

FACULDADES INTEGRADAS SANTA CRUZ DE CURITIBA

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO DE EXECUÇÃO
FISCAL**

Karime PereiraBednasky Agne

Curitiba/PR

2016

FACULDADES INTEGRADAS SANTA CRUZ DE CURITIBA

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO DE EXECUÇÃO
FISCAL**

Karime Pereira Bednasky Agne

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Maurício Holzkamp.

Curitiba/PR

2016

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como
requisito parcial para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito.

PROF. MAURÍCIO HOLZKAMP

Orientador

PROF ME. FERNANDO ANTÔNIO REGO DE AZEREDO

Examinador

PROF^aMARISTELA SILVA FAGUNDES RIBAS

Examinador

Curitiba/PR, 06 de dezembro de 2016.

DEDICATÓRIA

Agradeço a Deus por me permitir realizar os meus sonhos, sendo uma delas a conquista da graduação no curso de direito.

Aos meus pais, Eva Pereira Bednasky e Gilberto Nereu Agne, por me apoiarem em todos os caminhos que decidi trilhar e estarem do meu lado me fornecendo todo o apoio necessário para concretizar os meus sonhos.

Minha eterna gratidão ao meu avô materno, Frederico Bednasky (in memoriam) que me ensinou sobre generosidade, serenidade e paciência. Com muita sabedoria e amor ajudou a me tornar a pessoa que sou hoje.

Meus sinceros agradecimentos aos meus tios, primos, toda a minha família e amigos que são essenciais e acrescentam a meu caminho.

E por fim e não menos importante, o meu muito obrigado a todos que, direta ou indiretamente, me ajudaram a concluir mais esta etapa da minha vida.

AGRADECIMENTOS

A minha gratidão ao meu orientador, por ter aceitado o desafio, dividindo comigo seu conhecimento, seu empenho e a dedicação na elaboração deste trabalho.

Agradeço à faculdade e todos os professores da graduação de direito que me presentearam com o seu conhecimento e possibilitaram a ampliação do meu saber. São merecedores de todo o respeito e admiração.

O meu muito obrigada aos professores Fernando Antônio Rego de Azeredo e Maristela Silva Fagundes Ribas por trilharem comigo essa trajetória, oferecendo sua sabedoria, compreensão e solidariedade, bem como a coordenadora do curso de direito, Gilmara Pesquero Fernandes Mohr Funes, por toda a paciência e complacência.

Agradeço também, ao grande juiz de direito Rosselini Carneiro (in memoriam) por ter me dado à oportunidade de trabalhar com ele, bem como me direcionou a estudar sobre o tema deste trabalho.

E por fim, obrigada aos meus amigos de graduação que me apoiaram em todos os momentos, pelas risadas, desabafos, por compartilhar comigo o desespero das semanas de provas, as vitórias, enfim, por tudo o que foi vivido nestes cinco anos de graduação.

Todas as flores do futuro estão nas sementes de hoje.
(Autor desconhecido)

RESUMO

O presente trabalho propõe-se a estudar a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, com a finalidade de averiguar quais requisitos e efeitos constituem, por meio de pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais. Trata-se da análise da aplicação do artigo 174 do Código Tributário Nacional concominado com o artigo 40 da Lei nº 6.830/1980, conhecida como a Lei de Execuções Fiscais. Foram abordados temas do direito tributário, sendo que no capítulo introdutório são abordadas as atividades do Sistema Constitucional Tributário, tais como determinação de competência e capacidade tributária, aplicação dos princípios, em especial o princípio da legalidade, as hipóteses de incidência tributária e a sua concretização (fato gerador). Os capítulos subsequentes delineiam a definição de obrigação tributária e as modalidades de lançamento tributário que, posteriormente, constituirão o crédito tributário. Na sequência realiza-se análises como o exame da extinção do crédito tributário, devendo-se fazer breves observações sobre a diferença entre a decadência e a prescrição, e por fim, o tema principal, a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal. Essa temática foi utilizada visando uma melhor compreensão do trabalho, visto que para explorar a prescrição intercorrente é necessário conhecer o processo que constituirá o crédito tributário, para então averiguar as causas que o poderão modificá-lo, suspendê-lo, interrompê-lo ou extingui-lo. Os dispositivos previstos nos artigos supracitados serão utilizados para examinar o prazo prescricional, na qual foi interrompida pelo despacho do juiz que ordenou a citação, e que por inércia do exequente poderá ensejar na aplicação da prescrição intercorrente.

Palavras-chave: prescrição intercorrente; direito tributário; crédito tributário; extinção do crédito tributário.

ABSTRACT

We considered certain aspects of Tax Law to do the analysis. The introductory chapter addresses the activities of the Constitutional Tax System for the determination of fiscal jurisdiction and competence, the applicability of principles with emphasis on legality, and the hypothesis of tax incidence and its creation (generator factor). The following sections define tax requirement and the introduction of new taxes that will later be part of tax credits. Subsequently, the main subject of this thesis is addressed, as we deal with the examination of tax credit dismissal, with brief observations on the difference between the loss of the right to start proceedings in court and the statute limitation period. This approach was taken in order to make the thesis easier to understand, since, in order to explore the variable statutory limitation period, it is necessary to know the process for creating the tax credit, and then to find out the grounds for modifying, cancelling, interrupting or ending it. The plaintiff's lack of action might give rise to the application of the variable limitation period statute by the judge, who will examine the provisions in the above sections in order to apply the limitation period statute.

Key-words: variable statutory limitation period; tax law; tax credit; extinguishment of tax credit.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL	13
2.1.1 Competência e capacidade tributária	14
2.1.2 Princípio da legalidade	15
2.2 LEI TRIBUTÁRIA	18
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	21
2.4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	24
2.5 FATO GERADOR	27
2.5.1 Artigo 114 do Código Tributário Nacional.....	28
3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	30
3.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	32
3.1.1 Modalidades.....	36
3.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	38
3.3 EXECUÇÃO FISCAL	41
4 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	44
4.1 ARTIGO 156 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	44
4.1.1 Prescrição e Decadência.....	47
4.1.1.1 Decadência	48
4.1.1.2 Prescrição	49
4.1.2 Prescrição intercorrente	53
5 CONCLUSÃO.....	62
REFERÊNCIA	67

1 INTRODUÇÃO

O instituto da prescrição é uma das modalidades previstas no Código Tributário Nacional e, tem como objetivo aplicar ao credor a perda da pretensão de exigir do devedor um direito, em virtude de sua ociosidade. Sua utilização deve ser observada em razão da prevenção da segurança jurídica, pois é essencial às relações jurídicas. Este direito pode ser encontrado no Código Civil, bem como na Constituição Federal, a qual garantiu que não haverá perpetuidade e assegurou que os processos judiciais ou administrativos tenham razoável duração, visando a celeridade.

Observou-se a existência de requisitos que ensejaram na ocorrência da prescrição, e estes devem ser analisados, pois a sua aplicação acarretaria a extinção do processo. Dentre as hipóteses, enquadrou-se a inércia do sujeito ativo.

No âmbito do direito tributário, a Constituição Federal assegurou que compete à lei complementar a regulamentação de matérias que versem sobre prescrição (artigo 146 da Constituição Federal). Ou seja, o artigo 174 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 1966, tem competência para tratar de tal tema.

E uma vez já examinado que a inércia do credor motiva a aplicação da prescrição, tem-se como problema de pesquisa a análise dos efeitos que a prescrição intercorrente provocaria no processo de execução fiscal.

Nesse sentido, este trabalho tem por objetivo geral compreender essas consequências quando aplicadas sob a luz da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980) concominado com o Código Tributário Nacional.

Desta forma, foram traçados os seguintes objetivos específicos: descrever os aspectos relevantes quanto à constituição do crédito tributário e a modalidade de extinção do processo; examinar a aplicação do artigo 40 da Lei nº 6.830/1980, bem como explorar os casos que se enquadrariam na Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça; identificar as hipóteses que possibilitariam a utilização da prescrição intercorrente como alternativa de extinção do processo de execução fiscal e conseqüentemente o seu arquivamento definitivo e, por fim, analisar as jurisprudências e demais legislações que embasam tal aplicação.

Têm-se como justificativa a aplicação da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal quando o magistrado verificar que houve a ocorrência

da inércia por parte do titular da pretensão, visto que o despacho que ordena a citação do devedor já interrompeu a prescrição prevista no artigo 174 do Código Tributário Nacional. E caso não sejam localizados o devedor ou seus bens, poderá o juiz aplicar o artigo 40 da Lei de Execução Fiscal, com a finalidade de arquivar temporariamente o processo até que, por meios administrativos, o Fisco encontre o contribuinte.

Porém, se após um ano de arquivamento provisório o credor não se manifestar, começará a correr o prazo prescricional para aplicar a prescrição intercorrente. Observou-se que, somente será aplicada a Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça quando for verificada que tal demora se deu por insuficiência ou lentidão da sistemática jurisdicional.

Para chegar a tais conclusões, foram abordados temas do direito tributário de suma importância. No capítulo exordial examinou-se o Sistema Tributário Nacional, posto que este regula, por meio de normas constitucionais e infraconstitucionais, as atividades tributárias do Estado, indicando quem possui competência para instituir tributos ou apenas capacidade para arrecadá-los ou fiscalizá-los, seguindo os princípios previstos na Constituição Federal e que amparam o direito tributário. Este capítulo também tratará o meio pelo qual os tributos deverão ser instituídos segundo a previsão constitucional, realizando análises a partir da lei tributária. Suprido o caso anteriormente relacionado, destaca-se a classificação dos tributos, com enfoque na teoria aceita pelo Supremo Tribunal Federal, chegando à regra matriz de incidência tributária, em que versará sobre a previsão legal de um fato ou conduta e, que caso seja exteriorizado, dará surgimento ao fato gerador.

Em um segundo momento, o trabalho tratará dos conceitos de obrigação tributária, abordando temas como obrigação principal e obrigação acessória. No que tange a obrigação tributária, após a sua constituição o Fisco deverá, por meio de um ato administrativo, realizar o lançamento. Tal procedimento é efetuado para que possa ser exigido o cumprimento da obrigação. E por fim serão explanadas as modalidades existentes de lançamento tributário.

A pesquisa avança para o terceiro capítulo para que sejam analisadas as características do crédito tributárias, como exigibilidade e exequibilidade, pois uma vez constituído o crédito tributário, a Fazenda Pública, por meio da Execução Fiscal, prevista na Lei nº 6.830 de 1980, poderá exigir do devedor, por vias judiciais,

que este cumpra com a obrigação de pagar o que lhe deve. O crédito tributário poderá sofrer modificações ou até mesmo poderá ser extinto, porém somente nos casos previstos em lei.

O estudo das hipóteses que excluem o crédito tributário é objeto do quarta parte do trabalho. Esse capítulo abordará as espécies previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, porém dará maior ênfase à prescrição, e a prescrição intercorrente. Avaliam-se as peculiaridades impostas no artigo 40 da Lei nº 6.830 de 1980 para que possa ser aplicada a prescrição intercorrente, devendo observar as Súmulas nº 314 e 106 do Superior Tribunal de Justiça.

Para desenvolver e elaborar este trabalho, foram utilizadas pesquisas bibliográficas, doutrinárias e jurisprudenciais.

Assim, diante da análise das normas constitucionais e infraconstitucionais, busca-se apresentar uma das formas de extinção do crédito tributário, visando garantir ao contribuinte a segurança jurídica, bem como à Fazenda Nacional o direito do contraditório e ampla defesa.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional faz parte da estrutura da nossa sociedade, e possui previsão legal na Constituição da República Federativa do Brasil e no Código Tributário Nacional, os quais delimita o poder do Estado de tributar, arrecadar e fiscalizar.

O Sistema Tributário Brasileiro limita a atuação do Estado visando à segurança jurídica, tornando assim necessário sua análise do Sistema Constitucional Tributário devido a sua grande importância, visto que é um conjunto destinado a regulamentar a atividade tributária.

No que tange a sua conceituação, a autora Regina Helena Costa (2014, p. 39) afirma que é um:

conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de 'três planos normativos distintos': o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

Verifica-se, portanto, que o Sistema Tributário Nacional não se limita apenas a estabelecer tributos, mas também regula sua forma de arrecadação e fiscaliza se este foi realizado dentro dos parâmetros indicados.

A Constituição Federal é como a regramatriz da incidência tributária, ou seja, a lei somente poderá complementar os fatos que já estão previstos em seus artigos e incisos, fazendo assim com que haja uma limitação efetuada pelo legislador, não criando tributos, mas autoriza, seguindo parâmetros devidamente previstos. "A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência." (COSTA, 2014, p. 39-40; 246-247).

Posteriormente a regra matriz de incidência tributária será estudada de forma mais específica, porém cabe uma rápida análise, visto que, a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato e a sua concretização determinará a obrigação tributária, neste caso, a autora faz um comparativo com a Constituição Federal, afirmando que a criação de tributos também deve derivar de lei, o que impõe limites à tributação.

O Sistema Tributário Brasileiro pode ser compreendido da seguinte forma: primeiro deve-se entender de que forma está organizada a federação brasileira. Os estes federativos possuem autonomia, cada ente pode dispor sobre a sua administração e gestão. Há necessidade de o ente ser capaz financeiramente, esta é a visão de Denise Lucena Cavalcante (2011, p. 239-241). A autora explana que há grande submissão econômica entre os entes para com a União, visto que possui maior arrecadação da carga tributária, o que faz com que haja a violação do princípio à autonomia dos Estados e Municípios, pois também dependem de repasses da União.

O autor Ricardo Lobo Torres (2011, p. 359) afirma que o Sistema Tributário “[...] poderia ser definido como o conjunto de elementos dotado de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo com relação às partes”.

Em uma visão mais ampla, Paulo Barros de Carvalho (2012, p. 94) argumenta que “[...] onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.

Desde já, torna-se importante salientar que o Sistema Tributário Nacional é um conjunto de normas que visa regulamentar as atividades tributárias do Estado tais como a instituição do tributo, a arrecadação e fiscalização deste. Essas normas são aplicadas por meio de leis e princípios, que são as bases e diretrizes do Direito Tributário Brasileiro. Ou seja, o Estado necessita de arrecadação para atender as suas necessidades, porém, para que não haja um desequilíbrio, o Sistema Constitucional Tributário utiliza leis e princípios para garantir a segurança jurídica.

