

**DA (IN)APLICABILIDADE DA HIPÓTESE DE
SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO PREVISTA NO ARTIGO
2º, PARÁGRAFO 3º DA LEI 6.830/80 AOS CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS**

Ilza Souza de Moraes Neta

Bacharela em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo discutir a aplicabilidade da hipótese de suspensão da prescrição elencada no artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei 6830/80 (Lei de Execuções Fiscais - LEF) ao crédito tributário. Para deslinde da questão torna-se imperioso tratarmos da competência legislativa fixada na Constituição Federal com relação às matérias tributárias, especialmente a prescrição, analisando os tipos normativos possíveis para regulamentar esse tema e o posicionamento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal sobre essa questão. Neste diapasão, buscaremos demonstrar que as matérias relativas à prescrição tributária devem ser tratadas exclusivamente por meio de lei complementar, de modo que a hipótese de suspensão de prescrição prevista na Lei de Execuções Fiscais (lei ordinária) não pode ser aplicada aos créditos tributários, mas tão somente aos créditos não tributários, devendo a prescrição do crédito tributário ser regulada pelo Código Tributário Nacional – CTN.

Palavras-chave: Suspensão da prescrição – crédito tributário – lei complementar – normas gerais – CTN – LEF

ABSTRACT: This paper aims to discuss the applicability of the hypothesis in Article

2, paragraph 3 of Law 6830/80 (Law on Tax Foreclosures - LEF) the tax credit. For disentangling the question becomes imperative treat the legislative jurisdiction set by the Constitution with respect to tax matters, especially limitation, analyzing the possible normative types to regulate this issue and placement of the jurisprudence of the Courts on this question. In this vein, we will seek to demonstrate that the materials on limitation tax should be treated exclusively by means of a *lei complementar*, so that the possibility of suspension of limitation provided for in the Law of Tax Enforcement (*lei ordinária*) can not be applied to tax credits, but as the only non-tax credits, tax credit limitation shall be governed by the National Tax Code - CTN.

Keywords: Suspension of limitation - tax credit - *lei complementar* - general rules - CTN - LEF

SUMÁRIO: Introdução. 1. O crédito e a prescrição no direito tributário. 1.1. Conceito de crédito tributário. 1.2. A prescrição no direito tributário. 1.3. Termo *a quo* da prescrição. 2. A suspensão da prescrição. 2.1. O conceito de suspensão para o Direito Tributário. 2.2. Da suspensão da prescrição no Código Tributário Nacional. 2.3. Da suspensão da prescrição na Lei de Execuções Fiscais. 3. Competência legislativa para dispor sobre prescrição. 3.1. Competência para legislar sobre prescrição em matéria tributária. 3.2. Breves comentários sobre a lei complementar. 3.3. Natureza jurídica do Código Tributário Nacional. 4. Da aplicabilidade da hipótese de suspensão da prescrição presente na lei de execuções fiscais aos créditos tributários. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

INTRODUÇÃO

A captação de recursos pelo Estado é necessária para financiar investimentos em educação, saúde e moradia para a população, disponibilizar serviços públicos de qualidade, dentre outros. Entre os instrumentos utilizados para essa arrecadação destaca-se a cobrança de tributos. Sendo assim, é imprescindível que o Estado cobre os seus créditos tributários de maneira eficiente e os aplique em favor da população.

Apesar da importância da arrecadação de tributos, as leis e o devido processo legal devem ser observados na cobrança dos créditos tributários e a Fazenda Pública não pode conservar esse direito de execução indefinidamente.

Assim, em consonância os princípios da legalidade e da segurança jurídica, o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal atribuiu à lei complementar a competência para tratar sobre normas gerais de

direito tributário, em especial a prescrição, que é uma sanção aplicada ao credor inerte e que extingue o crédito tributário.

Assim, na qualidade de norma geral de direito tributário, a princípio, o Código Tributário Nacional seria a norma adequada para tratar da prescrição dos créditos tributários, podendo ser alterado ou revogado apenas por lei complementar superveniente.

No entanto, o artigo 2º, parágrafo 3º da Lei de Execuções Fiscais (lei ordinária) prevê hipótese de suspensão do prazo prescricional e é acerca da aplicabilidade desse dispositivo aos créditos tributários que se ocupa este trabalho científico.

CAPÍTULO 1

O CRÉDITO E A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 CONCEITO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

É através do crédito tributário que os tributos são exigidos. No ordenamento brasileiro são de 5 (cinco) espécies: i) impostos; ii) taxas; iii) contribuições de melhoria; iv) empréstimos compulsórios; v) contribuições especiais.

No entanto, isso por si só não define crédito tributário. Eduardo brilhantemente conceitua o crédito tributário quando afirma que:

O crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária “lançada” ou, com maior rigor terminológico, obrigação tributária em estado ativo. (...) O crédito tributário é uma obrigação tornada líquida e certa por intermédio do lançamento.¹

Quanto à definição do crédito tributário, Leandro Paulsen brilhantemente acrescenta que:

¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 757.

O crédito decorre da obrigação principal. A relação obrigacional tributária tem duas faces: obrigação e crédito. Mas desta correspondência não se pode tirar efeitos absolutos, pois o CTN, em seu art. 142, dá à expressão “crédito tributário” sentido muito específico, pressupondo liquidez e certeza decorrentes do lançamento. Enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador, o crédito tributário, em sentido técnico, tal como previsto no CTN, só é constituído com o lançamento.²

Os conceitos acima citados foram ratificados pelo Superior Tribunal de Justiça, quando a Corte afirmou que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN)” (Resp 250.306/DF, 1ª T, rel. Min. Garcia Vieira, j. 06-06-2000).

