

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO PARA O FISCO À LUZ DA  
JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*STATUTE OF LIMITATIONS AND PRESCRIPTION OF EXECUTION FOR  
THE REVENUE SERVICE BASED ON THE CURRENT JURISPRUDENCE  
OF THE SUPERIOR COURT OF JUSTICE*

Paulo Roberto Lyrio Pimenta\*

**RESUMO:** No direito tributário a prescrição e a decadência diferenciam-se segundo critérios distintos daqueles defendidos pela teoria do Direito Civil, atingido situações jurídicas titularizadas pelo Fisco e pelo Contribuinte. A decadência e a prescrição do Fisco suscitam vários debates doutrinários, muitos dos quais foram pacificados pela jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça, especificamente pela Súmula nº 622, editada no final do ano de 2018. O presente estudo pretende delimitar tais questões e apontar as soluções que lhes foram dadas por esta Corte de Justiça. O momento da constituição definitiva do crédito tributário, e, por conseguinte, da interrupção da decadência, é um dos temas tratados pelo mencionado entendimento jurisprudencial. No que se refere à prescrição, estabeleceu-se, após anos de divergências no âmbito da Primeira e da Segunda Turma que integram a primeira Seção daquele Tribunal, o termo inicial da contagem do prazo. Ao final do estudo, serão apresentadas as conclusões sobre as questões suscitadas, numa tentativa de estimular o debate sobre tema dos mais importantes para a aplicação e interpretação do direito positivo tributário.

**Palavras-chave:** Decadência. Prescrição. Fisco. Jurisprudência. Superior Tribunal de Justiça.

---

Artigo recebido em 25 de maio de 2019  
Artigo aceito em 02 de fevereiro de 2020

\* Pós-Doutorado na Universidade de Munique. Doutor em Direito pela PUC-SP. Professor da UFBA e da UCSAL. Juiz Federal na Bahia. Endereço para contato: p-pimenta@uol.com.br

ISSN: 1980-1995  
e-ISSN: 2318-8529

**ABSTRACT:** In tax law prescription of execution and the statute of limitations according some criteria different from those defended by the theory of Civil Law, encompassing juridical situations that affect both the Tax Office and the Taxpayer. The statute of limitations and prescription of execution of the Revenue has several doctrinal debates, many of which were pacified by the recent jurisprudence of the Superior Court of Justice, specifically by the Precedent nº 622, published at the end of the year 2018. The present study intends to delimit such questions and to point out the solutions given them by this Court of Justice. The moment of the definitive constitution of the tax credit, and therefore of the interruption of the decadence, is one of the subjects treated by the mentioned jurisprudential understanding. As regards the limitation period, the initial term of the deadline was established after years of discrepancies in the First and Second Boards that are part of the first Section of that Court. At the end of the study, conclusions will be presented on the questions selected, to stimulate the debate on the most important theme for application and interpretation of positive tax law.

**Keywords:** Statute of limitations. Prescription of execution. Revenue Service. Jurisprudence. Superior Court of Justice.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO; 2. DECADÊNCIA; 2.1. CONFIGURAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO; 2.2. DECADÊNCIA PARA O FISCO; 2.3. CRITÉRIOS DE CONTAGEM DOS PRAZOS DECADENCIAIS PARA O FISCO; 3. PRESCRIÇÃO PARA O FISCO; 4. CONCLUSÕES; 5. REFERÊNCIAS.

## 1. INTRODUÇÃO

A decadência e a prescrição sempre geraram muitos debates na doutrina do direito tributário. O modo como estes temas foram regulados pelo Código Tributário Nacional contribuiu muito para esse nível de discussão.

Em que momento se considera interrompida a prescrição, exercendo o Fisco o seu poder-dever de constituir o crédito tributário? O prazo para o ajuizamento da ação de execução fiscal conta a partir de que momento? Da notificação do lançamento ou do término do prazo concedido ao contribuinte para o pagamento voluntário do tributo? Estas são alguns dos principais temas em debate.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sempre se ocupou das principais questões relativas à decadência e à prescrição tributária. Recentemente, no final do ano de 2018, a Corte editou a Súmula nº 622 pacificando definitivamente o seu entendimento acerca dos mencionados problemas.

O presente estudo pretende analisar tais questões, interpretando a solução que lhes foi dada pela Primeira Seção da mencionada Corte de Justiça.

