



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA

TIAGO PARANHOS COSTA DA FONSECA

**O TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO NAS HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DE
PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO**

MACEIÓ– AL

2023

TIAGO PARANHOS COSTA DA FONSECA

**O TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO NAS HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DE
PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Helder Gonçalves Lima

MACEIÓ – AL

2023

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária Responsável: Lívia Silva dos Santos - CRB 1670

F676t Fonseca, Tiago Paranhos Costa da.

O termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão de parcelamento tributário /
Tiago Paranhos Costa da Fonseca. – 2023.

72 f.

Orientador: Helder Gonçalves Lima.

Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal
de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2023.

Bibliografia: f. 67-72

1. Prescrição tributária. 2. Parcelamento tributário. 3. Direito tributário. I. Título.

CDU: 342.99:336.2(81)

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer, em primeiro lugar, à Deus, por ter me proporcionado condições para concluir o trabalho de conclusão de curso;

Agradeço também aos meus pais, Jadson e Rúbia, que, além de serem minha inspiração intelectual e pessoal, me ajudaram em todo momento com um amor incondicional;

Da mesma forma, sou grato ao meu irmão que sempre esteve presente, dando conselhos frequentemente;

Não poderia deixar de agradecer aos meus amigos, principalmente os que cursaram comigo direito na UFAL, que contribuíram e torceram para essa realização;

Meus agradecimentos ao professor e orientador Helder, por ter me guiado a redigir este tema, com sugestões pertinentes, sendo fundamental para a conclusão deste trabalho;

Agradeço também ao amigo Eduardo, por toda a contribuição para a melhoria deste do trabalho;

À Faculdade de Direito de Alagoas e a todos os professores e funcionários que contribuíram para a minha formação;

À 5ª Vara da Justiça Federal de Alagoas, que trata das execuções fiscais, e à Procuradoria da Fazenda Nacional por terem sido fundamentais para o aprimoramento deste trabalho, contribuindo para a ligação da teoria com a prática;

À todos que não foram citados, mas que de alguma forma contribuíram para a minha conclusão do curso e deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho buscou analisar de maneira crítica a definição do termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento tributário, considerando a atual ausência de interpretação uniforme dos Tribunais Superiores acerca da temática. Nesse sentido, há quem entenda que o marco de reinício do prazo prescricional deve ser a partir do descumprimento do parcelamento, como também a quem defenda que é após a formalização da exclusão do parcelamento, tornando-se relevante o estudo acerca deste instituto, tendo em vista sua importância e impacto, seja para o contribuinte, seja para o fisco. Para se chegar a uma consideração final, foi utilizada durante a elaboração do presente trabalho, a leitura de diversas obras doutrinárias e demais artigos científicos, realizando um diálogo entre tais fontes e os pareceres elaborados pela PGFN, assim como a jurisprudência nacional. Buscou-se apresentar este tema de modo crítico, considerando tal debate necessário, tendo em vista o presente dissídio jurisprudencial, bem como a escassa presença de obras e artigos acadêmicos. Como base legislativa, foram utilizadas as leis que regem os parcelamentos, o Código Tributário Nacional e a Constituição. Chegando-se à conclusão de que o entendimento a ser adotado pelos Tribunais Superiores é o de que o termo inicial da prescrição deve ser a partir do momento que o contribuinte descumprir o acordo, considerando a segurança jurídica que tal posicionamento trará para a sociedade.

Palavras-chave: Prescrição. Parcelamento. Direito Tributário.