1.2 A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para o estudo do tema objeto desse trabalho, é importante discutirmos o conceito jurídico de prescrição. No entanto, a Constituição Federal não prescreve esse conceito, sendo ele encontrado na legislação infraconstitucional e na doutrina.

Em regra, a prescrição é tida como perda do direito de exercer a cobrança do crédito tributário judicialmente e é matéria de ordem pública, não sofre os efeitos da preclusão, podendo ser alegada a qualquer momento do procedimento e ser reconhecida de ofício pelo juiz. Barros (2011) entende que prescrição é a medida enérgica da ordem jurídica no sentido de desestimular a omissão de certas pessoas, na defesa de seus direitos, fazendo com que não prosperem situações indefinidas e não fiquem por muito tempo pendentes direitos e deveres que os fatos (descritos como norma) vão sistematicamente produzindo, quando observados os seguintes requisitos:

- i) Existência de uma ação exercitável (*actio nata*);
- ii) Inércia do titular da ação pelo seu não-exercício;
- iii) Continuidade dessa inércia durante certo lapso de tempo;

² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 996)

Por sua vez, o artigo 156, inciso IV, do Código Tributário Nacional, elenca a prescrição como causa de extinção do crédito tributário.

De fato, todo direito pode ser objeto de ação judicial e com o perecimento do direito de ação, automaticamente, o credor perde os meios jurídicos para obrigar o devedor a quitar sua dívida, atingindo o vínculo obrigacional entre o sujeito passivo e o sujeito ativo. Assim, é oportuno que o Código Tributário Nacional elenque a prescrição como hipótese de extinção do crédito tributário.

A prescrição surge da necessidade do direito lidar com tempo, impedindo que as relações jurídicas permaneçam indefinidamente. Assim, conforme ensina Sabbag (2011, p. 801), "... se há prescrição desaparece o direito de pleitear intervenção do Judiciário, diante da falta de capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não uso dela durante certo interregno, atingido pela força destrutiva da prescrição".

Também é importante ressaltar que no direito tributário as relações jurídicas são obrigacionais e não-obrigacionais envolvendo a Fazenda Pública e o contribuinte, podendo tanto o Fisco quanto o contribuinte possuir direitos subjetivos que, caso não sejam exercidos, geram a produção de norma de prescrição e extinguem o crédito tributário. Assim, a prescrição se aplica tanto aos créditos tributários do Fisco para como contribuinte (lançamento tributário) quanto do contribuinte para com o Fisco (indébito tributário).

Assim, a prescrição é remédio jurídico contra a inércia do titular do crédito tributário, tendo por consequência a extinção desse crédito e garantindo a segurança jurídica das relações tributárias, que não podem ser perpetuadas indefinidamente.

1.3 TERMO A QUO DA PRESCRIÇÃO

O termo inicial para a contagem do prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito tributário, nos termos dos artigos 142 e 174, *caput*, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 1966).

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva (BRASIL, 1966).

O curso da prescrição é diretamente vinculado à inércia do credor, mas no Código Tributário ao mencionar a constituição definitiva do crédito, no primeiro olhar, nos faz concluir que o prazo foi estipulado tendo em conta o momento em que o sujeito passivo é notificado do lançamento. Barros (2011) afirma que não há como aceitar que possa ter começado a fluir o prazo prescricional no momento da notificação do lançamento porque naquele exato momento a Fazenda Pública não dispõe de meios próprios para cobrar o crédito tributário judicialmente. Assim, o próprio Sistema Tributário impõe que as vicissitudes do texto do Código Tributário Nacional sejam sobrepostas, deslocando o termo inicial do prazo de prescrição para o último momento da exigibilidade administrativa, quando a Fazenda Pública tem condições de propor ação de cobrança do crédito tributário. Para Barros (2011, p. 584), “ajusta-se assim a regra jurídica à lógica do sistema”.

Brito (2004) complementa esse entendimento ao afirmar que o crédito encontra-se definitivamente constituído quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa.

Por outro lado, Denari (2008) ensina que a constituição definitiva do crédito tributário dá-se com a inscrição do débito em dívida ativa.

No entanto, compartilhamos do entendimento dos Professores Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho de que o lançamento, por si só, não constitui o crédito tributário de forma definitiva uma vez que contra ele o contribuinte pode administrativamente se insurgir, de modo que o lançamento não é termo inicial do prazo prescricional.

Para nós, o citado termo inicial pode ser definido como sendo o momento em que o crédito tributário se torna definitivo, indiscutível no âmbito

administrativo. Quando identificado o momento em que a definitividade desse crédito, dar-se-á início a contagem do prazo de 5 (cinco) anos para ajuizamento da execução fiscal em tempo hábil.

Importante ressaltar que a constituição definitiva do crédito tributário pode ocorrer em momentos distintos, a depender do tributo e do comportamento do contribuinte em face do lançamento.

Nesse sentido também se coloca a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436. Revista do Superior Tribunal de Justiça, Ano 2010, vol. 218, p 706. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=436&b=SUMU> Acesso em: 23 mar. 2013).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. DATA DA ENTREGA DA DCTF 1. **O entendimento mais recente jurisprudência desta Corte é no sentido de que, a partir da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada, mediante entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (o que, aliás, consubstancia a própria constituição do crédito tributário), inicia-se o prazo prescricional do art. 174 do CTN para a cobrança do crédito.** 2. O tema em debate foi objeto de apreciação pela Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.120.295/SP, mediante a sistemática prevista no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos). 3. Na espécie, trata-se de créditos tributários referentes a Cofins, relativo às competências de abril a julho de 1993. E que, segundo o acórdão de apelação, teriam sido lançados por homologação, mediante a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, em julho de 1993, data que deve ser

considerado como termo inicial da contagem do prazo prescricional. A ação de execução fiscal foi ajuizada em janeiro de 2003, ou seja, quando já prescrito o direito de executar o saldo remanescente apurado pelo Fisco. 4. Assim, considerando que se operou a prescrição, não há óbice à concessão da medida cautelar postulada para o fim de expedição de certidão positiva com efeito de negativa. 5. Recurso especial provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 201001405942, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Julgado em 09/08/2011. Publicado no DJE em 17/08/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=201001405942&b=ACOR#>. Acesso em: 27 mar. de 2013).

