

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA PRESCRIÇÃO  
INTERCORRENTE NO BOJO DAS EXECUÇÕES FISCAIS: PRAZO  
DE NATUREZA JURÍDICA MATERIAL OU PROCESSUAL?**

*The (Un)Constitutionality of Intercurrent Prescription In Fiscal Executions:  
Deadline of Material or Procedural Legal Nature?*

*Rainier Max Francilino Mendes*

Bacharelado em Direito pela Universidade Federal da Paraíba  
(UFPB)

**RESUMO:** O presente trabalho aborda a prescrição intercorrente, disposta no art. 40, §4º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), sob sua perspectiva constitucional. Para tanto, o ensaio percorre os argumentos de duas correntes antagônicas. A primeira reflete a inconstitucionalidade do dispositivo em comento em razão do mesmo tratar de matéria reservada a Lei Complementar (art. 146, III, “b” da Constituição Federal). Para os defensores dessa tese, o prazo quinquenal possui natureza jurídica material, de modo similar a prescrição insculpida no art. 174 do CTN. Por outro lado, emerge o entendimento de que a partir de uma interpretação sistemática e teleológica do sistema tributário nacional, o dispositivo da LEF, possui natureza jurídica processual, podendo ser, portanto, regulado por lei ordinária, conforme consagra a própria jurisprudência. Palavras-chave: Prescrição Intercorrente; Constitucionalidade; Execuções Fiscais; Prazo; Natureza Jurídica.

**ABSTRACT:** The present work deals with intercurrent prescription, set forth in art. 40, §4 of Law 6.830 / 80 (Law on Tax Enforcement), under its constitutional perspective. For this, the essay runs through the arguments of two antagonistic currents. The first one reflects the unconstitutionality of the device in question because it is a matter reserved to the Complementary Law (Article 146, III, "b" of the Federal Constitution), for proponents of this thesis, the five-year term

has a material legal nature, similar to the prescription inscribed in art. 174 of the CTN. On the other hand, it emerges from the understanding that, based on a systematic and teleological interpretation of the national tax system, the LEF system is procedural in nature and can therefore be regulated by ordinary law, as enshrined in the jurisprudence itself.

**Keywords:** Intercurrent prescription; Constitutionality; Tax Enforcement; Deadline; Legal Nature.

## 1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O presente ensaio propõe-se a enfrentar um dos temas que, atualmente, mais gera discordância entre a jurisprudência e doutrina pátria, trata-se da prescrição intercorrente insculpida art. 40, §4º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF). Nos propomos a investigar, dogmaticamente, a natureza jurídica da referida norma no âmbito das execuções fiscais a fim de elucidar a sua constitucionalidade. Conforme é sabido, a prescrição intercorrente trata-se de instituto jurídico endoprocessual, caracterizado pela exclusiva inatividade do credor (Fazenda Pública) em diligenciar a fim de adimplir o debito deixado pelo contribuinte.<sup>1</sup>

A discussão não se mostra simples e merece uma sofisticada análise jurídica, uma vez que conforme comando constitucional<sup>2</sup>, é reservado a Lei Complementar dispor sobre prescrição em matéria tributária. A partir disso, torna-se inequívoco a necessidade de se averiguar a natureza jurídica da norma acima indicada, uma vez que fora incluída pelo art. 6º da Lei Ordinária nº 11.051/2004, o que em um primeiro momento dá ensejo a uma nítida inconstitucionalidade.

Ademais, o Código Tributário Nacional em seu art. 174, ao tratar de prescrição tributaria, estabeleceu no parágrafo único as hipóteses em que ela se interrompe, é dizer, indicou os casos em que a prescrição é zerada, iniciando-se novamente o prazo de 5 anos. Assim, em nenhum momento o CTN tratou das hipóteses de suspensão da prescrição, fato que, segundo entendimento já

---

<sup>1</sup> MOUZALAS, Rinaldo. Processo Civil volume único – 8. ed. rev., am pl. e atual.- Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 903

<sup>2</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

consolidado nos tribunais canarinho, ao analisar a constitucionalidade do art. 2º, §3º da LEF, entendeu que matéria referente a prescrição tributaria reger-se-ia por lei complementar de caráter geral<sup>3</sup>.

Por outro lado, há posicionamento fundado em entendimento do STJ – enunciado de Súmula 314<sup>4</sup> – no sentido de que a norma que trata o art. 40, §4º da Lei nº 6.830/80 possui natureza jurídica processual. Teríamos, assim, um prazo de preclusão, no contexto de que a Fazenda Publica ao abandonar a execução fiscal seria sancionada por não diligenciar no processo a fim de saudar o débito Fiscal.

Em linhas gerais, segundo essa última ótica jurídica, a Lei n.º 11.051/2004, ao acrescentar o § 4º ao art. 40 da Lei n.º 6.830/80, não criou prazo prescricional novo, apenas fez referência ao já previsto, nos moldes do art. 146, III, da Constituição da República, fazendo consignar expressamente que o magistrado poderia reconhecê-lo, de ofício. Não há inconstitucionalidade formal ao passo que a norma apresenta natureza processual, alcançando inclusive os processos em andamento.