ABSTRACT

The present work sought to critically analyze the definition of the initial term of the statute of limitations in cases of exclusion from tax installments, considering the current lack of uniform interpretation by the Superior Courts on the subject. In this sense, there are those who understand that the milestone for restarting the statute of limitations should start from the failure to comply with the installment plan, as well as those who argue that it is after the formalization of the exclusion of the installment plan, making the study of this institute relevant, taking into account in view of its importance and impact, whether for economic or fiscal matters. In order to reach a final understanding, the reading of several doctrinal works and other scientific articles was used during the elaboration of this work, carrying out a dialogue between such sources and the opinions modified by the PGFN, as well as the national reviews. We sought to present this theme in a critical way, considering such a necessary debate, in view of the present jurisprudential dispute, as well as the scarce presence of academic works and articles. As a legislative basis, the National Tax Code and the Constitution were used as laws governing installments. Coming to the conclusion that the agreement to be adopted by the Superior Courts is that the initial term of prescription should be from the moment the taxpayer fails to comply with the agreement, considering the legal certainty that such a positive position for society.

Keywords: Prescription. Installment. Tax Law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA	11
2.1. A prescrição tributária: uma necessária conceituação	11
2.2. A relação entre prescrição e parcelamento: limites e possibilidades	16
2.3. Breve considerações acerca da purgação da mora	23
3. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO	26
3.1. Qual o momento da exclusão do parcelamento tributário? Da Constituição Federal ao CTN: Uma análise à luz da legislação nacional	26
3.2. Entre lacunas e problemas: quais são as dificuldades para a implementação uniforme do termo inicial de prescrição tributária?	33
4. ENTRE A TEORIA E A REALIDADE: IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA PRESCRIÇÃO NAS EXCLUSÕES DE PARCELAMENTO	45
4.1 Consequências da definição do termo inicial da prescrição para o fisco	45
4.2 Consequências da definição do termo inicial da prescrição para o contribuinte	48
4.3 Entendimento dos Tribunais Superiores sobre o tema: dificuldades atuais e perspectiva futura	49
5. CONCLUSÃO	64
6. REFERÊNCIAS	67

1. INTRODUÇÃO

O tema da definição do termo inicial do prazo prescricional após a exclusão do parcelamento é de suma importância, uma vez que impacta diretamente no dia a dia dos contribuintes. A depender desse momento, o contribuinte pode ter alguns ou todo o débito prescrito. Por outro lado, para o Fisco, a definição de quando se reinicia a contagem do prazo prescricional pode significar um aumento relevante em sua arrecadação de tributos.

Neste contexto, destaca-se que há ainda hoje controvérsias relevantes quanto à definição do reinício do prazo prescricional quando há a exclusão de contribuintes de programas de parcelamento fiscal. Dessa forma, as leis que regem os parcelamentos especiais geralmente indicam as hipóteses em que o contribuinte pode ter seu parcelamento rescindido, mas ainda assim não é o suficiente para exaurir as situações práticas que se apresentam no dia a dia da utilização de tais instrumentos.

Assim, surge o questionamento, o prazo prescricional para executar o crédito tributário tem como termo inicial o implemento da causa exclusiva ou a notificação do contribuinte sobre sua exclusão? A relevância acerca da temática tem alto impacto para a sociedade e para o fisco. Em termos jurídicos, fundamentos para várias teses surgem, principalmente se levar em consideração que esse tema é, inclusive, questão de dissídio jurisprudencial em vários Tribunais Regionais Federais do Brasil, tanto que o próprio Superior Tribunal de Justiça se encontra dividido, bem como o Supremo Tribunal Federal ainda não se manifestou sobre a temática, dando margem acadêmica para estudos e reflexões sobre os atuais fundamentos que dividem os TRF's do país.

Por um lado, os contribuintes argumentam que o marco do reinício da contagem do prazo prescricional deve ser no momento da implementação da causa de exclusão, uma vez que o Fisco tem total capacidade de saber desse fato de imediato, como também vincular o reinício da prescrição à notificação do contribuinte estaria dando ao Fisco a autonomia de definir o começo do prazo prescricional, que corre em seu desfavor, quando fosse mais conveniente.

Sob outra perspectiva, o Fisco defende que não é justo que seja computado o prazo prescricional em seu desfavor, pois apenas se pode cobrar judicialmente o crédito tributário

após notificar o devedor da sua exclusão. Dessa forma, haveria o curso do prazo prescricional em um período em que estaria impossibilitado de agir.

