;

8) no tocante à hierarquia entre lei complementar e ordinária, consideramos o aspecto material (“o que” é introduzido) e formal (“como” é introduzido);

9) no aspecto material, distinguimos duas espécies de lei complementar, aquela que serve de fundamento de validade a outras leis e a outra que tem campo predeterminado de atuação pela Constituição, existindo hierarquia material apenas na primeira espécie;

10) no aspecto formal, consideramos o processo legislativo, possuindo a LC 95/1998 hierarquia superior com relação a outras leis, conforme o art. 59, parágrafo único, CF;

11) defendemos pela possibilidade de lei complementar disciplinar matérias que a Constituição não as reservou exclusivamente a ela, pois, quando a Carta Magna estabelece que cabe à lei dispor, não há exclusão da lei complementar, além da compatibilidade lógica, pois quem pode o mais (*quorum* qualificado), pode o menos (*quorum* simples);

12) na hipótese em que a lei complementar dispôs acerca de matéria de lei, advogamos pela impossibilidade de lei ordinária posterior derrogar ou ab-rogá-la, tendo em vista a violação da hierarquia formal, embora não seja este o entendimento atual do STF;

13) por outro lado, sustentamos pela impossibilidade de lei ordinária, mesmo aprovada por maioria absoluta, dispor sobre matéria reservada à lei complementar, pois a sua enunciação (processo legislativo) foi tramitada como lei ordinária e, consequentemente, o seu produto somente poderá ser lei ordinária;

14) a teoria da recepção é aplicada na hipótese em que a norma editada anteriormente à nova Constituição tem compatibilidade material com ela, conferindo a eficácia da lei formal que essa nova ordem prevê para esta matéria; e, consequentemente, para alterá-la, exigimos o veículo da nova ordem, não porque a lei recepcionada muda a natureza do seu veículo introdutor, por exemplo, de lei ordinária para lei complementar, mas sim em razão da exigência da nova Constituição;

15) o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, foi recepcionado pela CF/67 e EC 1/69, diante da compatibilidade material, com eficácia de lei complementar, fenômeno este que foi observado também com a Constituição vigente, afastando qualquer dúvida, tendo em vista a disposição expressa neste sentido no art. 34, §5º, ADCT;

16) o art. 146, CF, não autoriza que lei complementar modifique as disposições constitucionais, mas sim regulamentá-las para facilitar a sua aplicação;

17) sobre as funções da lei complementar, tendo em vista o art. 146, CF, há duas correntes: a) dicotômica, que visualiza apenas as funções de dispor sobre conflitos de competência tributária e de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e b) tricotômica, que defende, além destas duas funções, a terceira, consistente em dispor normas gerais com o fim de conferir a unidade e a harmonia ao sistema tributário;

18) aderimos à corrente tricotômica, tendo em vista a inegável importância de um sistema jurídico tributário uno, harmônico e padronizado, o que conferirá segurança jurídica e certeza do direito, valores estes tão importantes quanto o princípio federativo e a autonomia dos Municípios; aliás, com esta harmonização do sistema, teremos a reafirmação do pacto federativo, pois evitará conflitos de interpretações entre pessoas políticas, garantindo a isonomia entre elas;

19) ademais, a generalidade das normas gerais não atinge os conflitos de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar, visto que, nessas hipóteses, podemos ter a exclusão de uma ou mais pessoas políticas, o que afastaria a possibilidade de editar normas gerais nesta matéria;

20) concluímos, portanto, que cabe sim à lei complementar editar normas gerais sobre a prescrição tributária, nos termos do art. 146, III, “b”, CF, com o fim de unificar, harmonizar e padronizar o sistema tributário nacional;

21) sobre a prescrição tributária, cabe à lei complementar delimitar os elementos da sua regra matriz de incidência, como o termo inicial, termo final, e as hipóteses de suspensão e de interrupção do prazo;

22) frisamos a impossibilidade de estabelecer prazo prescricional diferente do previsto no CTN por outras leis complementares com caráter nacional, como LC 87/96, LC 116/03, DL 37/66, etc., pois elas são despidas do caráter geral ao disciplinar um prazo aplicável apenas para determinado tributo (ICMS ou ISS), ou seja, elas retirariam a homogeneidade e a unidade do sistema tributário, contrariando o disposto no art. 146, III, “b”, CF;

23) outro ponto que merece destaque é a possibilidade de lei complementar fixar prazos prescricionais distintos para cada espécie tributária, desde que não viole a unidade e homogeneidade do sistema, podendo ter, por exemplo, um prazo prescricional diferente apenas para taxas;

