

GABRIELA DE ALMEIDA FARIA

**A PENHORA DE BENS INSUFICIENTES À SATISFAÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO: A INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DA  
EXECUÇÃO FISCAL**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
FACULDADE DE DIREITO  
Uberlândia - MG  
2022

**A PENHORA DE BENS INSUFICIENTES À SATISFAÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO: A INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DA  
EXECUÇÃO FISCAL**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal de Uberlândia.

Orientador: Profa. *Dra. Marcela Cunha  
Guimarães*

P

## SUMÁRIO

1- INTRODUÇÃO.....	4
2- A PRESCRIÇÃO E A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	7
3- A SEGURANÇA JURÍDICA, O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O DIREITO AO CRÉDITO.....	13
4- A PENHORA COMO MARCO INTERRUPTIVO DA PRESCRIÇÃO: ENTENDIMENTOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	16
5- CONCLUSÃO.....	20
6- REFERÊNCIAS.....	21

## RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo principal a análise da codificação legal em conjunto com os entendimentos de tribunais superiores em relação à problemática do curso prescricional em execuções fiscais quando ocorre a penhora de bens do devedor, porém, insuficiente. O artigo 40 da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830) trata do fluxo do prazo prescricional intercorrente em execuções fiscais, dispondo acerca da suspensão do curso da execução no momento em que não há a localização de bens penhoráveis. É importante para a pesquisa a observância do artigo 174 do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente sua modificação em seu inciso IV, pela Lei Complementar 118/2005, que determinou que o curso do prazo prescricional terá início a contar do despacho ordenatório do juiz que proferiu a citação do executado. Ainda, se faz o estudo qualitativo da aplicabilidade de princípios constitucionais indispensáveis à administração tributária, como o princípio da legalidade e da segurança jurídica para ambas as partes do feito executivo. Diante disso, e juntamente à observância do julgamento do REsp 1.340.553 e da Súmula 314 do STJ, são analisados os pressupostos de direito material e processual que dão ensejo ao entendimento da interrupção do prazo prescricional nos casos em que se encontram bens penhoráveis para que haja a satisfação do crédito tributário, ainda que insuficientes para a satisfação integral da dívida.

## I- INTRODUÇÃO

Ao discutir acerca da prescrição, seja a prescrição “comum” - de natureza jurídica pertencente ao direito material, prevista no Código Tributário Nacional (CTN) - ou seja da prescrição intercorrente - norma de direito processual, prevista na Lei de Execução Fiscal (LEF) -, deve-se voltar a atenção para o estudo das diversas modalidades de extinção do crédito, assim como das hipóteses de suspensão e exclusão do crédito tributário.

São hipóteses de suspensão do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN): a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, a concessão de tutela antecipada e o parcelamento. As hipóteses de extinção do crédito tributário são: o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e

decadência, a conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado em caso de tributo lançado por homologação, a consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial transitada em julgado e a dação em pagamento de bens imóveis. Os casos de exclusão do crédito tributário são apenas dois: a isenção e a anistia.

Com isso em vista, cabe o detalhamento do conceito da extinção do crédito tributário. De acordo com o professor Hugo de Brito Machado (2003), “Extinção do crédito tributário é o desaparecimento desde. Como nas obrigações, em geral sua forma mais comum de extinção é o pagamento, que significa a satisfação do crédito tributário.”. De uma maneira geral, as normas do Direito se caracterizam por ser de natureza permissiva, proibitória ou obrigacional, sendo que aqueles ramos do direito que se referem à permissividade é o Direito Civil, enquanto o Direito Penal se refere à proibição e o Direito Tributário se encarrega de questões jurídicas obrigacionais. Os direitos obrigacionais se extinguem pela entrega da prestação respectiva, porém, no tema aqui abordado, a modalidade jurídica estudada e aplicada é uma exceção a esta regra: a prescrição irá dar ensejo para a extinção do crédito tributário, ainda que não satisfeita a obrigação principal. Neste sentido, o crédito tributário é distinto da obrigação: o crédito é aquela relação formalizada a partir da constituição definitiva do crédito tributário, tornando o título executivo líquido e certo, com presunção de veracidade. Ainda que já ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, o que virá, de fato, constituir o crédito tributário será a sua homologação, não eivada de vícios que podem inclusive vir a causar a extinção da execução fiscal, devendo assim o Fisco reaver tais vícios e lançar o tributo novamente.

Importante também diferenciar a prescrição e decadência, que possuem peculiaridades diferentes ao Direito Civil. A decadência pode ser definida como a extinção da relação jurídico tributária pelo decurso do tempo, assim como a prescrição, porém, a decadência virá a extinguir o crédito tributário anteriormente ao lançamento, enquanto a prescrição e a prescrição intercorrente ocorrerão apenas após a constituição definitiva do crédito. Por diversas vezes, advogados tributaristas tanto privados quanto funcionários públicos confundem tais institutos jurídicos, alegando decadência do crédito após a constituição definitiva do crédito e prescrição anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal.