EMENTA: ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL – RECURSO ESPECIAL – MULTA ADMINISTRATIVA – PRESCRIÇÃO – INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO COM O DESPACHO QUE DETERMINOU A CITAÇÃO. 1. A decisão monocrática agravada deu provimento ao recurso especial do agravado por considerar como marco interruptivo da prescrição o despacho que determina a citação, e não a constituição do crédito do ajuizamento da ação, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 2. **Nos autos verifica-se como marco temporal inicial da contagem da prescrição o dia 25.1.2001, data determinada para pagamento do crédito.** Como o despacho que determinou a citação foi proferido apenas em 3.8.2007, fls. 38/39, por óbvio já havia ocorrido a prescrição. 3. Mudando-se o marco interruptivo da prescrição, verifica-se estar prescrita a cobrança do crédito objeto da presente execução. 4. **O marco inicial para a contagem do prazo prescricional é a data estabelecida para o agravado pagar o débito após regular decisão que julgou o processo administrativo, e não a inscrição em dívida ativa.** Agravo regimental improvido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento em sede de Recurso Especial nº AGRESP 200901333941. Rel. Min.

Humberto Martins. Segunda Turma. Publicado no DJE em 25/11/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=200901333941&b=ACOR>. Acesso em: 27 mar. 2013).

Resumidamente, o termo *a quo* da contagem do prazo quinquenal de prescrição será:

- a) O prazo final para a impugnação do lançamento (defesa apresentada ao próprio órgão lançador do tributo), caso não se verifique a protocolização de impugnação administrativa do lançamento;
- b) A data da notificação da decisão administrativa final (irrecorrível), mantendo total ou parcialmente o tributo exigido;
- c) Declaração apresentada pelo contribuinte no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos da Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça.

CAPÍTULO 2

A SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO

2.1 O CONCEITO DE SUSPENSÃO PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

Considerando que o artigo 110 do Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, determina que “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”, o conceito de suspensão utilizado no Código Tributário Nacional deve ser o mesmo do Código Civil de 1916, igualmente adotado pelo Código Civil de 2002.

Assim, a suspensão é a paralisação da contagem de um prazo em razão da ocorrência de uma causa específica, legalmente definida. Quando

desaparecer a causa de suspensão, a contagem do prazo retomará seu curso normal, computado o tempo anteriormente decorrido. Por fim, é importante citar que o prazo suspenso não fluirá enquanto estiver presente a causa suspensiva, voltando a fluir do ponto em que foi suspenso.

2.2. DA SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 174 do Código Tributário Nacional traz as hipóteses de interrupção do prazo prescricional, mas a modalidade de suspensão da prescrição não está nele presente. Porém, o artigo 155, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, reconhece a figura da suspensão da prescrição ao determinar que na hipótese de ser descoberta a obtenção da moratória mediante dolo ou simulação do beneficiado ela será revogada e o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; e nos demais casos, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito. Essa hipótese é doutrinariamente conhecida “suspensão retroativa da prescrição”.

Ademais, é relevante falar que não se deve confundir suspensão da prescrição com as hipóteses de suspensão do crédito tributário dispostas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Há situações em que a exigibilidade do crédito tributário é suspensa por um determinado lapso temporal, impedindo o sujeito ativo de efetuar a cobrança de tais créditos. Assim, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário está relacionada com a impossibilidade de constituição ou cobrança do crédito tributário por determinado lapso temporal.

No entanto, a suspensão da prescrição tem relação com a causa que impede as consequências da inércia do credor em relação ao crédito já constituído. Observe que as causas de suspensão da prescrição são hipóteses que se dão após a constituição do crédito tributário, enquanto as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário podem ocorrer antes ou após a sua constituição. Esses são os ensinamentos de Amaro (2010, p 404). Vejamos:

As causas de suspensão do crédito tributário (inclusive a moratória, incluída como tal pelo CTN) podem

ocorrer mesmo antes do lançamento e, portanto, não pressupõem a existência de 'crédito tributário' no sentido que lhe deu o código (de entidade que só se constituiria pelo lançamento).

2.3. DA SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO NA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS

Após a edição do Código Tributário Nacional, a Lei de Execuções Fiscais, de 22 de setembro de 1980 criou uma nova hipótese de suspensão da prescrição, disposta no seu artigo 2º, parágrafo 3º, a seguir transcrito:

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 (BRASIL, 1980).

O referido dispositivo legal trata de hipótese de suspensão da prescrição em razão do ato de inscrição de dívida ativa pelo prazo de 180 (cento e oitenta dias) ou até a distribuição da execução fiscal, o que primeiro acontecer.

Vale ressaltar que, quando a promulgação da Lei de Execuções Fiscais, a Constituição de 1967, Carta Magna em vigor na época, já previa que as normas gerais de direito tributário deveriam ser tratadas por meio de lei complementar. No entanto, a Lei nº 6.830/80 é uma lei ordinária, ou seja, aprovada pela maioria simples dos presentes na sessão de votação, respeitado o *quórum* mínimo de maioria dos parlamentares de cada Casa do Congresso nacional para início da votação.

É sobre a possibilidade de aplicar esse dispositivo aos créditos tributários que esse estudo se debruça.

