

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

229

OUTUBRO - 2014

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

229

(OUTUBRO - 2014)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Francisco Baratti
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

- Andréa Mascitto** - Ponderações sobre o instituto da compensação de ofício e da retenção de crédito objeto de pedido de restituição
I. Introdução. II. Evolução histórica legislativa. III. Aplicação legislativa. IV. Interpretação legislativa e posição jurisprudencial sobre o tema. V. Conclusão. 7
- Danny Monteiro da Silva** - Padece a contribuição social do art. 1º da Lei Complementar 110, de 2001, de exaurimento de sua finalidade ou de inconstitucionalidade superveniente?
1. Introdução. 2. Inconstitucionalidade superveniente? 3. Direito intertemporal: revogação ou recepção da LC 110/2001 pela EC 33/2001. 4. Exaurimento da finalidade da contribuição e vinculação de receitas da contribuição social geral da LC 101/2001. 5. Considerações finais. 16
- Guilherme de Meira Coelho** - A não incidência das contribuições ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - Fust nos serviços de valor adicionado
I - Introdução. II - A contribuição ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - Fust. III - Os serviços de valor adicionado e a sua não incidência às contribuições ao Fust. IV - Conclusão. 36
- Hugo de Brito Machado** - A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional
1. Introdução. 2. Interpretação benigna. 3. Hipóteses de interpretação benigna. 4. Caracterização da dúvida. 42
- José Luis Ribeiro Brazuna, Katia Soriano de Oliveira Mihara e Thaís Bohn de Camargo Doria** - A não tributação dos jornais eletrônicos
I - Introdução. II - A assinatura e a distribuição de jornais. III - Análise sob o ponto de vista da tributação do serviço de comunicação. IV - Conclusões. 53
- Leonardo Freitas de Moraes e Castro** - IOF sobre empréstimos concedidos por meio de cédula de crédito bancário e notas promissórias comerciais: importantes diferenciações sobre os aspectos material e quantitativo de sua hipótese de incidência
1. Introdução. 2. Imposto sobre operações financeiras e suas vicissitudes: aspecto material do IOF-crédito e do IOF-títulos e valores mobiliários. 3. Incidência do IOF sobre empréstimos concedidos por meio de Cédula de Crédito Bancário (CCB): "IOF-crédito". 4. Incidência do IOF sobre empréstimos concedidos por meio de nota promissória comercial (*commercial paper*): "IOF-títulos". 5. Conclusões. 68
- Lucas Calafiori Catharino de Assis** - Do desvio de finalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa
1. Introdução. 2. Conceito e efeitos do protesto. 3. A Certidão de Dívida Ativa e suas características. 4. Da ilegalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa. 5. Conclusão. 77
- Maria Rita Ferragut** - Grupos econômicos e solidariedade tributária
1. Introdução. 2. Da configuração de grupo econômico. 3. A controvertida questão do fundamento legal que autorizaria o redirecionamento. 4. Conclusões. 88
- Omar Farah Freire** - A regra-matriz de incidência tributária da taxa de mineração
1. Introdução. 2. Critério material da TFRM. 3. Critérios espacial e temporal da TFRM. 4. Critério quantitativo da TFRM. 5. Critério pessoal da TFRM. 6. Considerações finais. 102

Paulo Roberto Trevisan e Vinicius Monte Serrat Trevisan - O mandado de procedimento fiscal e a data de seu início

1. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). 2. Início do MPF. 3. Ato do delegado da RFB. 4. Ato do auditor fiscal. 5. Conclusão. 117

Ramon Tomazela Santos - Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação - reflexões a respeito do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014

1. Introdução. 2. Histórico da discussão. 3. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014. 4. O ADI RFB nº 5/2014 e o artigo 100 do Código Tributário Nacional. 5. Conclusões. 127

Renato Lopes Becho - O direito natural e o REsp 1.120.295/SP

I - Colocação do tema. II - A dicotomia direito natural *versus* direito positivo. III - O REsp 1.120.295/SP. IV - A coerência como forma de argumentação e suas falhas na aplicação. V - Justificativas para o REsp 1.120.295/SP não ser entendido, filosoficamente, por outra linha que não o direito natural racional. VI - À guisa de conclusão. 145

Parecer

Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Abreu Machado Derzi e André Mendes Moreira - Das relações entre o parcelamento do crédito tributário e a prescrição da pretensão executiva fazendária

1. A Consulta. 2. Conceito e fundamento social da prescrição. 3. Breves considerações sobre a prescrição no Direito Tributário. 4. A impossibilidade de curso da prescrição quando a exigibilidade do crédito tributário resta suspensa pelo parcelamento. 5. O requerimento de parcelamento como ato interruptivo da prescrição. 6. A necessidade de concessão do parcelamento para que, interrompida a prescrição pelo seu requerimento, opere-se também a suspensão do curso do prazo prescricional. 7. Algumas conclusões preliminares. 8. Da hipótese de inexistência de homologação expressa do pedido de parcelamento e seus efeitos sobre a contagem do prazo prescricional. 9. Do reinício da contagem do prazo prescricional. 10. Conclusões. 155