Vale ressaltar que esta discussão fora levada ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 636.526/SC, submetida a sistemática processual de repercussão geral, estando no momento de elaboração deste trabalho, pendente de julgamento.

Portanto, por ser instituto de ordem pública e de necessária instrumentalização ao direito processual tributário, em razão de sua perspectiva temporal, nos propomos a investigar os dois entendimentos acima resumidos e muito bem acobertados pela doutrina e ao final trazer nosso posicionamento,

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 174 DO CTN. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL POR 180 DIAS. ART. 2º, PARÁGRAFO 3º DA LEF. INAPLICABILIDADE. 1. Tratando-se o crédito exequendo de tributo (in casu, a Taxa de Fiscalização do Mercado de Valores Mobiliários), o prazo prescricional a ser observado é o do artigo 174 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 05 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva". 2. Na hipótese dos autos, como a notificação ocorreu em 1996 e a execução só foi proposta em 04/06/2002, encontrava-se prescrito o direito à cobrança do crédito. 3. Mesmo que se considerasse, como pretendido pela exequente, que o lapso prescricional não se iniciou com a notificação, em 27/12/1996, mas apenas em 27/02/1997, depois de decorridos os trinta dias para impugnação e mais trinta dias do prazo de cobrança amigável (arts. 15 e 21 do Decreto nº 70.235/72), ainda assim a pretensão executiva estaria prescrita. 4. **Inaplicável o disposto no art. 2º, parágrafo 3º da LEF, posto que a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complr, no caso, o art. 174 do CTN. Adesão ao entendimento do STJ.** 5. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF-5 - AC: 438036 PE 0008257-96.2002.4.05.8300, Relator: Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, Data de Julgamento: 10/04/2008, Primeira Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça - Data: 14/05/2008 - Página: 337 - Nº: 91 - Ano: 2008)

<sup>4</sup> “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”

em juízo de valor, de qual seria mais coerente diante de uma interpretação sistemática do contemporâneo cenário jurídico-tributário acerca da matéria em discussão paralelamente com o primado maior da segurança jurídica.

O fato é que, no âmbito tributário, o contribuinte não pode ser alvo eterno das lentes fiscais, no sentido de sofrer a massiva força executória do Estado na pretensão de satisfazer o crédito tributário, sendo sereno o entendimento de ser necessário parâmetros legais e temporais para o exercício ao direito de execução. Nas palavras de Eurico de Santi, “a decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo”.<sup>5</sup>

## 2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DA PRESCRIÇÃO

A partir da constituição definitiva do crédito tributário, inicia-se o prazo prescricional de cinco<sup>6</sup> anos para a Fazenda Pública exercer seu direito subjetivo de ajuizamento da execução fiscal a fim de adimplir o tributo até então em mora.<sup>7</sup>

Nesse sentido, o STF, há muito tempo, deixa transparecer em suas decisões o entendimento acima indicado, onde ressaltamos o esclarecedor acórdão no RE 94.462/SP de relatoria do Ministro Moreira Alves:

---

<sup>5</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. Revista Dialética de direito tributário, São Paulo n. 62, nov. 2002, pp. 34-36 (p.36).

<sup>6</sup> Enunciado n. 196 do FPPC: “o prazo da prescrição intercorrente é o mesmo da ação”

<sup>7</sup> Paulo de Barros Carvalho, em seu curso de direito tributário, sabiamente crítica: “É fácil divisar, desde logo, que não se pode falar em curso da prescrição enquanto não se verificar a inércia do titular da ação. Todavia, o termo inicial do prazo, no Código Tributário, foi estipulado tendo em conta o momento em que o sujeito passivo é notificado do lançamento. Como aceitar que possa ter começado a fluir o lapso temporal se, naquele exato momento, e ao menos durante o período firmado no ato de lançamento, a Fazenda ainda não dispunha do meio próprio para ter acesso ao Judiciário, visando a defesa de seus direitos violados? O desalinhamento entre os pressupostos do instituto e o preceito do Código é indissolúvel. Não se preocupou o legislador em saber se havia possibilidade de exercício da ação judicial ou se o titular do direito se manteve inerte. Foi logo estabelecendo prazo que tem como baliza inicial um instante que não coincide com aquele em que nasce, para o credor, o direito de invocar a prestação jurisdicional do Estado, para fazer valer suas prerrogativas. Surpreende-se, neste ponto, profunda divergência entre a lógica do fenômeno jurídico e a lógica do fraseado legal. Com que ficamos? Temos inabalável convicção de que as imposições do sistema não se sobreporão às vicissitudes do texto. Este nem sempre assume, no conjunto orgânico da ordem jurídica, a significação que suas palavras aparentam expressar.

A solução harmonizadora está em deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o derradeiro momento do período de exigibilidade administrativa, quando o Poder Público adquire condições de diligenciar acerca do seu direito de ação. Ajusta-se assim a regra jurídica à lógica do sistema.” (Curso de direito Tributário. – 18. Ed. Ver e atual – São Paulo: Saraiva. 2007, p. 486-487)

EMENTA: Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo de decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, **há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco.** (grifo nosso) (RE 94.462/SP-1982, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. em 06-10-1982)

Neste raciocínio, é amplamente consagrado pela doutrina e jurisprudência que diante da prescrição, eventual ação executiva é nula (art. 803, I do CPC/2015), devendo ser portanto extinto o crédito tributário (art. 156, V do CTN).