## 2. DECADÊNCIA

### 2.1. Configuração no Direito Tributário

No âmbito do direito civil é grande a controvérsia sobre os critérios para identificação e separação entre a decadência e a prescrição. Para uma corrente, enquanto a decadência alcança o direito material, a prescrição atua sobre a ação.<sup>1</sup> Para outros, a decadência atinge as ações constitutivas, enquanto a prescrição se relaciona com as ações condenatórias.<sup>2</sup> Há, ainda, quem sustente que a prescrição atinge a ação, e não o direito material, que é alcançado por via reflexa, enquanto a decadência atinge diretamente o direito material.<sup>3</sup>

No âmbito tributário, essas propostas são inaplicáveis. Isso porque enquanto o direito civil regula interesses privados, disponíveis, em geral, a relação jurídico-tributária está submetida ao regime do direito público, no qual predomina a indisponibilidade do interesse público.

Por esse motivo, outros critérios devem ser estabelecidos para diferenciar a prescrição da decadência.

<sup>1</sup> LEAL, Câmara. **Da prescrição e da decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p.114-115.

<sup>2</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista de Direito Processual Civil**. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961.

<sup>3</sup> GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 12ªed., Rio de Janeiro: Forense. 1996, p. 505.

Cabe observar que tanto a prescrição quanto a decadência alcançam posições jurídicas do contribuinte e do Fisco. Logo, deve-se diferenciar a decadência e a prescrição do Fisco, da decadência e da prescrição do contribuinte.

### 2.2. Decadência para o Fisco

Quando se examina o tema da extinção do crédito tributário, a decadência e a prescrição, mencionadas pelo art. 156, V do CTN, atingem posições jurídicas do Fisco, e não do contribuinte.<sup>4</sup>

A decadência do Fisco significa a perda da possibilidade de constituir o crédito tributário, por meio do lançamento. Atinge, deste modo, o poder jurídico, que detém a Administração Pública, em praticar determinado ato administrativo, o qual tem o efeito constitutivo sobre o crédito tributário e declaratório da obrigação tributária. Sendo assim, a decadência não representa, a rigor, uma causa de extinção do crédito tributário, e sim de impedimento à sua constituição, eis que se consuma antes do momento em que este aparece no mundo jurídico.<sup>5</sup> Neste particular, o CTN se equivocou, ao indicar a decadência como causa de extinção do crédito tributário.

Em que momento se considera constituído o crédito tributário, não havendo como se configurar mais a decadência? Duas situações poderão ocorrer: crédito constituído pelo Fisco por meio do lançamento de ofício ou por declaração, ou o crédito formalizado pelo contribuinte, mediante o

---

<sup>4</sup> A decadência e a prescrição do contribuinte são reguladas pelo CTN nos arts. 168 e 169.

<sup>5</sup> Por esse motivo, Eurico Marcos Diniz de Santi estabelece uma distinção entre a “decadência extintiva do crédito tributário e a decadência extintiva do direito de o Fisco lançar”. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 3ªed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p.164.

preenchimento da declaração de débito ou documento equivalente (ex: confissão de dívida, etc), hipótese de lançamento por homologação.

Na hipótese de existência de lançamento tributário, a doutrina já discutiu há muito tempo a partir de que instante se considera constituído “definitivamente” o crédito tributário, insuscetível de caducidade, portanto. Recentemente essa questão foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 622, publicada em 12/12/2018, que estabelece o seguinte: “a notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial”.<sup>6</sup> Não basta, portanto, a constituição do crédito pelo Fisco para cessar a contagem da o prazo de decadência: é preciso, ainda, que o contribuinte seja notificado da prática deste ato.

Quando o crédito for formalizado pelo contribuinte, por qualquer meio previsto pela lei do ente tributante (ex: declaração de débito, confissão de dívida, confissão para fins de parcelamento, etc) será desnecessária qualquer outra providência ulterior do Fisco para que seja afastada a decadência. Para que o crédito seja cobrado em tais situações, bastará ser inscrito em dívida ativa pela Fazenda.

O prazo para constituir o crédito tributário, por força do disposto nos arts. 173 e 150, § 4º do CTN, é de cinco anos, para qualquer tributo. As

---

<sup>6</sup> Esse entendimento segue o posicionamento da Súmula 153 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos”.

controvérsias existentes dizem respeito à forma de contagem deste prazo, e não quanto à sua extensão.