2.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Sistema Tributário Nacional tem previsão legal nos artigos 145 a 162 da Constituição da República Federativa. Estes artigos abrangem princípios, limites de tributação, repartição das receitas entre os Entes, e também traz a prevenção de conflitos tributários.

Para o doutrinador UadiLammêgoBulos (2014, p. 1458), a primeira vez que o sistema tributário fez parte de uma Constituição foi em 1967, realizada por meio da Emenda Constitucional de nº 18/65. A Constituição de 1988 ordenou os artigos 145 a 149-A de forma que passariam a regulamentar sobre as disposições gerais e a partir do artigo 150 seriam disciplinadas as “limitações do poder de tributar”.

2.1.1 Competência e capacidade tributária

A competência tributária é o poder de tributar, originário da Constituição Federal e limitada por ela, dado a uma pessoa política ou entes federados que possua capacidade de legislar.

Em uma pequena definição do autor Paulo Barros de Carvalho (2012, p.148) é uma parcela das prerrogativas em que as pessoas políticas detêm a possibilidade de legislar sobre os tributos, ou seja, a competência tributária ativa coloca a pessoa como “credora da prestação a ser cumprida pelo devedor”, sendo ela intransferível. A pessoa política detentora da competência tributária não poderá transferir para outro órgão para que tribute.

As competências são divididas entre os Entes Federativos, porém esta competência não deve ser confundida com capacidade tributária. As principais características da competência tributária são a indelegabilidade e intransferibilidade, isto é, o poder de criar tributos, realizado pelo Poder Legislativo, exclusivo dos Entes Federados. Por sua vez, capacidade é o poder dado a um órgão cobrar ou arrecadas tributos, ou seja, não cria tributos, apenas os cobra ou arrecada, é uma função administrativa dos órgãos da administração indireta, possui a finalidade de cobrança e arrecadação de tributos, com as características de ser delegável transferível.(MAZZA, 2015, p.415-417)

Para o doutrinador Eduardo de Moraes Sabbag (2015, p. 58) além das características supracitadas, a competência também é irrenunciável, mas é facultado a cada ente deliberar sobre o exercício que lhe compete, com previsão legal no art. 8 do Código Tributário Nacional, e não deverá ser confundida com a capacidade tributária que possui característica de delegabilidade e é administrativa, ora, permite

a delegação e transfere a um órgão a função de arrecadar, fiscalizar os tributos de outra pessoa jurídica, também conhecida como “atribuição de capacidade tributária ativa”.

Há uma classificação da competência tributária na qual se divide em: competência privativa: poder conferido aos Entes para que instituíam impostos pré-determinados na Constituição Federal, ou seja, aqueles que são taxativos; competência comum: referem-se aos tributos vinculados, ou seja, taxas e contribuições de melhorias desde que realizem o fato gerador destes, não são taxativas, porém a Constituição Federal indica qual tributo cada ente poderá instituir; a competência cumulativa ou múltipla: (Art. 147, da Constituição Federal) é a instituição de tributos federais e estaduais pela União em Território Federal, sendo que cabe a União instituir tributos sobre os municípios se estes não forem divididos, e ao Distrito Federal os impostos municipais. A competência especial é composta por tributos cobrados em virtude de calamidade pública, guerras ou eminência de guerra e investimentos públicos urgentes, conhecidos como empréstimos compulsórios e contribuições especiais. (Art. 148 e 149, da Constituição Federal). E por fim a competência residual: (Art. 154, I e 195, §4, da Constituição Federal) este remete à cobrança de tributos diversos dos já existentes em situações não previstas, ou seja, é a necessidade de criar um tributo que não está previsto na Constituição Federal. (SABBAG, 2015, p. 58-61).

Dessa forma, depreende-se que a competência tributária é o poder ou atribuição dada a uma pessoa política que ficará incumbida de editar leis; esta competência é indelegável e intransferível, pois pertence aos órgãos da administração direta. Por sua vez a capacidade tributária poderá ser concedida à administração indireta, visto que somente ficará responsável em cobrar os impostos, pois não possui a competência para criá-los.

2.1.2 Princípio da legalidade

Os princípios constitucionais são diretrizes, preceitos fundamentais de maior densidade, normas que fundamentam um sistema e quando surgem divergências na interpretação de uma norma tributária são utilizados para que o

desacordo seja solucionado de maneira eficaz e justa. Isto é, um fundamento essencial para o direito tributário, pois traz garantias de que o Estado, não faça uso excessivo de seu poder, prejudicando assim os indivíduos com tributos ou cobranças abusivas.

O dicionário jurídico define o princípio de legalidade como: “princípio que determina que a conduta da administração pública deve obedecer à lei e ao ordenamento jurídico” (GUIMARÃES, 2011, p. 198).

Pois bem, o princípio da legalidade é essencial ao Direito Tributário e possui previsão no Art. 150, I, da Constituição Federal, no qual estabelece que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...]”(BRASIL, 1988).

Concominado com o Art. 97, I e II do Código Tributário Nacional: “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução [...]”, assim sendo, é o respaldo da lei que determina se é possível aumentar ou diminuir os tributos, pois deve haver uma limitação da atuação do poder tributante visando à justiça e a segurança jurídica (BRASIL, 1966).

A criação de leis é realizada por representantes eleitos pelo povo, que representaram a vontade geral e gerenciaram o Estado de forma justa. Partindo desta análise, foi criado o princípio da legalidade, pois traz limites ao poder de tributar, porém vale ressaltar que a Constituição não cria os tributos, apenas limita as pessoas políticas. A criação de tributos é feita por meio de lei complementar ou ordinária, mas para que um tributo seja criado, deve-se observar alguns elementos, tais como hipótese de incidência ou o fato que faz nascer uma obrigação, a base de cálculos que será aplicado, a alíquota, e não menos importante os sujeitos ativos e passivos, (ALEXANDRINO; PAULO, 2014, p. 111-112).

Eduardo de Moraes Sabbag (2015, p. 25-26) assevera que para majorar ou minorar um tributo, este deverá ocorrer pelos entes tributantes, por meio de lei. E por regra, a instituição de um tributo se dá por lei ordinária. Nessa senda, quem é responsável por criá-los é o Poder Legislativo. Como cada ente é único, singular e responsável por grande parte das arrecadações, caberá ao Congresso Nacional criar tributos federais, a Assembleia Legislativa criar tributos estaduais e a Câmara dos Vereadores criar os tributos municipais através de lei ordinária.

Entretanto alguns tributos federais, como por exemplo, empréstimos compulsórios (artigo 148 da Constituição Federal), Impostos sobre grandes fortunas (artigo 153, inciso VII da Constituição Federal, entre outros) deverão ser criados mediante lei complementar. Ainda sobre o tema, existem algumas exceções apresentadas como, por exemplo, no artigo 153, §1 da Constituição Federal prevê que o Poder Executivo poderá aumentar e diminuir, por meio de decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda os seguintes impostos federais:

I - importação de produtos estrangeiros;II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...]IV - produtos industrializados;V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; (BRASIL, 1988)

Estes impostos são considerados exceções, pois tem característica extrafiscal, assim como função regulatória, tendo em vista a sua importância para a economia do país devem possuir maior flexibilidade para que sejam aplicados com mais rapidez. (SABBAG, 2015, p. 25-26)

O conceito sobre o princípio de legalidade segundo o autor Hugo de Brito Machado (2010, p.38), é que este princípio não aumentará casos que não estejam previstos em lei, “pelo principio da legalidadetem-se a garantia de que nenhum tributo seráinstituído, nem aumentado, a não ser através de lei. A Constituição é explícita”. O autor explana também que deve-se compreender o significado das palavras “lei e criar”, observa-se que:

criar um tributo e estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual e a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual e o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo ha de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de calculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributaria; (d) o sujeito ativo da relação tributaria, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade. (MACHADO, 2010, p. 38).

Sobre este conteúdo, a definição apresentada pelo Código Tributário Nacional, em análise de doutrinador Hugo de Brito Machado (2010, p. 83-84) é de que “Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido”. O princípio de legalidade, neste caso, é

de suma importância, tendo em visto que limita o poder dos sujeitos que possuem a competência de criar e instituir os tributos.

À vista disso, para que haja um Sistema Tributário Nacional saudável é imprescindível que o princípio da legalidade seja aplicado, pois traz garantia a limitação do Estado de que ele não excederá na arrecadação de tributos, visto que o aumento de tributos possui requisitos devidamente amparados pela Constituição Federal.

2.2 LEI TRIBUTÁRIA

O Sistema Tributário Nacional é previsto pela Constituição Federal e, divide a competência tributária de modo que determina qual ente político poderá exercer competência de instituir determinados tributos mediante lei tributária.

No artigo 59 da Constituição Federal afirma que, por meio do processo legislativo, será elaborado as:

I - emendas à Constituição; **II - leis complementares; III - leis ordinárias;** IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. **Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis** (BRASIL, 1988) (grifou-se).

Partindo deste pressuposto, a lei complementar é definida como a espécie normativa que possui a exigência de quórum especial (realizado por maioria absoluta) para que seja efetivada a sua aprovação. Esta afirmação possui embasamento no artigo 69 da Constituição Federal, no qual dispõem que: “as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”. (BRASIL, 1988; MACHADO, 2010, p. 85)

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 108-109) reitera que as leis complementares são exploradas sob dois aspectos: formal que diz respeito ao artigo 69 da Constituição Federal (a lei complementar deverá ser votada por maioria absoluta) e, sob o aspecto material: possui objetivo de complementar a Constituição Federal, quer dizer que ela determinará sobre o que poderá ser tratado pela lei complementar:

as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena) (COELHO, 2012, p. 113).

Nessa senda, o artigo 146 da Constituição Federal determina que compete à União estabelecer as normas gerais que tratem de matéria tributária. Tal edição deverá ser realizada por meio de lei complementar e, para Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2014, p. 57) tais normas gerais devem desempenhar três funções:

a) dispor sobre conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas; b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (regular as imunidades tributárias que não sejam normas constitucionais de eficácia plena); c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, incluídas normas acerca de um regime tributário diferenciado e favorecido, de abrangência nacional, para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Como já atentado à lei é definida como ato normativo, deve ser aprovada pelo Poder legislativo. Um dos pontos que diferenciam a lei complementar da lei ordinária é o número, visto que o quórum qualificado aprovará as leis complementares e o quórum de maioria simples aprovará as leis ordinárias (HARADA, 2016, p. 645).

Deve-se observar que caberá a utilização de lei ordinária para regular matéria tributária quando o tema não estiver reservado à lei complementar.

Assim, as leis ordinárias são o veículo normativo mais importante para disciplina dos temas tributários não gerais de competência federal. [...] A instituição de taxas e contribuições de melhoria, bem como da maioria dos impostos e contribuições especiais, é realizada por meio de lei ordinária. (MAZZA, 2015, p. 82)

Para Hugo de Brito Machado (2010, p. 83-87) a Constituição Federal define o que será tratado por lei complementar. O autor afirma que a Constituição traz a exigência de quórum especial para que seja aprovada (artigo 69 da Constituição Federal) e que a lei complementar é caracterizada como espécie normativa (artigo 59 da Constituição Federal). Porém lei complementar, mediante previsão expressa, poderá atribuir à lei ordinária competência para que altere seus dispositivos, desde que não contrariem a norma geral. Como por exemplo prevê o artigo 86 da Lei Complementar 123/2006: “As matérias tratadas nesta Lei

Complementar que não sejam reservadas constitucionalmente a lei complementar poderão ser objeto de alteração por lei ordinária” (BRASIL, 2006). Como pode-se observar, para o autor:

a norma de hierarquia superior - no caso, a lei complementar – pode atribuir a norma de hierarquia inferior competência para alterar seus dispositivos, desde que, ao fazê-lo, não contrarie uma norma de hierarquia superior no caso, a Constituição Federal. [...] Muitos afirmam que o Código Tributário Nacional e hoje uma lei complementar, não obstante tenha sido aprovado como lei ordinária. A afirmação precisa ser explicada. Na verdade o Código Tributário Nacional continua sendo uma lei ordinária. Ocorre que ele trata de matéria que, hoje, esta reservada a lei complementar. Matéria que hoje somente por lei complementar pode ser tratada. Assim, e evidente que os seus dispositivos, que tratam de matéria hoje privativa de lei complementar, só por essa espécie normativa podem ser alterados. [...] na data da edição do Código Tributário Nacional a norma superior não exigia lei complementar para o trato da matéria no mesmo disciplinada. Em outras palavras, quanto ao procedimento de sua elaboração o Código Tributário Nacional obedeceu a Constituição vigente na data em que foi elaborado (MACHADO, 2010, p. 86-87).

Atenta-se que o artigo 97 do Código Tributário Nacional estabelece que determinados assuntos obedeçam à reserva legal:

somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL, 1966)

Para Luciano Amaro (2014, p. 133-134) a lei complementar tem uma função essencial dentro do direito tributário, e uma dessas funções é a concentração dos aspectos gerais do tributo definido pela Constituição Federal, ou seja, a lei complementar padronizará o que será regido. Mas posteriormente, a instituição de um tributo, por exemplo, poderá ser realizado por meio da lei ordinária.

A lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária. (AMARO, p. 134) (grifou-se).

Sendo assim, fica demonstrado que a lei tributária é de suma importância para o Sistema Tributário Nacional. A Constituição Federal define o processo legislativo pelo qual deverão ser tratadas as matérias tributárias. A lei complementar é um ato normativo que necessita de quórum especial para sua aprovação, bem como o artigo 146 aborda os assuntos que serão dispostos por meio de lei complementar. Nessa senda, examina-se que, quando a matéria a ser tratada não estiver reservada à lei acima disposta, poderá ser regulamentada por lei ordinária, que é o meio mais utilizado em se tratando de temas tributários.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

O estudo dos tributos foi reunido em grupos pela doutrina brasileira. Porém é importante que seja definido o que é tributo antes de tratar sobre as espécies de tributos.

Com previsão legal no artigo 3º do Código Tributário Nacional, tributo é: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, bem como o artigo 5º do Código Tributário Nacional complementa que: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966).

Deste modo observa-se que tributo é uma obrigação, deve ser instituído por lei, e por se tratar de atividade vinculada dispensa justificativa quanto seu uso ou sua finalidade. Importante ressaltar que para que seja caracterizado como tributo, este não deve decorrer de sanção de um ato ilícito.

Uma vez definido o que é um tributo, o autor Alexandre Mazza (2015, p. 151-155) traz uma importante visão sobre a classificação das espécies, a natureza jurídica das espécies tributárias.

