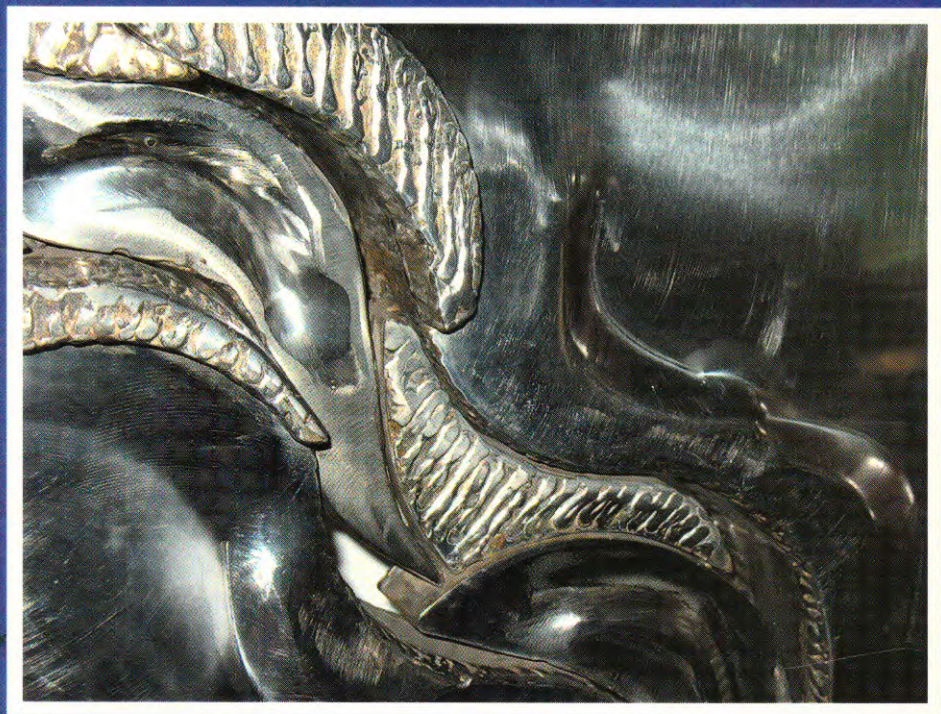


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



148

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

148



Nicolas Vlavianos

é o autor da escultura cujo detalhe é reproduzido em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

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

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

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

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Duble Express*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(JANEIRO - 2008)

Na página inicial do site  
**www.dialetica.com.br**

canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da

*Revista Dialética de Direito Tributário.*

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

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



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**

Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

**www.dialetica.com.br**

## SUMÁRIO

**Doutrina**

*Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada* - Incorporação de prejuízos à conta de sócio: natureza jurídica e aspectos fiscais 7

*Alessandro Mendes Cardoso* - Da discussão sobre a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS na substituição tributária referente a veículos 17

*Eduardo Luz Gonçalves* - A penhora *on-line* no âmbito do processo de execução fiscal 26

*Fábio Piovesan Bozza* - A tributação das sociedades cooperativas e a evolução da jurisprudência a respeito 36

*Guilherme Cezaroti* - Aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias. Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação 49

*Hugo de Brito Machado* - O parcelamento como causa de suspensão e de interrupção da prescrição no Código Tributário Nacional 64

*Pablo E. Navarro e Eurico Marcos Diniz de Santi* - São válidas as normas tributárias imprecisas? 69

*Severino J. da Silva* - Um absurdo fiscal no método da equivalência patrimonial: um erro de décadas 81

*Wladimir Novaes Martinez* - Hipótese de incidência da contribuição adicional do seguro de acidente de trabalho 86

**Pareceres**

*Marcelo da Costa Pinto Neves* - Imunidade tributária relativa à contribuição social: lucros oriundos de receitas decorrentes de exportação 98

*Marco Aurélio Greco* - ICMS - glosa unilateral de créditos por operações interestaduais - a posição do Estado de São Paulo - Lei estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 - necessidade de prévio acesso ao Poder Judiciário 110

*Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi* - A incidência do art. 2º, parágrafo 2º do Decreto-lei nº 834/69 e a inaplicabilidade do art. 166 do CTN às hipóteses de compensação/restituição do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular 132

*Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* - Parcelamento especial (Paes) - possibilidade de regularização da situação de contribuinte pelo pagamento das parcelas em atraso 140

# O Parcelamento como Causa de Suspensão e de Interrupção da Prescrição no Código Tributário Nacional

Hugo de Brito Machado

## 1. Introdução

O conhecimento da Teoria do Direito tem decisiva importância na adequada compreensão das normas jurídicas em geral, e assim na adequada aplicação destas. É inteiramente equivocada a idéia, ainda infelizmente alimentada por muitos, de que se pode apreender Direito na prática, sem que seja necessário o estudo de sua Teoria. Os que alimentam essa infeliz idéia a rigor não sabem sequer o que é Teoria.