CAPÍTULO 3

COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PARA DISPOR SOBRE PRESCRIÇÃO

3.1 COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A definição da competência para legislar sobre prescrição em matéria tributária está expressamente disposta no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, que estabelece caber à lei complementar fixar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Interpretando esse dispositivo literalmente, a doutrina dominante liderada por Calmon (2002, p. 100) atribuiu quatro funções à Lei Complementar: “(a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações ao poder de tributar; (d) fazer atuar os ditames constitucionais”.

Para o nosso estudo, interessa-nos apenas a função de editar normas gerais sobre a legislação tributária, especialmente a prescrição, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal. Ora, dizer que a lei complementar deverá regular a prescrição, devendo limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais significa dizer que não é possível abolir o instituto, uma vez que o mesmo foi instituído pela Constituição Federal, nem tão pouco tecer detalhes sobre o tema, atingindo a competência concorrente dos entes federativos disposta nos artigos 24, inciso I, e 30, inciso III, da Constituição Federal. Assim, não poderá a lei complementar adentrar nos assuntos de interesses específicos dos entes políticos.

No entanto, a prescrição é um instituto que abrange indistintamente todas as relações jurídicas tributárias do nosso ordenamento jurídico e deve ser aplicado por todos os entes políticos, porque assim é a vontade da Constituição ao prever expressamente a prescrição em seu texto.

Para o nosso estudo, é importante destacarmos que, ao analisar a aplicabilidade do prazo prescricional e decadencial das contribuições previdenciárias disposto nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, o Supremo Tribunal Federal tratou da abrangência da expressão *normas gerais* para fins de definição das questões sobre prescrição a serem obrigatoriamente tratadas por meio de lei complementar. Para o Tribunal Supremo, toda a matéria sobre prescrição é norma geral, a exemplo da norma que fixa o prazo prescricional, uma vez que o instituto da prescrição deverá ser aplicado a todas as relações tributárias, independente de qual seja o contribuinte ou a Fazenda Pública envolvida (Federal, Estadual, Distrital, Municipal). Não seria razoável permitir que cada Estado ou Município aplicasse a prescrição aos seus créditos como bem entendesse, uma vez que implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

Essa orientação jurisprudencial foi solidificada com a edição da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

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. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. Aprovada em sessão plenária em 12/06/2008. Publicada no DJE nº 112 de 20/06/2008, p.1. Publicada no DOU de 20/06/2008, p. 1. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%288.NUME.%29%29+E+S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes&url=http://tinyurl.com/cxh8dkh>>. Acesso em 23 de março de 2013).

Da análise dos precedentes que embasaram a citada Súmula Vinculante nº 8, é possível verificar que o Supremo Tribunal Federal orientou a sua jurisprudência no sentido de que prescrição (de forma abrangente) é matéria própria de lei complementar, a exemplo do Recurso Extraordinário nº RE559.882-9 –RS, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a seguir transcrito:

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. **As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.** II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECI-

SÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº RE559.882-9/RS. Rel. Min. Gilmar Mendes. Publicação no DJe nº 216, em 14/11/2008. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%288.NUME.%29%29+E+S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes&url=http://tinyurl.com/cxh8dkh>>. Acesso em: 27 de março de 2013).

Ante o exposto, concluímos que não resta dúvida que qualquer matéria sobre prescrição é obrigatoriamente objeto de lei complementar.

3.2. BREVES COMENTÁRIOS SOBRE A LEI COMPLEMENTAR

A lei complementar é um dos tipos de norma jurídica elencados no artigo 59 da Constituição Federal de Federal de 1988.

A norma legal deve seguir determinadas regras procedimentais constitucionalmente previstas para ser inserida no mundo jurídico. A Lei Complementar nº 95, 25 de fevereiro de 1998, alterada pela Lei Complementar nº 107, de 26 de abril de 2001, “dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona”.

Nos termos da Lei Complementar nº 95/1998, podemos dividir o processo legislativo em três fases: iniciativa, constitutiva e complementar. A fase da iniciativa deflagra o início de todo procedimento legislativo e corresponde à propositura do projeto de lei.

A fase constitutiva é o momento de discutir e votar o projeto de lei, e é nessa fase que há a diferença substancial entre a lei complementar e a lei ordinária, uma vez que a primeira tem sua aprovação pelo Poder Legislativo por maioria absoluta e para aprovação da segunda é necessária maioria simples (maioria dos votos dos presentes na sessão de votação) da Câmara de Deputados e do Senado Federal, observado o *quorum* de instalação da sessão de votação (presença da maioria absoluta dos membros de cada

casa). É também na fase constitutiva que há o instituto do veto presidencial.

Por sua vez, a fase complementar é dividida em promulgação e publicação. A promulgação atestará a validade e a exequibilidade da lei, e a publicação (após a promulgação) tem o condão de dar vigência à norma jurídica.

Em razão do processo legislativo da lei complementar ser mais dificultoso e exigir a aprovação de um número maior de congressistas (representantes do povo e dos Estados), ela é o tipo de norma jurídica escolhido pela Constituição Federal para tratar das matérias de especial importância, mais sensíveis e relevantes para o nosso ordenamento jurídico. Segundo Temer (2006), há a necessidade de uma manifestação de vontade mais qualificada, que enseja uma maior expressão do Poder Legislativo diante da matéria.

Por sua vez, a lei ordinária é uma norma jurídica infraconstitucional primária, que contém normas gerais abstratas que regem nossa vida em coletividade, que tem competência material residual, ou seja, o que a Constituição Federal não reservou à norma jurídica específica será tratado por uma lei ordinária.

No entanto, o fato da lei complementar ter processo legislativo mais dificultoso do que a lei ordinária e tratar das matérias que o legislador constituinte considerou mais importantes para o nosso ordenamento não significa dizer que a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária. Explicamos.