O direito do Fisco constituir o crédito tributário extingue-se em 5 (cinco) anos, consoante se verifica do art. 150, § 4º, c/c 173, I, do CTN. O marco inicial desse prazo decadencial será o primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, CTN). É também correto afirmar que o início da contagem do prazo decadencial pode ser diferente dependendo do tipo de lançamento. Como regra, aplica-se o disposto acima apenas quanto aos tributos lançados de ofício e por declaração, já aos tributos lançados por homologação, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador". Ou seja, diferentemente do que ocorre com as demais modalidades de lançamento, em que o prazo decadencial, em regra, se inicia no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, aqui a contagem se dá a partir da própria prática do fato imponible.

Já o lapso temporal do prazo prescricional é de 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva, excluindo os dias de suspensão da exigibilidade no curso do processo, sendo o termo final 6 anos no caso de prescrição intercorrente. Também deve-se levar em conta os casos em que se ocorrer interrupção do prazo prescricional, sendo que nesses casos, o fisco ganha mais cinco anos para a cobrança do crédito tributário. O caso apontado, é justamente o caso trabalhado na presente pesquisa: segundo a Súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), 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, dados os pressupostos da prescrição intercorrente, seja a ausência de bens ou a não localização do devedor.

O ponto principal da presente pesquisa pode se resumir na seguinte pergunta: Em casos em que, no curso da execução venha a ocorrer uma penhora de bens, mas que esta seja insuficiente para a satisfação da obrigação tributária, haverá a incidência do fenômeno da interrupção do curso do prazo prescricional? Mostra-se necessária a análise do diploma legal das execuções fiscais, a LEF.

A Lei de Execução Fiscal dispõe acerca da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências, a exemplo do instituto jurídico da prescrição intercorrente. Em seu artigo 40, é disposto que o Juiz irá suspender o curso da execução fiscal, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e nesses casos, não haverá o decurso do prazo prescricional. Ainda, após suspenso o curso da execução, abrir-se-á vista ao representante judicial da Fazenda Pública, e, decorrido o prazo máximo de um ano sem que seja localizado o devedor ou encontrado bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos. Qualquer seja o momento em que seja encontrados bens penhoráveis ou seja localizado o devedor, os autos serão desarquivados para que haja o prosseguimento da execução fiscal, porém, 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, e a manifestação prévia da Fazenda Pública poderá ser dispensada no caso de cobranças judiciais de valor irrisório, cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato de Ministro de Estado da Fazenda.

Em decorrência do dispositivo 174 do CTN, tem-se que o prazo prescricional começará a correr da data de sua constituição definitiva, logo, assim que houver o encerramento na esfera administrativa e lançamento do crédito tributário, não eivada de vícios e constituída em um título extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Após, haverá a suspensão da exigibilidade por 30 dias, pois é o prazo que terá o contribuinte para realizar o pagamento. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário acarreta a impossibilidade de serem tomadas medidas voltadas à cobrança do gravame, sendo que o prazo prescricional do crédito tributário também será suspenso no caso da suspensão do crédito tributário. O artigo 174 virá tratar da prescrição material do crédito tributário, sendo que a CDA é o momento em que se expressa o fim da constituição do crédito tributário. O lançamento, por sua vez, ocorre na esfera administrativa, podendo ser realizado de ofício, por homologação ou de maneira mista, mas não aprofundarei neste tópico. A prescrição intercorrente é codificada pela LEF, Lei de Execução Fiscal, que será tratada no próximo capítulo.

## **II - A PRESCRIÇÃO E A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE**

Ao tratar da prescrição, é necessário lembrar da sua diferença quando se fala em prescrição no direito civil e no direito tributário. No tributário, no final das contas, tanto a prescrição quanto a decadência vão ser causas da extinção definitiva do crédito, ou seja, da obrigação tributária. Já no direito civil, a prescrição se define pela extinção da pretensão à prestação devida, sendo que o direito não se perde, mas sim a sua exigibilidade (em sentido amplo); já a decadência se confere, de maneira superficial, é a perda do direito em si pelo seu não exercício no prazo estipulado. A título de exemplo, uma pessoa que foi agredida, terá um determinado tempo para ingressar em juízo sua reparação material, e caso não venha a exercer esse direito, ele se perderá com o tempo. No caso da prescrição, seria a perda da exigibilidade de uma possível indenização pela inércia do indivíduo com o processo que ele mesmo deu causa.

No direito tributário, por sua natureza jurídica obrigacional, a prescrição representará tanto a perda do direito quanto a possibilidade de se exigí-la, como pura consequência lógica: estamos tratando de uma obrigação pecuniária, e pela definição do artigo terceiro do CTN, a prestação pecuniária tributária é 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. A perda do direito de se exigir o tributo é a perda do próprio instituto jurídico em si, já que na definição do próprio diploma legal, é aquela obrigação pecuniária que é instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Dessa forma, surgem certos requisitos e estruturas legais a que deve seguir para caracterizar um tributo, e o mesmo pode-se dizer do instituto da prescrição tributária. Em primeiro lugar, deve haver a existência de uma ação *actio nata*, isto é, exercitável. Em segundo, assim como no direito civil, deve haver a inércia do titular da ação pelo seu não exercício, mas não apenas: deve haver a continuidade dessa inércia por um prazo de tempo, prazo este que será inclusive diferenciado no tocante à prescrição comum e a prescrição intercorrente. Por fim, deve inexistir algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional (CARVALHO, 2010. p. 541).