Primeiramente, com previsão no artigo 4º do Código Tributário Nacional percebe-se que:

a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1966).

Quanto à divisão das espécies, Alexandre Mazza (2015, p. 151- 155) traz quatro teorias principais, sendo que a teoria bipartite, também conhecida como a teoria dualista é classificada como vinculada quando trata da atuação estatal sobre taxas e contribuição de melhorias e desvinculadas quando se refere a impostos. Os doutrinadores adeptos desta teoria acreditam que os empréstimos compulsórios e contribuições especiais seriam, na verdade, derivados de taxas ou impostos, e não tipos autônomos de tributos. Por sua vez, a teoria tripartite que considera três tipos de espécies tributárias, I- taxas, II- impostos e III- contribuições de melhorias.

Esta teoria tem previsão expressa no artigo 145 da Constituição Federal:

a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

Ao tratar da teoria quadripartite, percebe-se que é composta por taxas, impostos, contribuições e empréstimos compulsórios. Os adeptos desta teoria acreditam que contribuição de melhorias e contribuições especiais estaria inserida no item de contribuições unicamente, mesmo que estes possuam regimes jurídicos diferentes. Por fim, a teoria quinquipartite, também conhecida como corrente quinária, é a teoria majoritária. Esta teoria classifica a natureza jurídica como taxas, impostos, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, é a teoria mais aceita tencionando a previsão Constitucional (MAZZA, 2015, p. 151- 155),

A teoria que comporta as cinco espécies tributárias, e que também é conhecida como teoria quinquipartite, é adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e possui seu embasamento no fato gerador, se este possui ou não alguma atividade estatal. Estas considerações são realizadas pelo doutrinador Alexander Roberto Alves Valadão (2008, p.11-12), que prossegue afirmando que quando houver ligação é chamado de tributo vinculado, o que motiva a cobrança do tributo,

como por exemplo, a realização de obras públicas. E quando tributo é classificado como não vinculado, o fato gerador não possui ligação com a atividade estatal, desta forma a atividade praticada é realizada por particulares. É importante que haja a separação dos empréstimos compulsórios e contribuições especiais dos demais tipos tributários, motivo este que justificaria esta teoria.

Os impostos são caracterizados como a cobrança de um tributo relacionado às riquezas do contribuinte, as taxas são tributos ligados ao exercício do poder de polícia, utilização de serviços públicos. A contribuição de melhoria é cobrada dos particulares que enriquecem em virtude da realização de uma obra pública valorização do imóvel, (pavimentação, iluminação, esgotos, etc.), por sua vez, os empréstimos compulsórios são tributos excepcionais, cobrados em casos de calamidade, guerra, investimentos nacionais relevantes, e por fim as contribuições especiais, nome este, dado para diferenciar das demais contribuições; esta espécie de tributo está dividida em: “a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública”, conceitos dados pelo doutrinador Leandro Paulsen (2014, p. 38-48).

Corroborando com o assunto, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 530-592), grande doutrinador do direito tributário, contempla que as espécies são classificadas em: 1) impostos: que possui a natureza de um fato qualquer, não possui vinculação com a atuação estatal (tributo não-vinculado) podendo existir a classificação de imposto “sobre importação, sobre exportação, sobre renda e preventos de qualquer natureza, sobre propriedades territoriais urbanas, sobre doações [...] sobre serviços de qualquer natureza, etc.”; 2) taxas: tipo de tributo *ex lege*, isto é, nasce de alguma atuação estatal, mesmo que não requerida pelo contribuinte, como por exemplo o exercício do poder de polícia ou um serviço público. 3) as contribuições de melhorias são realizadas através da atuação estatal, mas de forma indireta ao contribuinte, poderá ser cobrada quando houver a valorização imobiliária/mais-valia do imóvel, causada pela realização de uma obra pública, é considerado tributo indiretamente vinculado; 4) os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis criados por meio de lei complementar para “atender a despesas extraordinárias, as decorrentes de calamidades públicas, de guerras externas ou sua iminência e [...] no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional”. E por fim as 5) contribuições sociais/especiais: as que possui natureza interventiva: “intervenção do domínio

público”, as que possuem natureza corporativas: “atendimento a interesse de categorias profissionais ou econômicas” e as de natureza sociais: “custeio da seguridade social”.

Acerca do exposto, no que tange as espécies tributárias, são classificadas em quatro teorias, sendo elas a teoria bipartite, teoria tripartite, teoria quadripartite e quinquipartite, está última é a aceita pelo STF, pois abrange as taxas que são os serviços públicos, ou seja, o Estado verifica qual serviço determinado indivíduo esta utilizando e fraciona esse serviço; contribuições de melhorias que nada mais é do que um tributo cobrado devido a valorização do imóvel em razão de obras públicas. Os impostos são tributos desvinculados e estão diretamente ligadas as riquezas dos contribuintes, podendo ser aplicado pelo Estado no que lhe convier; os empréstimos compulsórios que são as despesas extraordinárias, tais como calamidade pública, guerra ou investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, e por fim as contribuições especiais ou sociais, que é a divisão do custo social, isto é, o custo dos serviços oferecidos pelo o Estado para o bem comum, podendo ser a contribuição propriamente dita, as de intervenção no domínio econômico visando uma maior concorrência no mercado e por fim as de interesses das categorias profissionais.

2.4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A regra matriz de incidência tributária (RMIT) é a descrição de um fato ou conduta que contribua para a concretização de um determinado tributo, isto é, a exposição antes do surgimento da obrigação tributária e que traz os elementos necessários para o seu surgimento.

A hipótese de incidência tributária pode ser classificada como descritor ou antecedente, quando trata-se dos aspectos materiais, espaciais e temporais e como classificação consequente ou prescritor os aspectos pessoais e quantitativos, este é o disposto por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 163):

na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um

critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Primeiramente, comentando sobre o aspecto material, é a ocorrência do fato definido por lei, porém deve-se observar que este faz alusão ao comportamento humano e está muito além de uma descrição objetiva dos fatos, visto que é diretamente ligado ao espaço e ao tempo, ou seja, é a descrição do verbo mais o complemento da lei. O segundo aspecto de incidência tributária é o aspecto espacial, no qual refere-se ao local em que o fato ocorrerá, este aspecto possui três diretrizes que classificam este gênero, sendo elas: determinação do “[...]local da ocorrência do fato típico”, as áreas específicas e áreas genéricas. E por fim, no critério descritor, está o aspecto temporal, que consiste no marco do tempo em que ocorreu o fato gerador do tributo, podendo este ser um dado momento que sirva de referência (CARVALHO, 2012, p.165 -191).

Partindo para apreciação do critério prescritor ou consequente, Paulo Barros de Carvalho (2012, p.192) traz que existem dois critérios a serem estudados: o critério pessoal que são os elementos que compõe a relação jurídica – sujeito ativo e sujeito passivo – e o critério quantitativo, que faz menção as grandezas do tributo, ou seja, dimensionar quanto o contribuinte vai pagar de imposto.

Nota-se, em análise ao texto de Alexandre Mazza (2015, p.578), as hipóteses de incidência tributária têm relação direta o principio previsto no art. 5, LIV da Constituição Federal que diz que“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”(BRASIL, 1988). Para que isso ocorra existe um rito a ser cumprido pela autoridade competente. O rito previsto no Código Tributário Nacional e na Lei de Execução Fiscal compreende deve seguir os passos descritos abaixo:

1º passo: definição da **hipótese de incidência** tributária; **2º passo:** ocorrência do **fato gerador**; **3º passo:** nascimento da **obrigação tributária**; **4º passo:** **lançamento tributário**; **5º passo:** constituição do **crédito tributário**; **6º passo:** inscrição em **dívida ativa**; **7º passo:** expedição da **certidão da dívida ativa (CDA)**; **8º passo:** propositura da **execução fiscal**. (MAZZA, 2015, p. 579)(grifou-se).

O conceito utilizado por Alexandre Mazza (2015, p.580) é de que a“Hipótese de incidência é a descrição legislativa de uma situação que, ocorrendo

na prática, produz a quem lhe deu causa o dever de pagar tributo”. Isto quer dizer que, é uma técnica utilizada para que ocorra o nascimento da obrigação tributária.

Reforçando a descrição do que é a hipótese de incidência, observa-se que o aspecto temporal que é definido como o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, porém se ocorrer o fato gerador “complessivo, complexivo ou complexo” caberá ao legislador definir a data em que nasceu a obrigação tributária. Como já analisado, o aspecto territorial, ou também conhecido como espacial, esta relacionado ao local da ocorrência do fato gerador, como por exemplo, se a incidência ocorrerá nos Estado, Município, ou no âmbito de território nacional. Bem como o aspecto material refere-se “[...] qual o fato gerador, isto é, o evento ou situação que, ocorrendo, produz o dever de pagar tributo”. E em toda relação jurídica necessita-se do sujeito passivo e o sujeito ativo, relação verificada sob aspecto pessoal, cujo sujeito ativo é caracterizado por aquele denominado credor, podendo este ser ente federado ou no caso de capacidade, um agente da administração indireta, e no polo passivo o contribuinte ou o individuo responsável pelo tributo.(MAZZA, 2015, p. 582-587), esta afirmação está embasada no artigo 121 do Código Tributário Nacional, no qual reitera:

sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: **I - contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; **II - responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei(BRASIL, 1966) (grifou-se)

Por fim, o aspecto quantitativo que é valor devido pelo contribuinte ao Fisco, a qual se dá por meio da aplicação da alíquota e da base de cálculo, cuja base de calculo é a grandeza econômica que incide o tributo e a alíquota uma fração ou percentual da base de cálculo. (MAZZA, 2015, p. 582-587).

Ainda sobre o tema,para o autor Geraldo Ataliba a lei traz um caso, um fato a ser ocorrido e a partir da realização desta hipótese no mundo concreto, nasce então, a obrigação tributária. “A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço se realiza [...]” caracterizado por Geraldo Ataliba como: “[...]fato gerador *in abstracto*por ‘hipótese de incidência’ e *in concretu* por ‘fato imponible’ [...]”. Vale dizer que existe a descrição de um fato dado pela lei e para que ocorra o nascimento

da obrigação tributária deverá ser efetivamente realizado o fato descrito em lei. (ATALIBA, 1999, p. 49)

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo da pessoa determinada, num momento preciso. (ATALIBA, 1999, p. 62).

Portanto, para que seja caracterizada a hipótese de incidência do tributo deverão ser observados dois critérios: o descritor ou antecedente, que trata os aspectos materiais, espaciais e temporais. E o critério consequente ou prescritor, que trata dos aspectos pessoais e quantitativos. Analisado os dois critérios ter-se-á, então, concretizada a Regra Matriz de Incidência Tributária.

2.5 FATO GERADOR

O estudo do Fato Gerador é de suma importância, pois a sua ocorrência ocasiona a incidência da lei tributária e a posterior possível constituição do crédito tributário.

O Código Tributário Nacional traz em seu texto, o termo fato gerador descrito no artigo 4º, o qual determina que:

a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1966).

Certifica-se, portanto, que é o fato gerador quem determina a natureza jurídica do tributo, independentemente da denominação que a lei estabelece, bem como independe da destinação do produto arrecadado.

No entendimento de Ricardo Alexandre (2015, p. 294) o “Fato” é a concretização de algo.

Em complemento a frase supracitada, quando ocorrida a situação fática descrita na hipótese de incidência do tributo, então consuma-se o fato gerador, isto é, concretiza a ação ou o fato (MAZZA, 2015, p. 581).

Ou seja, para Ricardo Lobo Torres (2011, p.243-250) é uma situação, ato ou fato representado por lei e que ensejará na obrigação tributária. O autor ainda afirma que o fato gerador está dividido em fato gerador objetivo, que é o fato ou a situação jurídica, bem como traz o fato geral subjetivo, conceito este ligado as pessoas que compõe a relação jurídica.

Fato gerador da obrigação principal está previsto no artigo 114 e o fato gerador da obrigação acessória está no artigo 115 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **Art. 115.** Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966) (grifou-se).

Demonstra-se acima a importância do fato gerador no direito tributário, pois é a partir da concretização do fato que haverá a incidência da lei tributária e surgirá a obrigação tributária e conseqüentemente o seu lançamento.

2.5.1 Artigo 114 do Código Tributário Nacional

A hipótese de incidência tributária é a descrição de um fato e com a realização da situação, surge o chamado fato gerador.

O fato gerador antecede a obrigação tributária previsto no artigo 113, § 1 do Código Tributário Nacional: “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”, ou seja, neste caso não caberá apenas à hipótese de incidência, mas sim o fato concretizado (BRASIL, 1966).

O fato gerador será determinado em duas hipóteses: em concreto, que gerará um fato impositivo, e em abstrato, que gerará a hipótese de incidência apenas. “Para o surgimento do vínculo obrigacional, é necessário que a lei defina certa situação (hipótese de incidência), que, verificada no mundo concreto (fato gerador), dará origem à obrigação tributária”. As “situações necessárias” são

imprescindíveis para configuração do fato, mas deverá também ser suficiente (ALEXANDRE, 2015, p. 435).

Pois bem, analisando o artigo 114 do Código Tributário Nacional, nota-se que: o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. O referido código também menciona o fato gerador da obrigação acessória: “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (BRASIL, 1966).

Logo, atenta-se que o fato gerador é visto como algo a ser concretizado, em outras palavras, não está mais na condição de situação fática (hipótese de incidência tributária), mas no mundo exterior.

A autora Regina Helena Costa (2014, p.145) apresenta sua definição para o fato gerador abstrato e fato gerador concreto:

faz-se necessário esclarecer em que sentido se a está empregando, especificando-o: fato gerador *in abstracto*, para a hipótese normativa, ou fato gerador *in concreto*, para situação efetivamente ocorrida. Daí por que boa parte da doutrina utiliza outras expressões para designar tais situações. Fato gerador *in abstracto* é, assim, substituído pelas expressões *hipótese de incidência* ou *hipótese tributária*, que não deixam dúvidas quanto ao conceito a que se referem – o da situação hipotética. E o fato gerador *in concreto* é designado por *fato imponível* ou *fato jurídico tributário*, de molde a designar a situação aperfeiçoada no plano concreto.

Em complemento a discussão supracitada, o autor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 607) declara que:

constitui o fato jurígeno da obrigação tributária principal. Uma vez que dito fato venha a ocorrer no mundo fenomênico, instaura-se a obrigação, vez que este é não apenas necessário como suficiente. Pelo visto, duas acepções emergem da expressão fato gerador utilizada no artigo. [...] O preceito da norma incide toda vez que a sua hipótese de incidência se realiza no mundo dos fatos fazendo nascer a obrigação. Aqui, já estamos de volta ao conceito de fato gerador realizado e de deveres tributários concretos.