### 2.3. Critérios de contagem dos prazos decadenciais para o Fisco

Em qualquer caso, as regras previstas pelo CTN são de observância obrigatória pelos entes tributantes, por se tratarem de normas gerais sobre legislação tributária (CF, art. 146, III, "b"). Essa questão foi debatida em período recente pela doutrina e pela jurisprudência no caso envolvendo as contribuições para a Seguridade social. Este tributo estava submetido ao prazo decadencial, previsto pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91. Inicialmente, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a inconstitucionalidade desta regra.<sup>7</sup>No mesmo sentido caminhou o Pretório Excelso, admitindo a inconstitucionalidade formal do dispositivo epigrafado,<sup>8</sup>o que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 08, com o seguinte teor: "são inconstitucionais o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.599/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91".

A regra geral de contagem da decadência do Fisco é regulada pelo art. 173, I, do CTN, segundo o qual o prazo quinquenal é contado "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Esta regra se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, por declaração ou por homologação, neste caso, quando o contribuinte não efetuar o pagamento antecipado do tributo, como será adiante melhor examinado.

Algumas observações sobre esta regra devem ser colocadas. Primeiro, o termo inicial não é a data da ocorrência do fato jurídico tributário, e sim o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

---

<sup>7</sup> STJ, AI no RESP nº 616.348, Corte Especial, Rel. Min. Teoria Albino Zavaski, DJ 15/10/2007.

<sup>8</sup> STF, RE 556.664, Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14/11/2008.

Entende-se, em sede doutrinária, que o legislador optou aqui por conceder um prazo para que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário. Por isso, o termo inicial não coincide com a data da ocorrência do fato gerador.

O exercício seguinte a que se refere o dispositivo em pauta é, geralmente, o posterior ao momento da realização do fato jurídico. Algumas causas podem alterar esse termo, como na hipótese, por exemplo, de existência de um impedimento que impossibilite à Administração realizar o lançamento logo após a ocorrência do fato jurídico tributário (ex: após a ocorrência do fato gerador o contribuinte obtém uma medida judicial que estabeleça uma proibição para o Fisco lançar o tributo).<sup>9</sup>

Sendo assim, ocorrido o fato gerador, por exemplo, no dia 01 de janeiro de 2010, o prazo decadencial começa a fluir em 01 de janeiro de 2011, extinguindo-se em 31/12/2015.

Essa regra é aplicável ao lançamento por declaração e por ofício. Com relação ao lançamento por homologação, será aplicada tão somente se o sujeito passivo não formalizar o crédito e não efetuar o pagamento do tributo devido, hipótese em que deverá efetuar o lançamento de ofício, em caráter substitutivo, na forma prescrita no art. 149 do CTN, para exigir todo o valor da exação ou as diferenças devidas.

---

<sup>9</sup> Leandro Paulsen menciona um outro exemplo para demonstrar que o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nem sempre coincide com o seguinte ao da ocorrência do fato gerador: a situação em que, em razão da sistemática do tributo, seu lançamento não possa ser efetuado logo no exercício seguinte ao da ocorrência do fato jurídico tributário, quando ocorrer, por exemplo, quando o fato gerador ocorrer no final do exercício e o vencimento do tributo ou a data final para apresentação de sua declaração somente ocorrer no exercício seguinte. PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1.199-1.200.

A segunda regra de contagem da decadência é veiculada pelo art. 173, II, segundo a qual o prazo flui “da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

A situação versada por essa norma é a de realização de um lançamento pelo Fisco, o qual é posteriormente anulado por uma decisão judicial ou administrativa, por vício formal (ex: agente que realizou o lançamento não tinha competência para fazê-lo). Neste caso, o Fisco disporá de um novo prazo para a realização de um segundo lançamento, obviamente sem os vícios do primeiro.

Uma parte da doutrina critica duramente esse dispositivo, asseverando que estabelece uma hipótese de interrupção da decadência, eis que a invalidação do lançamento importa em uma devolução do prazo para o Fisco; o que não poderia ser admitido, pois a decadência não se interrompe.<sup>10</sup> Um segundo entendimento defende que seria uma causa de suspensão e de interrupção da decadência. A suspensão decorreria da impugnação do lançamento, posteriormente invalidado, enquanto a interrupção ocorreria porque o prazo voltaria a correr do início, desprezando-se o período anteriormente decorrido.<sup>11</sup> Ora, se o lançamento foi impugnado, a suspensão daí decorrente é sobre a exigibilidade do crédito, e não sobre a decadência. Por isso, parece-nos que esse entendimento não pode ser acolhido.