Opinião Legal

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues - ADI nº 5.096. Correção da tabela de incidência do imposto sobre a renda para pessoas físicas. Aplicação da técnica de interpretação conforme a Constituição

165

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- ICMS - gráfica contribuinte do ISS - inscrição em cadastro fiscal do Estado para locupletar-se da alíquota interestadual (STF - 1ª T.) 176
- ICMS - substituição tributária - alteração do prazo para adaptação das substituídas - aplicação do princípio da noventena, por analogia - princípios da razoabilidade, da não surpresa e da segurança jurídica (STF - 2ª T.) 178
- IPI - admissão temporária de bem proveniente do exterior - arrendamento mercantil sem opção de compra - incidência (STJ - 2ª T.) 181
- ISS - locação pura ou com prestação de serviços - questão fático-probatória (STF - 1ª T.) 184
- Processo administrativo - decisão substituída por outra mediante provocação dos agentes fiscais que lavraram os autos de infração - exigência de contraditório (STJ - 1ª T.) 186

Ementário de Acórdãos

- Ação anulatória de débito fiscal - parecer técnico unilateral - apresentação inoportuna (STJ - 1ª T.) 190
- Ação de indenização - dano moral - pessoa jurídica - reputação abalada no mercado - empresa com parcelamento pelo Refis - responsabilidade objetiva da União (TRF da 4ª R. - 3ª T.) 190
- Cofins - corretoras de seguros - majoração da alíquota - art. 18 da Lei 10.684 - impossibilidade (STJ - 2ª T.) 191
- Cofins e PIS - aquisições - créditos passíveis de descontos/ressarcimento; fretes - insumos para bens desonerados, na venda (Carf - 3ª C./1ª T. Ord.) 191
- Cofins e PIS - base de cálculo - taxas e comissões pagas às administradoras de cartão de crédito (STF - 2ª T.) 192

PARECER

Das Relações entre o Parcelamento do Crédito Tributário e a Prescrição da Pretensão Executiva Fazendária

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Misabel Abreu Machado Derzi

André Mendes Moreira

1. A Consulta

Consulta-nos o Grupo Imaginarius S/A sobre o termo de reinício da contagem do prazo prescricional para aforamento ou retomada de executivos fiscais pela Fazenda Nacional no âmbito do Refis instituído pela Lei nº 9.964/2000.

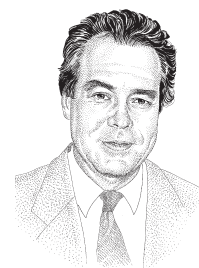
Notícia a Consulente que, em 23 de abril de 2000, requereu o seu ingresso no Programa de Recuperação Fiscal instituído pela Lei nº 9.964/2000. Contudo, informa jamais ter havido homologação expressa de sua adesão ao programa pelo Comitê Gestor do Refis.

Informa-nos ainda que foi excluída do referido programa de parcelamento por meio da Portaria do Comitê Gestor de nº 123, publicada no *Diário Oficial da União* em 2 de maio de 2014, ao fundamento de que as parcelas pagas pela Consulente no bojo do aludido programa de recuperação fiscal não são suficientes - a despeito de seguirem a determinação legal - sequer para quitar os juros da dívida corrente, o que implica a eternização do débito perante o poder público federal¹.

Desta forma, deseja a Consulente saber qual a situação jurídica da pretensão do Fisco sobre os débitos tributários inscritos no programa ante a fluência do prazo prescricional, eis que, apesar de ter requerido sua adesão ao Refis em 2000, nunca houve homologação expressa dessa conduta, sendo certo ainda que os executivos fiscais competentes ou ficaram parados, sem movimentação, durante esses 14 anos, ou ainda sequer foram propostos.

A correta compreensão da *quaestio juris* suscita reflexão sobre:

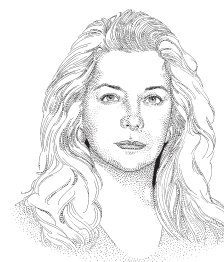
¹ O Refis da Lei nº 9.964/2000 foi o único dos programas de recuperação fiscal federais que não estipulou prazo máximo para quitação das dívidas tributárias. Ao revés, simplesmente estabeleceu que a parcela devida pelo contribuinte corresponderia a um percentual do seu faturamento. Tal previsão legislativa ensejou, como era de se esperar, a criação de parcelamentos tributários eternos, contra os quais tem a Fazenda Nacional se insurgido. Entretanto, se a lei assim dispôs e o contribuinte vem cumprindo com o mandamento legislativo, não se pode excluí-lo do programa pelo simples fato de se discordar das consequências jurídicas derivadas da aplicação da norma. O presente trabalho, no entanto, não se ocupará deste tema, mas sim da questão da prescrição e dos seus efeitos sobre os parcelamentos rescindidos pelo Poder Público.