A melhor definição de Teoria nos é ofertada pelo Professor Albuquerque Rocha, que ensina:

“Teoria é um corpo de *conceitos sistematizados* que nos permite conhecer um dado domínio da realidade. A teoria não nos dá um conhecimento direto e imediato de uma realidade concreta, mas nos proporciona os meios (os conceitos) que nos permitem conhecê-la. E os meios ou instrumentos que nos permitem conhecer um dado domínio da realidade são justamente os conceitos que, sistematizados, formam a teoria. Daí a definição de teoria como um corpo de conceitos sistematizados que nos permite conhecer um dado domínio da realidade.”<sup>1</sup>

Para conhecermos qualquer instituto jurídico enquanto parte da realidade, precisamos conhecer o corpo sistematizado de conceitos concernentes a esse instituto jurídico. Assim, para bem compreendermos os dispositivos do Código Tributário Nacional que direta ou indiretamente dizem respeito às questões concernentes ao parcelamento de dívidas tributárias, e suas implicações quanto à prescrição que atinge o direito da Fazenda Pública de promover a cobrança desses créditos, temos de conhecer alguns conceitos. Entre outros, temos de conhecer os conceitos de *parcelamento*, de *prescrição*, de *suspensão* e de *interrupção da prescrição*. Somente assim poderemos interpretar e aplicar adequadamente o art. 151, inciso VI, e o art. 174, parágrafo único, inciso IV, do Código Tributário Nacional, na solução de questões atinentes a suspensão e a interrupção de prescrição, suscitadas em face de parcelamento de créditos tributários.



**Hugo de Brito Machado**

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET.

<sup>1</sup> José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, 6ª edição, Malheiros, São Paulo, 2002, p. 17.

Talvez por suporem que todos esses conceitos, que não são novos, sejam de todos sobejamente conhecidos, os comentadores do Código Tributário Nacional geralmente não se ocupam com explicações a eles concernentes. Ocorre que vários estudantes de graduação e pós-graduação, e até alguns advogados em pleno exercício profissional, têm-nos questionado sobre este assunto, apontando possível incoerência entre dispositivos do Código. Daí por que decidimos abordar essa matéria, que nos parece de grande utilidade para todos os operadores do Direito que frequentemente se deparam com questões a ela concernentes.

Vamos, assim, começar pelo exame das normas albergadas pelos artigos 151, inciso VI, e 174, parágrafo único, inciso IV, do Código Tributário Nacional, para em seguida examinarmos os conceitos de suspensão e de interrupção da prescrição, e depois as consequências do parcelamento do crédito tributário em face daqueles dispositivos do Código.

## 2. Os Dispositivos do Código Tributário Nacional

### 2.1. O art. 151, inciso VI

O art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, estabelece que suspende a exigibilidade do crédito tributário o parcelamento. Aliás, nem se fazia necessária essa referência ao parcelamento, como já tivemos mais de uma oportunidade de sustentar:

“O parcelamento é a última das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, arroladas pelo art. 151 do Código Tributário Nacional. O inciso VI do art. 151 foi a este acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, desnecessariamente aliás. Realmente, o inciso VI, ao incluir o *parcelamento* entre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, choveu no molhado. O parcelamento nada mais é que uma forma de moratória.”<sup>2</sup>

Não desconhecemos doutrina em sentido contrário. E já o dissemos, até para justificar a explicação do nosso ponto de vista:

“Há quem sustente que a *moratória* não se confunde com o *parcelamento* de dívidas tributárias. Seriam figuras jurídicas distintas. E o Código Tributário Nacional de certa forma passou a contribuir para esse entendimento quando em seu art. 155-A, § 2º, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2004, diz que se aplicam subsidiariamente ao parcelamento suas normas relativas à moratória.

Não nos parece, porém, que seja assim. Na verdade o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória.<sup>[3]</sup> Quando se fala em prorrogação ou dilatação de prazo para pagamento de tributo se está fazendo referência tanto àqueles casos em que o pagamento deve ser feito afinal de uma única vez, como também àqueles casos nos quais o pagamento pode ser feito em parcelas.