Após as ponderações anteriormente referidas, confirma-se que o fato gerador é a concretização de um ato, e não se deve confundir fato abstrato ou concreto, posto que o primeiro refere-se a descrição de um fato ou a chamada hipótese de incidência tributária, e a segunda é a exteriorização do fato.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é de suma importância para o direito tributário, visto que surgirá quando a lei incidir sobre um fato concreto, ocasionando o nascimento do direito do sujeito ativo de cobrar o débito tributário e o dever do contribuinte de pagar.

Devido à ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, vinculando os sujeitos passivo e ativo com o dever de prestação. Com o nascimento da obrigação tributária ocorre o dever do contribuinte, bem como o direito do credor. O autor Alexandre Mazza (2015, p.614-615) traz que a obrigação tributária é:

[...] a relação jurídica entre o credor (Fisco) e o devedor (contribuinte ou responsável), instituída por lei e submetida aos princípios e normas do Direito Tributário, tendo como objeto prestações de dar, de fazer ou de não fazer.

A respeito do assunto, Ricardo Lobo Torres (2011, p.238-240) traz que existe o liame entre o sujeito ativo e sujeito passivo e a prestação devida dependerá da natureza do tributo (taxa, imposto, contribuição). Com a concretização do fato gerador, nasce então a obrigação tributária, porém a sua existência e a constituição do crédito tributário se darão pelo lançamento, a partir deste, torna-se líquida e certa a obrigação, podendo ser inscrita na dívida ativa. A obrigação principal refere-se ao pagamento da dívida, e para que seja cumprida pelo sujeito passivo, este deve obedecer aos deveres previstos em lei. Em alguns casos o devedor deverá apresentar as devidas declarações, notas fiscais, livros, fornecer informações ao Fisco, entre outros, estas prestações que são devidas à Fazenda Pública são caracterizadas como obrigações acessórias.

Ricardo Lobo Torres (2011, p. 240-241) afirma em sua obra que há críticas no que concerne à nomenclatura empregada: “obrigações acessórias”:

em primeiro lugar, porque, por lhe faltar conteúdo patrimonial, não pode se definir como obrigação, vínculo sempre ligado ao patrimônio de alguém. Em segundo lugar, porque nem sempre o dever instrumental é acessório da obrigação principal, tendo em vista que pode surgir independentemente da existência de crédito tributário, como acontece na declaração de renda. Em terceiro lugar, porque o termo deveria ser reservado para aquelas obrigações que se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios.

Nesta mesma senda, Aliomar Baleeiro (2010, p.697-702) afirma que a expressão obrigação tributária não tem uma definição precisa, sendo utilizada a definição do direito geral: “vínculo jurídico que nos obriga a prestar algo (dar, fazer ou não fazer) a outrem”. Muito embora ela seja obrigação principal ou acessória sempre será *obligatio ex lege*, isto é, nasce da lei e se extinta a obrigação será extinto também o crédito tributário. Quando à obrigação acessória, o autor indica que a “estimabilidade patrimonial” é essencial nas obrigações, e como não existem no caso das obrigações acessórias seriam meros “deveres formais” e são independentes das obrigações principais, se esta deixar de existir, ainda assim existirá a obrigação acessória, porém todo o dever jurídico é essencial à todas as obrigações e seu descumprimento trará sanções pecuniárias. A diferença entre obrigação principal e acessória é que a principal “reside de um fato [...] tem como objeto ‘um’ dar dinheiro ao Estado, ou prestação patrimonialmente avaliável” e por sua vez a obrigação acessória “um fazer ou não fazer alguma coisa, despida a prestação em si estimabilidade patrimonial”.

Com a análise acima descrita, pode-se observar que embora seja cumprida a obrigação principal ainda poderá existir a obrigação acessória, pois está decorre da lei e caso seja descumprida serão aplicadas às devidas sanções pecuniárias. As obrigações acessórias não necessitam de vínculo com as obrigações principais, isto é, tem vida própria e somente serão extintas nos casos descritos na lei.

Ainda a respeito do assunto, Irapuã Beltrão (2013, p. 196) dispõe o seu conceito de obrigação tributária, que é:

poder jurídico pelo qual uma pessoa (sujeito ativo), com base na lei (causa), pode exigir de outra ou de um grupo de pessoas (sujeito passivo) o cumprimento de uma prestação possível, lícita, determinável e possuindo expressão econômica (objeto).

A obrigação tributária deve obedecer ao princípio da legalidade, pois é decorrente de lei (*ex lege*), e não somente cria o dever ao contribuinte, mas o Estado fica limitado a cobrar o tributo estabelecido pela lei, bem como suas condições.

São elementos da obrigação tributária:

a) **sujeito ativo**: a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o cumprimento dos tributos; o sujeito ativo da obrigação tributária é sempre o Estado; b) **sujeito passivo**: a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação tributária; c) **causa**: de forma mediata, será a lei, em razão do princípio da legalidade tributária; de modo imediato será o fato gerador efetivamente ocorrido; d) **objeto**: o cumprimento de uma prestação positiva ou negativa determinada pela lei. (BELTRÃO, 2013, p. 197)

O autor evidencia que a obrigação principal está diretamente ligada ao pagamento, recolhimento de tributos e multas, mas esclarece que tributo e multa não se confundem, muito embora representem a entrega de valor pecuniário ao Estado; e a obrigação acessória decorre de lei e impõe a realização de determinada conduta destinado à fiscalização ou arrecadação. As obrigações não devem ser confundidas, haja vista que a principal esta diretamente relacionada à pagamentos e a acessória fixam apenas condutas positivas ou negativas (fazer e não fazer), visando arrecadação e fiscalização. Vale salientar que a acessória não depende da principal, porém caso seja descumprida será convertida em obrigação principal, conforme prevê o paragrafo 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional: “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (BELTRÃO, 2013, p. 198-201).

Dessa maneira fica demonstrado que a obrigação tributária é o vínculo entre o sujeito ativo e passivo com a finalidade de cumprir-se algo (objeto), e que o Código Tributário Nacional classifica as obrigações como principais, àquelas diretamente relacionadas ao pagamento e recolhimento, e as acessórias que estão relacionadas condutas (fazer e não fazer) e que muito embora uma não dependa da outra, se não cumprida à obrigação acessória poderá tornar-se principal.

3.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Como visto, para que exista a obrigação tributária é necessário que ocorra o fato gerador, mas também é necessário que o sujeito ativo pratique um ato jurídico específico a fim de notificar o sujeito passivo da existência do débito.

O Código Tributário Nacional, no artigo 142, conceitua lançamento como um procedimento tributário realizado depois de verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

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.** Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (BRASIL, 1966) (grifou-se).

Em uma análise ao artigo supracitado, por mais que o dispositivo traga em sua composição o termo “procedimento administrativo”, na verdade o lançamento é um ato ou uma série de atos (AMARO, 2014, p. 249).

Na doutrina vem sendo definido como ato ou a série de atos, de competência vinculada, praticado pelo Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado. (BALEEIRO, 2010, p. 782).

Como visto, Aliomar Baleeiro (2010, p. 781) declara que o lançamento é um dos regulamentos mais importante do direito tributário, pois justifica a prática do fato gerador, mas também produz diversos efeitos. Em alguns casos não existe lançamento, sendo realizado direto pelo contribuinte.

Esse ato jurídico praticado pelo sujeito ativo é denominado lançamento, isto é, ocorre um lapso temporal entre o nascimento da obrigação e a sua exigibilidade, decorre de uma norma que determina as situações em que pode ocorrer, conforme cita o autor Luciano Amaro (2014, p. 247-248):

[...] a prática do lançamento é necessária para que o sujeito ativo possa exercer atos de cobrança do tributo, primeiro administrativamente e depois (se frustrada a cobrança administrativa) por meio de ação judicial, precedida esta de outra providência formal, que é a inscrição do tributo como dívida ativa.

Seguindo o esse raciocínio, o lançamento é sempre necessário, podendo ser realizado em duas hipóteses, a primeira exige (determinada por lei) que o exequente realize o lançamento (requisito necessário neste caso para que haja

exigibilidade) e posteriormente notifique o executado para que realize o pagamento sob pena de que se prossiga com medidas cabíveis para que esta se realize. E a segunda hipótese ocorre quando (por lei também) o sujeito passivo tem o dever de efetuar o pagamento, independentemente de o sujeito passivo realizar o lançamento, e se ele realizar o pagamento dará como extinta obrigação, porém se ele não pagar, poderá o sujeito ativo executar uma ação para que este seja cumprido. (AMARO, 2014, p. 248)

Sobre o tema, Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 226- 227) sustenta que a lei estabelece os deveres do sujeito passivo e caso não seja cumprido será possível realizar o lançamento de ofício, isto é, o sujeito ativo pode constituir o crédito tributário pelo lançamento com a colaboração, ou não, do devedor, observando o prazo estabelecido por lei, isto torna o lançamento do crédito tributário um direito potestativo, pois independe de colaborações de outros.

Corroborando com o assunto, José Eduardo Soares de Melo (2010, p. 332-333) afirma que o ato administrativo formaliza e permite sua exigibilidade e é de suma importância que haja uma série de atividades interligadas, pois além da intimação do sujeito passivo, o Fisco deve pesquisar e analisar as documentações do contribuinte, laudos e informações necessárias para que o lançamento seja devidamente embasado, pois é fundamental que haja liquidez e certeza. O ato de lançar o tributo é vinculado, quer dizer que deriva da lei, não sendo permitido que o Poder Público utilize motivações pessoais.

Duas outras observações importantes a se fazer sobre o artigo 142 do Código Tributário Nacional referem-se ao lançamento como ato administrativo e tributo vinculado:

[...] o lançamento é um ato administrativo cujo efeito jurídico é dotar o direito de crédito, que lhe preexiste, de exigibilidade, ou confirma-lo, extinguindo-o na hipótese de homologação tácita ou expressa do pagamento. [...] Tratando-se de ato vinculado, os motivos são legais, devem figurar expressamente pela menção à lei em que se baseia; [...] (BALEIRO, 2010, p. 784-785)

Uma vez conceituado e explicado as observações pertinentes, deve-se analisar a lei aplicável ao lançamento que retroagirá a ocorrência do fato gerador, a lei então vigente. Quer dizer que a lei regulamentadora é aquela em que na

ocorrência o ato que gerou a obrigação tributária e não a lei em que se concretizou o lançamento. (AMARO, 2014, p. 251-252).

O que determina tal situação é o artigo 144 do Código Tributário Nacional:

o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido (BRASIL, 1966) (grifou-se).

O parágrafo primeiro do artigo supracitado admite novas normas de procedimentos, desde que não interfira em valores, nem no sujeito passivo, bem como veda a retroatividade para atribuir responsabilidade a terceiros, e o parágrafo 2º determina que seja aplicado à lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador. (AMARO, 2014, p. 252).

Em regra, uma vez que notificado o executado não poderá mais ser alterado o lançamento, porém o artigo 145 do Código Tributário Nacional traz três casos excepcionais; o primeiro pressuposto está relacionado com a discordância do sujeito passivo quanto ao lançamento, cuja Fazenda Pública irá analisar e se verificar que o executado tem razão em divergir, podendo alterar o lançamento parcial ou totalmente. A segunda hipótese diz respeito a instaurar um recurso de ofício para reexame da decisão dada no processo administrativo fiscal. E por fim, o lançamento será alterado nas situações previstas no artigo 149 (AMARO, 2014, p. 252-253).

O artigo 145 do Código Tributário Nacional demonstra que:

o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 (BRASIL, 1966).

Logo, fica constatado que o lançamento é indispensável à obrigação tributária, pois ele é o ato que dá exigibilidade, certeza e liquidez ao Fisco para que

este cobre do contribuinte, pode-se observar que é um ato administrativo e vinculado, bem como reporta-se a lei vigente que ocorreu o fato gerador da obrigação, em regra, não podendo ser alterado, salvo os casos previstos em lei.

3.1.1 Modalidades

Dado que o lançamento tributário ocorre por meio de um ato administrativo da obrigação tributária tencionado a constituir o crédito tributário, deve-se especificar as espécies ou modalidades de lançamentos pelas quais são constituídas e existentes no direito tributário.

Em primeiro lugar, examina-se o lançamento misto ou por declaração, aqui o contribuinte ou terceiro deverá prestar informações ao Fisco, mas não gera obrigação de antecipar o pagamento. (CHIMENTI, 2012, p. 138)

Conforme verifica-se que o artigo 147 do Código Tributário Nacional, prevê que:

o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela (BRASIL, 1966).

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 302-303) o contribuinte ou terceiro prestará à autoridade “elementos de fatos indispensáveis” a fim de efetuar o lançamento, cuja autoridade examinará os fatos e notificará o sujeito passivo para que realize o pagamento do valor devido, podendo ser impugnado conforme visto no parágrafo primeiro. Como exemplo, podemos citar o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter vivos (ITBI).

O segundo tipo de lançamento é o de ofício ou direto, modalidade realizada pela autoridade administrativa sem que precise consultar o contribuinte, pois a Administração Pública possui todos os dados que lhe são necessários para constituir o crédito. (CHIMENTI, 2012, p. 138)

Esta modalidade está prevista no artigo 149, inciso I do Código Tributário Nacional: “o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; [...]” (BRASIL, 1966).

Tributos que possuam fato gerador permanente, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Porém, examina-se que os incisos do artigo acima referido são utilizados para revisar lançamentos anteriormente efetuados, sanando erros, omissões, entre outros. Deve-se observar o prazo de decadência no chamado “revisão de ofício”. (SEGUNDO, 2013, p. 310-311).

E por fim, o lançamento por homologação ou autolançamento. Aqui o contribuinte apresentará as informações devidas e antecipará o pagamento do débito sem que a autoridade tome qualquer ação, e se o fisco concordar será homologado o lançamento. Os tributos cabíveis são aqueles que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de pagar antecipadamente. (CHIMENTI, 2012, p. 138)

É exemplo o Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), entre outros.

Dita o Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, que:

o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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 (BRASIL, 1966) (grifou-se).

