

INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA: APLICAÇÃO DO ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, I, DO CTN

Marcelo de Lima Castro Diniz

João Victor Ribeiro Aldinucci

1. Introdução

O advento da Lei Complementar (LC) 118, de 9 de fevereiro de 2005, suscita a questão a respeito da aplicação da regra que alterou o momento da interrupção da prescrição em matéria tributária. O artigo 174, do Código Tributário Nacional (CTN), estabelecia a interrupção da prescrição pela *citação do devedor*, enquanto o artigo 1º, da LC 118/2005, prescreve que “pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal” é que se considera interrompida a prescrição. Assim, a LC 118/2005 alterou a ocasião em que se considera interrompida a prescrição.

Este estudo pretende oferecer resposta a duas indagações básicas. A prescrição tributária é tema de direito material ou de direito processual? Qual fato jurídico determina a aplicação do dispositivo revogado (interrupção pela citação) e do dispositivo revogador (interrupção pelo despacho que ordena a citação): o “fato gerador” da obrigação tributária principal, o lançamento tributário, a notificação do lançamento, a inscrição em dívida ativa ou o ajuizamento da execução fiscal?

2. Prescrição tributária

O artigo 146 Constituição Federal (CF) atribui à lei complementar competência para dispor sobre *normas gerais de direito tributário*, assim

como dispor sobre conflitos de competência e tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar. Não obstante o órgão produtor da lei complementar seja o Poder Legislativo da União (ente parcial), a lei complementar editada com fundamento de validade no artigo 146, da CF, terá *eficácia nacional* (ente total), impondo-se, desta forma, não apenas à União, como também aos Estados Federados, Distrito Federal e Municípios. O artigo 146, incisos I, II e III, dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

Desse modo, enquanto a prescrição civil ou criminal pode ser regulada por lei ordinária federal, a prescrição tributária deve ser disciplinada *exclusivamente* por lei complementar de caráter nacional. Nesse sentido a Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Dentre os temas que deverão ser disciplinados pela lei complementar encontra-se “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”, isto é, matérias que dizem respeito ao ciclo de positivação do direito tributário. Desde a ocorrência do “fato gerador”, que gera a obrigação tributária principal *ex vi* do artigo 113, do CTN, passando pela etapa de constituição do crédito tributário pelo lançamento (artigo 142, do CTN) até sua extinção (artigo 156, do CTN), vários fatos jurí-

dicos são produzidos, vários atos de aplicação da legislação tributária são praticados, várias normas individuais e concretas são inseridas no sistema jurídico, perfazendo o denominado ciclo de positivação do direito tributário. Embora o Texto Constitucional tenha se reportado expressamente a apenas dois fatos extintivos do crédito tributário (decadência e prescrição), toda a disciplina da relação jurídica tributária deve ser objeto de disciplina pela lei complementar¹.

O Código Tributário Nacional, não obstante tenha sido introduzido pela Lei 5.172/66, foi recepcionado pela Constituição de 1988, mediante expressa disposição inserida no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (artigo 34, § 5º). Mais que isso, o CTN foi recepcionado com status de lei complementar quando disciplina as matérias previstas pelo artigo 146 do CTN. Desse modo, as regras sobre extinção do crédito tributário foram recepcionadas pelo Texto Constitucional com valor de lei complementar. Por conseguinte, apenas outra lei complementar pode pretender revogar seus dispositivos, sob a pena de incidir em inconstitucionalidade.

No tocante à prescrição, o artigo 156, do CTN, estabelece que a ocorrência do fato prescricional (decurso do prazo de cinco anos sem obtenção da interrupção da prescrição) gera a extinção do crédito tributário, fazendo desaparecer não apenas o direito subjetivo do Fisco (crédito tributário) e o respectivo dever jurídico do sujeito passivo (obrigação tributária), como também *toda a relação jurídica tributária*². Nesse sentido, a prescrição tributária não extingue apenas o exercício do direito de ação (ação de execução fiscal *ex vi* da Lei 6.830/80), mas fundamentalmente toda a relação jurídica tributária: o CTN equiparou a prescrição à deca-

1. BRASIL. STF. RE 562.276/PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie. J: 03/11/2010. DJ: 09/02/2010.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 467.

dência e também ao pagamento, como hipóteses de extinção do crédito tributário.