24) contudo, não pode ter previsão, por exemplo, de prazo prescricional diferenciado apenas para as contribuições para a Seguridade Social,

pois este tributo é de competência exclusiva da União, afastando a necessidade de uniformização do sistema; assim, carece de fundamento constitucional para esta disposição;

25) sustentamos a impossibilidade de pessoa política de dispor sobre o prazo prescricional, mesmo que preveja um prazo menor, diante da violação da unidade do sistema, do art. 146, III, CF;

26) estudamos a norma primária de prescrição do art. 174, CTN, dividindo em três momentos: antes, durante e depois da execução fiscal, tendo em vista a confusão doutrinária e jurisprudencial acerca da sua aplicação;

27) o consequente normativo da prescrição é a desconstituição da relação jurídico-tributária envolvida, ou seja, os elementos do consequente da norma primária da prescrição se identificam com os elementos do consequente da norma de incidência tributária, todavia, de forma desconstitutiva; assim, ao invés de constituir uma relação jurídico-tributária entre dois sujeitos, cujo objeto é o pagamento de determinado tributo, na norma primária de prescrição, teremos a desconstituição desta relação jurídico-tributária, extinguindo o crédito tributário;

28) na hipótese normativa da prescrição antes da execução fiscal, temos como sua materialidade, a ação negativa (inércia) do credor na propositura de ação de cobrança (execução fiscal); a temporalidade de cinco anos da constituição do crédito tributário; e a espacialidade, o território político-administrativo do sujeito ativo/credor;

29) concordamos com os elementos da prescrição identificados por Câmara Leal, que compõem a hipótese normativa, quais sejam, a) existência da ação exercitável (*actio nata*), b) inércia do titular da ação (*dormientibus non succurrit jus*), c) continuidade desta inércia pelo certo lapso de tempo, e d) ausência de impedimento, suspensão ou interrupção do curso prescricional;

30) com relação ao critério temporal, nas execuções fiscais, em que o despacho de citação foi exarado antes da LC 118/2005, aplicamos o art. 174, parágrafo único, I, CTN, antes da alteração por esta lei, em detrimento do

art. 8º, §2º, LEF, ou seja, era a citação válida que interrompia a prescrição, e após a LC 118/2005, o despacho de citação;

31) concordamos com a conclusão do STJ, consagrada nos autos do REsp 999.901/RS, julgado sob o regime de recurso repetitivo, no sentido de aplicação imediata da LC 118/2005, mas discordamos da sua fundamentação (norma processual), visto que a prescrição tributária é norma de direito material;

32) a aplicação da LC 118/2005, que antecipou o momento da interrupção da prescrição, às execuções em trâmite, decorre da regra geral de aplicação das normas, constante no art. 6º, LINDB; assim, nos processos em que já houve o despacho de citação antes da vigência da LC 118/2005, por configurar ato jurídico perfeito, a nova lei não o alcançará, em homenagem ao princípio da irretroatividade das leis, no entanto, se o despacho de citação for posterior a esta lei, aplicar-se-á imediatamente;

33) por outro lado, novamente concordamos com a conclusão do STJ, externada nos autos do REsp 1.120.295/SP, julgado sob o regime de recurso repetitivo, no sentido de retroação do efeito interruptivo da prescrição à data da propositura da ação, mas discordamos sobre o seu fundamento, que se baseou na aplicação do art. 219, §1º, CPC, às execuções fiscais de crédito tributário;

34) entendemos pela retroação do efeito interruptivo à data da propositura da ação, pois é neste momento que cessa a inércia do credor, e não pela aplicação do art. 219, §1º, CPC, o que violaria o art. 146, III, “b”, CF;

35) a prescrição tributária, por estar intimamente ligada à inércia do credor, a demora do Judiciário para prolatar a decisão que determine a citação ou para promover a citação válida, dependendo do caso, não poderá ser imputada ao credor, não fluindo, neste período, o prazo prescricional;

36) a norma primária de prescrição durante a execução fiscal também é conhecida como “prescrição intercorrente”, entretanto, não a usaremos,

pois pode criar confusão com a prescrição intercorrente referida no art. 40, §4º, LEF;

37) primeiramente, esclarecemos que a norma primária de prescrição durante a execução fiscal não é aplicada às execuções em que há litisconsórcio passivo, hipótese em que toda pretensão do autor já foi exercida no momento do ajuizamento; situação diferente é a do "redirecionamento" da execução, pois, neste, há inclusão da pessoa no polo passivo durante a execução, podendo-se falar em prescrição;