O debate da prescrição do crédito tributário irá permear os institutos da segurança jurídica, o direito de ação e o próprio direito ao crédito. Tendo em vista que o tributo é uma obrigação compulsória, nem sempre o contribuinte terá as vias de fato para fazer com que a satisfação do crédito seja satisfeita, por inúmeros motivos. É extremamente comum, no dia-a-dia dos procuradores e estagiários da Fazenda pública, deparar-se com devedores de créditos exorbitantes, mas que, ao analisar a capacidade econômica do executado, nada se encontra. Os motivos podem variar de ser um empresário mal sucedido e afundado em dívidas, esquemas de lavagem de dinheiro e até mesmo empresas fantasmas acobertadas por laranjas. Na maioria destes casos, pouco é provável que a Fazenda Pública resgate por inteiro o crédito tributário devido. Na PGFN, diversas modalidades especiais de parcelamento por tempo determinado são ofertadas ao contribuinte a fim de satisfazer o crédito tributário, ainda que em parte, já que seria pouco provável o recebimento do crédito. O Estado de Minas Gerais, inclusive, criou uma escala de *rating*, que classifica as empresas em uma escala que mede a probabilidade da satisfação da dívida tributária, para fins de decidibilidade de prioridade de tramitação, são

as chamadas políticas de incentivos fiscais. Estes são certos pressupostos da Fazenda Pública que buscam a satisfação do crédito tributário, mas não só.

Diversas são as estratégias do ente público em buscar a satisfação do crédito, sendo elas: A penhora de dinheiro, através do sistema SISBAJUD, da empresa-executada e/ou do sócio/executado, sendo que, caso o executado seja pessoa jurídica que a penhora de dinheiro recaia tanto sobre os ativos financeiros depositados em nome tanto do estabelecimento matriz quanto de suas filiais (STJ - Tema/Repetitivo nº. 614); A penhora de veículos, através do sistema RENAJUD (STJ - Resp. nº. 1.695.998/ES), com a averbação de impedimento judicial nos prontuários de veículos eventualmente encontrados em nome da empresa-executada e do sócio, com a subsequente expedição de mandado de penhora dos referidos bens (cabendo salientar que, caso se trate de veículo gravado com alienação fiduciária ou arrendamento mercantil, a constrição deverá incidir sobre os direitos eventuais do executado/devedor fiduciante sobre os mencionados bens); a consulta e disponibilização, através do sistema INFOJUD (STJ - Resp. nº. 1.695.998/ES, Resp. nº. 1.349.363/SP, Tema/Repetitivo nº. 425 e Tema nº. 590), das Declaração De Imposto De Renda (DIRPF); Declaração De Imposto Territorial Rural (DITR), Declaração De Operações Imobiliárias (DOI), dos 02 (dois) últimos anos/exercícios, juntando-as aos autos e determinando-se o trâmite em sigilo dos sócios ou executados; a inserção de restrição financeira até o limite do crédito exequendo, através do Sistema SERASAJUD, conforme decidido pelo STJ no julgamento do Tema 1026, em nome da empresa-executada dos sócios, e ainda, se, após esgotadas todas as diligências acima descritas, não se tenha logrado encontrar bens suficientes à integral garantia do executivo fiscal, nos termos do art. 185-A do CTN, é requerida a indisponibilidade total de bens e direitos presentes e futuros, mediante a inserção de restrição na Central Nacional De Indisponibilidade De Bens (CNIB) - (STJ - Tema/Repetitivo nº. 714 e Súmula nº. 560), em nome da empresa-executada dos sócios/executados. Caso não logrado êxito nas medidas constritivas, comumente é requerida a suspensão da execução fiscal pelo período de 2 anos para os fins do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, de acordo com o que foi decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1.340.553/RS.

Como pode-se perceber, não são poucas as possibilidades de constrições patrimoniais que o ente público possui frente ao executado. Mas o que fazer quando percebe-se que, ainda depois de todas as tentativas de exigência forçada, nada se encontra, ou se encontra de forma insuficiente? Por exemplo, uma pessoa física deve 50 mil reais

ao Estado de Minas Gerais a título de ICMS, o Fisco, em sede de execução fiscal, após a devida citação, requer penhora de veículos, através do sistema RENAJUD, com a averbação de impedimento judicial nos prontuários de veículos, que é deferida. Após isso, requer-se a expedição de mandado de penhora, que é realizado. Após isso, a intimação<sup>1</sup> devida acerca da penhora realizada e ocorre designação da venda em hasta pública. O bem é vendido, porém, por 10 mil reais, ainda restando o saldo remanescente de 40 mil reais. O executado, além de perder seus bens, é negativado frente os sistemas de cadastro de inadimplentes como CNIB e Serasajud; em poucos anos, terá uma dívida certamente maior que o valor inicial, visto os juros de mora e correção monetária, e, pelo fato de que o Fisco encontrou um bem penhorável (veículo), a prescrição se interrompe<sup>2</sup>. O que parece é que o objetivo do fisco não é simplesmente receber o que lhe é devido, mas sim prejudicar a vida do executado a fim de receber o crédito tributário.