Ao estudar o artigo supracitado, o doutrinador Hugo de Brito Machado (2010, p.190-191) entende que a homologação será expressa quando se enquadrar no artigo 150, caput, e será tácita quando se enquadrar no caso do parágrafo 4º do artigo 150. Outra importante observação realizada pelo autor é que, foi pacificado

pelo Superior Tribunal de Justiça que, uma vez verificado pelo Fisco saldo nas contas apresentadas, este “poderá promover sua cobrança independentemente da instauração de processo administrativo e de notificação ao contribuinte (Agr no Ag 512.823-MG, rel. Min. Castro Meira, DJU 15.12.2003, p. 266)”. Bem como o prazo prescricional para executar judicialmente começa a correr a partir do dia seguinte ao vencimento. Outra consequência se dá quando declaradas as quantias e não pagas, a autoridade competente fica impossibilitada de exigí-las por meio de lançamento de ofício, visto que o autolancamento ou lançamento por homologação é considerado um ‘lançamento definitivo’, e implicaria em duplicidade de exigência. Neste caso, “como não é admissível o lançamento de ofício, não é cabível a multa ao mesmo correspondente. A cobrança do valor declarado e não pago até o respectivo vencimento deve ser feita com o acréscimo da multa e dos juros de mora”.

Por consequência, constata-se que a doutrina e a legislação adotam três modalidades de lançamento, sendo a primeira o lançamento misto ou por declaração: ação conjunta em que o Fisco não dispõe de dados suficientes e conta com o auxílio do contribuinte através de declarações prestadas. O lançamento direto ou de ofício: a autoridade dispõe de dados suficientes para efetuar a cobrança e dispensa auxílio do contribuinte, e por fim o lançamento por homologação ou autolancamento: o sujeito passivo além de prestar as informações devidas, antecipa o pagamento do débito, sendo o papel do sujeito ativo somente analisar a atividade exercida pelo devedor e homologar.

3.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No momento em que é materializada a obrigação, conforme analisado, o lançamento constitui a exigibilidade necessária para que o débito seja cobrado, visto que o credor tem direito ao crédito e o sujeito passivo tem o dever de pagamento.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p.288),

‘crédito tributário’ é o nome que se dá à formalização da obrigação tributária principal (dever de pagar o tributo ou penalidade pecuniária), depois que esta é tornada líquida, certa e exigível em função do lançamento.

Apesar de existir diferenças entre obrigação tributária e crédito tributário, ambos se conversam e o segundo depende do primeiro, pois da obrigação surge o direito do sujeito ativo em cobrar o crédito e o dever da dívida do devedor. Nos termos do artigo 139 do Código Tributário Nacional: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Apesar de se constituir com a obrigação (ocorrência do fato gerador), o crédito deve obedecer alguns requisitos de eficácia: constituição (ocorrência do fato gerador), exigibilidade (lançamento notificado ou decisão administrativa definitiva) e exequibilidade do crédito (inscrição na dívida ativa) (TORRES, 2011, p. 239; 275-276).

Sobre a existência ou constituição, exigibilidade e exequibilidade, o autor Leandro Paulsen (2014, p. 168) traz que será constituída a relação jurídica quando primeiramente existir a hipóteses de incidência do fato e posteriormente a sua concretização ou exteriorização, fazendo surgir assim o dever do sujeito passivo e o crédito do sujeito ativo. Do nascimento da relação jurídico-tributária é necessário tornar formal a existência da obrigação e a sua liquidez, pois é a partir daí que o Fisco poderá exigir o cumprimento, ou seja, o crédito faz-se exigível. Caso o devedor não cumpra com a sua obrigação de quitar o débito, a Fazenda Pública poderá inscrever o inadimplente na dívida ativa, ou seja, terá exequibilidade.

Em análise aos artigos 113, parágrafo 1º, 140 e 141 do Código Tributário Nacional observa-se que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. [...] **Art. 140.** As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. **Art. 141.** O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (BRASIL, 1966) (grifou-se).

Conforme já explorado, o parágrafo 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional nos traz que se a obrigação for extinta, o crédito tributário será extinto ao mesmo tempo, porém a modificação não extinguirá o crédito tributário, assim como o crédito regularmente constituído só poderá ser modificado ou extinto

nos casos previsto em lei, estas previsões estão expostos nos artigos 140 e 141 do Código Tributário Nacional (SEGUNDO, 2013, p. 288-289).

Luciano Amaro (2014, p. 266) assevera que o lançamento tributário é necessário para que o Fisco possa exigir que seja pago o que lhe é devido, conferindo-lhe a exigibilidade:

o lançamento é necessário para que o sujeito ativo possa exigir o recolhimento de tributos, quando estes se sujeitem ao lançamento de ofício ou por declaração. Nessas hipóteses, cabe à autoridade efetivar o lançamento antes de tomar qualquer outra providência tendente à cobrança do tributo. Assim, o efeito do lançamento é conferir *exigibilidade* à obrigação tributária, quando o recolhimento do tributo dependa da sua consecução (de ofício ou à vista de declaração do sujeito passivo ou de terceiro).

Uma vez que o lançamento é realizado e, é conferido à obrigação tributária o status de crédito tributário, existem algumas hipóteses descritas no Código Tributário Nacional que suspenderão a exigibilidade do crédito (CARVALHO, 2012, p. 277).

As causas de suspensão do crédito tributário interrompem de forma provisória a cobrança do débito, como por exemplo: moratória, depósito integral, parcelamentos, entre outros. Bem como existem hipóteses que tratam da exclusão do crédito tributário e, este poderá ocorrer em situações que impedirão que o crédito seja constituído, como a anistia e a isenção, essas circunstâncias dar-se-ão antes de efetivar o lançamento. E por fim, as modalidades de extinção eliminará o direito de cobrança, depois de constituído o crédito, alguns exemplos de extinção são o pagamento, a decadência, a prescrição, dentre outros(MAZZA, 2015, p. 680-681).

Destarte, a constituição do crédito tributário necessita da obrigação tributária, vez que necessita da ocorrência do fato gerador, bem como o dever do contribuinte e o direito do credor, mediante esses requisitos, o lançamento trará a obrigação tributária exigibilidade e exequibilidade, fatores estes essenciais para a formação do crédito tributário.

Vale salientar que as modificações realizadas no crédito não afetam a obrigação que a originou. Tal crédito poderá ser suspenso, interrompido ou extinto.

3.3 EXECUÇÃO FISCAL

O inadimplemento é o não pagamento da dívida pelo devedor, o que dá à Fazenda Pública o direito de realizar a cobrança do débito.

Para que seja promovida a cobrança, o doutrinador Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 1934-1935) diz que a obrigação insatisfeita tem que cumprir os requisitos tais como não restem dúvidas sobre sua 'existência jurídica'; deve ser suficientemente precisa (líquida) demonstrando quanto e o que se deve, bem como deve se mostrar exequível.

Esta análise foi realizada embasada no artigo 784, inciso IX e artigo 786 do novo Código de Processo Civil, no qual explicita que:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: **IX** - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; **Art. 786.** A execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível consubstanciada em título executivo (BRASIL, 2015, s/p) (grifou-se).

A cobrança do débito não pago será realizada pelo processo de execução fiscal que é regulamentada pela Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980). Constituído definitivamente o crédito tributário com a realização do lançamento, e não cumprida a obrigação pelo devedor caberá ao Fisco inscrever o débito na dívida ativa para que possa promover a cobrança do tributo, em outras palavras significa que o nome do contribuinte será adicionado à lista de inadimplentes. (MAZZA, 2015, p. 737-738; PACHECO, 2009, p. 12).

Dito isso, passemos a analisar o artigo 201 do Código Tributário Nacional:

constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito (BRASIL, 1966).

A inscrição na dívida ativa tem como objetivo a cobrança judicial de débitos não pagos. Sua constituição será realizada “unilateralmente pelo credor” por meio de um ato administrativo chamado “Certidão de Dívida Ativa (CDA)”, observa-

se que o Fisco pode realizar esse tipo de procedimento, pois possui presunção de legalidade, esta interpretação é realizada por Regina Helena Costa (2014, p. 430).

A Lei de Execução Fiscal (6.830/1980) prevê que, constituída a Certidão de Dívida Ativa (CDA), o devedor será intimado para que pague o débito ou caso queira discutir o que está sendo cobrado poderá oferecer embargos à execução, a Fazenda Pública terá o direito de impugnar os embargos à execução por igual prazo. (COSTA, 2014, p. 430)

Essa análise é confirmada nos artigos 8, 16 e 17 da Lei de Execução Fiscal:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução [...]; **Art. 16** - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014); III - da intimação da penhora. [...] **Art. 17** - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento [...]. (BRASIL, 1980) (grifou-se).

Como visto acima, para que o devedor possa propor embargos à execução deverá garantir a execução. Porém, embora excepcional, a exceção de pré-executividade deve sendo aceita pela doutrina, e por meio desta o sujeito passivo não precisa assegurar o juízo da execução, mas somente poderão ser discutidas questões que afetem pressupostos processuais ou condição da ação quando não dependam de dilação probatória. (COSTA, 2014, p. 430-431; HARADA, 2016, p. 780-781)

Nesta senda, decidiu a Corte Superior:

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. **No âmbito da exceção de pré-executividade só é possível o exame de defeitos presentes no próprio título, aqueles que o juiz deve declarar de ofício;** questões relativas ao momento da constituição do crédito tributário, à data da entrega da declaração do contribuinte e à existência de créditos resultantes de produtos sujeitos à isenção constituem temas que só podem ser examinados no âmbito de embargos do devedor. Agravo regimental desprovido. (STJ - AgRg no AREsp: 443698 RJ 2013/0399572-6, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 22/05/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 28/05/2014) (grifou-se).

Como pode-se averiguar com a citação e o julgado acima descritos, a exceção de pré-executividade pode ser utilizada como meio de defesa, desde que a

matéria tratada possa ser declarada pelo Juiz de ofício, que não demandem de dilação probatória.

Isto posto, o sujeito passivo tem a obrigação de pagar o tributo e se não o fizer, poderá a Fazenda Pública, por meio do processo de execução fiscal cobrar tal dívida. Para que isso ocorra, o Fisco deverá inscrever o débito na dívida ativa e intimar o executado para que promova o pagamento ou ofereça sua defesa.

4 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As modalidades de extinção do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional, que é a lei que versa sobre matéria tributária.

A extinção do crédito tributário poderá afetar a obrigação tributária, pois o desaparecimento do crédito tributário, em geral significa a satisfação do direito, porém existe a possibilidade da extinção afetar a forma, mas não o conteúdo, [...] neste caso, em face da subsistência da relação obrigacional, persiste o direito de lançar, vale dizer, de constituir novo crédito tributário (MACHADO, 2010, p. 208-210).

4.1 ARTIGO 156 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

As hipóteses de extinção do crédito tributário estão elencadas no artigo 156 do Código Tributário Nacional. O referido artigo explana que o crédito tributário poderá findar-se quando houver:

[...] I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)(BRASIL, 1966).

Pagamento é uma das causas da extinção do crédito tributário, que consiste no cumprimento da obrigação e tem como objeto a entrega do dinheiro, ou seja, é a “satisfação de uma obrigação pecuniária”. O Código Tributário Nacional declara que uma vez imposto uma penalidade pecuniária e o devedor realize o pagamento somente do crédito, não poderá se eximir e deverá quitar também o valor referente penalidade imposta. A realização do pagamento parcial ou de apenas um dos débitos não irá incidir na presunção de pagamento da dívida, podendo ainda ser acrescida de juros e mora. O pagamento da prestação pecuniária terá o local

indicado, se isto não ocorrer à lei prevê que o débito seja pago na “nas repartições públicas competentes daquele ente político no domínio do contribuinte”. Será, igualmente, definido o prazo para que esse pagamento seja realizado, em regra é de 30 dias após o lançamento e poderá ser realizado em “moeda corrente, cheque, vale-postal, estampilhas, papel selado ou por processo mecânico”. (BELTRÃO, 2013, p. 334-338; HARADA, 2016, p. 690-691)

Outra forma de extinção do crédito tributário é a compensação que ocorrerá quando ambos forem credor e devedor ao mesmo tempo, porém o Código Tributário Nacional é claro ao dizer que deverá existir uma lei autorizando que o Fisco compense o crédito tributário, este será realizado por meio de créditos líquidos e certos, desde que saiba o valor a ser pago e não podendo os juros ser menor que 1% por mês. Pode-se observar que o autor Ricardo Alexandre (2015, p. 455-457) traz que:

em direito tributário, o valor do crédito que o particular quer compensar com o crédito tributário deve ser **líquido, certo e em dinheiro** (o que garante a fungibilidade). Todavia, e aqui se percebe uma diferença fundamental: **é possível a compensação de crédito ainda não vencido** (vencendo). [...] é necessário calcular seu **valor atual**, mediante a aplicação de uma taxa de juros que reduza o montante que deveria ser pago futuramente ao valor que a ele corresponde na data da compensação. Para evitar que a autorização servisse como pretexto para que o Estado induzisse o particular a aceitar diminuições exageradas nos seus direitos creditórios contra o Estado, o CTN estipulou como **to** para o redutor o percentual de 1% ao mês, pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento (grifou-se).

Já a transação é “a celebração do acordo realizado, por meio de concessão recíproca” visando o fim do litígio, desde que autorizado por lei e que seja indicada a autoridade competente para tanto. (BELTRÃO, 2013, p. 342-343)

A próxima modalidade de extinção é a remissão, conceituada como perdão total ou parcial da dívida, somente poderá ser realizado por meio de lei (BELTRÃO, 2013, p. 343-344).

O Código Tributário Nacional, os incisos do artigo 172 trazem que a remissão poderá acontecer quando atender:

I - à situação econômica do sujeito passivo;II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;III - à diminuta importância do crédito tributário;IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante (BRASIL, 1966).

Quanto à espécie denominada conversão de depósito em renda, pode-se utilizar como exemplo bastante simples para esclarecer: quando o autor quer discutir a existência do crédito, mas deposita o valor devido em uma conta judicial, e ao final do processo, caso perca a ação, o valor depositado será convertido em renda à favor do credor. (MAZZA, 2015, p. 708)

A opção de pagar antecipadamente e a homologação do lançamento do crédito tributário ocorrerão exatamente como o nome diz, quando houver o pagamento antecipado, e posteriormente quando a Fazenda Pública homologar o crédito tributário, situação que ensejará a extinção. Caso o Fisco não homologue expressamente, será considerado extinto quando decorrer o prazo de cinco anos da decadência (BELTRÃO, 2013, p. 357-358).