Por outro lado, a prescrição intercorrente é aquela que ocorre no curso do processo executório, onde após citado o contribuinte, o exequente mante-se inerte. Trata-se de nítida sanção imposta a administração pública.

Ocorre que, o próprio CTN, nos incisos do parágrafo único do art. 174<sup>8</sup> estabelece situações em que haverá a interrupção do prazo prescricional, isto é, o prazo será zerado e novamente iniciado. Tal sistemática mostra-se inequivocamente favorável ao sujeito ativo da relação processual, uma vez que passa a ter uma maior margem temporal no processo de cobrança do tributo. Assim, o ponto central das hipóteses de interrupção da prescrição é que, geralmente, tem por fundo atos da Fazenda pública na busca de ver satisfeito o crédito tributário.

Além das causas de interrupção, há causas de suspensão do prazo de prescrição, essas são cobertas por uma densa neblina de contradições tanto na legislação, como na doutrina e jurisprudência. O prazo quando alvo de suspensão, não é zerado, mas apenas paralisado e, extinta a causa de suspensão, volta a correr de onde parou.

A respeito das causas de suspensão da prescrição, salutar os ensinamentos do professor Eduardo Sabbag:<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. **A prescrição se interrompe:**

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. – 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 934-935.

No CTN, encontramos um eloquente exemplo: as causas de anulação de moratória (art. 155, parágrafo único, CTN), cujas disposições são extensíveis, igualmente, aos institutos da isenção (art. 179, §2º, CTN), da anistia (art. 182, parágrafo único, CTN) e da remissão (art. 172, parágrafo único, CTN), quando concedidos em caráter individual. A nosso sentir, são bons exemplos – se não forem os únicos – de causas de suspensão da prescrição para a cobrança de débitos tributários. (grifos do autor)

Ocorre que, para além desses casos de suspensão, há peculiar hipótese, pertinente ao presente trabalho, qual seja, a suspensão do curso da execução nos casos em que não for localizado o devedor ou os seus bens a fim de saudar o crédito tributário, trata-se do art. 40 da lei nº 6.830/80:

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

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

2º - Decorrido o prazo máximo de 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 decreta-la de imediato. (Incluído pela Lei 11.051 de 2004).

5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no parágrafo 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 11.960 de 2009).

Em linhas gerais, em uma interpretação literal dos dispositivos acima indicados chega-se a lógica conclusão de que suspenso o processo, também estará suspensa a prescrição, no caso por um ano. O processualista e professor Rinaldo Mouzalas<sup>10</sup> em seu curso de direito processual civil ressalta que “essa conclusão decorre do § 2º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (que estabelece a suspensão de até 01 ano sem iniciar a contagem do prazo prescricional) em combinação com o art. 174 do CTN (que estabelece o prazo prescricional de 05 anos para a cobrança do crédito tributário)”.

Todavia, permitir a referida suspensão por tempo indeterminado e a reabertura do processo executivo a qualquer instante (§3º) seria ferir de morte o primado maior da segurança jurídica, é dizer, a todo instante o devedor poderia

---

<sup>10</sup> MOUZALAS, Rinaldo. Processo Civil volume único – 8. ed. rev., am pl. e atual.- Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 902

ser surpreendido com o prosseguimento do feito pela Fazenda Pública e conforme é sabido o tempo desgasta os fatos, as provas e os próprios fundamentos de uma possível defesa ou escusa legal.

Nesse interim, tanto o STF como o STJ consagram a prescrição intercorrente quinquenal, em que, da decisão que determina o arquivamento dos autos, inicia-se a contagem do prazo de 5 anos, onde caso verifique-se o abandono do processo pela exequente o pleito será extinto.

Atento ao entendimento jurisprudencial o legislador ordinário editou a Lei 11.051/2004, que acrescentou o §4º ao art. 40 da lei nº 6.830/80 justamente no sentido de que “decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decreta-la de imediato”.

Assim, a sistemática processual se dá do seguinte modo: da constituição definitiva do crédito tributário, inicia-se o prazo de 5 anos para a Fazenda ajuizar a ação de execução fiscal; ajuizado o pleito executório, dentro do prazo, o despacho do juiz que ordena a citação do contribuinte interrompe a prescrição, com isso o prazo é reiniciado (art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN). A partir de então, inicia-se o prazo prescricional, onde, em razão de eventual desídia da fazenda pública, é dizer, inercia continuada e ininterrupta, ocorrerá a prescrição intercorrente.

Outrossim, não sendo localizado o devedor ou encontrados bens em seu nome ocorrerá a suspensão do processo pelo prazo de 1 ano, com o consequente arquivamento dos autos após esse prazo, iniciando-se, assim, o prazo de prescrição intercorrente de 5 anos, onde após o transcurso desse último não há mais que se falar em execução fiscal.