O CTN também se ocupou da disciplina do termo inicial da contagem do prazo prescricional (*constituição definitiva do crédito tributário*), como também das hipóteses de interrupção. De acordo com a LC 118/2005, o artigo 174, do CTN, prescreve:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

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

II - pelo protesto judicial;

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

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

Não se pode afirmar que prescrição (prazo, causas de interrupção etc.) constitua tema de direito material pela exclusiva circunstância de o tema ter sido tratado pelo CTN, embora isso seja absolutamente relevante ante a regra de competência estatuída pelo artigo 146, da CF. Também não é correto dizer que apenas pelo fato de a lei complementar ter contemplado determinado instituto jurídico tributário, a revogação do respectivo dispositivo tenha que acontecer por lei complementar. Com efeito, uma regra pode ter sido inserida por meio de lei complementar, mas ter valor jurídico de lei ordinária, tornando-se viável a revogação via lei ordinária.

Não se ignora que o tema da prescrição tributária possa estar numa zona cinzenta entre direito material e direito processual, uma vez que, à primeira vista, é o não exercício do direito de ação dentro do prazo quinquenal que gera a extinção do crédito tributário. Essa assertiva, contudo, não se revela correta. Não é propriamente o não exercício do direito de ação no prazo quinquenal que gera a extinção do crédito tributário,

mas sim a *inexistência de causa interruptiva*, nos termos do artigo 174 do CTN. Essa circunstância confere preponderância ao direito material.

As normas jurídicas podem ser classificadas de diversas formas: quanto aos destinatários, podem ser gerais ou individuais; quanto ao antecedente, podem ser abstratas ou concretas. As normas jurídicas também ser classificadas em norma primária (*direito material*) e norma secundária (*direito processual*). Norma primária é aquela na qual “realizada a hipótese fática, *i. e.*, dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém, pela causalidade que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos em posições ativa e passiva, com pretensões e deveres (para nos restringirmos às relações jurídicas em sentido estrito)”. Já a norma secundária tem a seguinte conformação: “Na segunda, a hipótese fática, o pressuposto é o não cumprimento, a inobservância do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (ilícito, antijurídico) fundante de outra pretensão, a do exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária.”³

Evidente, portanto, que a prescrição tributária será regulada tanto pelo direito material, quanto pelo direito processual. O direito tributário material disciplina a relação jurídica tributária desde sua origem até sua extinção; logo, se prescrição é causa de extinção do crédito tributário, então se trata de tema pertinente ao direito material: dada a ausência de interrupção do prazo prescricional quinquenal, deve ser a extinção do crédito tributário.

A prescrição é tema de direito processual de modo indireto ou reflexo. Explica-se: a cobrança judicial do crédito tributário é viabilizada por meio do exercício do direito de ação, assim como da jurisdição e do processo. Desse modo, se a interrupção da prescrição acontece com a distribuição da petição inicial ou com o despacho que determina a

3. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 188.

citação ou ainda com a citação do devedor, então o direito processual se ocupará da prescrição não para se sobrepor ao direito material ou mesmo para contrariá-lo, mas sim para viabilizar o direito à cobrança judicial, estabelecendo as respectivas regras. O direito processual não regula a prescrição, mas sim o direito de ação, o processo, a jurisdição, os atos processuais, os requisitos da petição inicial e assim por diante.