Diante dessa problemática surgem diversos questionamentos, dentre eles: como solucionar a indefinição do termo inicial da prescrição, se o entendimento divergente do STJ acarreta na insegurança jurídica, se há prazo para o Fisco excluir formalmente o contribuinte e se é cumprido na prática, qual o momento da exigibilidade da dívida, qual a influência da purgação da mora na prescrição, entre outros.

Desta maneira, o trabalho contará com dois caminhos metodológicos inseparáveis: um teórico, com a análise de doutrinas, pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, assim como leis que tratam de parcelamentos e outros textos científicos que abordam as temáticas que envolvem esta pesquisa.

Para tratar da prescrição e do parcelamento, serão utilizadas obras de doutrinadores como Cláudio Carneiro, Eurico Marcos Diniz Santi, Paulo de Barros Carvalho, Leandro Paulsen, Roque Carrazza, Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon, Misabel Derzi, Christine Mendonça e Érico Hack, considerando-os como referência no tema que será abordado no presente trabalho.

Além disso, de modo complementar, tendo em vista que há conceitos do Direito Civil, como a prescrição e a purgação da mora, serão citados doutrinadores como Marcos Bernardes de Mello e Pablo Stolze.

Para esclarecer qual o momento da exclusão do parcelamento e quais são as dificuldades para a implementação uniforme do termo inicial de prescrição tributária, será feita uma análise das leis do parcelamento com base nos pareceres da PGFN. Dessa forma, tais pareceres foram analisados entre os anos de 2007 a 2021 que tratam sobre a prescrição e da purgação da mora nos parcelamentos, tal análise se justifica porque os pareceres demonstram o ponto de vista, do credor do parcelamento, acerca da temática.

O segundo caminho metodológico escolhido será o documental, com a análise da legislação, dos pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e da jurisprudência dos Tribunais Superiores com o objetivo de verificar a interpretação dada a temática, bem como averiguar como se dá a aplicação nos Tribunais Regionais Federais no que diz respeito à definição do termo inicial da prescrição tributária.

Assim, inicialmente, na segunda seção, será feita uma análise conceitual acerca do termo prescrição tributária, momento em que será exposto temas conexos ao tema ora estudado, como a exemplo do parcelamento e sua relação com a prescrição, bem como o que é purgar a mora, neste momento, apresentar-se-á a visão teórica de autores nacionais de destaque no assunto, com objetivo de delimitar e recapitular características essenciais sobre o tema.

Na terceira seção, será estudado o momento em que há a exclusão do contribuinte do parcelamento, com base na legislação nacional que dispõe nesse sentido, bem como a possibilidade da purgação da mora alterar este momento. Em seguida, na mesma seção, será abordado o cerne da temática, qual seja, a controvérsia acerca do momento em que o prazo prescricional se reinicia, observando, também, como a purgação da mora pode alterar o prazo prescricional.

Por fim, na última seção, buscar-se-á uma ligação entre a teoria e a realidade, com a análise de como a definição de termo inicial da prescrição pode impactar na realidade do contribuinte e do Fisco. Além disso, haverá o estudo de jurisprudência dos tribunais superiores mostrando o posicionamento, e eventuais mudanças, de cada Ministro. Compreendendo, dessa forma, todas as nuances da definição do termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento, podendo-se assim, com base nos fundamentos doutrinários, legislativos e jurisprudências chegar a uma consideração final sobre o tema.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. A prescrição tributária: uma necessária conceituação

Inicialmente, antes de adentrar nos questionamentos acerca do termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão de parcelamento tributário, cumpre trazer à discussão, por questões meramente didáticas, uma breve abordagem do que é a prescrição nesta área. Esse instituto, conforme elucida o jurista Cláudio Carneiro¹, “é a perda da pretensão de ajuizar a execução fiscal em função do decurso do tempo, cujo o termo “*a quo*” se inicia com a constituição definitiva do crédito pelo lançamento”.