Em interpretação a jurisprudência do STJ, Daniel Monteiro Peixoto<sup>11</sup> indica seis pontos de partida para a contagem do prazo prescricional, vejamos:

Fala-se em contagem: i) ora da data da constituição definitiva do crédito; ii) ora da data do despacho da petição inicial da execução fiscal pelo juiz; iii) da data da citação da parte contrária; iv) da data da suspensão da execução ante a falta de localização do devedor para a citação, ou dos seus bens, para a penhora (artigo 40 da LEF); v) a partir de um ano após o despacho que determina a suspensão da execução (artigo 40, parágrafo 2º da LEF; e, vi) da data em que determinado o arquivamento dos autos, logo após o transcurso do prazo anterior.

---

<sup>11</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. Revista Dialética de Direito tributário nº. 125, São Paulo, Editora Dialética, 2006. p. 11.

O fato é que, se o exequente se mostra diligente e promovendo os atos, internos ou externos ao processo, a fim de buscar a satisfação de seu crédito tributário, ao nosso pensar, não há que se falar em prescrição intercorrente.

Além disso, é equivoco falar em prescrição intercorrente em razão do próprio sistema judiciário, tanto é assim que, o STJ editou o enunciado de súmula 106 que reza:

“Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”

Em resumo, a problemática central do presente artigo consubstancia-se na constitucionalidade ou não das hipóteses positivadas no “caput” e no §4º do art. 40 da lei nº 6.830/80, uma vez que tais hipóteses legais estabelecem, respectivamente, casos de suspensão e interrupção da prescrição, por lei ordinária, ou seja, contrariando formalmente o art. 146, III, “b” da CF/88. A partir dessas considerações passemos a analisar os dois entendimentos quanto ao artigo em epígrafe.

### **3 A INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DO “CAPUT” E DO §4º DO ART. 40 DA LEI Nº 6.830/80 POR AFRONTA À NORMA ENTABULADA NO ART. 146, III, “B” DA CF/88**

Conforme ficou amplamente demonstrado nos tópicos pretéritos, o art. 6º da Lei nº 11.051/2004, acrescentou o §4º ao art. 40 da lei nº 6.830/80, atualmente em vigor nos seguintes termos:

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. 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 decreta-la de imediato. (Incluído pela Lei 11.051 de 2004).

Da leitura dos dispositivos acima é possível inferir três comandos normativos, quais sejam: a) não sendo possível localizar o devedor ou os seus bens o processo executivo ficará suspenso pelo prazo de um ano; b) foi criada nova hipótese para iniciar a contagem do prazo de prescrição intercorrente, é dizer, suspenso o processo por um ano e determinado o arquivamento, interrompe-se o prazo prescricional e inicia-se a contagem de novo prazo quinquenal, onde sendo



este esgotado, mediante inércia da Fazenda Pública, será decretada a prescrição intercorrente, e; c) o juízo da execução ao verificar a ocorrência do comando “b”, poderá decretar a prescrição de ofício, após ouvido a Fazenda.

Pois bem. No que tange ao comando “c” não há nenhuma indicação de inconstitucionalidade, ao passo que o entendimento é manso no sentido de ser regra de natureza jurídica processual. Nesse diapasão, posiciona-se o STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO CONDICIONADO À ANTERIOR OITIVA DA FAZENDA PÚBLICA. LEI Nº 6.830/80 ACRESCENTADO PELA LEI Nº 11.051/04.

I - O posicionamento do STJ sempre foi no sentido de que não é correta a decretação ex officio da prescrição em sede de execução fiscal, por versar sobre direito patrimonial disponível.

II - A partir da Lei nº 11.051/04, que incluiu o § 4º no art. 40 da Lei nº 6.830/80, passou a ser autorizado ao julgador reconhecer de ofício a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato, após ouvida a Fazenda Pública. O novel dispositivo introduzido na Lei de Execução Fiscal é de natureza processual, aplicando-se de imediato a todos os processos em curso.

III - Assim, a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial passou a ser condicionada à oitiva da Fazenda Pública, para oportunizar a arguição de causas impeditivas ao reconhecimento, sendo que na hipótese dos autos tal condição não foi implementada, razão pela qual se tem indevida a decretação da prescrição.

IV - Recurso especial provido. (grifo nosso)

(REsp 849.494/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 241)

Antagonicamente, emerge na doutrina indicação de inconstitucionalidade quanto ao comando “a” e “b”, onde estaríamos diante de inovação em matéria tributária reservada a lei complementar. Explica-se.

Conforme é sabido, à época em que era vigente a Constituição Federal de 1967 fora editado o Ato Complementar nº 36, de 13/03/67 que, em seu art. 7º, expressamente

denominou a Lei nº 5.172/66 de Código Tributário Nacional, lhe conferindo status de lei complementar. Tratamento, esse, mantido pela Constituição Federal de 1988.