Aliás, o Código Tributário Nacional coloca entre os requisitos a serem atendidos, ser for o caso, pela lei que concede ou que autoriza a concessão de moratória, a indicação do *‘número de prestações e seus vencimentos’* deixando inteiramente fora de qualquer dúvida que o parcelamento é apenas uma modalidade de moratória.”<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Hugo de Brito Machado, “A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN”, *Repertório IOB Jurisprudência* nº 7/2001, 1ª quinzena de abril/2001, p. 199, texto nº 1/15.840; e *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, Atlas, São Paulo, 2005, p. 247.

<sup>3</sup> Cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª edição, Saraiva, São Paulo, 2003, p. 369.

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, Atlas, São Paulo, 2005, pp. 254/255.

Seja como for, o parcelamento é na verdade uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Não se refere, nem seria necessário referir-se, à prescrição.

## 2.2. O art. 174, parágrafo único, inciso IV

O art. 174 do Código Tributário Nacional estabelece que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva. E em seu parágrafo único, inciso IV, diz que a prescrição se interrompe “por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”.

Cuida-se de norma literalmente igual à existente no Código Civil, tanto no atual como no antigo, que tem indiscutível fundamento na lógica jurídica e consistente explicação doutrinária, no âmbito da Teoria Geral do Direito, como adiante se verá. Segundo essa norma, qualquer reconhecimento inequívoco do débito, pelo devedor, interrompe o curso do prazo de prescrição.

A interrupção não se confunde com a suspensão, e nada impede que as duas ocorram na mesma relação jurídica. É importante, porém, observarmos que o parcelamento do crédito tributário, como causa de uma e da outra, deve ser entendido como coisas distintas. Em outras palavras, o que justifica a colocação do parcelamento como causa de interrupção da prescrição é um dos seus aspectos, ou talvez, melhor dizendo, um dos seus efeitos, inteiramente distinto do outro, que justifica a sua colocação como causa de suspensão da prescrição.

## 3. Suspensão e Interrupção da Prescrição

### 3.1. Suspensão da prescrição

Entendemos como suspensão da prescrição o efeito decorrente de uma situação jurídica em face da qual o titular do direito fica impedido de exercê-lo. Em outras palavras, sempre que o titular do direito de ação fica legalmente impedido de promovê-la, tem uma situação da qual decorre a suspensão da prescrição.

No âmbito do Código Tributário Nacional não foi feita a distinção entre as situações jurídicas que impedem o nascimento do direito de ação da Fazenda Pública, e as situações que suspendem a possibilidade do exercício desse direito de ação. O art. 151, do Código Tributário Nacional, arrola situações que a rigor não suspendem, mas impedem que nasça a exigibilidade do crédito tributário. Impedem o nascimento do direito de ação da Fazenda Pública, para a respectiva cobrança. Não há, todavia, ao menos no limitado âmbito deste estudo, interesse prático nessa distinção, de sorte que vamos aqui nos reportar às causas arroladas no art. 151 do Código Tributário Nacional como causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que em consequência suspendem o curso da prescrição.

Entre essas causas, previstas no Código Tributário Nacional, está o parcelamento do crédito tributário.<sup>5</sup> É importante, porém, que se perceba a distinção entre o *pedido de parcelamento* e a *concessão do parcelamento*. A palavra parcelamento geralmente é utilizada para designar tanto o simples pedido, como o seu deferimento ou

<sup>5</sup> Código Tributário Nacional, art. 151, inciso VI.

concessão do parcelamento. Entretanto, quando estudamos os efeitos desses atos no que concerne à prescrição, a distinção se faz relevante, como é fácil de se perceber e adiante será demonstrado.

### 3.2. *Interrupção da prescrição*

A interrupção da prescrição tem por fundamento um ato do titular do direito que consubstancia o seu exercício e, assim, indica haver cessado a inércia, que é fundamento da prescrição. Ou então, um ato do devedor, de inequívoco reconhecimento do direito do credor, que implica renúncia à prescrição.

Reportando-se à norma que estava no art. 172, inciso V, do Código Civil de 1916, literalmente reproduzida no art. 174, parágrafo único, inciso IV, do Código Tributário Nacional, e no art. 202, inciso VI, do vigente Código Civil, ensina Câmara Leal:

“A prescrição que induz extinção do direito e o reconhecimento deste pelo sujeito passivo não podem coexistir, porque são situações jurídicas que se repelem. Por isto o legislador estatuiu que, embora em curso a prescrição, o prescribente perde o direito a ela, interrompendo-a, se faz, direta ou indiretamente, inequívoco reconhecimento do direito do sujeito ativo.

Esse reconhecimento importa em uma renúncia tácita ao tempo prescricional já decorrido, abrindo novo prazo para a prescrição, que se reinicia, após o reconhecimento.