38) o STJ já consolidou o entendimento de que a aplicação do art. 135, CTN, durante a execução fiscal, enseja o "redirecionamento", podendo as pessoas ali referidas ser responsabilizadas tributariamente;

39) com efeito, a decisão judicial que determina o "redirecionamento" é um título judicial, pois é prévio a quaisquer atos de execução contra o "novo devedor" e há reconhecimento de um novo direito do credor em face deste "novo devedor", preenchendo todos os requisitos para se considerar um título executivo judicial, não alterando, portanto, a substância da CDA;

40) defendemos pela possibilidade de ter a prescrição no "redirecionamento", pois temos nova ação, nova pretensão, visto que os elementos da ação são inconfundíveis com os da ação inicial;

41) na ação "inicial", as partes são o exequente e a empresa-devedora, a causa de pedir é o não pagamento do tributo que era devido e o pedido, satisfação do seu crédito por meio de bens do executado; já na ação do "redirecionamento", a parte-demandada é o administrador da empresa, por exemplo, que deu causa à dissolução irregular, a causa de pedir, a própria dissolução irregular, e o pedido, satisfação do crédito por meio de bens deste administrador;

42) assim, como a pretensão surge do reconhecimento da incidência da norma da responsabilidade de terceiro no curso do processo de

execução fiscal, este será o seu termo inicial, tendo a exequente o prazo de cinco anos para “redirecionar”, sob pena de prescrição, nos termos do art. 174, CTN;

43) o objeto da relação jurídica tributária se identifica com o da relação jurídica de responsabilidade, qual seja, o pagamento do tributo; assim, se houver reconhecimento de uma das causas de extinção do crédito tributário, nos moldes do art. 156, CTN, essas duas relações serão extintas, pela ausência de objeto;

44) delimitamos, dessa maneira, a hipótese normativa da norma primária de prescrição durante a execução fiscal, com base no art. 135, CTN: a materialidade consiste na ação negativa do credor de “redirecionar” a execução fiscal em face das pessoas elencadas neste dispositivo legal; a temporalidade de cinco anos, nos termos do art. 174, CTN, cujo termo inicial é o reconhecimento judicial de responsabilidade tributária das pessoas elencadas no art. 135, CTN; e a espacialidade, território político-administrativo do sujeito ativo/credor;

45) o seu consequente normativo consiste na desconstituição da relação jurídica de responsabilidade tributária, não interferindo na relação jurídico-tributária, logo, o reconhecimento de prescrição para “redirecionamento” não afeta o crédito tributário, podendo a execução prosseguir contra outros responsáveis ou devedor principal; e

46) finalmente, a norma primária de prescrição tributária pode ser aplicada após a execução fiscal, em que, embora extinto o processo, remanesce o crédito, como ocorre na perempção do art. 267, V, CPC, e na prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF.

Capítulo 6 – Prescrição – norma secundária

1) a norma de prescrição intercorrente constante no art. 40, §4º, LEF, em homenagem ao princípio da interpretação conforme a Constituição, é

constitucional, tendo a natureza de norma secundária ou processual, e aplica o regime jurídico próprio desta norma;

2) o princípio da interpretação conforme a Constituição impõe a preservação da validade da lei, devendo o intérprete/aplicador das normas, dentre as possibilidades de construção de significações, afastar aquela que leva à inconstitucionalidade da lei, adotando-se aquela que é compatível com a Constituição;

3) esta norma é de natureza processual, pois extingue apenas a relação processual, com o encerramento de jurisdição, não interferindo no direito material, o direito ao crédito;

4) confirma ainda a natureza processual a norma do art. 40, §4º, LEF, porque a prescrição do art. 174, CTN, pressupõe a pretensão combinada com a inércia do credor em ajuizar a execução fiscal, e, na hipótese do art. 40, §4º, LEF, pressupõe o efetivo ajuizamento desta ação, pois estamos falando em inércia no curso do processo, não se cogitando mais de inércia de ajuizamento da ação, afastando a aplicação do art. 174, CTN;

5) o art. 40, LEF, dispõe não sobre norma geral de prescrição tributária, mas sim de suspensão do processo de execução fiscal, e o seu §4º assegura a segurança jurídica e a paz pública, visto que tem por fim evitar a eternização da tramitação de um processo ineficaz;