Ao nosso ver, o art. 173, II concedeu ao Fisco, diante da invalidação de um lançamento por vício formal, um novo prazo, autônomo, para realizar um segundo lançamento.<sup>12</sup> Não se trata de interrupção, muito menos de suspensão.

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ªed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 439.

<sup>11</sup> AMARO, Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 433.

<sup>12</sup> Neste ponto, concordamos com Eurico Marcos Diniz de Santi (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 3ªed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p.177).

Uma questão deve ser enfrentada sobre essa situação: invalidado o lançamento, pode o Fisco realizar um novo ato de constituição do crédito, diverso do anterior, ou deverá apenas corrigir o vício formal? Como o Código não estabeleceu qualquer restrição, pensamos que o Fisco em tal caso poderá realizar um lançamento diferente do que foi invalidado.

A terceira regra da decadência é regulada no parágrafo único do art. 173 da seguinte forma: “o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Essa regra é aplicável naquelas situações em que, após a ocorrência do fato jurídico tributário e antes do início do exercício seguinte, o Fisco realiza alguma medida preparatória do lançamento (ex: inicia um procedimento de fiscalização). Neste caso, o início do prazo, regulado pela regra geral do art. 173, I será antecipado. Exemplo: fato jurídico ocorreu no dia 01 de janeiro de 2005. Em 10 de junho de 2005 o Fisco inicia uma ação fiscal contra o contribuinte. Esse procedimento irá antecipar para esta data o início da fluência do prazo decadencial.

Caso a medida do Fisco seja praticada após o início do prazo, computável pela regra do art. 173, I, nenhum efeito terá sobre este, ou seja, a regra do parágrafo único do art. 173 não será aplicada.

O art. 150, §4º do CTN veicula, ainda, duas outras regras de contagem do prazo decadencial:

Art. 150.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente

extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O dispositivo cuida, em primeiro lugar, da regra de contagem da decadência na hipótese de lançamento por homologação. Tem-se aí a seguinte situação: o contribuinte formaliza o crédito (preenche a declaração) e efetua o pagamento antecipado do tributo, dispondo o Fisco de cinco anos, que flui com a ocorrência do fato gerador, para homologar a atividade do particular, em caráter expresso. Se permanecer inerte, ao final do término do prazo será considerado definitivamente extinto o crédito, o que se denomina homologação tácita.

Se o Fisco discordar da formalização ou do pagamento, ou de ambos, deverá efetuar o lançamento de ofício, em substituição à atividade do contribuinte, cobrando todo o crédito (caso não tenha existido qualquer pagamento), ou cobrando as diferenças (caso o pagamento tenha sido realizado a menor pelo sujeito passivo). É esta possibilidade de lançamento de ofício que se sujeita à decadência, não o lançamento por homologação, pois a constituição do crédito pelo contribuinte impede a consumação da decadência.

Em tais casos, então, duas situações poderão ocorrer, sendo a decadência contada de forma diferenciada: a) contribuinte se mantém inerte: b) contribuinte formaliza o crédito, mas não efetua o pagamento; c) contribuinte formaliza o crédito, pagando o tributo a menor. No primeiro caso, o Fisco não tem o que homologar, pois nenhuma atividade foi realizada pelo contribuinte. Por conseguinte, o prazo flui segundo a regra do art. 173, I, à medida que o Fisco necessita de um prazo razoável para tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador. Na segunda e na terceira situação existe uma atividade a ser homologada. Como dela o Fisco tomou conhecimento, não é necessário que este tenha um prazo maior para constituir o crédito – o que levaria à aplicação do art.

173, I-, fluindo o prazo, então, da ocorrência do fato gerador (art.150, §4º). Esta, aliás, é a única hipótese em que o termo inicial do prazo é a ocorrência do fato jurídico tributário.

O entendimento consolidado no âmbito da jurisprudência, sobretudo no Superior Tribunal de Justiça, caminha nessa direção. Nesse sentido, estabelece a Súmula nº 555: “quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173,I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

O dispositivo em análise trata, ainda, da hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Qual seria a forma de contagem nesta situação? A doutrina majoritária<sup>13</sup> entende que será aplicada a regra geral do art. 173, I, pois a Fazenda também aqui necessita de um prazo razoável para tomar conhecimento deste tipo de ilicitude. Em verdade, o parágrafo único do art.150 ressalva a aplicação do termo inicial nele previsto (data da ocorrência do fato gerador), para hipótese de dolo, fraude ou simulação. Por conseguinte, deve-se buscar no âmbito do próprio CTN um outro termo, restando como única alternativa aquele do art. 173, I.