A hierarquia de uma norma para o direito é a subordinação desta a uma fonte geradora superior, como é o caso de todas as normas infraconstitucionais em relação à Constituição Federal. Assim, haverá uma hierarquia entre duas normas jurídicas quando uma delas tiver sua origem e seu fundamento de validade na norma julgada hierarquicamente superior.

No que concerne à existência ou não de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária é importante definirmos se para fins de caracterização de lei complementar deve-se levar em consideração o aspecto formal e/ou material.

Barros (2010) defende que é o aspecto material que define a lei complementar, de modo que a determinação de regulamentação de uma matéria por lei complementar na Constituição Federal pode se dar de maneira explícita (quando a Carta Magna usa o termo “lei complementar”)

ou de forma implícita (quando o texto constitucional usa o termo “lei”, mas trata de matéria de grande magnitude para o ordenamento jurídico brasileiro, sendo imprescindível sua regulamentação uniforme em todo o território nacional).

Respeitosamente, neste trabalho, ousamos discordar do Professor Paulo de Barros Carvalho e defendermos que, quanto ao aspecto material, quando a Constituição Federal utiliza o termo “lei”, desprovido de qualquer qualificação, o legislador constituinte está se referindo à lei ordinária, só cabendo a edição de lei complementar quando o texto constitucional expressamente assim afirma.

A Carta Magna impõe um requisito material taxativo para a edição das normas infraconstitucionais, fixando se a norma deve ser objeto de lei ordinária ou de lei complementar. Logo, é vedado ao legislador derivado infraconstitucional tratar de matéria reservada à lei ordinária através de lei complementar com o intuito de atribuir à matéria relevância e proteção jurídica que não foram taxativamente previstas pelo legislador constituinte.

O legislador ordinário não pode eleger se o tema tratado pela norma a ser editada possui a magnitude necessária para ser “protegida” pelo processo legislativo mais dificultoso da lei complementar, tratando do tema via lei complementar quando a Carta Magna relaciona-o à lei (lei ordinária). Logo, a matéria reservada à lei complementar é aquela taxativamente indicada na Constituição e não aquela que aos olhos do Poder Legislativo é relevante para o direito brasileiro atual.

Quanto ao aspecto formal (processo de edição da norma), Hugo de Brito Machado ensina que:

Nenhuma espécie normativa ganha sua identidade específica em razão da matéria da qual se ocupa. Pelo contrário, todas as espécies normativas, desde as instruções, as portarias, os regulamentos, até a Constituição, todas ganham identidade específica em razão de elementos formais, vale dizer, da competência do órgão que as edita e do procedimento adotado para a edição.³

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Segurança jurídica e lei complementar**. Disponível em: <http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=177>. Acesso em: 27 mar. 2013.

Assim, para o douto doutrinador, o aspecto formal da lei complementar se sobrepõe ao aspecto material, pois o direito não é uma ciência estanque, de modo que se uma norma for submetida ao processo legislativo de lei complementar, independente da matéria que ela trate, essa norma será considerada uma lei complementar e só lei superveniente de igual tipo poderá se alterada, modificada ou revogada.

Com o devido respeito, discordamos da citada tese. Entendemos que nas hipóteses em que matérias diferentes das previstas na Constituição para serem tratadas por lei complementar são abordadas no conteúdo da mesma, devem ser considerados como norma ordinária. Em decorrência disso, os dispositivos de lei ordinária posterior podem revogar os preceitos da lei anterior, mesmo que estejam no “corpo” de uma lei complementar, porque essa norma nunca foi de lei complementar, estando apenas dentro do seu texto, mas com características de lei ordinária.

Ante o exposto, conclui-se que uma norma deve vincular-se às imperativas adequações constitucionais tanto no aspecto material quanto no formal para ser considerada lei complementar.

No entanto, o maior rigor em classificar uma norma como lei complementar não significa que a mesma seja hierarquicamente superior à lei ordinária. No escalonamento normativo do direito brasileiro, tanto a lei complementar quanto a lei ordinária são consideradas normas infraconstitucionais, são espécies normativas cujo fundamento de validade provém diretamente da Constituição Federal.

3.3 NATUREZA JURÍDICA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, retificada pelo artigo 7º do Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967, é uma lei ordinária, atualmente denominada Código Tributário Nacional.

Ocorre que o Código Tributário Nacional foi editado antes da Constituição Federal de 1988 e, portanto, sua vigência no ordenamento jurídico atual deve ser analisada observando o fenômeno de direito constitucional intertemporal chamado “recepção”.

Ao contrário do fenômeno da revogação global, que revoga todo o texto constitucional anterior, com relação às normas infraconstitucionais não há revogação global, mantendo-se as normas constitucionais anteriores

desde que compatíveis materialmente com o novo ordenamento jurídico. As normas infraconstitucionais materialmente compatíveis com o novo ordenamento jurídico serão recepcionadas e aquelas incompatíveis não serão recepcionadas.

A recepção é um fenômeno de natureza material porque nela não é analisado o processo legislativo utilizado para fins de criação da norma infraconstitucional, avaliando a norma apenas com relação ao seu conteúdo. Nenhuma norma deixa de ser recebida por incompatibilidade formal com a nova Constituição.

O aspecto formal do texto infraconstitucional a ser recepcionado deverá ser analisado sob a ótica da Constituição vigente à época da elaboração da norma (*tempus regit actum*) e não sob a visão do ordenamento constitucional atual. Além disso, a recepção ou não recepção é um fenômeno automático, ou seja, não é obrigatório que esteja expresso no texto constitucional.

Assim, o Código Tributário Nacional continua uma lei válida uma vez que formalmente adequada à Constituição vigente quando da sua edição e materialmente compatível com a Constituição Federal de 1988.