O artigo 40 da LEF dispõe que, 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 da execução, afinal, o instituto da prescrição existe justamente como uma “punição” ao Fisco por sua inércia, mas se o processo corre e nada é encontrado ainda que o Fisco tente, não é ele quem dá causa à não satisfação do crédito, mas sim o devedor que persiste em se constituir em mora frente a obrigação; e assim deve ser pelo princípio da causalidade. Caso suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. Decorrido o prazo máximo de um ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos. Encontrados que sejam, a qualquer tempo o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução, e 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 declarar de imediato (ainda que seja comum o juiz apenas citar nos autos se alguma das partes desejar alegar a ocorrência da prescrição intercorrente). A manifestação prévia da Fazenda

---

<sup>1</sup> A intimação do executado da penhora realizada, qualquer que seja (dinheiro, imóveis, veículos, etc.) é crucial para que a designação do bem para venda em hasta pública tenha validade jurídica e não venha a ser anulada em juízo.

<sup>2</sup> Foi afirmado que a prescrição se interrompe pelo motivo de que assim é amplamente entendido pelos tribunais visto o entendimento do Resp 1.340.553, porém, a discussão deste trabalho é justamente se é correto tal entendimento nos casos em que a penhora não satisfaça integralmente a obrigação tributária.

Pública supramencionada será dispensada nos casos de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato de Ministro de Estado da Fazenda<sup>3</sup>.

O próprio STJ já reconhece a possibilidade da prescrição intercorrente pelo disposto da Súmula 314, que 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, posto que o artigo 40 da LEF não pode confundir-se com aquele que é disposto no CTN no artigo 174, que é o instrumento jurídico que vem tratar da prescrição em sentido material ou direta, é mais velha que a própria constituição<sup>4</sup>. Ainda que tenha sido originalmente proposta como Lei Ordinária, é pacificado entre os acadêmicos de Direito que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar.

Em 2005, a Lei complementar n 118 veio a alterar o disposto no artigo 174, que antes determinava que o prazo prescricional seria contado a partir da constituição definitiva do crédito até ser interrompido com a citação válida do executado, mas após a modificação, foi definido que o marco interruptivo da prescrição passa a ocorrer com o despacho citatório do juízo competente da execução fiscal.

A modificação legislativa supracitada foi alvo de diversas críticas, entre elas, perguntas como: “Por que motivo os procuradores e estagiários da Procuradoria merecem o privilégio de sequer necessitar provocar o juízo para que se despache um mero “cite-se?” (DOS SANTOS, 2013, p. 8). A questão é, o fato de que a contagem do prazo prescricional se iniciar após o “cite-se” de forma alguma seria um privilégio para a Fazenda, afinal, o fisco já havia agido para que houvesse a cobrança do crédito tributário, que foi justamente o fato de ingressar com a execução fiscal. O corrimento do prazo prescricional após o despacho ordenatório do juiz ordenando a citação se dá simplesmente por ser a primeira movimentação processual que não venha única e exclusivamente da Fazenda Pública, e sim da movimentação do processo pelo poder judiciário, já que o fisco, ainda que seja titular de prerrogativas estatais, é parte no processo e não deve gozar de um poder instaurativo de demanda simplesmente por ingressar com a petição inicial. O juiz sim, este tem a titularidade do poder de dar inícios aos trabalhos pertinentes ao processo executório. Vantagem à Fazenda seria se, o curso do prazo prescricional apenas se iniciasse após a devida citação de todos os sócios coobrigados ao crédito tributário ou

---

<sup>3</sup> No caso da PGFN, esse valor é fixado em 20 mil reais, que é o custo “base” que qualquer processo de execução fiscal exige aos cofres públicos.

<sup>4</sup> O CTN entrou em vigor em 1966, enquanto a Constituição Federal Brasileira data o ano de 1988.

mesmo apenas após a manifestação do executado no processo judicial. Importante destacar então que, o despacho do juiz que ordena a citação marca o fim do lapso temporal para a contagem da prescrição prevista no CTN e marca o início da contagem do prazo da prescrição intercorrente.

Diante de tais reflexões, cabe voltar o questionamento do motivo da existência do instituto jurídico da prescrição, e ainda que sejam muitas as razões, as principais giram em torno dos institutos da segurança jurídica do contribuinte e da punição ao autor da demanda (Fazenda Pública) por sua inércia. Ora, não faz sentido punir processualmente o Estado por inércia se ele não se manteve inerte. A prescrição no direito tributário não irá apenas tratar do direito de ação e punição pela inércia, mas também carrega consigo o condão de extinguir o crédito tributário em si, afinal, por qualquer motivo que seja, se após o transcurso do prazo quinquenal o executado não tiver sido citado, este não mais se caracterizará como devedor pois o direito de cobrança do Estado se extinguiu com a prescrição, ou seja, o instituto da segurança jurídica se mostra como um forte aliado do contribuinte, já que a prescrição intercorrente busca otimizar o próprio aparato estatal, já que não “compensa” investir de forma extensiva em processos que, ao final, não serão viáveis no sentido de recebimento do crédito pelo Fisco. Por outro lado, o instituto da segurança jurídica não vale apenas para um dos lados. Ainda que mais comumente utilizada em defesa dos contribuintes, para a Fazenda Pública também há a carência de análise de tal princípio. É necessário, inclusive, possuir a consciência de que a prescrição intercorrente é também interessante para a própria administração pública, já que a execução fiscal tem um alto custo para o estado.