Ainda nesse sentido, não é porque a concessão de medida liminar constitui hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que a regra prevista pelo artigo 151, inciso IV e V, pode ser considerada de direito processual; o direito processual se ocupa da disciplina jurídica da medida liminar, mas não dos efeitos produzidos no âmbito da relação jurídica tributária. Assim também ocorre com a prescrição tributária, que pode ser interrompida por *ato processual*, mas que continua sendo tema de direito material.

Oportuno registrar que o Código Civil de 2002 trocou o vocábulo “ação” por “pretensão” ao tratar da prescrição civil (artigo 206 do Código de 2002 e artigo 178 do Código de 1916). Com efeito, o art. 189, do Código Civil, estabelece que a prescrição provoca a *extinção da pretensão*, isto é, a possibilidade de exercício do direito material, e não apenas a “ação processual”.

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery⁴, ao analisarem o referido art. 189, ensinam que a prescrição é “causa extintiva da pretensão de direito material pelo seu não exercício no prazo estipulado pela lei”. O próprio CPC reconhece que prescrição é tema de direito material, ao dispor, no artigo 269, que a pronúncia da prescrição implica extinção do processo com julgamento de mérito, isto é, o próprio direito contro-

4. NERY JUNIOR, Nelson; Nery, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil Anotado e Legislação Extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 259.

vertido acaba por ser solucionado mediante o reconhecimento de que o direito do credor se extinguiu.

A conclusão que se impõe, portanto, é que prescrição tributária é tema da alçada exclusiva da lei complementar, assim como que prescrição – por provocar a extinção da relação jurídica tributária – constitui tema de direito material.

3. Ciclo de positivação do direito tributário

A positivação do direito ocorre mediante a produção de normas. A partir de norma(s) superior(es), o sujeito competente procede à aplicação/incidência do direito aos fatos e com isso introduz nova norma no sistema, individual ou geral, abstrata ou concreta. Norma jurídica, fato jurídico e relação jurídica são conceitos fundamentais, sem os quais o direito não se operacionaliza.

No direito tributário, a Constituição Federal veicula norma de competência, outorgando à União, Estados, DF e Municípios a possibilidade de instituírem tributos (*T1*). O exercício da competência pelas pessoas políticas também está condicionado à observância da lei complementar, quando a Constituição assim dispuser. É o caso da lei complementar a que se refere o artigo 146, da CF, à qual compete dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, limitações constitucionais ao poder de tributar e expedir normas gerais em matéria de legislação tributária (*T2*).

Os destinatários das normas de competência, mediante lei, instituem a regra-matriz de incidência tributária, definindo os critérios material, temporal, espacial (antecedente) e, no conseqüente, o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (*T3*).

A partir da regra-matriz de incidência tributária, o sujeito competente – contribuinte em se tratando de lançamento por homologação ou Fisco em se tratando de lançamento por declaração ou por ofício – intro-

duz norma individual e concreta no sistema. O antecedente é composto pelo fato jurídico tributário (“fato gerador”), enquanto o conseqüente é preenchido pela relação jurídica tributária (T4).

A comunicação do lançamento – notificação – implica a “constituição definitiva do crédito tributário” (T5) (artigo 145, CTN), tornando viável a cobrança judicial, desde que não esteja presente alguma causa suspensiva ou extintiva, nos termos do artigo 151 e 156, do CTN.

Tratando-se de lançamento produzido pelo contribuinte (lançamento por homologação), lhe compete notificar o Fisco. Mas se o lançamento for produzido pelo Fisco, é o contribuinte que deve ser notificado, inclusive para se possibilitar o exercício do direito de defesa no âmbito administrativo *ex vi* do artigo 145, do CTN. A ausência de lançamento tributário no prazo quinquenal implica a extinção do crédito tributário pela decadência (artigo 173, CTN).