Um problema deve ser analisado, ainda: a necessidade de existência ou não de pagamento, na hipótese em estudo. Caso o contribuinte tenha efetuado a declaração de débito, realizando o pagamento do tributo, por meio de fraude, dolo ou de simulação, o prazo deve ser o do art. 150, par.4º, ao nosso sentir, pois

---

<sup>13</sup> Nesse sentido posiciona-se, dentre outros, Luciano Amaro (*op. cit.*, p. 435-436). José Souto Maior Borges defende posição contrária, sustentando a fixação do prazo pela lei do ente tributante, respeitando alguns parâmetros do CTN (BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 405-408). Eurico Diniz de Santi, por seu turno, defende a aplicação do prazo quinquenal, contado, neste caso, da formalização do ilícito fiscal pelo Fisco (*op. cit.*, p. 165-166).

este dispositivo regula a conduta da Administração sobre a atividade desenvolvida pelo contribuinte. De outro lado, quando nenhuma atividade for realizada pelo sujeito passivo, nada haverá para ser homologado, sendo, então, aplicada, em tal situação, a regra do art. 173, I.

Sobre a decadência, cabe mencionar, por fim, a famosa tese dos cinco mais cinco, construída pela jurisprudência do STJ nos anos noventa do século passado. Como a Corte entendia que o prazo para a restituição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação seria de cinco anos, a fluir a partir do término do prazo indicado pelo art. 150, par.4º do CTN, passou a admitir que o prazo para o Fisco constituir o crédito em tal situação também seria o mesmo (dez anos). O fundamento para esse entendimento era uma interpretação conjunta do art. 173, I com o art. 150, par.4º. do CTN.<sup>14</sup> Esse posicionamento foi revisto pela Corte no final dos anos noventa. Com a edição da Lei Complementar no. 115/2003, que alterou o CTN para inadmitir a tese dos cinco mais cinco para a repetição do indébito, a tese do prazo decenal para constituir o crédito também ficou afastada.

A doutrina discute uma outra questão relativa ao tema em pauta: a possibilidade de restituição do tributo alcançado pela decadência, recolhido pelo contribuinte. Segmento abalizado da doutrina defende a possibilidade de repetição.<sup>15</sup> Na jurisprudência há decisões nos dois sentidos. Para nós, como a decadência importa na perda de um poder jurídico do Fisco, alcançando o crédito tributário, direito subjetivo do Fisco ao recebimento do tributo, se o contribuinte realizou o pagamento do tributo, adimpliu uma prestação a cuja percepção não tinha mais direito o Fisco, que, por seguinte, não pode se enriquecer ilicitamente. Por essa razão, a restituição deve ser admitida nesta situação.

---

<sup>14</sup> STJ, RESP no. 58.918/RJ, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 19/06/1995.

<sup>15</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *op. cit.*, p. 241-242.

### 3. PRESCRIÇÃO PARA O FISCO

A prescrição para o Fisco importa na perda da possibilidade de ajuizamento da ação de execução fiscal para realizar a cobrança judicial do crédito tributário.

O art. 174 estabelece que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”. Assim sendo, o termo inicial do prazo é a “constituição definitiva do crédito”. Em que momento ocorre a constituição “definitiva”? Esta questão foi discutida pela doutrina durante muito tempo. Três correntes se formaram. Para a primeira, a constituição em pauta ocorreria com a notificação do lançamento ao contribuinte. Um segundo entendimento defendia que o momento da constituição definitiva seria o da definitividade do lançamento, pela ausência de impugnação, ou pelo julgamento do recurso administrativo eventualmente interposto, ou seja, com a imodificabilidade do lançamento no âmbito administrativo. Um terceiro entendimento era ainda mais radical, sustentando que a constituição definitiva alcançava a inscrição do débito na dívida ativa. Recentemente foi solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 622, acima mencionada, que seguiu o posicionamento abraçado pela segunda corrente doutrinária.<sup>16</sup>

Assim sendo, a constituição definitiva ocorre com a imutabilidade do ato jurídico de lançamento no âmbito administrativo, o que ocorrerá diante da

---

<sup>16</sup> O art. 42 do Decreto nº 70.235/72 regula a definitividade das decisões proferidas no processo administrativo fiscal da seguinte forma: “Art.42. São definitivas as decisões: I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III- de instância especial. Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício”.