A validade de uma norma jurídica é avaliada em face da norma superior em cuja vigência a norma inferior foi editada. Quando o Código Tributário Nacional foi promulgado, a Constituição então vigente não exigia lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário. Na verdade, a lei complementar não existia como conceito de direito positivo à época, sendo introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição de 1967.

O próprio Ato de Disposições Constitucionais Transitórias, de 05 de outubro de 1988, expressamente recepcionou o Código Tributário Nacional ao tratar do sistema tributário nacional em seu artigo 34, parágrafo, *in verbis*:

Art. 34. 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. (BRASIL, 1988)

Portanto, o Código Tributário Nacional é uma lei ordinária recepcionada pela Constituição Federal de 1988, mas só pode ser alterado por lei complementar porque a matéria nele tratada está na Constituição de 1988 reservada a esse tipo legislativo, que exige um quórum de votação qualificado.

Não há incoerência em afirmar que o Código Tributário Nacional é uma lei ordinária e ao mesmo tempo sustentar que ele só pode ser alterado por lei formalmente complementar. O Código Tributário Nacional é uma lei ordinária porque como tal foi aprovado pelo Congresso Nacional e não há alteração da natureza jurídico formal de uma norma em razão da sua recepção pela ordem jurídica que se estabelece com o advento da nova Constituição. Ocorre que, nos termos da Constituição Federal de 1988, a matéria disciplinada pelo Código Tributário Nacional está reservada à lei complementar e só por lei complementar pode ser tratada. Dessa forma, podemos afirmar que o Código Tributário Nacional é fundamento de validade necessário de leis ordinárias sobre matéria tributária porque, apesar de ser lei ordinária em sentido formal, foi recepcionado na ordem jurídica de 1988 com *status* de lei complementar de normas gerais de direito tributário.

Sobre a recepção do Código Tributário Nacional pela nova ordem jurídica posta pela Constituição Federal de 1988:

Esse tipo de problema, na verdade, é resolvido pelo *princípio da recepção*: as normas infraconstitucionais anteriores à Constituição são recepcionadas pela nova ordem constitucional, salvo no que contrariarem preceitos *substantivos* do novo ordenamento. Quanto à forma de elaboração da norma, obviamente não se aplica a Constituição nova; ter-se-á aplicado a velha, e a lei ou terá nascido formalmente perfeita sob a antiga Constituição ou desde então já não se legitimaria e padeceria de inconstitucionalidade formal. Se a lei nasceu formalmente válida, atendendo ao processo legislativo da época de sua criação, é irrelevante que, posteriormente, a nova Constituição reclame, para a matéria de que aquela lei tratava, um diferente ritual de aprovação.

Ocorre, porém, 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. Assim, se o Código Tributário Nacional (lei ordinária) regulava, por exemplo, a matéria de normas gerais de direito tributário, e se a Constituição de 1967 (como continua fazendo) passou a exigir lei complementar para regular essa matéria, resulta que o *Código Tributário Nacional só pode ser alterado por lei complementar*. Não porque ele seja uma lei complementar, mas porque a Constituição, agora (desde 15.1.1967), exige lei complementar para cuidar do assunto.⁴

CAPÍTULO 4

DA (IN)APLICABILIDADE DA HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO PRESENTE NA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

A Lei nº 6830/80 é lei ordinária específica que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, ou seja, sobre o procedimento judicial através do qual o Fisco busca satisfazer os seus créditos, razão pela qual é conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF). A Lei nº 6830/80 trata ainda da constituição do título executivo extrajudicial pela Fazenda Pública, que será o suporte para a cobrança dos seus créditos, a chamada Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Ao tratar da constituição da Certidão de Dívida Ativa, o artigo 2º, parágrafo §3º, da Lei de Execuções Fiscais, de 22 de setembro de 1980, dispõe que “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

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 171 apud MACHADO, Hugo de Brito. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 166/167.

de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo”, ou seja, cria hipótese de suspensão do prazo prescricional pelo período de 180 (cento e oitenta) dias (ou até a distribuição da execução fiscal, o que primeiro acontecer), a contar de inscrição do crédito da Fazenda Pública em dívida ativa. Frise-se que, também desse caso, o prazo prescricional é contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, quando contra esse crédito não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa.

No entanto, a hipótese de suspensão da prescrição presente na Lei de Execuções Fiscais não encontra respaldo na lei de normas gerais sobre direito tributário: o Código Tributário Nacional.

Como já analisamos, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a prescrição é norma geral de direito tributário que deve ser obrigatoriamente objeto de lei complementar.

Vale frisar que foi baseado nesse entendimento que, ao analisar a aplicabilidade do prazo prescricional decadencial das contribuições previdenciárias disposto nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, a Corte Magna editou a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Entendem-se como normas gerais de direito tributário aquelas normas básicas que, em razão de sua magnitude, devem ser aplicadas igualmente a todos os entes federativos e que visam a aplicação de determinados institutos ou situações jurídicas a todas as relações jurídicas no território nacional da mesma espécie ou condição. As normas gerais se afeiçoam aos aspectos primordiais da matéria. Assim, as leis que tratam de aspectos específicos de uma matéria devem observar o disposto na lei que trata de normas gerais.

Por sua vez, a lei complementar deve tratar de matéria taxativamente reservada a esse tipo normativo pelo texto constitucional (aspecto material) e cujo processo legislativo constitutivo obedece ao quórum de votação disposto no artigo 69 da Constituição Federal (aspecto formal), ou seja, é aprovada por maioria absoluta dos membros de cada casa do Congresso Nacional.

A Constituição Federal outorgou à lei complementar as matérias relevantes ao ordenamento jurídico e que necessitavam de um tratamento isonômico no território nacional a fim de garantir segurança jurídica às

relações jurídicas, a exemplo da prescrição em matéria tributária.