### **III - A SEGURANÇA JURÍDICA, O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O DIREITO AO CRÉDITO**

O Direito, por si só, é um objeto do mundo cultural e as normas jurídicas vão conferir um valor não apenas processual ou da interpretação da letra fria da lei, mas também de valor e significância na vida das pessoas, seja direta ou indiretamente. Tal componente axiológico atrelado ao mundo do Direito irá variar de formas diferentes de um grupo social para outro e até mesmo de um ramo de conhecimento para outro. Um claro exemplo desse fenômeno é a grande espetacularização das “saidinhas” dos condenados, com diversas distorções dos regramentos processuais penais. Outro clássico exemplo, é a confusão popular entre perdão de uma dívida e a prescrição da mesma; diversos veículos informativos e jornalísticos, muitos inclusive confiáveis, veiculam a

notícia de que “Estado tal perdoa a dívida de milhões de Fulano”, sendo que, em realidade, o crédito tributário foi prescrito.

Para que o poder judiciário seja capaz de manejar o processo de maneira eficiente, o magistrado deve se afastar de tais confusões acerca das normas criadas pela visão popular, e ainda deve manter-se fiel à instrumentalidade das formas. Assim, nota-se a grande importância de se observar os princípios jurídicos, que são institutos jurídicos capazes de denotar normas e regras e critérios objetivos capazes de alcançar a razoabilidade dos conflitos buscando a máxima proporção entre direito, deveres e obrigações do indivíduo. A necessidade da observância dos princípios constitucionais e doutrinários resguardam a própria legalidade da norma aplicada no caso concreto, visto que o princípio, segundo o professor Paulo de Barros Carvalho:

Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. (CARVALHO, 2018. p. 190)

Frente à importância axiológica dos princípios na normativa jurídica brasileira, é possível afirmar que estes se caracterizam como fontes do Direito e cabe ao Magistrado observar com zelo e cuidado os princípios norteadores. No caso em tela, em que há a discussão acerca da possibilidade da interrupção do curso do prazo prescricional no momento em que se encontram bens penhoráveis, cabe a análise dos princípios da segurança jurídica e o princípio da legalidade.

Segundo Roque Antonio Carrazza, a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito, estando prevista na Constituição Federal Brasileira no patamar de valores supremos da sociedade Brasileira, pois o Estado de Direito manifesta sua validade a partir da aplicação do princípio supramencionado, visando proteger e preservar as justas expectativas das pessoas perante a legislação e sua aplicabilidade no caso concreto. Assim, veda-se a adoção de medidas legislativas, administrativas e judiciais capazes de frustrar-lhes a confiança que depositam no Poder Público (CARRAZZA, 1991, p. 469). O grande efeito do Direito é conferir certeza à incerteza das relações sociais. Assim, cabe

ao Estado zelar para que todos não tenham apenas a proteção de seus Direitos, mas além disso, a efetividade às garantias constitucionais, buscando tornar segura as relações em sociedade.

O instituto da segurança jurídica, ainda que comumente utilizado para resguardar os interesses do contribuinte, também vale para qualquer que seja a parte do processo executivo. De fato, a prescrição do crédito tributário é uma das expressões mais claras da aplicação do princípio da segurança jurídica, pois confere ao contribuinte a certeza de que, caso o Fisco não se prontifique de dar movimentação ao feito executivo, este irá se prescrever, dando causa à extinção do crédito tributário. Por outro lado, não faz o menor sentido a argumentação da não ocorrência da interrupção da prescrição ao encontra-se bens penhoráveis, afinal, no momento em que se efetiva a constrição patrimonial deferida em juízo e intimado o devedor, inexistente na relação jurídico-tributária fato indispensável para a ocorrência da prescrição: a inércia do ente público.

O não reconhecimento da interrupção da prescrição intercorrente fere justamente o princípio da segurança jurídica, afinal, no momento em que o fisco se preocupa em realizar as diligências necessárias para a satisfação tributária, e consegue, não cabe o argumento da inércia do Estado. No caso, aplica-se tal entendimento tanto à questão da prescrição intercorrente, como já decidido pelo STJ em seu REsp 1.340.553 acerca do entendimento do artigo 40 da LEF.