Sacha Calmon

Navarro Coêlho

é Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ, Doutor em Direito Público pela UFMG e Advogado.



Misabel Abreu

Machado Derzi

é Professora Titular de Direito Tributário da UFMG, Doutora em Direito Público pela UFMG e Advogada.



André Mendes

Moreira

é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor em Direito Tributário pela USP e Advogado.

- a) o conceito e o fundamento social da prescrição;
- b) a ocorrência deste fenômeno no Direito Tributário;
- c) a interrupção da prescrição com a adesão ao parcelamento;
- d) o termo de reinício de sua contagem após a exclusão do parcelamento; e
- e) a sua fluência na hipótese de a opção pelo Refis não ter sido homologada pelo Comitê Gestor, bem como no caso de a “exclusão” ter ocorrido mais de uma década após a prática do ato que a fundamentou.

É o que se passa a expor.

2. Conceito e Fundamento Social da Prescrição

O Código Civil conceitua a prescrição como a perda da pretensão, nos termos do art. 189:

“Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

Embora a mencionada norma positive o denominado princípio da *actio nata*, cumpre destacar que o dispositivo não se refere a um direito abstrato e autônomo de ação, que pode eventualmente ser exercido, mas sim à possibilidade de atuação judicial efetiva do titular do direito para defendê-lo, a partir do exato momento em que se dá a violação.

De fato, o princípio da *actio nata* diz respeito não ao nascimento da ação, como direito abstrato à prestação jurisdicional, mas sim ao nascimento da pretensão, ou seja, à “posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa”².

Deste modo, sempre que se discute a fluência do prazo prescricional, é à existência da pretensão que se deve voltar a atenção do jurista, e não à existência da possibilidade de deduzi-la em juízo mediante o exercício do direito de ação (o que pode ocorrer sem que exista a pretensão, ocasionando, por exemplo, a extinção do feito sem julgamento de mérito por ausência de interesse de agir ou mesmo o julgamento improcedente do pedido).

Ao contrário do que se poderia conceber em uma análise superficial do tema, a prescrição - compreendida como o prazo findo o qual o titular do direito não pode mais socorrer-se dos meios judiciais para fazê-lo valer - não se configura como injustiça contra o credor. É que os ordenamentos jurídicos não devem, pelo primado da segurança jurídica, deixar o devedor em eterna incerteza, sem direito ao esquecimento, sem poder planejar sua vida por não saber em que momento a exigência de seu credor se efetivará. Nas palavras de François Ost:

“ou se pode lamentar o revés do direito que, por preocupação com efetividade e realismo, acaba por consagrar uma injustiça, ou, ao contrário, admirar as capacidades de auto-adaptação de uma regulamentação jurídica que consegue finalmente inscrever qualquer fato ou ato à série ininterrupta do tempo, e consagra, assim, uma outra idéia de justiça, que quer que se esqueça o que durou por tempo demais sem chegar a se realizar”³.

De fato, a existência de direitos imprescritíveis, passíveis de terem sua pretensão exercida a qualquer momento pelo titular, é repelida pelos ordenamentos jurídicos ocidentais, especialmente pelos que buscam seus fundamentos de validade no Direito romano, tal como se dá no Brasil.

A prescrição tem por finalidade efetivar o sobreprincípio da segurança jurídica, proporcionando a existência de seus três pilares, que são a certeza, a estabilidade e a confiabi-

² MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Eficácia jurídica, determinações inexas e anexas, direitos, pretensões, ações*. Atualizado por Marcos Ehrhardt Jr., Marcos Bernardes de Mello. *Coleção Tratado de Direito Privado: parte geral*. Tomo V. São Paulo: RT, 2013, p. 533.

³ OST, François. *O tempo do direito*. Tradução de Élcio Fernandes; revisão técnica Carlos Aurélio Mota de Souza. Bauru/SP: Edusc, 2005, p. 158.

lidade no ordenamento jurídico⁴. Afinal, tão importante quanto a justiça é a segurança, que consiste, ao lado daquela, em elemento universal do Direito.

3. Breves Considerações sobre a Prescrição no Direito Tributário

No Direito Tributário, nasce para o sujeito ativo da obrigação tributária uma pretensão sempre que for violado seu direito de receber a prestação de “levar dinheiro aos cofres públicos”⁵ a que está obrigado o sujeito passivo.

A obrigação tributária, fundada em lei e surgida quando da prática, pelo contribuinte, do fato hipoteticamente descrito na norma, configura obrigação jurídica tributária involuntária e inescapável para o contribuinte. Em sendo assim, a inexistência de efeitos preclusivos no tempo causaria grave perturbação da paz social, da harmonia e da segurança jurídica, diante da frequente ameaça de redução patrimonial a que se sujeitariam os contribuintes, que nem mesmo poderiam prever o momento em que a exigência do Fisco lhes recairia.

Por tais motivos, predica o CTN prescrever em cinco anos a ação⁶ para a cobrança do crédito tributário (art. 174), sustentando, ainda, que a prescrição extingue o próprio crédito tributário (art. 156, V) - e não apenas obsta a pretensão do poder público em exigí-lo judicialmente.