A par disso, a atual Carta Magna subordina a prescrição tributária a regulamentação mediante lei complementar, *in verbis*:

“Art. 146 – Cabe à lei complementar: (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

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

Nesse sentido, o segundo livro do CTN traz normas gerais de direito tributário e mais especificamente no art. 174 dispõe sobre prescrição tributária, trazendo inclusive hipóteses que interrompem o prazo prescricional – vale ressaltar que em nenhum momento o CTN dispõe sobre hipóteses de suspensão da prescrição –, assim, não é preciso demasiado esforço para afirmar que a prescrição é norma geral de direito tributário, apenas podendo ser legislada por lei complementar em atenção ao quórum qualificado nos termos do art. 69 da CF/88.

No que se refere a inconstitucionalidade do comando “a” – caput do art. 40 –, estaríamos diante de uma nova causa de suspensão do prazo prescricional, todavia, que fora regulada por lei ordinária e não por lei complementar. Com isso, defende-se que ao caso deveria ser aplicado o mesmo entendimento dado à interpretação do art. 2º, §3º<sup>12</sup> da LEF, exarado pelo TRF da 4ª Região, no julgamento da arguição de inconstitucionalidade na AC nº 2003.70.00.038936/PR, publicado em 16/12/2008, onde foi firmada a tese de que a suspensão do prazo prescricional previsto em tal dispositivo por 180 dias apenas deve ser aplicado as dívidas de natureza não-tributária, uma vez que para que tivesse eficácia quanto as dívidas de natureza tributária, se faz necessário que a regulamentação seja feita mediante lei complementar.

Tanto é assim que o mesmo Tribunal Regional Federal, agora na arguição de inconstitucionalidade nº 0004671-46.2003.404.7200, deu provimento a mesma, em razão da invasão a matéria reservada a lei complementar. Leandro Paulsen<sup>13</sup> em seu curso de direito tributário, indica o entendimento exarado na arguição de inconstitucionalidade:

o TRF4 decidiu pela inconstitucionalidade parcial do art. 40, caput e § 4o, da LEF, por entender que a interpretação que leva ao prazo de seis anos viola a reserva de lei complementar para cuidar de prescrição. Sua Corte Especial entende que não caberia ao legislador ordinário estabelecer hipótese de suspensão da prescrição, tampouco levar ao aumento do prazo quinquenal. Daí por que conta o prazo de cinco anos já a partir do despacho que determina a suspensão da execução e não do decurso de um ano

---

<sup>12</sup> Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

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

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 289

Quanto a segunda inconstitucionalidade levantada por essa corrente – comando legal “b” –, verifica-se que a Lei nº 11.051/2004 ao incluir o § 4º ao art. 40 da LEF criou novo termo a quo para a contagem do prazo quinquenal de prescrição intercorrente, é dizer, por meio do manejo legislativo ordinário, se criou nova hipótese de interrupção do prazo prescricional, uma vez que o prazo é reiniciado do despacho que determina o arquivamento dos autos.

A partir dessa concepção, as únicas causas de interrupção do prazo prescricional estariam disciplinadas no parágrafo único do art. 174 do CTN, onde quaisquer outras hipóteses só poderiam ser criadas por lei complementar.

Seguindo esta linha de pensamento, o STJ posiciona-se:

“O Código Tributário Nacional tem natureza de lei complementar, sendo hierarquicamente superior à Lei de Execuções Fiscais. Não pode, portanto, lei ordinária estabelecer prazo prescricional da execução fiscal previsto em lei complementar.” (REsp 151.598/DF, Rel. Min. Garcia Vieira).

Como conclusão lógica, para os defensores deste entendimento, a inclusão do §4º ao art. 40 da LEF é inovação privativa a lei complementar e não a lei ordinária, sendo, portanto, inconstitucional o referido comando legal.

Portanto, ao partimos de uma leitura sistemática do “caput” e do §4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80 chega-se a seguinte conclusão: suspenso o processo executivo, conseqüentemente restará suspensa a prescrição pelo prazo de um ano conforme o §2º e além disso, após o transcurso do prazo de um ano – frisa-se, o prazo prescricional estava suspenso –, sendo determinado o arquivamento, o prazo prescricional será interrompido e assim após seis anos será consumada a prescrição intercorrente. Todavia, de modo manifestamente contrário ao CTN e a CF/88.

#### **4 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA LEI Nº 6.830/80 E SUA NATUREZA JURÍDICA DE NORMA PROCESSUAL**

Na contramão da tese de inconstitucionalidade, ergue-se o entendimento que, a nosso pensar, melhor se compatibiliza com a segurança jurídica e reflete nitidamente a natureza processual cível da norma insculpida no art. 40, §4º da Lei nº 6.830/80 arrebatando a necessidade de lei complementar no caso em tela.

Nesse interim, o respeitado tributarista Eduardo Sabbag<sup>14</sup> registra:

Com o art. 6º da Lei n. 11.051/2004 (que acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei n. 6.830/80), e o art. 3º da Lei n. 11.280/2006 (que alterou o § 5º do art. 219 do CPC [o dispositivo não foi reproduzido pelo NCPC]), foi possível demarcar uma data limítrofe para a suspensão das execuções fiscais, permitindo -se ao juiz das execuções, na busca da estabilização dos conflitos e da necessária segurança jurídica aos litigantes, pronunciar -se de ofício sobre a prescrição – a chamada prescrição intercorrente

O “*caput*” do art. 40 ao dispor que “o Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens” pelo prazo de um ano, reflete, notadamente, na não fluência do prazo prescricional, é dizer, trata-se de uma consequência inequívoca da suspensão processual.