O princípio da legalidade, mais especificamente no Direito Tributário caracterizado como princípio da tipicidade tributária está intimamente ligado ao princípio da segurança jurídica. Não pode haver o surgimento de uma obrigação, seja ela qual for, se não disposto expressamente em lei. Se não realizado um fato impositivo tributário, não se cumpre os pressupostos de admissibilidade do suposto fato legal. A observância dos princípios tributários e ainda dos entendimentos dos tribunais superiores (que também compõe os elementos da legalidade tributária), confere validade jurídica e isonomia ao processo executivo, visto que o Estado não é simplesmente um cobrador discricionário, mas também tem seus direitos e garantias constitucionais.

O ente tributante tributa para alcançar-se um fim, que é justamente a arrecadação que dará a possibilidade do Estado exercer suas atividades à garantir a efetiva consolidação dos Direitos Fundamentais dos cidadãos, tais como a saúde, educação, previdência social, entre outros. Diante disso, cabe o questionamento: Qual o Direito Fundamental do Fisco está sendo possivelmente lesado em caso da interrupção do prazo prescricional na penhora de bens insuficientes à garantia da execução fiscal? O Direito à

propriedade poderia ser um destes Direitos pleiteados, porém, vê-se certa inconsistência em tal afirmativa: os bens arrecadados frente uma execução fiscal não é de propriedade do Fisco, visto que este é apenas um intermediador do objetivo final da arrecadação, um representante do povo, por assim se dizer. Em realidade, com o inadimplemento das relações jurídico tributárias em que há a escusa da observância dos princípios da legalidade e segurança jurídica acarreta no prejuízo de uma sociedade como um todo, assim como daqueles que pagam os impostos devidos de maneira limpa e correta.

Dessa forma, não se pode afirmar que o Estado como ente tributante goze da resguarda dos direitos fundamentais para si, mas sendo um intermediador da arrecadação, este goza do direito ao crédito, que invariavelmente deve ser observado juntamente ao caso concreto e a lesividade capaz de conferir ao contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, assim como a duração temporal razoável do processo jurídico-tributário.

#### **IV - A PENHORA COMO MARCO INTERRUPTIVO DA PRESCRIÇÃO: ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

A prescrição intercorrente está descrita nos moldes da Lei nº 6.830/80, a Lei de Execuções Fiscais (LEF), assim como seus pressupostos de admissibilidade e aplicabilidade, mais especificamente em seu artigo 40. Com o advento da nova legislação, diversas foram as dúvidas acerca de sua aplicabilidade, que foram quase todas devidamente sanadas em julgamento repetitivo, que afetou mais de 27 milhões de processos de execução no Brasil.

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009\)](#)

Entende o STJ, pelo disposto da Súmula 314 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. Sendo assim, para que seja consumada a prescrição intercorrente, segundo o STJ, faz-se necessário que se complete um ano relativo ao período de suspensão do processo e mais o período de cinco anos de arquivamento do feito, totalizando um prazo prescricional de seis anos.

Tal entendimento é confirmado conforme os transcritos do Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL - DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - EXECUÇÃO FISCAL - SUSPENSÃO DO PROCESSO - DESARQUIVAMENTO - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - SÚMULA 314 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - TRANSCURSO DO PRAZO - OCORRÊNCIA - RECURSO DESPROVIDO. - Embora meu pensamento seja de que a paralisação do processo por cinco anos ininterruptos leva à prescrição intercorrente, o Superior Tribunal de Justiça, ao editar a Súmula 314, firmou entendimento de que o prazo de suspensão deve ser somado ao prazo do arquivamento, de forma que a referida prescrição somente ocorre após decorridos seis anos da decisão que suspende o processo em razão da não localização de bens. - A interpretação do artigo 40, parágrafo 1º, da lei 6.830/80 é clara, no sentido de que somente deve ser aberta vista para o representante judicial da Fazenda Pública quando a ordem de suspensão da execução partir de iniciativa do juiz. Assim, se o requerimento de suspensão do processo foi formulado pelo próprio exequente, não há como falar em sua intimação pessoal para lhe dar ciência acerca do arquivamento provisório dos autos. - Constatado que os autos ficaram paralisados por período superior a seis anos, mostra-se correta a extinção do processo, nos termos do artigo 269, IV, do Código de Processo Civil, ante a inequívoca ocorrência da prescrição intercorrente. (1.0024.92.890360-8/001(1). Relator: MOREIRA DINIZ. Data da Publicação: 22/01/2009)

Em decorrência de tal jurisprudência, o julgamento do REsp 1.340.553/RS veio a consolidar o entendimento de que as execuções fiscais não devem permanecer eternamente nos escaninhos das procuradorias ou do poder judiciário e que, não havendo a citação de qualquer devedor, ou seja, não havendo este marco interruptivo da prescrição, ou que não tenha sido encontrados bens sobre os quais possam vir a recair a penhora, o curso do prazo prescricional correrá normalmente, nos termos do estipulado pelo artigo 40 da LEF. Segundo o Ministro Relator, Mauro Campbell, "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. Esse é o teor da Súmula 314 do STJ."