4. A Impossibilidade de Curso da Prescrição quando a Exigibilidade do Crédito Tributário resta Suspensa pelo Parcelamento

Sendo a pretensão a faculdade de exigir, tem-se o cômputo do prazo prescricional somente quando há exigibilidade, pelo princípio da *actio nata*.

Se já existiu dúvida acerca de o parcelamento constituir ou não causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ela foi sepultada com a inclusão do inciso VI ao art. 151 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, *in verbis*:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

VI - o parcelamento.”

Por constituir hipótese suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, o parcelamento também implica a exclusão do período de sua vigência da contagem do prazo prescricional.

Para chegar a tal conclusão, a doutrina usualmente segue dois caminhos possíveis.

O primeiro decorre de um critério jurídico-positivo. Ao parcelamento, ainda que não considerado como espécie de moratória, aplicam-se - por previsão também incluída no CTN pela LC nº 104/2001 - subsidiariamente as normas àquela pertinentes (art. 155-A, parágrafo 2º). Nesta perspectiva, a suspensão do prazo prescricional decorreria da aplicação supletiva do disposto no art. 155, parágrafo único, do Digesto Tributário:

“Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado - autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 78.

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

⁶ Lembramos que, tal como exposto no item 2 deste trabalho, o termo “ação” deve ser interpretado como “pretensão” do titular do direito.

Parágrafo único. *No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.*” (Destacamos)

Contudo, se esta visão for levada a cabo, somente a hipótese de parcelamento concedido em caráter individual mediante dolo/simulação do requerente levaria à suspensão do prazo prescricional.

A sistematização da matéria no Código não prima pela coerência. Contudo, parece-nos que, ainda assim, não se cria obstáculo ao reconhecimento dos demais casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário como causas também de desprezo do período para fins de determinação da prescrição.

Isso porque, faz-se, aqui, necessário interpretar a questão pelo viés lógico-jurídico que, no caso, é mais adequado. Neste ponto, temos, com Paulo de Barros Carvalho, a “inabalável convicção”, diante da “divergência entre a lógica do fenômeno jurídico e a lógica do fraseado legal de que as imposições do sistema não de sobrepor-se às vicissitudes do texto”, já que “este nem sempre assume, no conjunto orgânico da ordem jurídica, a significação que suas palavras aparentam expressar”⁷.

Ora, no caso em debate, já se afirmou insistentemente que o curso do prazo prescricional tem como pressuposto inarredável a existência de uma pretensão, ou seja, a faculdade ou possibilidade de exigir-se o adimplemento de um determinado crédito em juízo. Se não há possibilidade de se exigir tal crédito, em razão de imperativo legal, não pode haver cômputo de prazo prescricional. A necessidade de coerência lógico-sistêmica do direito deve, portanto, prevalecer sobre a escolha do fraseado legal pelo legislador.

Contudo, para que se dê a aludida suspensão da exigibilidade do crédito tributário é imprescindível que haja um parcelamento em curso. Sendo este dependente de um ato concessivo por parte do ente federado - não bastando o simples pagamento voluntário de parcelas pelo contribuinte - resta-nos examinar o que pode ocorrer caso transcorram mais de cinco anos entre o requerimento do parcelamento feito pelo contribuinte e o seu deferimento (ou indeferimento) pelo poder público.

Para tanto, faz-se mister examinar inicialmente os efeitos do requerimento de parcelamento que, como se verá a seguir, são a causa de interrupção do curso de eventual prazo prescricional.

5. O Requerimento de Parcelamento como Ato Interruptivo da Prescrição

Estipula o art. 174, parágrafo único, IV, do CTN que a interrupção da prescrição ocorre quando da prática pelo devedor de qualquer ato inequívoco - ainda que extrajudicial - que importe em reconhecimento do débito. Como o pedido de adesão ao parcelamento é um destes atos, enseja, desta feita, o reinício da contagem do prazo prescricional.

Seguindo esse entendimento, tem o Superior Tribunal de Justiça iterativamente decidido que “a confissão e o parcelamento da dívida tributária ensejam a interrupção do prazo prescricional”, registrando sempre, porém, que o prazo “recomeça a fluir, em sua integralidade, no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado”⁸.

A ponderação do STJ sobre eventual reinício da contagem do prazo, todavia, necessita ser compreendida *modus in rebus*, pelo que se demonstrará a seguir. De toda sorte, é indubitável que, requerido o parcelamento, dá-se *ipso facto* a interrupção da contagem da prescrição, caso esta já esteja em curso.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 586.

⁸ STJ, Segunda Turma, AgRg no AREsp nº 242.556/MG, Relator Min. Humberto Martins, *DJe* de 28.11.2012.