6) o pagamento do crédito realizado após o reconhecimento da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, é válido, não surgindo indébito tributário em favor do contribuinte, diferentemente da prescrição do art. 174, CTN;

7) sendo a prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, um fenômeno processual, uma hipótese de suspensão do processo, diante a verificação da não localização do devedor e/ou de bens penhoráveis, a princípio, as causas de suspensão e de interrupção da prescrição do art. 174, CTN não influenciarão no seu curso;

8) as causas de interrupção da prescrição previstas no parágrafo único do art. 174, CTN, têm aplicabilidade antes do exercício do “direito de ação” de cobrança, dessa maneira, não influirão, direta ou indiretamente, no curso da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, que pressupõe o exercício deste direito;

9) contudo, há hipóteses de suspensão da exigibilidade que podem justificar o desarquivamento do processo, nos termos do art. 40, §3º, LEF, como é o caso da moratória individual, do depósito integral, da concessão de liminar ou antecipação de tutela, e do parcelamento, pois terá a possibilidade de identificação do devedor e/ou de bens penhoráveis;

10) a solicitação de desarquivamento do processo referida acima deve ser seguida de pedido de suspensão do processo, após a diligência cabível, diante da incidência da causa de suspensão da exigibilidade; não se trata de formalismo exagerado, pois estamos diante de suspensões de processo com consequências jurídicas diversas: o primeiro tem o condão de interromper o curso do prazo de prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, e o segundo, suspender a execução, diante da suspensão da exigibilidade do crédito, pressuposto inafastável para prosseguir com a execução;

11) o regime jurídico da prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, é informado pelos princípios do devido processo legal, juiz natural, imparcialidade do juiz, igualdade processual, contraditório, ampla defesa, inafastabilidade do controle jurisdicional, disponibilidade, dispositivo, impulso oficial, persuasão racional do juiz, motivação, publicidade, lealdade, boa-fé processual, economia processual, instrumentalidade das formas, duplo grau de jurisdição, duração razoável do processo, especialmente, pelos princípios da execução, tais como o da efetividade, autonomia do processo de execução, tipicidade de meios executivos, concentração dos poderes de execução do juiz, título, responsabilidade patrimonial, resultado, menos restrição possível ou menor onerosidade, disponibilidade, adequação dos meios executórios e lealdade;

12) o veículo introdutor competente para introduzir normas processuais, inclusive a norma secundária de prescrição intercorrente, como fez o art. 40, §4º, LEF, é a lei ordinária, nos termos do art. 22, I, CF;

13) os arts. 2º, §3º, 8º, §2º, 40, *caput*, LEF, tratam sobre a prescrição e são normas infraconstitucionais anteriores à Constituição vigente, o que enseja a análise de sua recepção ou não por ela;

14) defendemos pela sua recepção pela Constituição vigente com a eficácia de lei complementar, tendo em vista a compatibilidade material com ela, conforme o seu art. 146, III, "b", assim como o seu caráter de harmonizar o sistema tributário, concluindo-se que: a) a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por cento e oitenta dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes deste prazo; b) em que pese a recepção do art. 8º, §2º, LEF, pela CF/1988 com a eficácia de lei complementar, no momento da sua edição, contrariou o CTN, que já possuía este *status,* devendo este prevalecer, assim, nas execuções fiscais de créditos tributários, com despacho de citação anterior à LC 118/2005, apenas a citação pessoal do devedor tinha o condão de interromper a prescrição; e c) o art. 40, *caput,* LEF, tem por objetivo afastar qualquer interpretação no sentido de que corre a prescrição tributária (norma primária) durante o prazo de suspensão da execução enquanto não localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis;

15) para resolver as questões intertemporais nas sucessões de leis processuais, o nosso sistema adotou o sistema do isolamento dos atos, dessa maneira, nas execuções fiscais que estavam em trâmite quando do advento da Lei 11.051/2004 (vigência em 30/12/2004), há de considerar a data da decisão que determinou o arquivamento, nos termos do art. 40, §2º, LEF, para verificar a lei aplicável, pois este é o termo inicial da prescrição intercorrente, conforme o seu §4º;

16) se a decisão de arquivamento foi exarada após a lei, não temos dúvida, o termo inicial da prescrição intercorrente será o instante em que houve a publicação da decisão que ordenou o arquivamento;

17) se emitida antes, entendemos que o termo inicial é a data em que entrou em vigor esta lei, qual seja, 30/12/2004, seguindo o princípio da retroatividade da lei prescricional, com exceções, do Direito alemão, resguardando o ato jurídico perfeito e a segurança jurídica;