O contribuinte poderá utilizar-se da consignação em pagamento nas hipóteses previstas no artigo 164 do Código Tributário Nacional. Este depositará o valor devido (não o cobrado pelo fisco) quando tiver a intenção de discutir judicialmente ou administrativamente o crédito, e se julgada procedente a ação terá o crédito extinto.

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (BRASIL, 1966).

Irapuã Beltrão (2013, p. 339-361) traz que a dação em pagamento ocorre quando o sujeito passivo da ação oferece um bem como forma de liquidar a sua obrigação, caberá o Fisco aceitar ou não, porém o Código Tributário Nacional deixa claro que se tratando de matéria tributária somente será aceito “bens imóveis,

na forma e condições estabelecidas em lei”, conforme previsão no artigo 156, XI do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Ainda sobre o tema, José Eduardo Soares de Melo (2010, p. 405-412) apresenta as duas últimas modalidades: decisão administrativa irreformável que se dará quando, inconformado com os valores exigidos, o credor recorra administrativamente, se a autoridade compreenda que as alegações estejam corretas proferirá a decisão administrativa em favor do sujeito passivo, e o crédito então será extinto, e uma vez transitada administrativamente, não será passível de nova ação anulatória. Da mesma forma ocorre com a decisão judicial transitada em julgado, porém esta será discutida em âmbito judicial e não no âmbito administrativo.

4.1.1 Prescrição e Decadência

A prescrição e a decadência são modalidades de extinção do crédito tributário e possuem previsão no Código Tributário Nacional no artigo 156, inciso V, e nos artigos 173 e 174.

Ao analisar este preceito não se deve confundir decadência com prescrição, pois são distintas.

Para Fredie Didier Jr. (2015, p. 428) a primeira é a perda de um direito por inércia do titular, por sua vez, a segunda é a perda do direito a uma prestação.

Daniel Freire Carvalho (2013, p. 72) traz que a distinção entre a decadência e a prescrição, bem como o marco temporal:

a decadência pressupõe um direito (obrigação tributária) que, embora nascido (fato gerador), não se tornou efetivo por falta de exercício (falta de lançamento). Já a prescrição pressupõe um direito já adquirido e efetivo (crédito tributário constituído pelo lançamento), mas que ficou desprotegido pela falta de ação da Fazenda Pública. Logo, a decadência não permite que o crédito tributário seja constituído. Já a prescrição não permite que um crédito tributário já constituído seja cobrado.

Percebe-se, que a decadência e a prescrição são situações distintas que excluem o crédito tributário, sendo a primeira a perda do direito de constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, em razão da inércia da Fazenda Pública e a segunda é a perda do direito de cobrar o crédito tributário.

4.1.1.1 Decadência

Quando analisada a decadência tributária, observa que se fundamenta na perda do direito de constituir o crédito tributário.

Percebe-se, portanto que, com o início de um direito começa a correr o prazo decadencial: “quando um direito potestativo não é exercido, extrajudicialmente ou judicialmente [...] dentro do prazo para exercê-lo, [...] provoca a decadência desse direito potestativo”. (ALVES, 1986, p. 155-156 apud GONÇALVES, 2012, p. 610).

No âmbito tributário, a decadência de um crédito tributário decorre da perda do direito, tendo em vista o lapso temporal. (SCHOUERI, 2012, p. 719).

Com previsão no artigo 173 do Código Tributário Nacional, verificamos que:

o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, **contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo**, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL, 1966) (grifou-se).

Neste caso, o Código Tributário Nacional menciona o prazo de cinco anos da decadência do crédito tributário também no artigo 150, parágrafo 4:

o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.** (BRASIL, 1966, s/p) (grifou-se).

Fazendo um apanhado da decadência, constatou-se que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, e após cinco anos se este não for efetuado, de forma geral decairá o direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

4.1.1.2 Prescrição

Um dos efeitos da prescrição é a extinção de uma denominada pretensão, que por ociosidade de seu titular, teve o seu direito violado. Porém antes de adentrar na conceituação doutrinária e na previsão legal, cabe realizar um examedo contexto histórico da prescrição.

O autor Pedro Lenza (2010), em uma palestra publicada, narra à lenda contada por Marcus Tullius Cicero, de que existia, na cidade de Siracusa, um rei que era muito invejado por alguns de seus súditos, e em um dado momento chamou um desses submissos e lhe ofereceu o seu trono por um dia. O sujeito aceitou o cargo oferecido e começou a usufruir dos privilégios como rei por um dia, porém percebeu que acima de sua cabeça existia uma espada que estava presa por um fio e que a qualquer momento poderia despencar em sua cabeça. O autor afirma que a lenda da “espada de Dâmocles” refere-se a finalizar determinada situação para que esta não se perpetue, “[...] existe um fundamento acima de tudo que é o fundamento político, de estabilidade de segurança [...]”.

Esta lenda é utilizada com a finalidade de prevenção. Um direito não pode ser corrompido e o processo não pode ser demasiadamente longo, poderia se dizer que a lenda da Espada de Dâmocles é um complemento aos princípios da celeridade processual e da segurança jurídica.

Ainda sobre o assunto, Ives Gandra da Silva Martins (2007, p.194) em seu artigo afirma que, a prescrição e a decadência, são institutos que servem para trazer segurança jurídica ao contribuinte.

Com isso, o autor consolida que:

se, por inércia ou qualquer outro motivo, a autoridade administrativa não exercer o dever de lançar, nos prazos estipulados, constituindo o crédito tributário, ou se, uma vez lançado, deixar de executá-lo judicialmente, também nos prazos definidos pelo CTN, terá lugar a punição por inércia, constituída pelas vedações provocadas pelos institutos da decadência e da prescrição. **Tais institutos têm por objetivo, exclusivamente, ofertar segurança maior ao direito, não permitindo que a espada de Dâmocles paire, indefinidamente, sob a cabeça do sujeito passivo da obrigação tributária.** Seu escopo é, pois, com clareza, ofertar, de um lado, um prazo suficiente para o exercício do poder fiscalizatório, para o exercício do dever impositivo, e de outro, não permitir que esse prazo ultrapasse o razoável, que não se prolongue ao infinito. **Decadência e prescrição punem a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade as relações entre fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas.** (MARTINS, 2007, p. 194) (grifou-se).

No caso, é constatado que a prescrição visa à segurança jurídica do sujeito passivo.

A nossa Constituição Federal disciplina no artigo 5º, incisos XLVII, alínea B e inciso LXXVIII que: “não haverá penas:b) de caráter perpétuo; e, a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Assim a prescrição visa interromper a perpetuidade das relações e resguardar o princípio da segurança jurídica (BRASIL, 1988).

Partindo para a previsão legal,o Código Civil apresenta, em seu artigo 189,que quando violado um direito, caberá ao titular da pretensão ingressar no poder judiciário, porém o lapso temporal causado pela inércia incidirá na prescrição.Conforme observamos a seguir: “Violado o direito, nasce para o titulara pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206” (BRASIL, 2002).

A respeito da inércia e do lapso temporal que configuram a prescrição, Maria Helena Diniz (2012, p. 430) assevera que:

o titular da pretensão jurídica terá prazo para propor ação, que se inicia (*dies a quo*) no momento em que sofrer violação do seu direito subjetivo. Se o titular deixar escoar tal lapso temporal, sua inercia dará origem a uma *sanção adveniente*, que e a prescrição. Esta e uma pena ao negligente.

Diante das análises doutrinárias, nota-se que, a prescrição tem como características principais a inércia e o lapso de tempo, motivos estes que ensejam a perda da pretensão de ingressar com a ação, é uma maneira de trazer a segurança jurídica nas relações, uma proteção jurídica.

Acompanhando o raciocínio supracitado, Carlos Roberto Gonçalves (2012, p. 587) sustenta que: “a prescrição tem como ‘requisitos’: a) a violação do direito, com o nascimento da pretensão; b) a inércia do titular; c) o decurso do tempo fixado em lei”.

Uma importante observação realizada pelo jurista Éderson Garin Porto (2010, p.58-59) é de que a Constituição Federal, conforme já explanado, reservou ao artigo 146, que compete à lei complementar regulamentar sobre matéria de prescrição. E como o Código Tributário Nacional possui ‘status’ de norma complementar, detém diploma legal para disciplinar.

No que tange este assunto, a prescrição ocorrerá quando o crédito tributário já estiver formalizado por meio do lançamento do tributo e por inércia, a Fazenda Pública deixa transcorrer o prazo determinado em lei.

. O prazo estabelecido pelo Código Tributário Nacional é de cinco anos para que o Fisco promova a execução fiscal, conforme se observa no artigo 174 “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva” (BRASIL, 1966).

Em síntese, uma vez realizada a constituição do crédito tributário, a Fazenda Pública terá cinco anos para realizar a cobrança do sujeito passivo, ação está conhecida como execução fiscal. A “petição inicial” da execução fiscal é a Certidão de Dívida Ativa, ou seja, um termo de inscrição da dívida inscrita pelo Fisco (artigos 202 e 204 do Código Tributário Nacional). (BALEIRO, 2010, P.193)

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. **Art. 204.** A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite. (BRASIL, 1966) (grifou-se).

Entendendo o artigo 204 do Código Tributário Nacional, percebe-se que o exequente, como credor e sujeito ativo da ação, poderá promover, contra o devedor, a cobrança da dívida, pois possui informações suficientes para isso, e caberá à parte (devedor) provar o contrário.

A respeito da definição de prescrição do crédito tributário, Hugo de Brito Machado (2010, p. 236) afirma que: “na teoria geral do direito a prescrição é a morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O ‘direito’ sobrevive, mas sem proteção.” A prescrição não extingue meramente a ação de cobrança, mas em específico o crédito tributário, pois se atingisse somente a ação de cobrança poderia recusar-se de fornecer as certidões negativas devido à existência da dívida, mas, uma vez que a prescrição atinge o crédito tributário não poderia acontecer essa recusa por parte da Fazenda Pública.

Em consonância, o papel da lei complementar é legislar sobre a prescrição do crédito tributário, visto que a lei estabelece o prazo e as causas suspensivas ou interruptivas (BALEIRO, 2010, p. 913).

Cabe aqui uma breve explanação sobre causas suspensivas ou interruptivas, sendo a primeira àquela que congela temporariamente o prazo normal de um processo, “voltando a correr o tempo remanescente” se desaparecer a causa suspensiva, e possui previsão no parágrafo 3º do artigo 2º da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80). Já a segunda paralisa o prazo transcorrido, se assim voltar a correr “retoma do seu início”. A previsão encontra-se no Parágrafo Único do artigo 174 do Código Tributário Nacional. (MAZZA, 2015, p. 705-706; PORTO, 2010, p. 59).

A fluência do prazo prescricional pode sofrer alterações por ocasião de suspensão ou interrupção. No primeiro caso, uma vez encerrada a suspensão, o prazo de prescrição volta a fluir no ponto em que havia parado. Já na interrupção, quando recomeçada a contagem, o prazo é devolvido integralmente e recomeça-se a contagem do zero. (PORTO, 2010, p. 59)

Corroborando com o assunto, Paulo Barros de Carvalho (2012, p.297) reitera que o parágrafo único do artigo 174 traz as causas que interrompem “o fluxo temporal” da prescrição e, “toda vez que o período é interrompido, despreza-se a parcela de tempo que já foi vencida, retornando-se ao marco inicial”. Por sua vez, a suspensão do prazo prescricional deve ter iniciado e não pode ser confundido com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, porém pode ser os prazos (suspensão da exigibilidade do crédito e prescricional) corram em conjunto.

Desta maneira constata-se que com a ocorrência da prescrição surge uma violação ao direito, isto é, há perda do direito do indivíduo cobrar o débito, observado os requisitos necessários, tais como a inércia do titular da pretensão

jurisdicional; o lapso temporal; a continuidade desta inércia entre o fato ou caso, e o ingresso ao poder judiciário para a cobrança deste direito e que não haja nenhum fato que suspenda ou interrompa esse lapso temporal.

4.1.2 Prescrição intercorrente

Para que ocorra a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, deverá ser observada a existência da inércia, por parte do autor, que resultará, posteriormente, na extinção do crédito tributário.

Seguindo este raciocínio, verifica-se que a prescrição possui previsão no parágrafo 4º do artigo 40 da Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980, também conhecida como Lei de Execução Fiscal.

Uma importante reflexão deve ser feita a luz da Lei 6.830/1980, visto que o artigo 8º, §2º previa que o juiz, ao ordenar a citação do executado, motivava a interrupção da prescrição, como vemos abaixo:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:
[...] § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição (BRASIL, 1980).

Este conflito se dava em razão da redação original do artigo 174, inciso I do Código Tributário Nacional, o que previa no parágrafo único: “[...] a prescrição se interrompe: **I- pela citação pessoal feita ao devedor;** [...]”. Redação original(BRASIL, 1966) (grifou-se).

Para solucionar este empasse, foi promulgada a Lei Complementar 118 de 09 de fevereiro de 2005, que alterou o texto do artigo 174, inciso I, que passou a vigorar da seguinte forma: “[...] **pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;**” Redação Atual(BRASIL, 1966) (grifou-se).

Com a alteração da redação do inciso I do artigo 174, que apresentou a redação da Lei Complementar 118 de 2005, o marco da interrupção da prescrição do crédito tributário passou a ser a ordem de citação do executado por meio de despacho do juiz.