Em outras palavras, ela é uma forma de perecimento ou extinção de um direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo². Portanto, a finalidade desse instituto é coagir a autoridade fazendária a efetivar seu direito de executar o crédito tributário em um prazo razoável, garantindo que o contribuinte não fique para sempre refém do arbítrio do estado, sendo necessário o seu estudo para evitar eventuais abusos, devendo-se assim, estabelecer os limites para tal direito estatal. Todavia, no fundo, conforme defende o jurista Eurico Santi, a prescrição é apenas uma forma de extinção de um direito subjetivo³.

Nesse contexto, o art. 174 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”⁴. Dessa forma, o termo inicial do prazo é a constituição definitiva do crédito.

A partir de tais concepções doutrinárias e legislativas, questiona-se, qual seria o momento em que ocorre a constituição definitiva? Há muito tempo houve um dissídio doutrinário acerca da temática, existindo três correntes que merecem destaque, tendo em vista a sua relevância.

Havia quem defendia que a constituição definitiva seria a da notificação do lançamento ao contribuinte, nesta posição encontram-se juristas como Paulo de Barros Carvalho, Eurico Marcos Diniz de Santi e Kiyoshi Harada. Já a segunda corrente, a exemplo de Hugo de Brito

¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Cláudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 737.

² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.871.

³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. / Eurico Marcos Diniz de Santi. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2020, p. 44.

⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho, entendia que a constituição definitiva ocorreria com o lançamento definitivo, pela ausência de impugnação, ou pelo julgamento do recurso administrativo eventualmente interposto, isto é, com a imodificabilidade do lançamento no âmbito administrativo.

Por sua vez, a terceira corrente, que é minoritária, entendia que a constituição definitiva se dava com a inscrição do débito na dívida ativa, conforme defende Zelmo Denari. Entretanto, a questão foi resolvida pelo STJ, através da Súmula nº 622, que seguiu o posicionamento adotado pelo segundo entendimento, conforme expõe Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁵.

Dessa forma, atualmente, como a Súmula 622 do STJ foi editada recentemente em 12/12/2018, prevalece a segunda corrente. O que é correto, uma vez que somente após o término do processo administrativo é que há a constituição definitiva, uma vez que podem ser interpostos recursos após o lançamento, pois o princípio da ampla defesa e contraditório também se aplica aos processos administrativos.

Nesse contexto, outros institutos jurídicos se aproximam da temática ora estudada, tendo em vista sua complexidade e conexão dentro do sistema jurídico. Neste sentido, encontra-se a decadência e apesar dela também ser uma forma de extinguir o direito daquele que deixa de realizar os atos essenciais para a sua proteção, é necessário distingui-la da prescrição, uma vez que ambos os institutos possuem efeitos distintos, devendo-se evitar eventuais equívocos no momento de aplicação de tais institutos.

Dessa forma, com base no art. 156 do CTN, a decadência é uma modalidade de extinção do crédito tributário que atinge não só direito material, mas também a pretensão do Fisco em ajuizar a ação de execução fiscal, já que a Fazenda não poderá cobrar o que não existe (o crédito). Em suma, decadência é a perda do direito de efetuar o lançamento e constituir o crédito tributário, pelo decurso do tempo⁶.

Há parte da doutrina, a exemplo de Cláudio Carneiro, que entende que este instituto deveria ser classificado como modalidade exclusão do crédito tributário e não de extinção, uma vez que, com a decadência, não há lançamento tributário, logo não há crédito, sendo impossível extinguir o que não existe (o crédito)⁷.

⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Decadência e Prescrição para o Fisco à Luz da Jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça. **RDIET**, Brasília, V. 14, nº 2, p. 338–358, Jul-Dez, 2019.

⁶ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Cláudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p.737.

⁷ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Cláudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p.737.

No entanto, a exclusão consiste em apenas duas hipóteses disciplinadas taxativamente pelo CTN, em seu art. 175, I e II, que trata da Isenção e da Anistia. Logo, a parcela da doutrina que entende que a decadência é uma modalidade de exclusão do crédito tributário está equivocada, haja vista que o CTN não dispõe nesse sentido.