18) no antecedente normativo da prescrição intercorrente em questão, temos como critério material, a não localização do devedor ou dos bens penhoráveis; critério temporal durante os cinco anos (arquivamento); e o critério espacial se identifica com o critério territorial da jurisdição;

19) o termo inicial é a decisão que ordena o arquivamento, sendo a Súmula STJ 314 *contra legem*, pois o art. 40, §4º, LEF, é claro neste sentido;

20) no consequente normativo, temos a desconstituição da relação jurídico-processual, sem extinguir o crédito tributário, e afasta a possibilidade de nova instauração da relação processual, porque a extinção do feito será nos termos do art. 269, IV, CPC;

21) defendemos pela impossibilidade de a Fazenda Pública reconhecer administrativamente a ocorrência de prescrição intercorrente do art. 40, §4º, LEF, pois trata-se de norma processual, cabendo apenas ao magistrado constituir, desconstituir ou modificar as relações jurídico-processuais, violando o princípio da separação dos poderes estatais;

22) a ausência de intimação da Fazenda Pública tanto da suspensão quanto do arquivamento gera nulidade processual, desde que haja a comprovação de prejuízo, aplicando-se o princípio *pas de nullité sans grief*;

23) advogamos pela possibilidade de decretação de ofício pelo juízo da prescrição intercorrente ora analisada, não pela previsão no art. 40, §4º, LEF, mas sim por decorrer do princípio do impulso oficial, pois trata-se de hipótese de suspensão legal de processo, competindo ao magistrado conferir o devido processo legal, inclusive extinguindo o feito;

24) criticamos o entendimento que defende a aplicação do art. 202, parágrafo único, Código Civil, no sentido de que interrompida a prescrição,

nos termos do art. 174, CTN, recomeça a correr da data da interrupção ou do último ato processual em que houve a interrupção, por não ser lei complementar, além de não se encaixar nas disposições contidas nos arts. 109 e 110, ambos do CTN;

25) não aderimos também ao entendimento de que a prescrição intercorrente decorre lógica e naturalmente do conceito de prescrição tributária e dos efeitos da interrupção, recomeçando automaticamente a contagem após a interrupção, pois esta figura, como a prescrição tributária, é conceituada pelo próprio sistema, isto é, trata-se de figura com conceito jurídico-positivo;

26) ressaltamos a inconfundibilidade entre o prazo de exigibilidade do crédito e o prazo para propor a ação de execução, pois aquele pode ser maior do que este: um crédito tributário objeto de uma execução fiscal, cujo trâmite está em absoluta conformidade com o devido processo legal, inexistindo qualquer inércia, tanto das partes quanto do Poder Judiciário, vislumbrando uma razoável duração processual, não tem a sua exigibilidade prejudicada, sob pena de suspender o próprio curso do processo, contudo, neste período, não corre o prazo prescricional, pois já houve o efetivo exercício da ação, não remanescendo qualquer pretensão para se cogitar de inércia do credor, ratificando a inconfundibilidade entre o prazo de exigibilidade e o prazo de prescrição;

27) consequentemente, não compartilhamos o entendimento de que o prazo prescricional consiste no prazo da exigibilidade do crédito, tendo em vista a violação da razoabilidade, segurança jurídica, paz pública, além da causalidade para atribuir a responsabilidade e da indisponibilidade do crédito;

28) reconhecemos o caráter sancionatório da prescrição, visto que o art. 174, CTN, estabelece uma sanção ao credor diante da sua inércia no exercício da ação de cobrança, consistente na perda da possibilidade de julgamento procedente da demanda-conteúdo, além da extinção do crédito (art. 156, V, CTN),

29) reiteramos que, durante o curso da execução, aplicamos o art. 174, CTN, apenas nas hipóteses em que houver nova pretensão, novos elementos da ação, voltando a correr o prazo prescricional após o trânsito em julgado da ação, desde que o crédito subsista;

30) para evitar o eterno trâmite do processo ineficaz e inútil, o Direito Processual prevê algumas normas, como o art. 40, §4º, LEF, arts. 267, II, III, V, 268, parágrafo único, ambos do CPC, assegurando a segurança jurídica e a paz pública, possibilidade esta já reconhecida pelo STJ, no REsp 1.120.097/SP, julgado sob o regime de recurso repetitivo;