É de clareza solar que, enquanto suspenso o processo de execução fiscal, a Fazenda Pública mantém-se diligente e dirigindo os esforços necessários a atingir a finalidade do pleito executório, qual seja, adimplir o crédito tributário. Assim, em dedução lógica, passado o prazo de um ano – de suspensão do processo – o processo segue seu curso natural, apenas caso persista a situação do *caput* do art. 40 é que será determinado o arquivamento dos autos, onde, após passados o prazo prescricional, leia-se, processual, de cinco anos, será reconhecida a prescrição intercorrente.

Na doutrina, sobreleva a lição de Leandro Paulsen<sup>15</sup>, que explica:

A prescrição intercorrente é a que ocorre no curso da Execução Fiscal quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, se verificar a inércia do Fisco exequente, dando ensejo ao reinício do prazo quinquenal. O art. 40 da LEF estabelece que, não encontrado o devedor ou bens, haverá a suspensão do processo por um ano. Tal prazo é para que o Fisco exequente realize diligências administrativas para localizar o devedor e bens, conforme o caso. Durante tal suspensão, presume-se que o Exequente esteja diligente, de modo que o reinício do prazo prescricional só ocorre após o decurso do ano de suspensão, caso o Fisco permaneça inerte. Assim, nos autos, transcorrerão seis anos, desde a suspensão, para que se possa considerar ocorrida prescrição intercorrente.

Insta mencionar, que ao contrário do que defenda o entendimento exarado no tópico anterior, antes da inclusão do §4º ao art. 40 da LEF imperava

---

<sup>14</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. – 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.176

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 289

preocupante insegurança jurídica, uma vez que uma vez suspenso o processo executivo não se sabia precisamente qual era o limite da referida suspensão.

Nesse diapasão, a própria jurisprudência passou a estabelecer parâmetros, vejamos:

"A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da Lei n. 06.830/80, recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido, é a única suscetível de torná-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do Cód. Tributário Nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia da lei complementar" (STF, RE 106.217-SP, Rei. Min. Octavio Gallotti, ac. de 08-08-1986, RTJ, 119:328).

"O art. 40 da Lei 6.830/80 é si/ente quanto ao prazo máximo da suspensão do curso da execução. Todavia, cumpre afastar interpretação que a identifique à imprescritibilidade. Analogicamente, considerar-se-á o prazo de um ano" (STJ, 2. a T., REsp.6.783-RS, Rei. Min. Vicente Cernicchiaro, ac. de 17-12-1990, DJU, 4 mar. 1.991, p.1.981. No mesmo sentido: STJ, 1. a T., REsp.1.942-PR, Rei. Min. José de Jesus Filho, ac. de 5-11-1.990, DJU, 17 de Dez. 1.990, p.15.342).

Ora, o que o legislador fez foi apenas positivar o entendimento jurisprudencial a fim de aderir segurança jurídica ao instituto, evitando que o contribuinte fosse alvo eterno das lentes fiscais, devendo a suspensão perdurar pelo período máximo de um ano, onde a partir daí que iniciaria o prazo quinquenal de prescrição intercorrente.<sup>16</sup>

Posta assim a questão, não há que se falar em inconstitucionalidade do § 4º e muito menos do caput do art. 40 da Lei nº 8.630/80, pois nos termos do enunciado de Súmula nº 314 do STJ “*em execução fiscal, não localizados os bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente*”. Tanto é assim que, em mais de 30 (trinta) anos de vigência da sistemática imposta pelo art. 40 da LEF, nenhum executado questionou a referida regência processual.

---

<sup>16</sup> “[...] não parece razoável que, sem demonstrar a exequente atividade durante o prazo de suspensão do processo – adotando diligências para o êxito da execução –, possa o litígio perdurar indefinidamente, mantendo a instabilidade jurídica e assoberbando o Judiciário com feito que, pela inação do exequente, não caminha para a sua solução. Desse modo, se realizada intimação com advertência, e ainda assim o credor não apresentar bens do devedor ou não requerer outras medidas pertinentes, fica inviabilizado o prosseguimento da execução, não cabendo a renovação da suspensão processual” (STJ. REsp 991507/RN. DJe 29.08.12).

É bem verdade que prescrição é matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, “b” da CF/88), e disso não ousamos discordar. Porém, no que se refere ao tratamento dado a prescrição intercorrente, ou seja, aquela que ocorre no curso do processo já em andamento, a LEF não prescreve norma de natureza material, e sim de natureza processual, pois não se vislumbra na legislação ordinária nenhuma hipótese de suspensão da prescrição, mas sim a suspensão do processo executivo, sendo a suspensão daquele consequência lógica e inerente a sistemática processual.