Ademais, o prazo decadencial, em regra, é definitivo e, quando começado, decorre sem suspensão ou interrupção, com ressalva da previsão do art. 173, II, do CTN. No entanto, as causas de suspensão, conforme art. 151 do CTN, ou de interrupção, prevista no art. 174, se aplicam à prescrição.

Por fim, quanto ao prazo decadencial, o art. 173 do CTN dispõe que são cinco anos para o lançamento de tributos de ofício ou com base em declaração do sujeito passivo. Além de que o art. 150 estabelece o mesmo prazo para a homologação do pagamento antecipado, entretanto a forma de contagem é diferente daquela prevista no art. 173. Por outro lado, o art. 174 do CTN estipula o prazo prescricional de cinco anos para o Fisco executar seu crédito e alegar as causas interruptivas.

Para uma melhor compreensão desse instituto, se faz necessário diferenciar a prescrição no direito tributário da prescrição no direito civil, pois cada uma extingue algo diferente da outra. Embora tenham semelhanças em termos de efeito, existem diferenças significativas entre esses dois institutos. No CTN, ela é tratada, em seu art. 156, VI, como forma de extinção do crédito e, conseqüentemente, da obrigação. No direito civil, extingue-se apenas a pretensão, com base no artigo 189 do Código Civil. Nesse sentido, esclarece o jurista Marcos Bernardes de Mello⁸:

A prescrição não extingue o direito, mas encobre a pretensão e, por consequência, a ação (de direito material), gerando a exceção de prescrição que, por sua natureza, precisa ser oposta por aquele de quem se exige o adimplemento de uma obrigação, quando e se o credor as exerça. Mesmo exercida a exceção de prescrição pelo devedor e decretada pelo juiz, o direito continua íntegro, apesar de extinguir-se a sua exigibilidade (= pretensão). Por isso é que, se o devedor, tenha ou não ciência da prescrição, paga a dívida prescrita, não pode pedir-lhe a repetição (Código Civil, art. 882); o pagamento não é indevido, porque persiste o direito.

Portanto, percebe-se que a prescrição, no que diz respeito à matéria tributária, apenas extingue o direito do Fisco de executar o crédito tributário que já foi constituído definitivamente. Por outro lado, no âmbito civil, ela extingue a pretensão, ou seja, a exigibilidade de um direito. Contudo, tal direito continua existindo, ainda que não que se possa exigi-lo.

⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência / Marcos Bernardes de Mello. – 22. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 155.

Outra diferença importante entre esses institutos é o prazo para a prescrição. No direito civil, o prazo prescricional pode variar dependendo do tipo de obrigação ou do direito subjetivo em questão, podendo ser de dois, cinco ou até dez anos, por exemplo. Já no direito tributário, o art. 174 do CTN estabelece o prazo de prescrição de cinco anos para a Fazenda promover a execução judicial de seu crédito .

Nesse contexto, em relação à competência para legislar sobre prescrição, o art. 146 da CF/88 estabelece que:

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;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Dessa forma, é notório que a prescrição é matéria de normas gerais de direito tributário sob reserva de lei complementar. Por isso não pode o legislador ordinário legislar acerca da matéria, estipulando prazos, hipóteses de suspensão e de interrupção, sob pena de inconstitucionalidade. Portanto, tendo em vista que o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar, é válido o regime estabelecido por essa norma⁹.

Esse artigo leva a duas interpretações, tendo em vista que as palavras que o legislador coloca nos suportes legislativos, como diz Paulo de Barros Carvalho, são apenas “estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido”¹⁰. A interpretação é feita pelo destinatário que, recebendo o estímulo das palavras da lei, traduz o significado do que está legislado¹¹.