6. A Necessidade de Concessão do Parcelamento para que, Interrompida a Prescrição pelo seu Requerimento, opere-se também a Suspensão do Curso do Prazo Prescricional

Com a aguda percepção de que o requerimento de parcelamento formulado pelo contribuinte não é automaticamente deferido uma vez realizado, dependendo de um ato (expresso ou tácito) da Administração Tributária, que reconhecerá - ou não - a possibilidade de inclusão das dívidas do requerente no programa de recuperação fiscal, Hugo de Brito Machado expressou sua opinião no sentido de que, enquanto o pedido de parcelamento interrompe o curso do prazo prescricional, sua concessão - e posteriormente cumprimento pelo contribuinte - é ato que o suspende:

“Os efeitos do pedido e da concessão do parcelamento do crédito tributário são distintos e cumulativos. O pedido interrompe a prescrição, nos termos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, apagando os efeitos do tempo já ocorrido no que concerne à prescrição. Já a concessão do parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, e assim faz com que a partir de então não tenha curso o prazo de prescrição. (...) Somam-se os efeitos do pedido, a interrupção, com da concessão, a suspensão da prescrição.”⁹

Com razão o ilustre professor cearense, mormente porque o ato de interrupção tem o efeito de fazer recomençar a contagem do prazo. Para cessá-la, é mister que haja uma causa superveniente suspensiva da prescrição, que consistirá exatamente no deferimento do pedido de parcelamento acompanhado do cumprimento das regras do programa pelo contribuinte.

7. Algumas Conclusões Preliminares

Ao exposto, pode-se afirmar desde já que o parcelamento, ao ser requerido, provoca a interrupção da contagem do prazo prescricional (art. 174, parágrafo único, IV do CTN), fazendo desaparecer todo o lapso anteriormente transcorrido.

Quanto aos efeitos de sua concessão, duas possibilidades podem vir a ocorrer.

Nos casos em que ocorre a homologação tácita do pedido de parcelamento, ao ser requerido e concedido, provoca-se, simultaneamente, a interrupção e a suspensão do prazo prescricional, aqui entendida como impedimento da contagem do novo prazo, até que causa superveniente determine o reinício de sua contagem.

Quando há necessidade de homologação expressa, o que ocorre é, sucessivamente, a interrupção e, em seguida - quando da homologação pela Administração Tributária - a suspensão do prazo, caso em que o período decorrente entre estes dois atos deve ser computado.

Neste último caso - exatamente o previsto no Refis da Lei nº 9.964/2000 - enquanto não houver a homologação expressa do pedido de parcelamento do contribuinte a prescrição terá curso, iniciando-se, obviamente, do zero, face à sua interrupção pelo requerimento formulado pelo contribuinte.

8. Da Hipótese de Inexistência de Homologação Expressa do Pedido de Parcelamento e seus Efeitos sobre a Contagem do Prazo Prescricional

Apesar de, regra geral, operar-se a homologação tácita em caso de silêncio da Administração Tributária quanto a eventuais pedidos de parcelamento dos contribuintes formulados no bojo dos sucessivos programas de recuperação fiscal que se tornaram praxe em nosso País, há uma peculiaridade em relação ao Refis instituído por meio da Lei nº 9.964/2000.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. “O parcelamento como causa de suspensão e de interrupção da prescrição no Código Tributário Nacional”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 148. São Paulo: Dialética, janeiro de 2008, p. 68.

Referida lei impôs, em seu art. 3º, parágrafo 4º, uma condição que necessariamente deve ser preenchida para que se dê a homologação da opção pelo Refis por parte do contribuinte, qual seja, a prestação de garantia ou o arrolamento dos bens integrantes de seu patrimônio, na forma do art. 64 da Lei nº 9.532/1997, a critério do contribuinte pessoa jurídica.

Já o parágrafo 5º do mesmo dispositivo legal excluiu desta exigência os optantes pelo Simples e aqueles cujo débito consolidado fosse inferior a R\$ 500.000,00.

Não obstante, o art. 13 do Decreto nº 3.431/2000, que regulamentou a execução do programa, estipulou que nas opções relativas a débitos ajuizados a homologação, *ainda que tácita*, ensejaria a expedição da certidão positiva com efeito de negativa, a suspensão do registro no Cadin e a suspensão dos executivos fiscais.

Seguindo essa lógica o Decreto fixou, no parágrafo 1º de seu art. 13, o prazo de 75 dias para o Comitê Gestor decidir sobre a homologação, valendo como homologação tácita o seu silêncio após este período.

Ocorre que, no julgamento dos EREsp nº 449.292/RS, a Primeira Seção do STJ, baseando-se em interpretação sistemática dos dispositivos acima mencionados, adotou o entendimento segundo o qual os débitos superiores a R\$ 500.000,00 só têm sua exigibilidade suspensa quando há expressa homologação da opção pelo Refis por parte do Comitê Gestor, inexistindo, para este caso, a figura da homologação tácita. Dada a clareza da ementa, ofertamo-la à transcrição:

“Embargos de Divergência. Tributário. Refis. Débito Superior a R\$ 500.000,00. Prestação de Garantia ou Arrolamento de Bens. Necessidade de Homologação Expressa do Comitê Gestor. Execução Fiscal. Suspensão. Impossibilidade.