Isso não significa dizer que a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária, uma vez que ambas tem a Constituição como fundamento de validade, mas que por conveniência e vontade do legislador constituinte, algumas matérias obrigatoriamente devem ser tratadas por lei complementar, que possui processo legislativo mais dificultoso e uma manifestação de vontade mais qualificada do Congresso Nacional.

Sobre a aplicabilidade do artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei de Execuções Fiscais, considerando tudo o que foi discutido neste estudo, de maneira sintética, é possível dizer que:

O artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei de Execuções Fiscais, que diz que a suspensão do prazo prescricional por 180 (cento e oitenta dias) dias a contar da inscrição do débito em dívida ativa, é inaplicável à execução de dívida tributária, pois a prescrição integra as normas gerais em matéria tributária, que são reservadas à lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, estando disciplinado pelo Código Tributário Nacional que não prevê essa hipótese de suspensão do prazo prescricional. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade no Ag. 1.037.765/SP (julg. 02/03/2011) reconheceu a inconstitucionalidade deste dispositivo, bem como a §2º do art. 8º da LEF, sem redução de texto, em relação aos créditos tributários. Isto porque o conflito entre a LEF e o CTN não implica a inconstitucionalidade – senão parcial, sem redução de texto – do dispositivo da LEF, mas, apenas, a sua inaplicabilidade à execução dos créditos tributários, na medida em que há um campo de aplicação válida, qual seja, a execução de créditos não tributários⁵.

Sobre o tema é relevante transcrever-se trecho do Informativo nº 465 do Superior Tribunal de Justiça:

⁵ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 7 ed. Porto Alegre: Forense, 2012, p 213.

INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL. PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESERVA. LC.

Trata-se de incidente de inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 3º, e 8º, § 2º, da Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais – LEF) suscitado em decorrência de decisão do STF. A Fazenda Nacional, invocando a Súmula Vinculante n. 10-STF, interpôs recurso extraordinário (RE) contra acórdão deste Superior Tribunal, alegando, essencialmente, a negativa de aplicação do art. 8º, § 2º, da LEF sem declarar a sua inconstitucionalidade, o que constitui ofensa ao art. 97 da CF/1988. O STF deu provimento ao recurso da Fazenda para anular o acórdão e determinou, em consequência, que fosse apreciada a controvérsia constitucional suscitada na causa, fazendo-o, no entanto, com estrita observância do que dispõe o art. 97 da CF/1988. Portanto, coube definir, nesse julgamento, a questão da constitucionalidade formal do § 2º do art. 8º da LEF, bem como, dada a sua estreita relação com o tema, do § 3º do art. 2º da mesma lei, na parte que dispõe sobre matéria prescricional. Essa definição teve como pressuposto investigar se, na data em que foram editados os citados dispositivos (1980), a Constituição mantinha a matéria neles tratada (prescrição tributária) sob reserva de lei complementar (LC). Ressaltou, *a priori*, o Min. Relator que a recente alteração do art. 174 do CTN, promovida pela LC n. 118/2005, é inaplicável à hipótese dos autos, visto que o despacho que ordenou a citação do executado deu-se antes da entrada em vigor da modificação legislativa, incidindo ao fato o art. 174 do CTN na sua redação originária. Observou, também, ser jurisprudência pacífica deste Superior Tribunal que o art. 8º, § 2º, da LEF, por ser lei ordinária, não revogou o inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN, por ostentar esse dispositivo, já à época, natureza de LC. Assim, o citado art. 8º, § 2º, da LEF tem aplicação restrita às execuções de dívidas não tributárias. **Explicou que a mesma orientação é adotada em relação ao art. 2º, § 3º, da LEF, o qual, pela mesma linha de argumentação, ou seja, de que lei ordinária não era apta a dispor sobre matéria de prescrição tributária, é aplicável**

apenas a inscrições de dívida ativa não tributária. Também apontou ser jurisprudência pacificada no STJ que tem respaldo em recentes precedentes do STF em casos análogos, segundo a qual, já no regime constitucional de 1967 (EC n. 1/1969), a prescrição e a decadência tributária eram matérias reservadas à lei complementar. Asseverou, ainda, que, justamente com base nesse entendimento, o STF julgou inconstitucional o parágrafo único do art. 5º do DL n. 1.569/1977, editado na vigência da referida EC, tratando de suspensão de prazo prescricional de créditos tributários (Súmula Vinculante n. 8-STF). Dessa forma, concluiu que as mesmas razões adotadas pelo STF para declarar a inconstitucionalidade do citado parágrafo único determinam a inconstitucionalidade, em relação aos créditos tributários, do § 2º do art. 8º da LEF (que cria hipótese de interrupção da prescrição), bem como do § 3º do art. 2º da mesma lei (no que se refere à hipótese de suspensão da prescrição). Ressaltou, por fim, que o reconhecimento da inconstitucionalidade deve ser parcial, sem redução de texto, visto que tais dispositivos preservam sua validade e eficácia em relação a créditos não tributários objeto de execução fiscal e, com isso, reafirmou a jurisprudência do STJ sobre a matéria. Ante o exposto, a Corte Especial, ao prosseguir o julgamento, acolheu, por maioria, o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade parcial dos arts. 2º, § 3º, e 8º, § 2º, da Lei n. 6.830/1980, sem redução de texto. Os votos vencidos acolhiam o incidente de inconstitucionalidade em maior extensão. Precedentes citados do STF: RE 106.217-SP, DJ 12/9/1986; RE 556.664-RS, DJe 14/11/2008; RE 559.882-RS, DJe 14/11/2008; RE 560.626-RS, DJe 5/12/2008; do STJ: REsp 667.810-PR, DJ 5/10/2006; REsp 611.536-AL, DJ 14/7/2007; REsp 673.162-RJ, DJ 16/5/2005; AgRg no REsp 740.125-SP, DJ 29/8/2005; REsp 199.020-SP, DJ 16/5/2005; EREsp 36.855-SP, DJ 19/6/1995; REsp 721.467-SP, DJ 23/5/2005; EDcl no AgRg no REsp 250.723-RJ, DJ 21/3/2005; REsp 112.126-RS, DJ 4/4/2005, e AgRg nos EDcl no REsp 623.104-RJ, DJ 6/12/2004. **AI no Ag 1.037.765-SP, Rel. Min. Teori**