Dessa forma, havia, antes da Constituição Federal de 1988, um dissídio doutrinário quanto à abrangência das normas gerais. A primeira corrente limitava o papel das normas gerais às funções de resolver os conflitos de competência e de dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo chamada de dicotômica. A maior preocupação estava em estabelecer limites às normas gerais, enfatizando o caráter excepcional como competência restritiva da União, a qual não pode reduzir ou anular o exercício do Poder Legislativo de Estados-Membros e Municípios e preservando a autonomia dos entes estatais.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**.. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 451.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, cit., p. 16-17.

¹¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2020, p. 82.

Portanto, caberia à lei complementar apenas o estabelecido nos Incisos I e II, uma vez que o Inciso III se aplicaria para realizar as hipóteses dispostas nos dois primeiros, com a finalidade de valorizar o princípio federativo, a autonomia dos municípios e a isonomia entre as pessoas de direito público interno. Dessa maneira, as normas não compreendidas nesses dois incisos, caso sejam recepcionadas, teriam hierarquia de legislação ordinária federal¹².

Já a outra corrente, chamada de tricotômica, almejava ainda uma terceira função, inerente à lei complementar federal, a de padronização e uniformização, em temas centrais tributários, principalmente os que tratam da decadência e prescrição, considerando constitucionais as normas dispostas no Código Tributário Nacional¹³.

Diante disso, o artigo 146 da CRFB/88 deveria ser interpretado pela literalidade da lei constitucional, tendo, a lei complementar, no direito tributário, uma terceira função, quais sejam: dispor sobre conflitos de competência entre os entes, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Aliás, tal entendimento foi acolhido pelo STF na Repercussão Geral nº 25:¹⁴

Prescrição e decadência em matéria tributária. Apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais – como prescrição e decadência em matéria tributária, inclusive na fixação de prazos e na definição das causas de suspensão ou interrupção da prescrição. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 que fixavam em 10 anos os prazos de decadência e prescrição das contribuições de Seguridade Social. Aplicabilidade dos prazos de 5 anos, previstos no CTN. Inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5.º do Decreto-lei 1.569/77, que determinava que o arquivamento das execuções fiscais de créditos tributários de pequeno valor seria causa de suspensão do prazo prescricional. Leading cases.

Nesse mesmo sentido é a Súmula Vinculante n. 8, “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Logo, foi acertada a decisão do tribunal superior, pois não se pode concordar com a interpretação de que a palavra “gerais” da expressão constitucional “normas gerais em matéria de legislação tributária” significa apenas diretrizes genéricas, viabilizando que o prazo da prescrição fique sujeito à competência ordinária de cada ente político.

Neste sentido, corroborando com a corrente tricotômica e com o entendimento dos tribunais superiores, o jurista Eurico Santi¹⁵ esclarece que o prazo prescricional é o fato jurídico

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, cit., p.554.

¹³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu. **Direito tributário brasileiro** / – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.1872.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 560.626, RE n.º 556.664 e RE n.º 559.882**, Min.Gilmar Mendes; RE n.º 559.943, Min. Cármen Lúcia.

¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. / - São Paulo: Editora Max Limonad, 2020, p. 88 e p. 89.

abstrato que conforma a hipótese dessas regras. Se a consequência do fluxo desse prazo fosse mesmo regulada por lei complementar, enquanto o pressuposto dessa consequência seria regulado por lei ordinária, haveria uma inaceitável cisão na estrutura dessas normas jurídicas.

2.2. A relação entre prescrição e parcelamento: limites e possibilidades

Com o intuito de ampliar a arrecadação de receitas, a administração tributária tem utilizado frequentemente o instrumento do parcelamento de dívidas tributárias. Sendo ela uma forma de viabilizar o pagamento de tributos em atraso de forma parcelada, proporcionando ao contribuinte a oportunidade de quitar suas obrigações fiscais de maneira mais flexível e adequada às suas possibilidades financeiras. Ele pode ser concedido tanto para débitos de natureza fiscal, como impostos, taxas e contribuições, quanto para débitos de natureza não fiscal, como multas e penalidades.