ausência de impugnação pelo contribuinte ou pelo julgamento definitivo da impugnação, pelo órgão competente da Administração Pública. Com a imputabilidade da decisão, o sujeito passivo deverá ser notificado pelo Fisco para efetuar o pagamento do tributo, com os acréscimos legais, se for o caso; dentro de determinado prazo, pois obrigação tributária é sempre a termo (obrigação impura). Após o decurso deste prazo, ocorrendo o inadimplemento, fluirá o prazo prescricional de cinco anos para o ajuizamento da ação de execução fiscal, que obedece ao rito previsto pela Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF). Por conseguinte, a inscrição em dívida ativa é irrelevante para a contagem do prazo.

Em se tratando de tributo submetido à sistemática do lançamento por homologação, o crédito é constituído pelo próprio contribuinte, vale reafirmar. Sendo assim, A simples declaração de débito do sujeito passivo (ou outro documento que lhe faça as vezes, como a confissão de dívida para fins de parcelamento, por exemplo), importa na constituição, iniciando-se a partir de então o prazo prescricional, podendo o Fisco inscrever o crédito na dívida ativa para posterior cobrança por meio da execução fiscal.

Da mesma forma que ocorre com o prazo decadencial, o prescricional, por ser veiculado por norma geral sobre legislação tributária, não pode ser alterado pela lei do ente tributante.

O parágrafo único do art. 174 do CTN estabelece as seguintes hipóteses de interrupção do prazo prescricional: (I) 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. Em todas as situações a interrupção da prescrição importa no reinício da contagem do prazo, descartando-se o prazo já decorrido.

Nas três primeiras hipóteses o credor (Fisco) manifesta o seu interesse na percepção do crédito tributário, ocorrendo o ato interruptivo por um provimento jurisdicional (despacho ou decisão), enquanto na última hipótese a iniciativa em interromper a prescrição é do próprio devedor.

A interrupção da prescrição pelo despacho do juiz que ordenar a citação, proferido em face da petição inicial da ação de execução fiscal, é a causa mais comum. Neste ponto, a lei tributária, cuja redação foi dada pela Lei Complementar nº 118/2005,<sup>17</sup> seguiu o modelo previsto no Código de Processo Civil para as ações em geral (art.240), segundo o qual a interrupção da prescrição retroage à data da propositura da ação.<sup>18</sup>

A segunda e a terceira hipótese de interrupção da prescrição são raramente utilizadas na prática. Enquanto o protesto supõe o ajuizamento de procedimento especial de natureza cautelar, requerido em Juízo e por este determinado, o segundo caso se configura apenas com um ato judicial inespecífico que simplesmente constitua em moda o devedor, seja a interpelação, notificação, intimação ou até mesmo uma ação de procedimento ordinário.<sup>19</sup>

Em todo caso, qualquer medida judicial proposta pela Fazenda para receber o seu crédito interromperá a prescrição.<sup>20</sup>

Já a quarta hipótese interruptiva ocorre comumente em pedidos de parcelamento e de compensação, pois em tais casos o devedor manifesta a sua concordância com o valor do tributo devido ao Fisco. O parcelamento também

---

<sup>17</sup> Na redação original do CTN a primeira hipótese de interrupção da prescrição era a “citação pessoal feita ao devedor”, o que conflitava com o art. 8º, §2º da Lei 6.830/80, segundo o qual “o despacho do juiz que ordenar a citação, interrompe a prescrição”.

<sup>18</sup> Essa possibilidade de retroatividade, prevista pelo CPC, foi debatida na jurisprudência, tendo em vista que este código não tem natureza de lei complementar. Logo, afirmava-se que não poderia regular esta matéria. No entanto, a jurisprudência do STJ rejeitou essa tese, admitindo a aplicação do CPC (STJ, 2ªT, REPS 1319319, Rel. Min. Eliana Calmon, outubro de 2015).

<sup>19</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *op. cit.*, p.223.