Não ocorrendo extinção tampouco suspensão da sua exigibilidade, o crédito tributário deverá ser inscrito em dívida ativa, atividade que agrega presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, precisamente porque constitui ato de controle da legalidade do procedimento de lançamento (T6) (artigo 204, CTN). Depois da inscrição em dívida ativa, deverá ser produzida a Certidão de Dívida Ativa (T7), documento que irá instruir a petição inicial de execução fiscal (T8). Não nos ocuparemos das etapas subsequentes ao ajuizamento da execução fiscal, visto que irrelevantes para o presente estudo.

Vimos que o crédito tributário passa por várias etapas até chegar à *exigibilidade máxima*, mediante exercício da ação de execução fiscal. Antes da constituição definitiva do crédito tributário (*exigibilidade mínima*), não há que se falar em relação jurídica tributária e obrigação líquida, certa e exigível e, assim, não há que se falar em prescrição, mas, sim, em decadência. De igual modo, antes da inscrição em dívida ativa (*exigibilidade média*), não há que se falar em *exequibilidade* do crédito tributário.

4. Incidência da nova redação do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN

A abordagem efetuada anteriormente demonstra que *prescrição tributária é tema de direito material*. Também se demonstrou que a compreensão do ciclo de positivação do direito tributário revela-se importante para determinar o instante a partir do qual o crédito tributário se torna exigível e exequível. A questão é saber qual fato é suficiente e necessário para fixar o momento a partir do qual a nova redação do artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, se torna aplicável: i) constituição definitiva do crédito tributário (*exigibilidade mínima*); ii) inscrição em dívida ativa (*exigibilidade média*); ou iii) interposição da ação de execução fiscal (*exigibilidade máxima*).

O Ministro Luis Fux⁵ afirma o *caráter processual* da regra que prevê o despacho judicial como marco interruptivo da prescrição tributária: “Destarte, consubstanciando norma processual, é aplicada imediatamente aos processos em curso, razão pela qual a data da propositura da ação poderá ser-lhe anterior”. Já a Ministra Eliana Calmon⁶ sustenta a *natureza mista* do dispositivo em comento e conclui:

A norma prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, tem feição mista, ostentando natureza processual e material, de forma que incide nas execuções fiscais ajuizadas após 9 de junho de 2005. 2. É vedada a eficácia retroativa da LC 118/2005, pois: a) há expressa determinação de efi-

5. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Prescrição Intercorrente. Alterações legislativas sobre a matéria. REsp 1015061/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15/05/2008, DJe 16/06/2008.

6. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. A norma prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, tem feição mista, ostentando natureza processual e material, de forma que incide nas execuções fiscais ajuizadas após 9 de junho de 2005. REsp 1058409/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 16/04/2009.

cácia prospectiva (art. 4º); inexistente Lei admitindo a retroatividade; b) a retroatividade não pode prejudicar o contribuinte; c) caracteriza surpresa vedada pelo sistema jurídico.

Evidente que a novel artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, não poderá “retroagir”; evidente também que o sistema jurídico veda a “surpresa” no sentido de comprometer a *segurança jurídica*. Nota-se, que o estabelecimento da premissa de que a regra tem caráter processual ou “mista” implica a conclusão de que é o ajuizamento da execução fiscal antes de 9 de junho de 2005 que determina a incidência ou não da nova redação do artigo 174, parágrafo único, I, do CTN.

Embora o STJ como um todo⁷ esteja se enveredando no sentido expressado pelos Ministros Luis Fux e Eliana Calmon, decadência e prescrição em matéria tributária sempre foram consideradas pelo próprio STJ sob *competência da lei complementar ex vi* do artigo 146, da CF. Assim, parece haver uma contradição na jurisprudência do STJ: se decadência e prescrição tributária são matérias sob reserva de lei complementar, visto que inseridas no artigo 146, inciso III, b, da CF, é contraditório afirmar que a regra que prevê a interrupção da prescrição pela citação ou pelo despacho do juiz que ordenar a citação seja matéria de direito processual ou mesmo “mista”.

7. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. A norma prevista no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, tem feição mista, ostentando natureza processual e material, de forma que incide nas execuções fiscais ajuizadas após 9 de junho de 2005. REsp 1058409/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 16/04/2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Prescrição. Interrupção. Citação. Propositura da ação anteriormente à vigência da LC 118/2005. REsp 1062061/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/02/2009, DJe 25/03/2009; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Prescrição intercorrente. Interrupção do prazo prescricional pelo despacho do juiz que determina a citação. Art. 174 do CTN Alterado pela LC 118/2005. Aplicação imediata aos processos em Curso. REsp 1074146/PE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/02/2009, DJe 04/03/2009).

Na arguição de inconstitucionalidade no Resp 616348, onde se discutiu a (in) constitucionalidade do artigo 45 e 46, da Lei 8.212/91, os quais ampliaram para 10 (dez) anos o prazo de decadência e prescrição, o STJ acolheu por unanimidade a arguição precisamente porque tais matérias pertencem à competência da lei complementar. O Ministro Teori Zavascki pontuou: “Acolher esse argumento, todavia, importa, na prática, retirar a própria substância do preceito constitucional. É que estabelecer “*normas gerais (...) sobre (...) prescrição e decadência*” significa, necessariamente, dispor sobre prazos, nada mais. Se, conforme se reconhece, a abolição desses institutos não é viável nem mesmo por lei complementar, outra matéria não poderia estar contida nessa cláusula constitucional que não a relativa a prazos (seu período e suas causas suspensivas e interruptivas).” No mesmo sentido pronunciou-se o Ministro Cesar Asfor Rocha:

Comungo do entendimento do em. Ministro Teori Albino Zavascki, também no que se refere ao significado da expressão “normas gerais sobre prescrição e decadência”, quando afirma que essas “normas gerais” são aquelas que estipulam os prazos de prescrição e decadência, o início e fim de sua contagem, bem como suas causas suspensivas e interruptivas, questões, algumas dessas, que foram reguladas no art. 45 da Lei 8.212/91 e que, todavia, devem ser objeto de lei complementar.

Em julgamento de outra matéria pertinente à prescrição tributária, o STJ⁸ decidiu que “a suspensão de 180 (cento e oitenta) dias do prazo prescricional a contar da inscrição em Dívida Ativa, prevista no art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/80, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não tri-

8. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Segundo disposto no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com redação anterior à LC n. 118/2004, o prazo de cinco anos para cobrança do crédito tributário é contado da data da sua constituição definitiva, e se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor.** REsp 1164878/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/08/2010, DJe 01/09/2010.

butária, porquanto a prescrição do direito do Fisco ao crédito tributário regula-se por lei complementar, *in casu*, o art. 174 do CTN”.

Observa-se que houve referência expressa não apenas aos prazos, como também às *causas suspensivas e interruptivas*, no sentido de estarem incluídas na cláusula constitucional que reserva à lei complementar competência para dispor sobre prescrição e decadência tributária. Dessa forma, se decadência e prescrição tributária (prazos, causas suspensivas e interruptivas) apenas podem ser disciplinadas por lei complementar por estarem compreendidas nas “normas gerais em matéria de legislação tributária”, não é correto afirmar seu caráter processual ou “misto”.

Ainda de acordo com a jurisprudência do próprio STJ⁹, é a *constituição definitiva do crédito tributário* que confere exigibilidade ao crédito

9. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (EXACIONAL). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. IPTU. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CAUSA INTERRUPTIVA DO PRAZO PRESCRICIONAL (ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO). EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTIGO 156, V, DO CTN). 1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.” 2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário. 3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário ex officio; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com

tributário, no sentido de ser viável inscrever em dívida ativa e promover execução fiscal: em suma, *a constituição definitiva do crédito tributário é que marca o início do prazo prescricional*. Em tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito tributário

suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 224/252). 4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 5. Assim, conta-se da data da entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo próprio contribuinte (DCTF, GIA, etc.) o prazo quinquenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl no AgRg no REsp 859597/PE, Primeira Turma, publicado no DJ de 01.02.2007; REsp 567737/SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.12.2006; REsp 851410/RS, Segunda Turma, publicado no DJ de 28.09.2006; e REsp 500191/SP, desta relatoria, Primeira Turma, publicado no DJ de 23.06.2003). 6. Por outro turno, nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN). 7. Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Sob esse enfoque, a doutrina atenta que nos “casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, aplicam-se outras regras: a regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento”. Assim, “nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., págs. 219/220). 8. Considere-se, por fim, a data em que suceder qualquer uma das causas interruptivas (ou de reinício) da contagem do prazo prescricional, taxativamente elencadas no parágrafo único, do artigo 174, a qual “servirá como dies a quo do novo prazo prescricional de cinco anos, qualificado pela conduta omissiva de o Fisco exercer o direito de ação” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., pág. 227). (...) (AgRg no Ag 1266077/RS, Relator Ministro Luis Fux)

se opera mediante a “entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo próprio contribuinte” (i), enquanto em tributos sujeitos a lançamento de ofício ou por declaração, a constituição definitiva acontece com a notificação do contribuinte (ii).

Segue-se que o fato jurídico necessário e suficiente ao *nascimento da pretensão* é a constituição definitiva do crédito tributário. A inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal são contingências não relevantes para determinação do nascimento da pretensão, precisamente porque significam manifestação do próprio *exercício da pretensão*. A possibilidade de exercício da pretensão surge com a *constituição definitiva do crédito tributário* e não com o ajuizamento da execução fiscal. O entendimento do STJ a respeito da vigência do novo dispositivo do artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, não é correto, tampouco consentâneo com sua própria jurisprudência.

5. Conclusões

Decadência e prescrição tributária são temas pertencentes à competência da lei complementar *ex vi* do artigo 146, inciso III, b, da CF. Sob as “normas gerais em matéria de legislação tributária” se incluem prazos e causas suspensivas e interruptivas de decadência e prescrição. O artigo 156, do CTN, estabelece que prescrição é causa de extinção do crédito tributário, tanto quanto pagamento, decadência e compensação. Essas inferências levam à conclusão de que prescrição é tema de direito material, ainda que o direito processual também se ocupe do tema. Dentro do ciclo de positivação do direito tributário, é a *constituição definitiva do crédito tributário* que marca o instante a partir do qual o crédito tributário se torna exigível. A constituição definitiva do crédito tributário é instrumentalizada por meio do lançamento tributário e pressupõe a comunicação, isto é, a notificação.

Embora se entenda que decadência e prescrição tributária sejam temas que apenas a lei complementar possa disciplinar (prazos e causas de interrupção e suspensão), o STJ se pronunciou no sentido de que, dada a natureza processual ou “mista” do novo artigo 174, parágrafo único, I, do CTN, este dispositivo é aplicável às execuções fiscais propostas posteriormente a 9 de junho de 2005, o que se mostra contraditório.

A fidelidade às premissas estabelecidas nos leva a conclusão diferente: considerando-se que decadência e prescrição são temas reservados à lei complementar; considerando-se, também, que se trata de temas de direito tributário material (e não processual); considerando-se que a pretensão ao crédito tributário nasce com a constituição definitiva do crédito tributário mediante notificação do lançamento; considerando-se, finalmente, que o artigo 1º, da Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, entrou em vigor 120 (cento e vinte) dias depois da publicação desta lei, ou seja, em 9 de junho de 2005, conclui-se que *a regra prevista pelo art. 174, parágrafo único, I, do CTN, com a redação conferida pela LC 118/2005, se aplica apenas para os créditos tributários constituídos definitivamente (isto é, devidamente notificados) depois de 9 de junho de 2005, data da sua entrada em vigor ex vi do artigo 4º (cento e vinte dias depois da publicação).*