Dessa forma, esse instituto é benéfico tanto para o contribuinte quanto para a administração tributária. Para o contribuinte, o parcelamento proporciona uma alternativa viável para regularizar sua situação fiscal, evitando ações mais drásticas, como penhoras e execuções fiscais. Além disso, permite a retomada da regularidade fiscal, o que é importante para a continuidade das atividades empresariais e para evitar restrições comerciais.

Por outro lado, a administração tributária também se beneficia do parcelamento, uma vez que possibilita o recebimento dos tributos em atraso, ainda que de forma parcelada, contribuindo para a arrecadação fiscal e a regularização da situação dos contribuintes.

Considerando a importância da temática - apesar de não ser este não o objeto a ser aprofundado no presente estudo - convém reproduzir abaixo as características dos parcelamentos com base na obra de Érico Hack e Dalton Luiz Dallazem ¹⁶:

Pelo acima exposto, o que se chama de parcelamento tributário ocorre quando presente dois elementos: 1) um crédito tributário, que consiste na obrigação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) de pagar ao sujeito ativo determinada soma em dinheiro (esta soma já fixada e aceita); e 2) o pagamento do crédito em parcelas periódicas e sucessivas, visando à extinção do crédito. “De tais requisitos, decorrem dois efeitos do parcelamento: 1) a suspensão da exigibilidade do crédito parcelado; e 2) a extinção do crédito parcelado no momento em que os pagamentos das parcelas realizados diminuam o valor do crédito até zero.

¹⁶ HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Parcelamento do crédito tributário**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 13.

Desde os anos 2000, foram concedidos vários parcelamentos tributários, como, por exemplo: o REFIS¹⁷, PAES¹⁸, PAEX¹⁹, REFIS-CRISE²⁰ e o PERT²¹, os quais possuem previsão de descontos nas multas e outras facilidades para o pagamento. O sentido para tais parcelamentos reside na dificuldade dos governos em transformar os valores das dívidas em recursos arrecadados.

Segundo dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme o relatório anual divulgado em 20 de abril de 2023, foram recuperados R\$39,1 bilhões em dívidas com a União e com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). O resultado de recuperação da dívida ativa em 2022 cresceu mais de 20% em relação ao ano anterior (R\$31,7 bilhões). Do total de recursos recuperados para os cofres públicos, 36% (R\$ 14,1 bilhões) foram obtidos por meio de acordos consensuais, resultado de acordos de transação tributária²². Isso demonstra a importância que o parcelamento tem para efetivar a arrecadação do crédito tributário.

Sob outra ótica, ainda que sejam interessantes para arrecadação de receitas e reduzam a pressão sobre a Procuradoria da Fazenda Nacional, os parcelamentos especiais podem atrapalhar a arrecadação federal com o passar do tempo. Isto acontece pois vários devedores podem ser tentados a deixar de pagar suas dívidas fiscais com a expectativa de que haja um novo programa que possibilite o pagamento da dívida em melhores condições. Dessa forma, haveria um enfraquecimento na disposição de cumprimento da obrigação tributária de forma espontânea pela sociedade, o que só se agravaria com a repetida concessão de parcelamentos²³.

¹⁷BRASIL. **Lei nº 9.964** de 10 de abril de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm.

¹⁸BRASIL. **Lei nº 10.684** de 30 de maio de 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm.

¹⁹BRASIL. **Medida Provisória no 303** de 29 de junho de 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm.

²⁰BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm#:~:text=V%20E2%80%93%20parcelados%20em%20at%C3%A9%20180,o%20valor%20do%20encargo%20legal.

²¹BRASIL. **Lei nº 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm.

²² PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2023**. Dados de 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. p.7

²³ PAES, Nelson Leitão. O parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. **RevistaEconomiaA**, Brasília (DF), v.13, n.2, p.345–363, mai/ago 2012, p. 2.