A lei não individualizou ou singularizou o ato recognitivo do direito do titular, pelo prescribente, mas pelo contrário, deu eficácia interruptiva a qualquer ato, judicial ou extrajudicial, emanado ou praticado pelo sujeito passivo, contanto que esse ato contenha ou importe, de modo inequívoco, em reconhecimento expresso ou tácito do direito do sujeito ativo.”<sup>6</sup>

### 3.3. *Distinção entre suspensão e interrupção*

A propósito da distinção que existe entre as causas de suspensão e as de interrupção da prescrição, doutrina Câmara Leal:

“Estas interrompem a prescrição já iniciada, inutilizando todo o curso já decorrido, de modo que, cessada a interrupção, a prescrição novamente se inicia; e aquelas, suspendendo, apenas, o curso prescricional, não destroem o tempo já decorrido, antes da suspensão, de modo que, cessada esta, a prescrição continua a correr, computando-se no prazo aquele tempo, ao qual se adiciona o tempo restante para sua consumação. O característico diferencial, portanto, entre as causas suspensivas e as interruptivas, consiste em seus efeitos relativamente ao curso da prescrição, por isso que a suspensivas não determinam novo início da prescrição, terminada a suspensão, mas apenas o seu prosseguimento ou continuação; as interruptivas, pelo contrário, fazem com que, cessada a interrupção, o curso não continue em prosseguimento, mas tenha novo início, recomeçando.”<sup>7</sup>

A interrupção tem como efeito apagar os efeitos do tempo já decorrido. Cessada a sua causa, o prazo de prescrição começa a correr novamente como se nada tivesse acontecido, vale dizer, a data em que cessa a causa de interrupção da prescrição é o marco inicial do prazo no qual a prescrição se consuma.

Vejamos, finalmente, as conseqüências do parcelamento, que se projetam na questão concernente à suspensão e à interrupção da prescrição.

<sup>6</sup> Antônio Luis da Câmara Leal, *Da Prescrição e da Decadência*, 3ª edição, Forense, Rio de Janeiro, p. 190.

<sup>7</sup> Antônio Luis da Câmara Leal, *Da Prescrição e da Decadência*, 3ª edição, Forense, Rio de Janeiro, pp. 158/159.

## 4. Consequências do Parcelamento

### 4.1. O pedido de parcelamento como reconhecimento do débito

O pedido de parcelamento de um débito tributário implica logicamente o seu reconhecimento pelo devedor. Por isto é que se diz que ele interrompe a prescrição, nos termos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Note-se que não se trata de uma consequência da concessão do parcelamento, mas de uma consequência do pedido, ou requerimento, feito pelo devedor. É importante, repita-se, a distinção que devemos fazer no trato desse assunto, entre o pedido e a concessão do parcelamento. O pedido consubstancia inequívoco ato de reconhecimento da dívida, e por isto mesmo interrompe o curso da prescrição. É que incide no caso a norma do inciso IV, do parágrafo único, do art. 174 do Código Tributário Nacional.

### 4.2. A concessão do parcelamento

Já a concessão do parcelamento é ato do credor que o inibe de promover a cobrança do crédito respectivo. Diz-se que suspende a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional. Concedido o parcelamento, o crédito não está mais vencido. Novos prazos são estabelecidos para o respectivo pagamento e por isto não pode, antes de esgotados esses novos prazos, ser promovida pelo credor a cobrança do crédito.

O art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, alberga norma meramente explicitante. Norma de efeito didático. Na verdade, a concessão do parcelamento é inteiramente incompatível com a possibilidade de cobrança executiva do crédito que foi parcelado. Essa cobrança torna-se verdadeiramente impossível, até que sobrevenha o vencimento dos novos prazos concedidos ao devedor para o respectivo pagamento, sem que este se efetive.

A prescrição tem como fundamento essencial a inércia do credor que, podendo promover a cobrança executiva do seu crédito deixa de fazê-lo no prazo para esse fim legalmente estabelecido. Diante da concessão do parcelamento já não se pode falar dessa inércia e, portanto, o curso da prescrição fica suspenso até a data em que se torne outra vez viável a cobrança executiva.

### 4.3. Efeitos do pedido e da concessão

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

O inadimplemento de suas obrigações, nos termos do parcelamento, pelo devedor, restabelece a exigibilidade do crédito tributário e passa a ter curso, a partir de então, novo prazo de prescrição, de cinco anos. Somam-se os efeitos do pedido, a interrupção, com da concessão, a suspensão da prescrição.