1. Nos termos da Lei 9.964/2000, os débitos superiores a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), só se beneficiam com a suspensão da exigibilidade quando prestada garantia ou arrolados bens e tiverem homologada a opção.

2. Quando os débitos são superiores a R\$ 500.000,00, inexistente homologação tácita, restrita esta às empresas optantes do Simples e com débitos inferiores a R\$ 500.000,00.”¹⁰

Este entendimento, após ter sido confirmado em diversas outras ocasiões¹¹, restou consolidado naquela Corte com a edição da Súmula nº 437¹², que teve o seguinte enunciado:

“A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo Refis pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.”

Dessarte, inocorrendo a homologação expressa pelo órgão competente e, portanto, não havendo a suspensão da exigibilidade dos créditos, o prazo prescricional quinquenal segue regular curso desde o pedido de parcelamento que o interrompeu. Transcorridos cinco anos sem que haja a homologação, portanto, opera-se de plano a prescrição dos créditos tributários, tanto os não executados como os executados - estes últimos, com base na prescrição intercorrente, pacífica em nosso ordenamento jurídico quando o executivo fiscal permanece inerte por um lustro.

Tal fundamento, *per se*, já seria suficiente para denotar a impossibilidade de cobrança de qualquer valor da Consulente por parte do Fisco federal, decorridos quase 15 anos do pedido de opção pelo Refis sem que houvesse resposta por parte da Administração Tributária.

¹⁰ STJ, Primeira Seção, EREsp nº 449.292/RS, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ de 19.12.2003, p. 309 - destacamos.

¹¹ Confirmam-se os seguintes julgados, todos da Primeira Seção do STJ: EREsp nº 447.184/PR, Relator Min. João Otávio de Noronha, DJ de 2.8.2004, p. 288; EDcl no AgRg nos EREsp nº 415.587/SC, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 3.11.2004, p. 123; AgRg nos EREsp nº 388.570/SC, Relator Min. José Delgado, DJ de 6.3.2006, p. 140; EREsp nº 715.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJ de 8.10.2007, p. 205.

¹² DJe de 13.5.2010.

Entretanto, outro fundamento, autônomo, resguarda a Consulente contra a exigência fiscal *in casu*, com base em entendimento firmado pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional.

9. Do Reinício da Contagem do Prazo Prescricional

Ainda que se considere ter havido homologação tácita da opção da Consulente pelo Refis da Lei nº 9.964/2000 - entendimento que contraria a jurisprudência sumulada do STJ, como acima demonstrado - fato é que nenhum montante lhe poderá ser exigido após a sua “exclusão”¹³ operada pela Portaria do Comitê Gestor do Refis publicada em 2014, já que os fatos ensejadores da insatisfação fazendária vêm ocorrendo desde o pagamento da primeira parcela, há 14 anos¹⁴.

É que o ato formal de exclusão do Refis é meramente declaratório de uma condição anteriormente existente que, uma vez identificada, deve ensejar uma pronta atitude por parte do credor, pois deflagra a contagem do prazo prescricional para exigência do tributo parcelado. Decorridos cinco anos entre a prática do fato apontado como ensejador da exclusão do Refis sem que a Fazenda Nacional adote postura tendente a cobrar o tributo, este se extinguirá por força do art. 156, V do CTN.

A este respeito, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CDA nº 496/2009, que, a nosso sentir, traz a solução adequada à questão, cabendo analisá-lo em seus principais termos.

Inicialmente, o ato normativo da PGFN analisa o art. 5º da Lei do Refis (Lei nº 9.964/2000), que dispõe sobre as causas de rescisão do parcelamento, sempre “mediante ato do Comitê Gestor”¹⁵. Após examinar as formas de rescisão, exara o parecer a seguinte conclusão parcial:

¹³ A referência entre aspas deve-se ao fato de que, não tendo havido homologação expressa do pedido de parcelamento como exige o STJ, é impossível falar-se em exclusão do Refis de um contribuinte que nunca dele participou.

¹⁴ As prestações mensais pagas pela Consulente nunca foram suficientes sequer para amortizar os juros da dívida tributária, dada a forma de cálculo estabelecida pelo legislador da Lei nº 9.964/2000 que, diferentemente dos posteriores programas federais de recuperação fiscal, não estabeleceu prazo máximo para pagamento da dívida - apenas o cálculo da parcela sobre um percentual do faturamento da empresa.