Assim a Corte Superior decidiu sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO POR EDITAL. INTERRUPTIVO. PRECEDENTES. 1. A prescrição, posto referir-se à ação, quando alterada por novel legislação, tem aplicação imediata, conforme cediço na jurisprudência do Eg. STJ. 2. O artigo 40 da Lei nº 6.830/80, consoante entendimento originário das Turmas de Direito Público, não podia se sobrepor ao CTN, por ser norma de hierarquia inferior, e sua aplicação sofria os limites impostos pelo artigo 174 do referido Código. **3.A mera prolação do despacho ordinatório da citação do executado, sob o enfoque supra, não produzia, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.** 4. O processo, quando paralisado por mais de 5 (cinco) anos, impunha o reconhecimento da prescrição, quando houvesse pedido da parte ou de curador especial, que atuava em juízo como patrono sui generis do réu revel citado por edital. **5. A Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005 (vigência a partir de 09.06.2005), alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição. (Precedentes: REsp 860128/RS, DJ de 782.867/SP, DJ 20.10.2006; REsp 708.186/SP, DJ 03.04.2006).** 6. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. **Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação.** 7. É cediço na Corte que a Lei de Execução Fiscal - LEF - prevê em seu art. 8º, III, que, não se encontrando o devedor, seja feita a citação por edital, que tem o condão de interromper o lapso prescricional. (Precedentes: RESP 1103050/BA, PRIMEIRA SEÇÃO, el. Min. Teori Zavascki, DJ de 06/04/2009; AgRg no REsp 1095316/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 12/03/2009; AgRg no REsp 953.024/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 15/12/2008; REsp 968525/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ. 18.08.2008; REsp 995.155/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ. 24.04.2008; REsp 1059830/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJ. 25.08.2008; REsp 1032357/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ. 28.05.2008); 8. In casu, o executivo fiscal foi proposto em 29.08.1995, **cujo despacho ordinatório da citação ocorreu anteriormente à vigência da referida Lei Complementar (fls. 80), para a execução dos créditos tributários constituídos em 02/03/1995 (fls. 81), tendo a citação por edital ocorrido em 03.12.1999.** 9. Destarte, ressoa inequívoca a inoccorrência da prescrição relativamente aos lançamentos efetuados em 02/03/1995 (objeto da insurgência especial), **porquanto não ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a constituição do crédito tributário e a citação editalícia, que consubstancia marco interruptivo da prescrição.** 10. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos à instância de origem para prosseguimento do executivo fiscal, nos termos da fundamentação expandida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (STJ - 1ª Seção – Resp nº 999.901/RS – Rel. Min. Luiz Fux, j. 13/05/2009, DJe 10/06/2009)(grifou-se).

A jurisprudência enfatiza que o despacho proferido pelo juiz ordenando a citação do réu é o marco interruptivo da prescrição, porém deve-se observar a vigência da Lei Complementar 118/2005, visto que, caso o despacho tenha ocorrido antes da vigência da referida lei, o marco interruptivo da prescrição será a citação pessoal do devedor.

A doutrina traz essa explicação de forma clara, na obra de Hugo de Brito Machado (2010, p. 237), cuja lei complementar passou a estabelecer como marco inicial da contagem da prescrição. O autor assevera que:

[...], a Lei n. 6.830, de 22.9.1980, estabelece que 'o despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição' (art. 8S, § 2a). A jurisprudência vinha negando aplicação a esse dispositivo, em face do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, que, agora, alterado pela Lei Complementar 118, de 9.2.2005, adotou a norma da referida lei ordinária. Dá-se, portanto, a interrupção da prescrição com o despacho do juiz que determina a citação na execução fiscal, e não mais com a citação.

Este também é o entendimento do autor Luciano Amaro (2014, p. 297-298), visto que a Lei Complementar nº 118/2005 alterou o texto do artigo 174 do Código Tributário Nacional, que passou a vigorar que o despacho do juiz ordenando a citação é o marco interruptivo da prescrição:

a prescrição se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor, pelo protesto judicial, por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor, e por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (art. 174, parágrafo único, I a IV). A Lei Complementar n. 118/2005 deu nova redação ao inciso I do dispositivo referido, de modo a substituir a citação pessoal feita ao devedor pelo *despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal*.

Definido o marco interruptivo da prescrição e realizado o despacho, caso não seja localizado o sujeito passivo através da citação ou bem passível de penhora como garantia da execução, o juiz poderá suspender a ação conforme previsto no artigo 40 da Lei de Execução Fiscal:

o Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - **Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.** § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º **Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004);** § 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009). (BRASIL, 1980, s/p) (grifou-se).

Esse artigo é de suma importância, posto que, conforme previsto no parágrafo 2º do artigo 40 da Lei de Execução Fiscal, após um ano de suspensão da ação e não localizado bens ou o próprio devedor, poderá o juiz ordenar o arquivamento do processo. Uma vez arquivado e transcorrido o prazo prescricional (cinco anos) sem que o autor se manifeste, então o juiz decretará a prescrição intercorrente.

Dessa forma, a doutrina entende que a suspensão prevista no artigo 40 dá prazo ao sujeito ativo para que este, por vias administrativas, localize o devedor:

o art. 40 da LEF estabelece que, não encontrado o devedor ou bens, haverá a suspensão do processo por um ano. Tal prazo é para que o Fisco exequente realize diligências administrativas para localizar o devedor e bens, conforme o caso. Durante tal suspensão, presume-se que o Exequente esteja diligente, de modo que o reinício do prazo prescricional só ocorre após o decurso do ano de suspensão, caso o Fisco permaneça inerte. (PAULSEN, 2014, p. 196).

Sobre o tema, essa elucidação possui embasamento jurídico na Súmula nº 314 do Superior Tribunal de Justiça, o qual dispõe que: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente” (BRASIL, STJ, 2006).

Logo, a prescrição intercorrente ocorrerá quando iniciado o processo, e o autor permaneça inerte “[...]de forma continuada e ininterrupta, durante lapso temporal suficiente para a perda da pretensão”, ou seja, uma vez que o juiz

despache a citação do réu (causa interruptiva da prescrição), caberá ao autor dar impulso à ação (GONÇALVES, 2012, p. 587).

Nesta senda, com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, o juiz deverá intimar o exequente para que se manifeste quanto à prescrição intercorrente. Previsão essa amparada no artigo 10:

o juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício. (BRASIL, 2015).

Neste caso, após ficarem arquivados por prazo superior ao quinquênio, caberá ao juiz, após intimar as partes para que se manifestem quanto à prescrição intercorrente, julgar a ação de execução fiscal (MAZZA, 2015, p. 707)(grifou-se).

José da Silva Pacheco (2009, p. 352-355), em sua obra, sustenta que uma vez prescrita a ação tributária, findará também o crédito, com base no artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional, deste modo não poderá ser reanalisado a sua exigibilidade ou sua existência. O autor traz a definição de intercorrente como sendo a palavra que derivada do latim "*inter* (entre) e *currere*(correr)". De tal modo constata-se que: "[...] prescrição intercorrente é a que sobrevém ao despacho ordenatório do arquivamento dos autos da execução fiscal, se houver inércia do titular da pretensão de cobrança do crédito fiscal, pelo prazo de mais de cinco anos". Diante do exposto, atenta-se a alguns fatos que caracterizam a ocorrência deste fenômeno: a existência da Certidão de Dívida Ativa (CDA); a não localização do devedor; a suspensão da execução por não ser possível localizar os bens do devedor; abrir vista à Fazenda Pública para que tome ciência do ocorrido; se após um ano de suspensão ainda não for possível a localização de bens, deverá o processo ser arquivado, por despacho do juiz; permanência do mesmo no arquivo provisório por prazo superior ao quinquênio, por inércia do exequente.

Assim, para que o juiz decrete a prescrição intercorrente, a ação de execução fiscal deverá passar por uma série de procedimentos, visando a segurança jurídica e o direito de ampla defesa.

Sobre este tema, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que:

EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INÉRCIA DO EXEQUENTE. OCORRÊNCIA. **É indispensável para a decretação da prescrição intercorrente que o processo reste paralisado por intervalo de tempo superior ao prazo prescricional, resultado da desídia do exequente que deixa de promover atos úteis ao deslinde da execução.** (TRF-4 - AC: 2610 SC 1992.72.00.002610-0, Relator: ARTUR CÉSAR DE SOUZA, Data de Julgamento: 15/12/2009, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 20/01/2010) (Grifou-se).

Nota-se que, a prescrição intercorrente, extingue não somente a ação de execução fiscal, mas o crédito tributário também. Para que isso ocorra, cabe ao juiz observar as hipóteses de suspensão previstas no artigo 40 da Lei nº 6.830 de 1980.

Os autores Rita Dias Nolasco e Victor Menezes Garcia (2015. p. 560-574) também defendem a observância de alguns requisitos necessários para que seja prescrito o crédito. A suspensão pelo artigo supracitado poderá ser requisitada ao juiz pela Fazenda Pública, neste caso, não haveria necessidade de intimá-lo novamente para que se manifeste quanto à ciência da suspensão; por sua vez, se a suspensão pelo artigo 40 for proferida pelo juízo sem que houver pedido, caberá ao juiz a determinação da intimação do Fisco. Outro ponto ressaltado pelos doutrinadores é que, uma vez reconhecida a prescrição intercorrente deverá o juiz intimar a parte para que se manifeste sobre o tema, esse procedimento está previsto no parágrafo 4º do artigo 40 da lei 6.830 de 1980, mas também possui previsão no artigo 10 do Código de Processo Civil promulgado em 2015; caso seja realizado sem a prévia oitiva da Fazenda Pública, poderá, a mesma, ingressar com ação recursal. Comumente a inércia do autor é indispensável para a ocorrência da prescrição intercorrente, tal como haja (após um ano de suspensão sem localização dos bens ou da efetiva citação do devedor) o arquivamento por mais de cinco anos.

O doutrinador Humberto Theodoro Júnior (2011, p. 251-253) afirma que não se devem fazer interpretações literais do artigo 40 da lei 6.830/1980, visto que esta criaria, ao Fisco, um direito obrigacional imprescritível, cujas dificuldades de aplicação deste direito foram supridas com a entrada em vigor do parágrafo 4º, prevendo o arquivamento pelo prazo de um ano, e uma vez transcorrido este prazo, começaria a contagem da prescrição intercorrente. Uma importante análise realizada pelo doutrinador é sobre as regras de imprescritibilidade do crédito tributário é de que “[...] há de prevalecer à sistemática da lei complementar (CTN) e não a da lei ordinária (Lei 6.830/80)”.

Sobre a imprescritibilidade do crédito tributário, o Superior Tribunal de Justiça decidiu da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PESSOA JURÍDICA. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. SÓCIO. CITAÇÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 8º, IV E § 2º, DA LEI Nº 6.830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ARTS. 125, III, E 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. SUAS INTERPRETAÇÕES. PRECEDENTES. [...] 4. **Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174, do CTN, nele não incluídos os do artigo 40, da Lei nº 6.830/80. Há de ser sempre lembrado que o art. 174, do CTN, tem natureza de Lei Complementar.** 5. **O art. 40, da Lei nº 6.830/80, nos termos em que admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. Sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do CTN.** 6. **Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.** [...] (STJ - REsp: 388000 RS 2001/0173737-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 21/02/2002, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 18.03.2002 p. 192
RJTAMG vol. 85 p. 386) (Grifou-se).

O autor ainda traz que, não pode o juiz, de ofício, decretar a prescrição e conseqüentemente a extinção do crédito tributário sem que a Fazenda Pública se manifeste, sendo a solução, o arquivamento pelo prazo de um ano (artigo 40, parágrafos 2º e 3º da lei 6.830/80) até que seja encontrado o devedor ou os bens do mesmo. Por sua vez, se a Fazenda Pública, após o prazo supracitado, permanecesse inerte (por mais cinco anos), poderia o juiz extinguir a ação, após intimação do autor. (THEODORO JUNIOR, 2011, p. 253-256).

Corroborando o acima mencionado, observa-se que somente quando não for localizados os bens ou o devedor, o juiz suspenderá o processo por um ano para que este seja realizado, vencendo este prazo começará a contar o prazo quinquenal e diante da inércia da Fazenda Pública será consumada a prescrição intercorrente, porém se a inércia processual for causada por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, caberá à aplicação da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça. A referida Súmula enuncia que: “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” (BRASIL, STJ, 1994).

Esta Súmula foi promulgada em 1994, e visa a proteger o direito do autor do crédito tributário em exigir seus provimentos quando a demora ocorrer por morosidade do judiciário.

Antes de ser promulgada, existia já esta proteção, porém amparada pela Súmula nº 78 do antigo Tribunal Federal de Recursos, publicada em 07 de abril de 1981: “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” (BRASIL, TFR, 1981).

A respeito do assunto, vejamos o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná:

DECISAO: ACORDAM os Desembargadores integrantes da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Agravo de Instrumento, nos termos do voto. EMENTA: Agravo de instrumento. Execução Fiscal. IPTU. Prescrição dos créditos tributários. Inocorrência. Ação proposta dentro do prazo. Súmula 106, STJ. Aplicabilidade. Falha no mecanismo da Justiça. Citação do executado. Demora. Decisão mantida. Recurso desprovido. 1. Art. 174, do CTN. **A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. 2. Deve ser aplicada à hipótese o disposto na Súmula 106 do Superior Tribunal de Justiça, pois evidenciada a falha do mecanismo judiciário neste caso em particular. A demora no andamento do feito ocorreu pela morosidade da Justiça, que autorizou a permanência do mandado de citação com o Sr. Oficial de Justiça por mais de três anos, deixou de intimar a Fazenda Pública para se manifestar nos autos e deixou transcorrer mais de dois anos entre a análise de um simples pedido de citação e a expedição do AR.** (TJPR - 3ª C.Cível - AI - 1269173-7 - Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba - Rel.: Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima - Unânime - - J. 09.12.2014) (TJ-PR - AI: 12691737 PR 1269173-7 (Acórdão), Relator: Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima, Data de Julgamento: 09/12/2014, 3ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 1476 15/12/2014) (Grifou-se).

O julgado acima disposto deixa claro que, ao ser constatado que a demora na citação se deu por culpa do mecanismo de justiça, não há de se falar em prescrição do crédito tributário, devendo esse seguir o curso normal do processo.

Diante de todo o exposto, depreende-se que a prescrição intercorrente será decretada pelo juiz, porém deverão ser observados alguns requisitos: a) não localização de bens para garantir a execução fiscal ou o próprio devedor, b) o arquivamento provisório pelo prazo de um ano, com base no artigo 40 da lei 6.830/80;c) findado este prazo, e diante da inércia da Fazenda Pública, começará a correr o prazo quinquenal, d) caso o autor não se manifeste quanto ao prosseguimento do feito, este será intimado;e) feito isto, poderá o juiz decretar a

prescrição intercorrente. Importante salientar que a inércia não poderá ser atribuída ao Fisco se a demora na citação ou localização de bens derivou de motivos inerentes ao mecanismo do poder judiciário, tal motivação não extinguirá o processo pela modalidade da prescrição intercorrente.

5 CONCLUSÃO

A prescrição intercorrente é uma hipótese de extinção do crédito tributário, este por sua vez decorre da obrigação do contribuinte para com o Fisco, derivado de um ato praticado e que possui previsão legal.

Em uma breve análise, verificou-se que o Sistema Tributário Nacional foi criado para constituir normas e regulamentar as atividades tributárias do Estado, delimitando o poder de instituir tributos, arrecadação e fiscalização dos recolhimentos. Esta limitação é imposta por normas constitucionais e infraconstitucionais que visam proteger o contribuinte, por meio do princípio da segurança jurídica.