31) os arts. 5º, *caput*, DL 1.569/1977, 65, parágrafo único, Lei 7.799/1989, e 54, Lei 8.212/1991, conferiram ao Ministro da Fazenda a competência de, após a análise de custo x benefício, fixar o valor que compense a manutenção de cobrança judicial, sobrevindo a Portaria MF 75/2012, que dispôs que este valor é R$ 20.000,00 (vinte mil reais);

32) neste caso, para evitar o eterno trâmite do processo inútil, sem interesse fazendária federal, aplicamos o art. 40, §4º, LEF, por analogia, diante da lacuna legislativa;

33) o art. 20, Lei 10.522/2002, é válido, mesmo com a Portaria MF 75/2012, por ser especial e norma de hierarquia superior, assim, conjugando estes dispositivos, temos,: a) se o valor superar a dez mil reais, sem ser superior a vinte mil reais, aplicamos sempre a Portaria MF 75/2012; e b) se o valor for igual ou inferior a dez mil reais, considerando o valor total das execuções apensas, aplicamos sempre a Lei 10.522/2002;

34) diante da lacuna legislativa, também aplicamos o art. 40, §4º, LEF, ao art. 20, Lei 10.522/2002;

35) outra hipótese de aplicação do art. 40, §4º, LEF, por analogia, é o caso de suspensão da execução fiscal, tendo em vista o parcelamento, mas permaneceu assim mesmo depois de ter consagrado causa de exclusão, caracterizando inércia da exequente;

36) diferentemente dos casos acima, na hipótese de suspensão da execução fiscal, tendo em vista, por exemplo, a penhora no rosto dos autos do processo de falência, entendemos que não induz à aplicação do art. 40, §4º, LEF, face à inexistência de inércia da exequente, tampouco de lacuna; e

37) por fim, na hipótese do encerramento da falência, inexistindo outros devedores, impõe-se a extinção do feito sem resolução de mérito, diante da inexistência de devedor, um dos elementos da ação.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. **História da Filosofia**. Volume XIV. 3ª ed. Lisboa: Editorial Presença, 1969.

ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de. [et al.]. DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Competência tributária.** Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith e GEWANDSZNAJDER, Fernando. **O Método nas Ciências Naturais e Sociais. Pesquisa Quantitativa e Qualitativa.** São Paulo: Pioneira, 2000.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMENDOEIRA Jr., Sidnei. **Manual de Direito Processual Civil**. Vol. 1. 2ª ed. (Livro Eletrônico). São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis*. In: **Revista da PGFN**. Ano I. Número 1, 2011. Disponível em: < http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf>. Acesso em 30 out. 2014.

ASSIS, Araken de. **Manual de execução.** 11ª ed. rev., ampl. e atual. com Reforma Processual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971.

----------. GIARDINO, Cléber. **Revista de Direito Tributário.** *Imposto de renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – "Renda" escritural – Intributabilidade de correções monetárias.* Vol. 38. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista de Direito Administrativo n.º 215**. Rio de Janeiro: Renovar, jan-mar/1999.

----------. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 13ª ed., rev., ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

----------. **Teoria da segurança jurídica.** 3ª ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

----------. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei.** 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

----------. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: Teoria e Prática.** 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional/Celso Bastos Editor, 1999.

----------. **Curso de Direito Constitucional**. 22ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

----------. *Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar*. In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 9. Nº 37. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BECHO, Renato Lopes. *A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais e a Lei 11.051. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 125. Fev. 2006. São Paulo: Dialética, 2006.

----------. **Responsabilidade tributária de terceiro: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações.** Tradução de Francisco M. Guimarães. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2008.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011.

----------. **Teoria da norma jurídica.** Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 5ª ed. rev. São Paulo: Edipro, 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRAGHETA, Daniela de Andrade. [et al.]. CARVALHO, Aurora Tomazini de. (coord.). **Decadência e prescrição em direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: MP Ed., 2010.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2011.

----------. **Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil.** 5ª ed. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAHALI, Yussef Said. **Prescrição e decadência**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I. 20ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução fiscal e efetividade – análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito.** Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. 2ª ed. Lisboa: Fundação CalousteGulbenkian, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7ª ed., 11 reimp. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

----------. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** 3ª ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Daniel Freire. **Prescrição intercorrente e o responsável tributário.** Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013, 211 f.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

----------. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

----------. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

----------. **Teoria da norma tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

----------. **Revista de Direito Tributário**. *Sobre os Princípios Constitucionais Tributários*. Vol. 55. Janeiro-Março de 1991. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

----------. **Derivação e positivação no direito tributário.** 2ª ed. Vol I. São Paulo: Noeses, 2014.