<sup>20</sup> Inclusive o ajuizamento de uma ação cautelar fiscal.

se enquadra neste dispositivo, contudo, também importa em suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, VI). Assim, neste último caso, com a formalização do parcelamento o crédito tributário estará suspenso. Caso haja o descumprimento do parcelamento (ex: contribuinte deixou de pagar alguma parcela), este será desfeito - situação denominada na prática de "rescisão do parcelamento"-, voltando a fluir, então, o prazo prescricional em sua totalidade, operando-se, portanto, o efeito interruptivo da prescrição.<sup>21</sup>

Quanto à possibilidade de suspensão do prazo prescricional, o CTN não regulou a matéria no dispositivo que prevê a prescrição para o Fisco (art. 174). Há, no entanto, uma regra específica estabelecida pelo art. 155, parágrafo único, que prescreve que em caso de invalidação da moratória - situação tratada impropriamente pelo legislador como de revogação - "não se computa para efeito de prescrição do direito à cobrança do crédito" o tempo decorrido entre a concessão da moratória e a sua invalidação.

Quanto às demais hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito, previstas pelo art. 151, importam na suspensão do curso do prazo prescricional. Isso porque a prescrição se caracteriza pela inércia do Fisco em atuar, quando deveria fazê-lo. Ora, diante da suspensão da exigibilidade do crédito, este não pode ser cobrado. Logo, não há que se falar em inércia do Fisco. Conseqüentemente, o prazo prescricional ficará suspenso, recomeçando a fluir quando desaparecer a causa que importou em sua paralisação. Como se trata de

---

<sup>21</sup> A Súmula 248 do extinto Tribunal Federal de Recursos regulava a matéria da seguinte forma: "o prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir do dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado". Esse entendimento tem sido mantido pelo STJ (2ª Turma, RESP nº 1.290.015, Rel. Min. Mauro Campbell, DJ 14/02/2012). Em se tratando de programa de parcelamento, o prazo só volta a fluir com a publicação do ato de exclusão do contribuinte (STJ, 2ª Turma, REPS nº 1144963, Rel. Min. Herman Benjamin, novembro de 2012).

suspensão, o tempo decorrido entre o vencimento do tributo e o advento da causa suspensiva será computado para fins de prescrição.

Assim, em tais hipóteses duas situações poderão ocorrer: a) suspensão da exigibilidade ocorreu após o vencimento do prazo para o vencimento do tributo; b) suspensão da exigibilidade apareceu antes do vencimento do prazo para o pagamento da exação. Conseqüentemente, em ambos casos o termo inicial do prazo prescricional não será o do art. 174 (data da constituição definitiva do crédito).<sup>22</sup>

No primeiro caso, a contagem do prazo prescricional ficará suspensa com o advento da causa suspensiva, sendo retomada com a sua supressão. Como se trata de suspensão, e não de interrupção do prazo, não ocorrerá o reinício deste, e sim a sua retomada, computando-se o período já decorrido antes da ocorrência da causa suspensiva. Ex: prazo para pagar o tributo venceu em 01/05/2005. Contribuinte não quitou o seu débito. Em 01/11/2006 celebrou parcelamento, rescindido em 03/03/2007. A prescrição fluiu entre 02/05/2005 e 01/11/2006, recomeçando a contar de 02/11/2006. No segundo caso, o prazo prescricional irá fluir da data da supressão da causa suspensiva da exigibilidade do crédito. Ex: contribuinte obtém medida liminar em 10/05/2010, suspendendo a exigibilidade do crédito. Essa medida é revogada em 30/11/2010. O prazo prescricional irá fluir a partir desta data.

De outro lado, a lei ordinária regula alguns casos de suspensão da prescrição. Nesse sentido o art.2º§3º da Lei nº 6.830/80 prescreve que a inscrição do crédito em dívida ativa "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". Esse dispositivo acaba concedendo ao Fisco um

---

<sup>22</sup> Cf. Eurico Marcos Diniz de Santi, *op. cit.*, p.221-228.

acrécimo no prazo de prescrição para o ajuizamento da execução. Sobre a matéria, ambas as Turmas do STJ, com competência para julgar direito público, têm entendido que a Lei de Execução Fiscal, por ter status de lei ordinária, não poderia regular a matéria, no que se refere ao crédito tributário, diante da regra do art. 146, III, "b" da CF.<sup>23</sup>

A lei epigrafada também estabelece uma hipótese de suspensão do processo de execução, com reflexos na prescrição, em seu 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". O dispositivo regula duas situações: devedor não localizado ou não encontrados bens para realizar atos de constrição. Ocorrendo uma delas, o processo será arquivado provisoriamente, pelo prazo de um ano.