¹⁵ Lei nº 9.964/2000:

“Art. 5º A pessoa jurídica optante pelo Refis será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor:

I - inobservância de qualquer das exigências estabelecidas nos incisos I a V do *caput* do art. 3º;

II - inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;

III - constatação, caracterizada por lançamento de ofício, de débito correspondente a tributo ou contribuição abrangidos pelo Refis e não incluídos na confissão a que se refere o inciso I do *caput* do art. 3º, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial;

IV - compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa referidos nos §§ 7º e 8º do art. 2º;

V - decretação de falência, extinção, pela liquidação, ou cisão da pessoa jurídica;

VI - concessão de medida cautelar fiscal, nos termos da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992;

VII - prática de qualquer procedimento tendente a subtrair receita da optante, mediante simulação de ato;

VIII - declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, nos termos dos arts. 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX - decisão definitiva, na esfera judicial, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa ao débito referido no § 6º do art. 2º e não incluído no Refis, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência da referida decisão;

X - arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do imposto de renda por critério diferente do da receita bruta;

“8. Destarte, existem duas formas de rescisão de parcelamentos: aquela que ocorre como consequência legal e automática do descumprimento do acordo pelo contribuinte; e aquela que depende de um ato de exclusão, emanado da autoridade gestora do parcelamento, reconhecendo a irregularidade cometida pelo sujeito passivo.

9. Todavia, *em que pese a existência dessas duas formas de rescisão, o marco inicial para o reinício da contagem do prazo prescricional deve ser sempre o mesmo: a data em que se configurou o descumprimento do acordo pelo contribuinte, em que ele incorreu em uma das hipóteses em que a lei prevê a rescisão do parcelamento.*” (Destaques nossos)

A opinião da PGFN fundamenta-se na visão de que o parcelamento de uma dívida tributária constitui uma espécie de contrato firmado entre o credor (sujeito ativo da obrigação tributária) e o devedor (sujeito passivo). Com efeito:

“15. (...) A possibilidade de se exigir a dívida retorna automaticamente quando o devedor descumpra as obrigações assumidas perante o credor. Em razão da natureza consensual do parcelamento, e da sua força vinculante entre as partes, a inobservância das suas regras pelo devedor viola o direito do credor de ter seu crédito pago, restaurando a mora e tornando a dívida imediatamente exigível, tal como ocorre quando uma dívida não é paga dentro do prazo estabelecido. A partir do descumprimento, o credor pode, a qualquer momento, cobrar o débito do devedor.

16. O vínculo obrigatório entre a exigibilidade da dívida e o descumprimento do acordo decorre da própria natureza jurídica do parcelamento: contrato de repactuação do prazo e forma do pagamento de uma dívida. Da mesma forma que vedada às partes de um contrato alterar os prazos prescricionais (artigo 192 do Código Civil), é inconcebível que elas disponham sobre o marco inicial e final da exigibilidade de um direito. A contagem da prescrição deve sempre observar a resistência oposta à pretensão de um direito: sempre que a resistência ao direito do credor de ver pago o seu crédito existir, o prazo prescricional em face do devedor deverá ser contado.”

Ao final, conclui:

“a) a contagem do reinício do prazo prescricional em face da rescisão dos parcelamentos concedidos pela Fazenda Nacional, de débitos tributários e não-tributários, deve ter início na data do descumprimento do acordo, quando se configurar a ocorrência de uma das hipóteses previstas em lei que acarretem a rescisão do parcelamento, mesmo em parcelamentos como o Refis e aquele autorizado pelo artigo 13 da Lei nº 10.684/2003, onde a rescisão formal do acordo somente ocorre após a intimação do contribuinte do ato de sua exclusão.”

O texto não poderia ter sido mais preciso, de forma que, aos argumentos nele elaborados, cabe apenas tecer algumas considerações complementares.

Cumprido ressaltar que, embora os dispositivos legais acima mencionados tenham afirmado ser o crédito exigível apenas após a exclusão formal do contribuinte, mediante sua intimação do ato que o excluiu, aqui, mais uma vez, a lógica do sistema jurídico deve prevalecer sobre as eventuais impropriedades técnicas cometidas pelo legislador.

Como exposto anteriormente, a pretensão nasce *incontinenti* e imediatamente com a violação do direito¹⁶. Ato contínuo, inicia-se a contagem do prazo prescricional. Portanto, a exigibilidade do crédito figura desde o descumprimento do acordo pelo contribuinte, momento em que, restando violado o direito do sujeito ativo de vê-lo cumprido, surge a pretensão.

O fato de que, para deduzi-la em juízo, requer-se da Administração Pública antes intimar o contribuinte da rescisão do parcelamento em nada interfere no momento de surgimento da pretensão, da exigibilidade ou do recomeço da contagem do prazo prescricional.

XI - suspensão de suas atividades relativas a seu objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.”

¹⁶ “Se a obrigação se tem de cumprir por um acto positivo do devedor (*dare vel facere*), desde o momento em que ele não o cumpriu violou o direito do credor, e a prescrição se iniciou.” (BEVILÁQUA, Clóvis. *Theoria geral do Direito Civil*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1929, p. 379)

De fato, a execução fiscal somente poderá ser ajuizada - ou ter seu curso retomado - após a rescisão formal do parcelamento. É esta, porém, medida preventiva, visando proteger a boa-fé objetiva, evitando que se adote, na Administração Pública, o vedado comportamento contraditório, como na hipótese de a Procuradoria competente aforar a execução fiscal e, de outro lado, a Administração Tributária reconhecer, ao final, que na verdade não houve o descumprimento do acordo.