----------. *et al*. **Constructivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2014.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência atualizado até a EC nº 42, de 19-12-2003.** 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 26ª ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

CLARA, Maudonnet Maria. **Lacunas da lei.** Revista de Direito Privado. Vol. 20. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. Vol. 3: direito de empresa. 13ª ed. (Livro Eletrônico). São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 11ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA-CORRÊA, André L. [et al.]. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) **Decadência e prescrição.** Pesquisas Tributárias, nova série, n. 13. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2008.

DALLARI, Adilson de Abreu [et al.]. PARISI, Fernanda Drummond. TORRES, Heleno Taveira. MELO, José Eduardo Soares. (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza.** Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2014.

DAMIANI, Vera Maria Araújo. *Normas gerais de direito tributário*. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 6. N. 19-20. São Paulo: Revista dos tribunais, 1982.

DIDIER Jr, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** 13ª ed. Vol. 1. Salvador: Editora *Jus* Podivm, 2011.

----------. CUNHA, Leonardo José Carneiro da. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual.** 3ª ed. Vol. 5. Salvador: Editora *Jus* Podivm, 2011.

----------. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida.** 2ª ed. Salvador: Editora *Jus* Podivm, 2013.

----------. Organizador. Antonio do Passo Cabral... [et al.]. **Reconstruindo a teoria geral do processo.** Salvador: Editora *Jus* Podivm, 2012.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil.** 4ª ed. Vol. I. São Paulo: Malheiros, 2004.

----------. **Instituições de Direito Processual Civil.** 4ª ed. Vol. II. São Paulo: Malheiros, 2004.

----------. **Instituições de Direito Processual Civil.** 3ª ed. Vol. IV. São Paulo: Malheiros, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito: Introdução à Teoria Geral do Direito, à Filosofia do Direito, à Sociologia Jurídica e à Lógica Jurídica. Norma Jurídica e Aplicação do Direito**. 20ª ed. rev. a atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

----------. **Código Civil Anotado**. 15ª ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

ECHAVE, Delia Tereza, URQUIJO, María Eugenia, GUIBOURG, Ricardo. **Lógica proposición y norma.** 7ª reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 2008.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Tradução de J. Baptista Machado. 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

FAVA, Marcos Neves. *Teoria dos sistemas: Sistemas operativamente fechados. Posição do poder normativo da Justiça do Trabalho no sistema jurídico***. Revista do Direito do Trabalho**. Vol. 128. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

----------. *Grupo econômico e solidariedade tributária: condições e limites para o redirecionamento da cobrança do crédito tributário*. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 121. São Paulo: Malheiros.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio**. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6ª ed., 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo.** 4ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade.** 2ª ed. 1ª reimpressão. São Paulo: Annablume, 2010.

FRANCA, Leonel. **Noções de História da Philosophia**. 2ª ed., Rio de Janeiro:Livraria Drummond, 1921.

GAMA, Tácio Lacerda*. Contribuições especiais. Natureza e regime jurídico*. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

----------. **Competência tributária: fundamentos para um teoria da nulidade.** São Paulo: Noeses, 2009.

GORDILLO, Augustín. **Tratado de Derecho Administrativo**. Tomo I: Parte General. 7ª ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Prescrição e decadência.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

GUIMARÃES, Rodrigo Régnier Chemim. *Ensaio em busca dos sistemas processos penais*. *In:* **Revista Justiça e Sistema Criminal.** Nº 1. Vol. 2. Curitiba: FAE Centro Universitário, 2009.

HAMAGUCHI, Carolina [et al.]. PARISI, Fernanda Drummond. TORRES, Heleno Taveira. MELO, José Eduardo Soares. (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. Vol. 3. São Paulo: Malheiros, 2014.

HEGENBERG, Leonidas. **Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2002.

HERRERO, Francisco Javier. **Religião e História em Kant**. Trad. José A. Ceschia. São Paulo: Loyola, 1991.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

KANT. Immanuel. **Crítica da razão pura**. Trad. Lucimar A. Coghi Anselmi, Fulvio Lubisco. São Paulo: Ícone, 2007.