A Constituição Federal determina os limites de quem poderá instituir, recolher e fiscalizar. Esta limitação é definida, pela doutrina, como competência e capacidade tributária, sendo a primeira dada a um Ente ou pessoa política que possui aptidão para exercer tais responsabilidades, tal incumbência é intransferível e indelegável. Já a segunda refere-se ao poder dado à administração indireta pelo Ente dotado de competência para que este arrecade ou fiscalize, não tendo o poder para criar tributos.

Sabe-se que, para que haja mais segurança para o contribuinte, a Constituição Federal aplica o princípio da legalidade. Previsto no artigo 150, inciso I, limita o poder tributário do Ente federado para que esse não se utilize de tal posição e faça uso excessivo de seu poder.

Confirmada a competência de quem deverá elaborar e modificar os tributos, a Constituição Federal também prevê a forma pela qual deverá ser realizado. No artigo 59 da Constituição Federal estão regulamentadas as ferramentas que poderão ser utilizadas para criar e alterar os tributos. Nessa senda, verifica-se que tais transformações serão realizadas por meio de Lei Complementar.

Sanado esse ponto importante, cabe a análise de que o tributo é uma prestação pecuniária que deverá ser paga em moeda, não podendo decorrer de ato ilícito, ou seja, é uma obrigação instituída por lei. Para a doutrina existem quatro teorias que dividem em espécies os tributos. A teoria bipartite ou dualista acredita que existam apenas taxas e impostos; por sua vez a teoria tripartite afirma que as contribuições de melhorias também fazem parte das espécies. Quando fala-se em

teoria quadripartite, a doutrina distribui os tributos em taxas, impostos, contribuições e empréstimos compulsórios. Por fim a teoria aceita pelo Supremo Tribunal Federal é a quinquipartite ou quinária, que classifica as espécies como taxas, contribuições de melhorias, impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A Regra Matriz de Incidência Tributária divide-se em duas partes: descritor ou antecedente quando trata de matéria, espaço e tempo e conseqüente ou prescriptor quando o aspecto analisado for pessoal ou quantitativo. A hipótese de incidência ensejará no nascimento da obrigação tributária, pois uma vez ocorrida a descrição legal, produzirá uma obrigação a quem lhe causou e, para que seja determinada a natureza jurídica do tributo, deverá ser observado o fato gerador, isto é, a concretização da hipótese de incidência.

O fato gerador é antecessor à obrigação tributária, bem como imprescindível para a sua configuração. A doutrina afirma que a terminologia “*fato gerador in abstracto*” será utilizada quando se tratar da hipótese de incidência tributária, por sua vez o “*fato gerador in concreto*” será empregado quando houver a exteriorização da regra matriz.

No que diz respeito à obrigação tributária, esta acontecerá quando houver a ocorrência do fato gerador. Existirá um sujeito passivo, do sujeito ativo e uma obrigação de prestação que foi descrita em lei. As obrigações principais estão ligadas ao dever de dar, ou seja, decorre da lei e tem como objeto o pagamento do tributo ou prestação pecuniária, no momento que se realize tal pagamento, a obrigação será extinta; por sua vez a obrigação acessória não depende da principal, visto que, muito embora seja extinta a obrigação principal, poderá ser executada a obrigação acessória e convertida em principal, conforme previsão no parágrafo 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Constituída a obrigação tributária o credor deverá, por meio de um ato jurídico específico e denominado lançamento, noticiar o devedor da existência do débito. Praticado o ato que constituir o fato gerador, cabe ao devedor realizar o pagamento, e se este não for realizado possibilitará que o Fisco efetue o lançamento para exigir que a obrigação seja cumprida.

Noutro giro, o lançamento possui três espécies ou modalidades, a primeira é o lançamento misto ou por declaração, que consiste na prestação de informações essenciais dada pelo devedor ou terceiro, para que seja efetivado o lançamento e após análise da Fazenda Pública, o sujeito passivo será notificado

para que efetue o pagamento, sendo o valor lançado, poderá ser retificado conforme previsão do parágrafo 1º do artigo 147 do Código Tributário Nacional. A segunda espécie é a de ofício ou direto, a autoridade já possui todos os dados necessários para realizar o lançamento e não precisará consultar o contribuinte, porém poderão ser revisados caso sejam efetuado com erro ou omissão e deverão ser sanados, observando o prazo para tal (decadência da revisão de ofício), esta espécie encontra-se no artigo 149, inciso I do Código Tributário Nacional; e o último tipo de lançamento é realizado por meio de homologação ou autolançamento, cujo contribuinte presta as devidas informações ao Fisco, bem como antecipa o pagamento. O credor irá analisar o valor pago pelo sujeito passivo e caso concorde, homologará o lançamento, todavia se a Fazenda Pública entender que deverá ser reajustado o valor, poderá impor penalidades ou aumentar, de acordo com o artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Assim, o crédito tributário depende da obrigação tributária, pois surge com o dever do devedor pagar e o direito do credor em exigir o crédito, obedecendo à constituição realizada pela ocorrência do fato gerador. A exigibilidade que ocorrerá pelo lançamento e a exequibilidade que se dá pela inscrição do débito na dívida ativa. Nota-se que se extinta a obrigação, também será extinto o crédito tributário, no entanto, as modificações do crédito tributário não afetam a obrigação que a originou.

Com o inadimplemento do contribuinte, o credor tem o direito de inscrevê-lo na dívida ativa para exigir o cumprimento da obrigação. Para que isso ocorra, deverá existir o débito, bem como este deverá ser preciso, líquido e certo. Tal procedimento será regulamentado pela Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830 de 1980) através do processo de execução fiscal, que tem como objetivo final a cobrança do valor devido e não pago. A Fazenda Pública realizará um ato administrativo nomeado Certidão de Dívida Ativa, com base na presunção de que o órgão possui. Realizado o ato, o devedor será intimado para que pague ou impugne o débito. A impugnação do inadimplente poderá se dar por meio de embargos à execução (deverá ser garantia a execução) ou por meio de exceção de pré-executividade. A última opção somente será aceita discussões que não demandem de dilação probatória.

No que diz respeito à extinção do crédito tributário, esta é uma das circunstâncias que exclui a exigibilidade. As hipóteses que extinguem o crédito estão previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, bem como é um rol taxativo.

A prescrição é uma das modalidades de extinção do crédito tributário e é objeto de estudo do presente trabalho. Quando ocorre a prescrição, observa-se que o direito foi efetivado, mas por inércia, o credor perde este direito, não permitindo que o crédito constituído seja cobrado.

Uma importante concepção histórica e diretamente ligada à prescrição é a lenda da Espada de Dâmocles, que possui a finalidade de punir aquele que, por falta de atenção, desleixo ou omissão deixou decorrer o prazo determinado por lei, à aplicabilidade dessa lenda visa a segurança jurídica. Conforme pode-se constatar no Código Civil, o direito violado dará ao titular da obrigação o direito de ingressar judicialmente para reavê-lo, devendo verificar o lapso temporal, pois a inércia caracterizará a prescrição. O prazo estabelecido pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional é de que haverá prescrição cinco anos após a constituição definitiva do crédito.

Quando se trata de prescrição intercorrente, além de examinado a inércia do titular da pretensão é importante constatar mais algumas peculiaridades. Ao passo que já foi analisado o artigo 174 do Código Tributário Nacional, deve-se esmiuçar, em concomitância, o artigo 40 da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830 de 1980), pois este assevera que o despacho do juiz ordenando a citação do devedor interromperá a prescrição. Discussão esta que foi definida pela Lei Complementar 118/2005, posto que, anteriormente a promulgação da referida lei, o fator de interrupção da prescrição era a citação pessoal do sujeito passivo. Este tema foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Com o marco interruptivo da prescrição solucionado, a doutrina adverte sobre alguns requisitos que são necessários para seja aplicado a prescrição intercorrente. O juiz ordenará, por meio de despacho, a citação do devedor; caso não seja possível localizar o sujeito nem mesmo seus bens, poderá o juiz suspender a ação por no máximo um ano. Esta decisão deverá ser noticiada ao credor para que tome providências, visando à efetivação da citação e, a Súmula nº 314 do Superior Tribunal de Justiça enfatiza tal procedimento.

Caso transcorra o prazo prescricional após a decisão que ordenou o arquivamento provisório, caberá ao juiz, depois de intimar a Fazenda Pública para que se manifeste quanto à prescrição com base no artigo 10 do novo Código de Processo Civil, poderá decretar a prescrição intercorrente. Todos os procedimentos

descritos visam a segurança jurídica e a ampla defesa de todos os envolvidos na lide.

Por fim, uma importante análise deve ser realizada, em razão de que a Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça, que expressa que não poderá ser aplicada a prescrição intercorrente caso seja constatado que tal demora na localização do devedor e de seus bens se deu por motivos inerentes ao mecanismo de justiça.

Desta forma, a presente pesquisa buscou examinar os argumentos que estão de acordo à aplicação da prescrição intercorrente, sendo que a doutrina majoritária defende a aplicação da prescrição intercorrente, desde que analisado os requisitos dispostos no artigo 40 da Lei 6.830/1980, conhecida como Lei de Execução Fiscal. Sendo esta a conclusão retirada do presente estudo.

Nessa senda, a análise da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça deve levar em consideração a responsabilidade do mecanismo judiciário no que tange a tardia ou ineficiente citação do devedor, bem como não aplicar a prescrição intercorrente em casos que ocorram tal situação.

Por conseguinte, é possível uma análise mais profunda sobre a aplicação do artigo 40 da Lei 6.830/1980, visto que tal temática é de suma importância para a segurança jurídica. Posteriormente comparando tal aplicabilidade com a discussão argumentada pela Fazenda Pública referente à aplicação da Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça.

REFERÊNCIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**.9.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. Versão eletrônica.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. Rio de Janeiro: FORENSE; São Paulo: MÉTODO, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Versão eletrônica.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ALVES, José Carlos Moreira. **A Parte Geral do Projeto do Código Civil brasileiro**, 1986. In: GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, parte geral**. 10. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. v1.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro, FORENSE, 2010.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 02 fev. 2016.

_____, **Código Civil (2002)**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF, 2002. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 31 ago. 2016.

_____, **Código de Processo Civil (2015)**. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 08 set. 2016.

_____, **Código Tributário Nacional (1966)**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 fev. 2016.

_____, **Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp118.htm>. Acesso em 01 set. 2016.

_____, **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 27 out. 2016.

_____, **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF, 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 01 set. 2016.

_____, **Tribunal de Justiça do Estado do Paraná**. Agravo de instrumento nº 0034112-86.2014.8.16.0000 (1.269.173-7). Agravante: Pascoalino de Stefano. Agravado: Município de Curitiba. Relator: Des. Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima. Curitiba, 09 de dezembro de 2014. Lex jurisprudência: TJ-PR. Disponível em: <<http://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/157966064/agravo-de-instrumento-ai-12691737-pr-1269173-7-acordao/inteiro-teor-157966074>> Acesso em: 12 set. 2016.

_____, **Tribunal Federal de Recursos**. Súmula nº 78: Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição. Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/75/TFR/78.htm>> Acesso em: 18 out. 2016.

_____, **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Apelação Cível 2610-SC (1992.72.00.002610-0/SC). Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelada: Flash Com. de roupas LTDA e outro. Relator: Juiz Federal Artur César de Souza. Porto Alegre. 15 de dezembro de 2009. Lex jurisprudência: TRF-4. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17106687/apelacao-civel-ac-2610-sc-19927200002610-0-trf4>>. Acesso em: 06 set. 2016.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no Resp nº 443698-RJ (2013/0399572-6) Agravante: Sogal BMQ Comércio de Alimentos LTDA. Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, 22 mai. 2014. Lex: jurisprudência STJ. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1323582&num_registro=201303995726&data=20140528&formato=PDF>. Acesso em: 07 out.2016.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. REsp nº 388000/RS (2001/0173737-0). Recorrente: Suzana Melo Rossi e outros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 21 de fevereiro de 2002. Lex jurisprudência: STJ. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=24168&num_registro=200101737370&data=20020318&formato=PDF> Acesso em: 12 set. 2016.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Resp nº 999901-RS (2007. 0251650-1) Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Mauro Abenhur de Almeida Bueno. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 13 de maio de 2009. Lex: jurisprudência STJ. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=882026&num_registro=200702516501&data=20090610&formato=PDF>. Acesso em: 01 set. 2016.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula nº 106: 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. Disponível em: <http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/776/Sumulas_e_enunciados> Acesso em: 12 set. 2016.

_____, **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula nº 314: Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Disponível em: <http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2096/Sumulas_e_enunciados> Acesso em: 12 set. 2016.

BULOS, UadiLammêgo. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Daniel Freire. **Prescrição Intercorrente e o Responsável Tributário**. 2013. 211f. Tese (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Versão eletrônica.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). São Paulo: QyartierLatin, 2011.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 15. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. Versão eletrônica.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. Versão eletrônica.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo : Saraiva, 2014. Versão eletrônica.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro 1. Teoria Geral do Direito Civil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FACULDADES INTEGRADAS SANTA CRUZ DE CURITIBA. **Normalização de apresentação de trabalhos científicos do curso de Direito**, Curitiba, 2015. 53 p. Disponível em: <<http://www.santacruz.br/v4/download/manual-de-normalizacao-do-curso-de-direito.pdf>>. Acesso em: 03 mai. 2016.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 1 : parte geral**. 10.ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário compacto jurídico Diocleciano**. Rideel, 15ª Edição, São Paulo, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Versão eletrônica.

LENZA, Pedro. **Coisa julgada inconstitucional**. Direção: Mauro Ortman. Produção Tamyris Amaral. Brasília: TV Justiça, 2010. 52'19". Disponível em: <http://www.youtube.com/watch?v=qMI7S_DIIISU>. Acesso em: 18 out. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e prescrição**. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, v. 13, p. 194, 2007. Disponível em: <<http://www.ojs.fdsbc.servicos.ws/ojs/index.php/fdsbc/article/view/231>> Acesso em: 18 out. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. Versão eletrônica.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NOLASCO, Ritas Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução fiscal à luz da jurisprudência: Lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo: De acordo com o novo CPC**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal: Lei n. 6.830, de 22-9-1980**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PORTO, Éderson Garin. **Manual da execução fiscal**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. Versão eletrônica.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e as leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. Versão eletrônica.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Novo Código de Processo Civil anotado**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Direito Tributário**. 2. Ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2008.