Mais uma vez, o professor Eduardo Sabbag<sup>17</sup> sabiamente leciona:

Daí se afastar a tese de que a mencionada lei seria inconstitucional, por cuidar de matéria afeta à lei complementar (art. 146, III, “b”, CF). Parece -nos que não é este o melhor modo de ver, pois a norma não tratou de prazo prescricional, alterando a sistemática de contagem ou o período quinquenal, por exemplo, mas se limitou a dispor sobre matéria de direito processual civil.

Em outros termos, mostra-se peremptoriamente equivocado tratar a prescrição do art. 2º, §3º da LEF de modo análogo a prescrição intercorrente do art. 40, §4º do mesmo diploma legal. O que se torna relevante compreender é que o fato de não ser encontrado o devedor ou seus bens, resultando em suspensão da execução fiscal não conflita em hipótese alguma com as normas gerais de prescrição tributária.

No que se refere ao caráter processual, a fim de tornar translucido o fato de que o art. 40, §4º da Lei nº 8.630/80 é norma jurídica dotada de natureza processual, entendemos pertinente, por meio do quadro abaixo, comparar o tratamento dado pelo Novo Código de Processo Civil ao tratar das execuções em geral, onde – seguindo a lei específica – atribui tratamento congênere ao disposto na Lei de Execuções Fiscais, vejamos:

---

<sup>17</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. – 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.176

Lei Ordinária nº 8.630/80 (Lei de Execuções Fiscais)	Lei Ordinária nº 13. 105/2015 (Novo Código de Processo Civil)
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, <b>nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.</b>	Art. 921. Suspende-se a execução: III - quando o executado não possuir bens penhoráveis; § 1º Na hipótese do inciso III, o juiz suspenderá a execução pelo prazo de 1 (um) ano, <b>durante o qual se suspenderá a prescrição.</b>
§ 2º - <b>Decorrido o prazo máximo de um ano</b> , sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, <b>o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.</b>	§ 2º <b>Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano</b> sem que seja localizado o executado ou que sejam encontrados bens penhoráveis, <b>o juiz ordenará o arquivamento dos autos.</b>
§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.	§ 3º Os autos serão desarquivados para prosseguimento da execução se a qualquer tempo forem encontrados bens penhoráveis.
§ 4º - <b>Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional</b> , o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, <b>reconhecer a prescrição intercorrente e decreta-la de imediato.</b> (Incluído pela Lei 11.051 de 2004).	§ 4º <b>Decorrido o prazo de que trata o § 1º</b> sem manifestação do exequente, <b>começa a correr o prazo de prescrição intercorrente.</b> § 5º O juiz, depois de ouvidas as partes, no prazo de 15 (quinze) dias, poderá, de ofício, <b>reconhecer a prescrição de que trata o § 4º e extinguir o processo.</b>

No que tange a semelhança entre o CPC/2015 e a Lei nº 6.830/80 quanto ao tratamento dado a prescrição intercorrente, Fredie Didier Jr. esclarece:<sup>18</sup>

Para que se configure a prescrição intercorrente, é preciso que haja algum tipo de comportamento do credor/exequente, do qual decorra a paralisação do processo pelo tempo necessário à configuração da prescrição. É preciso que a paralisação seja imputada ao credor/exequente.

A Lei n. 6.830 /1980 (Lei de Execução Fiscal) regulou o assunto no âmbito das execuções fiscais (art. 40). O CPC-2015 resolveu generalizar. Previu expressamente a possibilidade de a execução ser extinta, em razão do reconhecimento da prescrição intercorrente ( art. 924, V, CPC). O art. 921 do CPC disciplina o específico caso de prescrição intercorrente em razão da suspensão do processo pela inexistência de bens penhoráveis (art. 921, III, CPC). Os §§ do art. 921 cuidam do assunto, seguindo o modelo previsto na Lei de Execução Fiscal. (grifo nosso)

Ainda nesse sentido, pontua, o erudito, Elpídio Donizetti:<sup>19</sup>

<sup>18</sup> DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: execução – 7. ed. rev., ampl. e atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p.457.

<sup>19</sup> DONIZETTI, Elpídio. Novo Código de Processo Civil comentado – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017, p. 1.166.

Prescrição intercorrente – Inciso III. Não possuindo o devedor bens passíveis de penhora, a execução não poderá prosseguir em razão da impossibilidade de se satisfazer o crédito exequendo. Assim, a execução ficará suspensa até que o executado adquira bens penhoráveis cujo valor seja capaz de assegurar a realização do crédito do exequente.

Considerando que essa suspensão não pode ser por prazo indeterminado, o novo CPC dispõe que o juiz suspenderá a execução pelo prazo de um ano, durante o qual se suspenderá a prescrição (art. 921, § 1º). Findo esse prazo sem manifestação do exequente, deve ter início o prazo da prescrição intercorrente, conforme possibilita o art. 921, § 4º. O legislador acabou consolidando na lei processual a regra da execução fiscal (art. 40 da Lei nº 6.830/1980) e o entendimento contido na Súmula 314 do STJ (“Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”).