Albino Zavascki, julgada em 2/3/2011. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Informativo nº0465 de 28 de fevereiro a 4 de março de 2011. Elaborado pela Assessoria das Comissões Permanentes de Ministros. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/infojur/doc.jsp> >. Acesso em: 27 mar. . 2013)

Nas palavras de Paulsen, Bergmann e Schroder (2012, p.250):

A inscrição em dívida ativa constitui-se em mero ato interno da Administração. Não há previsão legal de notificação do contribuinte quanto à inscrição, tampouco qualquer implicação no curso do prazo prescricional. A cobrança amigável feita nesta fase, por Aviso de Cobrança, também não tem efeitos sobre a prescrição.

Corroborando com esse entendimento é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONTAGEM A PARTIR DA INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO DETERMINANDO-SE O RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA APRECIÇÃO DA PRESCRIÇÃO COM BASE NO TERMO INICIAL CORRETO. 1. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito se dá com a entrega da respectiva declaração pelo contribuinte ou, no caso de sua ausência, na data do vencimento. Assim, é esse o marco temporal para a fluência do prazo prescricional. 2. **A inscrição em dívida ativa não guarda relação com a constituição do crédito tributário, tratando-se apenas de procedimento administrativo tendente a registrar os valores contabilmente e torná-los exigíveis por meio do título executivo a ser formado a partir de tal ato - CDA. Não pode, portanto,**

ser considerada como marco inicial do prazo prescricional. 3. Uma vez reconhecido, em tese, o direito da recorrente de que o cômputo do prazo prescricional não tenha início a partir da data da inscrição do débito na dívida ativa, os autos devem ser encaminhados à instância local, à qual cabe a apreciação do conjunto fático-probatório dos autos, para apuração da prescrição à luz do correto termo inicial, sem que isso implique julgamento extra petita. 4. Agravo regimental não provido. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento em sede de Recurso Especial nº AGRESP 200802199918, Min. Rel. Benedito Gonçalves, primeira turma, publicado no DJE em 02/02/2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_alizacao=null&processo=200802199918&b=ACOR>. Acesso em: 27 mar 2013)

CONCLUSÃO

Nesse trabalho analisamos o crédito tributário, a aplicação e regulamentação legal do instituto da prescrição tributária, focando nas hipóteses de suspensão do prazo prescricional. Conceituamos o crédito tributário como a representação do momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária, que nasce com o lançamento tributário; e a prescrição tributária como medida punitiva da inércia do credor que extingue o crédito tributário, desde que presentes os requisitos legalmente definidos, cuja regulamentação se dá por meio de lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Definimos a lei complementar como norma cujo aspecto material (conteúdo) é expressamente definido pela Constituição e que obedece a processo legislativo infraconstitucional mais dificultoso, disposto no artigo 69 Constituição (forma). Frisamos que a lei complementar não é hierarquicamente superior à lei ordinária, mas que, no que concerne à prescrição tributária, seus termos devem ser observados pelas demais legislações infraconstitucionais uma vez que se trata de norma geral sobre a matéria.

Assim, considerando que o Código Tributário Nacional é lei ordinária

recepcionada pela Constituição Federal com *status* de lei complementar de normas gerais de direito tributário, a ele é reservado o tratamento da prescrição do crédito tributário, razão pela qual a hipótese de suspensão do prazo prescricional do artigo 2º, parágrafo 3º da LEF (lei ordinária específica que trata sobre a cobrança dos créditos da Fazenda Pública) não se aplica aos créditos tributários.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição de República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 27 mar. 2013.

BRASIL. *Código Tributário Nacional: promulgado em 25 de outubro de 1966*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em: 27 mar. 2013.

BRASIL. *Lei nº 6.830: promulgada em 22 de setembro de 1980*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm >. Acesso em: 27 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436. Revista do Superior Tribunal de Justiça, Ano 2010, vol. 218, p 706. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=436&b=SUMU > Acesso em: 23 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 201001405942, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Julgado em 09/08/2011. Publicado no DJE em 17/08/2011. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=201001405942&b=ACOR# >. Acesso em: 27 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento em sede de Recurso Especial nº AGRESP 200901333941. Rel. Min. Humberto Martins. Segunda Turma. Publicado no DJE em 25/11/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=200901333941&b=ACOR>. Acesso em: 27 mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. Aprovada em sessão plenária em 12/06/2008. Publicada no DJE nº 112 de 20/06/2008, p.1. Publicada no DOU de 20/06/2008, p. 1. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%288.NUME.%29%29+E+S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes&url=http://tinyurl.com/cxh8dkh>>. Acesso em: 23 mar. 2013

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº RE559.882-9/RS. Rel. Min. Gilmar Mendes. Publicação no DJe nº 216, em 14/11/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%288.NUME.%29%29+E+S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes&url=http://tinyurl.com/cxh8dkh>>. Acesso em: 27 mar 2013.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento em sede de Recurso Especial nº AGRESP 200802199918, Min. Rel. Benedito Gonçalves, primeira turma, publicado no DJE em 02/02/2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=200802199918&b=ACOR>. Acesso em: 27 mar. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Curso de Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas,

2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Forense, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. **Segurança jurídica e lei complementar**. Disponível em: <http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=177>. Acesso em: 27 mar. 2013.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.