Após o transcurso deste, o prazo prescricional de cinco anos voltará a fluir. Esta hipótese configura a prescrição denominada de "intercorrente", a qual ocorre no curso do processo de execução fiscal, na hipótese em que, interrompido o prazo prescricional por meio do despacho inicial, o Fisco não promove o andamento do processo, mantendo-se inerte, deixando de promover os atos necessários ao andamento da execução. Esta inércia importa no reinício do prazo prescricional,<sup>24</sup> podendo a prescrição ser decretada pelo juiz depois de ouvida a Fazenda Pública, após o decurso do prazo quinquenal, como prevê o parágrafo quarto do art. 40 da Lei de Execução Fiscal, inserido pela Lei nº 11.501/2004. A Súmula 314 do STJ regula a matéria da seguinte forma: "em

---

<sup>23</sup> STJ, 2ªT. RESP nº 881.607, Rel. Min. Eliana Calmon, junho de 2008.

<sup>24</sup> Convém observar, contudo, que a inércia imputável ao Poder Judiciário não irá importar no reconhecimento da prescrição intercorrente. Nesse sentido dispõe a Súmula 106 do STJ: "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".

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

Discute-se, também na doutrina a possibilidade de configuração da prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, sendo amplamente predominante a posição que rejeita esta possibilidade, a qual aderimos.

#### 4. CONCLUSÕES

As propostas existentes no âmbito da teoria do Direito Civil são inadequadas para diferenciar a prescrição da decadência tributária.

A decadência do Fisco significa a perda da possibilidade de constituir o crédito tributário por meio do lançamento. Já prescrição importa na perda do direito de cobrança do crédito, por meio da ação de execução fiscal.

Segundo o entendimento recentemente consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula nº 622, a notificação do auto de infração ao contribuinte faz cessar a decadência do Fisco. É este o instante da constituição “definitiva” do crédito tributário.

As regras previstas pelo CTN para a contagem dos prazos decadências do Fisco são de observância obrigatória por todos os entes federados, por serem veiculados em normas gerais sobre legislação tributária.

A regra geral de contagem da decadência do Fisco é veiculada pelo art. 173, I do CTN, a qual se aplica ao lançamento de ofício ou por declaração. Em se tratando de lançamento por homologação, será aplicável apenas ao lançamento de ofício, eventualmente realizado em substituição à atividade do sujeito passivo, quando esta não for homologada pelo Fisco.

Já a segunda regra, prevista pelo art.173, II, tem caráter autônomo, aplicando-se diante da hipótese de invalidação do lançamento por vício formal.

Esta regra não configura hipótese de interrupção nem de suspensão da decadência.

A terceira regra, inserida no parágrafo único do art. 173, só pode ser aplicada para antecipar a contagem do prazo, na hipótese em que o Fisco realiza qualquer medida preparatória do lançamento antes do início do exercício seguinte ao da ocorrência do fato jurídico tributário.

Na hipótese de lançamento pode homologação, duas situações devem ser consideradas, à luz da Súmula 555 do STJ. Na primeira, quando não houver formalização do crédito pelo contribuinte, aplicar-se-á a regra do art. 173, I. De outro lado, quando existir a declaração de débito e o pagamento tiver sido realizado de forma incorreta, o prazo fluirá de acordo com a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, da ocorrência do fato jurídico tributário.

Com relação à prescrição para o Fisco, o termo inicial deverá fluir, segundo o entendimento previsto pela Súmula 622 do Superior Tribunal de Justiça, com o exaurimento da instância administrativa, com o decurso do prazo para a impugnação ao lançamento ou com a notificação de seu julgamento definitivo, transcorrido o prazo concedido pela Administração para o contribuinte realizar o pagamento do tributo devido, de maneira voluntária.

A interrupção da prescrição, operada com o despacho inicial que ordenar a citação, retroagirá à data da propositura da ação, de acordo a modificação inserida no CTN pela Lei Complementar nº 118/2005.

Dentre as hipóteses de interrupção da prescrição, previstas pelo art. 174, parágrafo único do CTN, a mais comum é o pedido de parcelamento e de compensação.

As hipóteses de suspensão do prazo prescricional do Fisco são aquelas reguladas pelo art. 151 do CTN, que versam sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

## **5. REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**, 18ªed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista de Direito Processual Civil**. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ªed., São Paulo: Saraiva, 2016.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 12ªed., Rio de Janeiro: Forense. 1996.

LEAL, Câmara. **Da prescrição e da decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**, São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTI, EURICO MARCOS DINIZ DE. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 3ªed. São Paulo: Max Limonad, 2004.