A não ser assim, caso desejasse evitar a prescrição, bastaria à Administração Pública procrastinar a formalização da exclusão do contribuinte até o momento em que lhe fosse conveniente, independentemente do lapso temporal transcorrido desde o inadimplemento das parcelas. A esta possibilidade também se referiu o parecer em comento:

“28. Caso se entenda [que] a exigibilidade do débito parcelado somente voltaria com a rescisão formal do parcelamento, com o fim do processo administrativo correspondente, estar-se-ia diante de uma situação onde o credor poderia estender indefinidamente a possibilidade de cobrança da dívida.”

Tal possibilidade feriria de morte a razão de ser da prescrição, que é a garantia da paz social e da segurança jurídica por meio da estabilização das expectativas dos indivíduos quanto ao tempo que deverão suportar a ameaça de constrição patrimonial para adimplir seus débitos.

Na exata linha do parecer PGFN/CDA nº 496/2009, a jurisprudência nacional há muito firmou o entendimento segundo o qual, descumprido o acordo pelo contribuinte, dá-se o *dies a quo* do prazo prescricional. Nesse sendeiro, o Tribunal Federal de Recursos já sumulara o entendimento de que “o prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado”. Coerentemente, ambas as Turmas de Direito Público do STJ manifestam o mesmo entendimento¹⁷, valendo destacar o seguinte excerto de ementa¹⁸:

“1. Hipótese em que se discute o termo inicial do prazo prescricional para a exigência dos tributos sujeitos ao regime do Refis (se na data do inadimplemento do parcelamento, ou na data da exclusão do contribuinte).

2. O entendimento do acórdão recorrido se encontra em consonância com a orientação pacificada nesta Corte de que, uma vez interrompido o prazo prescricional em razão da confissão do débito e pedido de seu parcelamento por força da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o prazo volta a fluir a partir da data do inadimplemento do parcelamento.”

Outro não poderia ser o entendimento, seja em razão da observância da coerência sistêmica do direito (a prescrição é fenômeno jurídico que se liga logicamente à pretensão e não à ação), seja em razão das nefastas consequências que a conclusão contrária ocasionaria (o credor deteria absoluto controle sobre o prazo prescricional, abalando a harmonia, a paz social e a segurança jurídica de forma perene).

10. Conclusões

Diante do exposto, conclui-se que,

- 1) A prescrição é instituto jurídico imbricado à existência de uma pretensão, sendo que seu prazo deixa de fluir toda vez que se suspende a faculdade do titular de exigir o cumprimento da prestação a que se obrigou o devedor.
- 2) É também instituto que garante a estabilidade das relações sociais, devendo ser repudiada toda e qualquer situação que implique neutralização desses efeitos pela entrega do seu controle ao próprio credor.

¹⁷ STJ, Primeira Turma, REsp nº 762.935/MG, Relator Min. Teori Zavascki, *DJe* de 17.12.2008; STJ, Segunda Turma, AgRg nos EDcl no REsp nº 964.745/SC, Relator Min. Humberto Martins, *DJe* de 15.12.2008.

¹⁸ STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag nº 1.222.267/SC, Relator Min. Benedito Gonçalves, *DJe* de 7.10.2010.

3) O pedido de parcelamento é ato do administrado que interrompe o prazo prescricional, operando o reinício de sua contagem. Não obstante, a concessão do parcelamento acompanhado do adimplemento pelo contribuinte, por sua vez, é ato que suspende o curso do prazo prescricional.

3.1) Havendo homologação tácita/automática, coloca-se o prazo em suspensão antes mesmo de seu início (impedimento do curso do prazo prescricional), sendo que tornará a fluir ao cessar a causa de suspensão;

3.2) Havendo, contudo, necessidade de homologação expressa, computar-se-á o intervalo de tempo entre o pedido e a concessão, suspendendo-se a contagem durante o prazo em que durar a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

4) Na hipótese de descumprimento do acordo de parcelamento, é este o termo de reinício da contagem do prazo preclusivo, independentemente da exigência legal de ato formal e notificação do contribuinte para que se efetive a rescisão do parcelamento.

5) No caso do Refis, havendo necessidade de homologação expressa do Comitê Gestor da opção pelo parcelamento feita pelo contribuinte, tem-se que, se a suspensão da exigibilidade dos créditos depende desta homologação, conforme entende o STJ, também depende dela a suspensão do curso do prazo prescricional. Não ocorrendo, tal prazo flui normalmente.

6) Os débitos da Consulente que foram objeto do pedido de parcelamento em 23 de abril de 2000, sendo a soma de seus valores superiores a R\$ 500.000,00 e não tendo tal pedido sido homologado expressamente pelo Comitê Gestor do Refis, encontram-se extintos em razão da prescrição, o mesmo ocorrendo em relação aos débitos já executados àquela data cujos feitos executivos restaram paralisados por cinco anos ou mais, dada a prescrição intercorrente.

É o nosso parecer.