Solidificando a presente tese o Superior Tribunal de Justiça, lucidamente vem decidindo:

"PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO COM BASE EM TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL - SUSPENSÃO POR FALTA DE BENS PENHORÁVEIS - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. I- Pressupõe a prescrição diligência que o credor, pessoalmente intimado, deve cumprir, mas não cumpre no prazo prescricional. **II - Estando suspensa a execução a requerimento do credor, pela inexistência, em nome do devedor, de bens penhoráveis, não tem curso o prazo de prescrição. Inteligência nos arts. 791,111 e 793, do Código de Processo Civil.** III- Recurso conhecido e provido."

"EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. A Corte assentou na sua jurisprudência que **a prescrição intercorrente não ocorre quando suspensa a execução**, a requerimento do credor, pela inexistência de bens penhoráveis"

"**Estando suspensa a execução, em razão de ausência de bens penhoráveis, não corre o prazo prescricional, ainda que se trate de prescrição intercorrente**" (STJ - 4a Turma – Resp 280.873-PR, Rel. Min. Sálvio Figueiredo).

"**Todavia, flui o prazo prescricional se o credor não atender às diligências necessárias ao andamento do feito, uma vez intimado a realizá-las**" (STJ - 4a Turma - Resp 327.329-RJ, Rel. Min. Sálvio Figueiredo).

Portanto, entendemos que não há que se falar em inconstitucionalidade da norma prevista no art. 40, §4º da LEF, uma vez que por se tratar de norma de caráter processual poderia, assim como foi, ser regulada por lei ordinária.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme pode ser notado da sistemática processual consagrada tanto pela jurisprudência como pela doutrina a não localização do executado ou a falta



de bens penhoráveis é razão para suspender o processo executivo fiscal pelo prazo máximo de um ano, não correndo nesse período o prazo de prescrição. Transcorrido o período de que fala o §2º da lei nº 6.830/80, será determinado o arquivamento dos autos.<sup>20</sup>

Com o advento do §4º a lei nº 6.830/80 – inserido pelo art. 6º da nº 11.051/2004 – foi estipulado um limite temporal, onde a partir da decisão de arquivamento será iniciado a contagem do prazo quinquenal de prescrição intercorrente.<sup>21</sup>

Ocorre que, diante de tal sistemática, começou a ser levantada uma aparente inconstitucionalidade em tal preceito normativo sob o fundamento de que, por tratar de prescrição tributária, a matéria deveria – supostamente – ser regulada por lei complementar nos termos do art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988 e não meramente por lei ordinária, sendo assim sustentado a ruptura do §4º do art. 40 da LEF com o restante do sistema tributário nacional.

Corroborando com tal entendimento, verificou-se, inclusive, que, o TRF da 4ª Região, ao julgar procedente a arguição de inconstitucionalidade nº 0004671-46.2003.404.7200, declarou inconstitucional o “caput” e o §4º do art. 40 da lei de execuções fiscais, por entender, respectivamente, que estaria o legislador ordinário criando novas hipótese de suspensão e interrupção do prazo prescricional intercorrente.

Como já fora outrora mencionado, está passível de julgamento o RE 636.562/SC, que trata da matéria, atingido pela sistemática de repercussão geral, onde até a publicação do presente trabalho ainda não foi decidido pela constitucionalidade ou não do dispositivo.

Em que pese, o imensurável respeito a decisão do TRF-4 e daqueles que defendem a inconstitucionalidade do dispositivo em epígrafe e com base nos argumentos desenvolvidos no tópico anterior, entendemos que não há motivos para que prevalece a teses de inconstitucionalidade.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> ASSIS, Araken de. Manual da execução. 9. ed. São Paulo: RT, 2005. n. 143, p. 426

<sup>21</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo – 14. ed. rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2017, p.451-452

<sup>22</sup> Eduardo Sabbag em seu manual de direito tributário deixa claro que “não é este o melhor modo de ver, pois a norma não tratou de prazo prescricional, alterando a sistemática de contagem ou o período quinquenal, por exemplo, mas se limitou a dispor sobre matéria de direito processual civil.” (SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. – 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 938)

Do ponto de vista prático, tanto o “*caput*” como o §4º da LEF possuem natureza jurídica processual, tanto que o STJ editou o enunciado de sumula nº 314.

O fato é que apesar do clichê jurídico, não devemos nos afastar da máxima “*dormientibus non succurrit jus*”, sendo o art. 40 da LEF a postura legislativa mais acertada e inclusive ratificada pelos tribunais pátrios.

Em conclusão, entendemos que não é o caso de se reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo em tela. Todavia, ao STF incumbirá, mais uma vez, pacificar a discussão e adotar uma das duas teses suscitadas no presente trabalho e somente assim, estaremos acobertados por eficaz segurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

ASSIS, Araken de. Manual da execução. 9. ed. São Paulo: RT, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito Tributário. – 18. Ed. Ver e atual – São Paulo: Saraiva.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo – 14. ed. rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: execução – 7. ed. rev., ampl. e atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

DONIZETTI, Elpídio. Novo Código de Processo Civil comentado – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

MOUZALAS, Rinaldo. Processo Civil volume único – 8. ed. rev., am pl. e atual.- Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. Revista Dialética de Direito tributário nº. 125, São Paulo, Editora Dialética, 2016.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. – 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTI. Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. Revista Dialética de direito tributário, São Paulo n. 62, nov. 2002.