Para o ministro, apenas a lei é capaz de determinar o termo inicial do prazo prescricional. Em destaque:

O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/1980 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução. Sem prejuízo do disposto anteriormente: 1.1) nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução; e, 1.2) em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

O entendimento firmado no Resp 1.340.553 trata acerca da correta aplicação do art. 40 da LEF, que dispõe acerca do instituto da prescrição intercorrente, como já mencionado anteriormente. A figura da prescrição intercorrente atinge o crédito tributário nos casos em que o credor, mesmo depois do início da ação executiva de cobrança, permanece inerte por tempo superior ao previsto em lei (CAPARROZ, 2019, p. 615). Assim, conforme entendido pelo STJ (Resp 1.340.553), a efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que seja por edital) são capazes de interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo – mesmo depois de escoados os referidos prazos –, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

A título de exemplo, caso a citação deferida pelo juiz seja negativa ou não forem encontrados bens penhoráveis, assim que a Fazenda Pública for intimada, inicia-se a

suspensão, sendo dever do Fisco a tomada de diligências para que se promova a citação (ainda que por edital) dentro do prazo estipulado da suspensão, somado ao prazo da prescrição intercorrente para que se interrompa o prazo já iniciado. Caso haja a devida citação ou até mesmo a constrição patrimonial, dentro do prazo já iniciado, o curso do prazo prescricional interromper-se-á de forma retroativa à data da propositura da ação. Nota-se que, na fala do Ministro, a penhora, seja de dinheiro, veículos, imóveis, ou quaisquer que sejam os bens, o conteúdo de seu voto relata pela localização de bens penhoráveis, ou seja, não se carece de que tal bem tenha seu valor equivalente à total satisfação, mas sim que sejam penhoráveis.

Caso a citação seja positiva, o despacho ordenatório da citação para a cobrança da dívida tributária antes da vigência da LC 118/05 e não houverem sido encontrados bens, o fluxo da prescrição ordinária é afastado, pois, de acordo com o repetitivo REsp. n.º 1.120.295 - SP, a interrupção da prescrição da citação retroagirá à data da propositura da ação. Dessa forma, assim que intimada Fazenda Pública de que não foram encontrados quaisquer bens em nome do devedor, inicia-se automaticamente a suspensão, ainda que não havendo decisão judicial nesse sentido, e, como já mencionado, cabe à Fazenda Pública localizar bens penhoráveis para que haja a efetiva constrição patrimonial durante o prazo de suspensão. Caso a citação seja positiva após a vigência da LC 118/2005 de qualquer dívida ativa de natureza tributária ou não tributária e não foram encontrados bens, ainda assim afasta-se o fluxo da prescrição ordinária pelo despacho que ordena a citação, e assim, intimada a Fazenda de que não foram encontrados bens penhoráveis, inicia-se automaticamente a suspensão, e assim, a o ente deve buscar bens para que ocorra a constrição patrimonial dentro do prazo de suspensão somado ao prazo de prescrição intercorrente a fim de interromper o prazo de forma retroativa à data em que protocolada a petição que ensejou a providência que foi efetivada. Em todos os casos descritos, o ministro aponta o dever do magistrado em declarar o início do prazo de suspensão no primeiro momento em que se constatar que a citação foi negativa ou que não foram encontrados bens, mas a ausência de tal declaração não impede o fluxo dos prazos. Na prática, dificilmente o fisco utilizar-se-á do tempo de suspensão do processo para diligenciar medidas para encontrar os bens do devedor, visto a quantidade avassaladora de processos de execução fiscal em curso no Brasil nas mais diversas procuradorias.

É válido destacar um novo posicionamento recorrente do poder judiciário para a resolução do problema da penhora insuficiente, que consiste em, caso após sete dias da ordem de bloqueio de valores pela Secretaria e que se permaneça “sem respostas” ou

ainda ordem sem qualquer resposta no SISBAJUD, ainda que sem menção expressa à “não-resposta”, determina-se o cancelamento das ordens de bloqueio com a juntada dos documentos comprobatórios aos autos. Porém, em caso de penhorados valores de, no mínimo R\$500,00 (quinhentos reais), ou de 10% sobre o valor do crédito - permanecendo o menor valor -, se mantém a restrição, com a subsequente intimação do executados para se manifestar no prazo de dez dias; penhorados valores irrisórios, isso é, abaixo de quinhentos reais, os valores são liberados do bloqueio judicial e é aberta a vista dos autos para a Fazenda Pública. Tal entendimento, comum nas Varas de Fazenda Pública e autarquias, além de promover a celeridade processual, põe fim à discussão da “eterna” execução fiscal, em que a Fazenda Pública requer a penhora de bens do executado e sua subsequente conversão em renda, com a interrupção da prescrição de maneira discricionária e assim, considera-se que sequer houve penhora frutífera, caracterizando processualmente como “penhora frustrada”.