KELSEN, Hans.**Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LATTANZI, Sérgio Igor. **Prescrição intercorrente no direito tributário.** Tese de Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência: teoria geral do direito civil**. 3ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

LEISTER, Carolina. *Direito como ciência e a teoria da interpretação em Hans Kelsen***.** *In:* **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, vol. 24. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

LIMA, Fernando Rister de Sousa. *Breves notas sobre as principais características do ordenamento jurídico. In:* **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol 53. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. *Interrupção da Prescrição na Execução Fiscal: Involução e Inconstitucionalidade da Recente Decisão do Superior Tribunal de Justiça.* In: **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 181/89. Out. 2010. São Paulo: Dialética, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Segurança jurídica e tributação**. Tese de Doutorado em Direito. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica em São Paulo, 1992, 275 f.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo.** Vol 1. 3ª ed. rev e atual. 2ª tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, CEU, 1982.

MARTINS, Ricardo Marcondes. **Efeitos dos vícios do ato administrativo**. Coleção Temas de Direito Administrativo 19. São Paulo: Malheiros, 2008.

----------. *Prescrição da pretensão tributária.* In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. N. 78. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2008.

MCNAUGHTON, Charles William. **Hierarquia e sistema tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Execução**. Processo Civil Moderno 3. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3ª ed. 21ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

----------. **Curso de direito administrativo**. 15ª ed., ref., ampl., e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

---------- (org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999.

----------. **Tratado de Direito Privado.** Tomo V. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

----------. **Tratado de Direito Privado.** Tomo VI. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MONTARI, Cezar A. **Introdução à lógica.** São Paulo: Editora UNESP, 2001.

MONTORO, André Franco. **Estudos de filosofia do direito.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar e normas gerais em matéria tributária.** Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2007, 378 f.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés**. Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

----------. **Fontes no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: WMS Martins Fontes, 2013.

NINO, Carlos Santiago. **Introducción al análisis del derecho**. 2ª ed., Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1980.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa**. Curso de direito tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

PADOVANI, Humberto. CASTAGNOLA, Luis. **História da Filosofia**. São Paulo: Edições Melhoramentos, 1954.

PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4ª ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

----------. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertente do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 125. Fev. 2006. São Paulo: Dialética, 2006.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

----------. **Cinco temas do culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000.

REGO, Alexandre. **Processo de execução fiscal – aspectos jurídicos controvertidos.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

ROBLES MORCHON. Gregório. **Teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho**. Madrid: Civitas, 1998.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º vol. São Paulo: Dialética, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3ªed. São Paulo: Saraiva, 2010.

----------. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário.** São Paulo: Max Limonad, 2000.

----------. **Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro**. Fiscosoft. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em 18 fev. 2014.

SANTOS, Nelton dos. *Redirecionamento da Dívida Tributária: Inclusão do Administrador no Processo Administrativo e na CDA e o Prazo de Prescrição*. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 121. São Paulo: Malheiros.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SHIMURA, Sérgio. **Título executivo**. 2ª ed. ampl. e atual. São Paulo: Método, 2005.

SILVA, Alex Xavier Santiago da [et al.]. **Prescrição e decadência: Estudos em homenagem ao professor Agnelo Amorim Filho**. Salvador: Jus Podivm, 2013.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22ª ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica.** São Paulo: Noeses, 2013.

SILVA, Rodney Cláide Bolsoni Elias da. **O Princípio como Norma Jurídica: Estudo sobre o princípio, a regra e os valores dentro do sistema normativo constitucional**. 1ª ed. São Paulo: Esfera, 2006.

SOARES, André Leri Marques. *Prescrição Intercorrente a Súmula nº 314/STJ. In:* **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 160. Jan. 2009. São Paulo: Dialética, 2009.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. MONTEIRO, Brandão. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento**. 51ª ed. Vol. 1. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito tributário.** Tradução da 18ª ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Vol 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário.** 3ªed. São Paulo: Noeses, 2011.

----------. *Responsabilidade tributária dos sócios administradores: prova de dolo, fraude e simulação*. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 121. São Paulo: Malheiros.

TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manoele, 2004.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VOLLI, Ugo. **Manual de Semiótica.** São Paulo: Loyola, 2007.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

http://www2.camara.leg.br

http://www.stf.jus.br

http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ

http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/

http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf

http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/jurisp/sumulas/indice_sumulas.shtm

http://www.pgfn.fazenda.gov.br/

http://portal.trf1.jus.br/portaltrf1/pagina-inicial.htm

http://www.trf2.jus.br/

http://www.trf3.jus.br/

http://www2.trf4.jus.br/trf4/

http://www.trf5.gov.br/