Ainda, há a discussão acerca da interrupção ou não do prazo prescricional no caso de penhora de bens de família. Fato é que, no momento em que a Fazenda Pública incorrer na penhora de qualquer que seja o bem impenhorável (seja ele imóvel de família, conta poupança, etc.), não há como a Fazenda ter conhecimento de tal fato, que certamente será trazido em discussão nos autos do processo, e justamente no momento da discussão acerca da impenhorabilidade do bem, através de embargos à execução, pode se passar até mesmo anos em julgamento. Caso o bem não seja considerado impenhorável, o entendimento lógico seria positivo a respeito da interrupção da prescrição, mas caso após julgamento o bem seja considerado impenhorável e a constrição seja revogada, não cabe o instituto da interrupção do prazo prescricional, por consequência lógica, afinal, a penhora foi ineficaz. No entanto, neste caso, em que seja decretada a impenhorabilidade do bem, o processo carece de ser englobado pelo instituto da suspensão, visto que, no tempo em que o mérito foi discutido acerca de sua impenhorabilidade, a Fazenda não mais irá diligenciar com o fim de obter outras constrições patrimoniais, pois em todo o tempo em que o mérito é discutido em juízo, a penhora realizada carrega consigo o encargo de garantia da execução fiscal; a suspensão do prazo prescricional nestes casos também se dá pelo fato de que o mérito estará sendo julgado em sede recursal.

## **V - CONCLUSÃO**

Segundo o julgado do Resp 1.340.553, para fins de caracterização da prescrição intercorrente, deve haver a inércia do fisco frente a cobrança do crédito tributário, e, não

encontrados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, em consequente, se inicia o prazo da prescrição intercorrente. A prescrição intercorrente irá encontrar amparo legal na Lei de Execuções Fiscais, mais especificamente em seu artigo 40. Enquanto a prescrição ordinária é um instituto jurídico de direito material, a prescrição intercorrente é de direito processual, mas no fim das contas, ambos dão causa à extinção do crédito tributário. O artigo 40 da LEF dispõe que, cabe ao juiz suspender o curso da execução fiscal enquanto não for localizado devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo da prescrição. Na disposição do artigo, não se menciona a necessidade de se encontrar um bem que satisfaça integralmente o crédito tributário em seu parágrafo segundo, mas sim a não localização de bens penhoráveis, isso é, ainda que insuficiente.

A prescrição ordinária, prevista no artigo 174 do CTN, descreve que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva, também que a prescrição irá se interromper pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (mudança feita em decorrência da alteração legislativa da lei 118/2005), qualquer que seja a citação, seja da empresa ou do sócio responsável pelo crédito tributário, pelo protesto judicial, por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor, e por fim, por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, como por exemplo o parcelamento do crédito fiscal.

Diversos tribunais vêm entendendo que, caso a penhora recaída sobre o contribuinte seja de valor irrisório, isto é, abaixo de R\$500,00 considera-se que a penhora foi frustrada e nada incorre na mudança do curso do prazo prescricional. O Magistrado, ao analisar situações como essas, deve atentar ao princípio da segurança jurídica frente não apenas do Fisco, mas também do contribuinte, e permitir que diversas penhoras irrisórias sejam feitas ao decorrer do tempo é de um ônus descabido ao contribuinte e deve-se observar o sopesamento de princípios.

Sendo assim, conclui-se que, o instituto jurídico da prescrição ordinária em si serve como uma punição ao fisco por sua inércia, mas após o despacho do juiz que ordena a citação, passa a contar o prazo de prescrição intercorrente, que virá a ser suspenso seja pela não localização do devedor ou pela não localização de bens penhoráveis, e no momento em que a Fazenda Pública seja bem sucedida na constrição patrimonial, esta irá se valer do seu direito ao crédito, e dificilmente encontrará um único bem que satisfará toda o crédito tributário, e assim, por consequência lógica, diante da não-inércia da

Fazenda Pública e efetiva constrição patrimonial, a interrupção do prazo prescricional seria a medida que se impõe diante da observância do julgamento do Resp 1.340.553, já que este indica a interrupção do prazo da prescrição intercorrente no momento em que se encontra o devedor ou bens penhoráveis. Porém, diante da observância dos princípios da segurança jurídica, celeridade processual e da economia processual, não é razoável assumir que sempre que houver uma penhora em curso da execução fiscal haverá interrupção da prescrição, já que o executado não deve ser negativado pelo resto de sua vida e o Estado não deve despender tempo e recursos eternamente diante de um processo em que jamais irá receber o crédito devido. Dessa forma, é possível afirmar que o Resp supramencionado carrega consigo uma omissão, visto que não prevê de maneira expressa as medidas a serem seguidas caso ocorra a penhora de bens insuficientes para a satisfação integral do crédito tributário.

## **REFERÊNCIAS**

CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de direito tributário**. Saraiva Educação SA, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. Editora Revista dos Tribunais, 1991.

DE BRITO MACHADO, Hugo. **Curso de direito tributário**. Malheiros, 2003.

DOS SANTOS, Felipe Sarno Martins et al. **O marco interruptivo da prescrição de que trata o art. 174 do CTN e a (in)constitucionalidade da lógica do instituto na jurisprudência do STJ**. Direito UNIFACS–Debate Virtual, n. 151, 2013.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2019.

JUNIOR, Irineu Francisco Barreto; CUSTÓDIO, Roberto Montanari. **Sopesamento entre regras e princípios: a máxima da proporcionalidade como lógica na ponderação de conflitos entre direitos fundamentais**. Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça, v. 14, n. 43, p. 303-330, 2020.