Nesse contexto, conforme estabelece o art. 151 do CTN, o crédito tributário está sujeito a ter a sua exigibilidade suspensa, obrigando a Fazenda Pública a abster-se de formalizá-lo ou mesmo de cobrá-lo. A introdução do inciso VI no art. 151 do CTN, realizada pela Lei Complementar nº 104/2001, inseriu o parcelamento como uma das causas para suspender a exigibilidade do crédito.

Para uma melhor compreensão desse mecanismo, é necessário entender os tipos de parcelamento. Em relação à União, são duas modalidades de parcelamento mais importantes, podendo haver parcelamentos de conteúdo similar nas legislações dos estados e municípios.

As espécies que serão apresentadas se distinguem pelos critérios temporal (se são acessíveis a todo tempo ou só por um curto período), material (se reduz ou não a dívida) e extensional (se é aplicado a todo débito com o Fisco ou apenas a determinadas dívidas)²⁴.

O primeiro tipo a ser tratado é o parcelamento ordinário, o qual está previsto na Lei nº 10.522/2002²⁵, nos arts. 10 e seguintes. Ele atinge débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e, também, não há limite temporal, estando disponível para o contribuinte, por isso que é ordinária.

Além disso, tal modalidade, conforme previsto no art. 10-A da Lei nº 10.522, acrescido pela Lei nº 13.043/2014, é concedida só para os que estão em recuperação judicial ou para quem a requereu. Assim, o contribuinte vai ter melhores condições de prazo do que as permitidas às empresas em geral, mas não são aplicáveis descontos na dívida consolidada.

Ademais, essa espécie é diferente do parcelamento simplificado. Ambos podem ser aderidos o ano todo e dispõem iguais condições de pagamento, contudo apenas o simplificado possibilita a inclusão de dívidas de tributos que são pagos por estimativa ou retidos na fonte. Neste parcelamento, não há mais o limite de valor de cinco milhões para a adesão, tendo em vista que a Instrução Normativa RFB nº 2063/2022 retirou tal limite para o fracionamento simplificado das dívidas²⁶.

²⁴ COSTA, Thiago Batista da. **As leis de parcelamento de débitos perante a Fazenda Nacional e as implicações do princípio da isonomia tributária** / Thiago Batista da Costa. – 2020, p. 21.

²⁵ BRASIL. **Lei nº 10.522/2002**, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm.

²⁶ NORMAS DA FAZENDA. **Instrução Normativa RFB nº 2063**, de 27 de janeiro de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122718>.

Por outro lado, o parcelamento especial tem como característica a temporalidade e a isenção ou desconto em juros, multa e encargos, diminuindo de forma relevante o valor total a pagar, o que frequentemente atrai vários contribuintes. Em geral, surge nas situações de falta de estabilidade econômica, de modo a estimular os devedores a adimplir seus débitos em condições que não existem no parcelamento ordinário.

Da mesma maneira, é permitido que os tipos de parcelamento especial sejam direcionados não ao total da dívida do contribuinte, mas apenas a situações específicas, como débitos com a Previdência Social ou Simples Nacional. Dessa forma, percebe-se que o parcelamento especial tem características que são distintas do parcelamento ordinário.

A jurista Christine Mendonça²⁷, traz uma classificação alternativa, destacando três tipos: (i) o parcelamento antes do nascimento da obrigação tributária; (ii) o parcelamento como espécie de moratória e o (iii) parcelamento em *stricto sensu*.

O primeiro é fixado anteriormente ao nascimento do tributo, para pagar a obrigação tributária. É o ente que institui o tributo que estabelece as datas de pagamento. Nesse caso, há uma divisão do futuro pagamento em parcelas, sendo um parcelamento, mas não há suspensão da exigibilidade do crédito, pois, antes do vencimento do prazo de pagamento, o crédito não poderá ser exigido.

Já o segundo tipo, é uma espécie de moratória, pois, caso a lei da moratória fixe várias datas para o cumprimento do crédito tributário, será uma espécie de crédito tributário. Por último, há o parcelamento em *stricto sensu*, o qual, diferente do que ocorre com a moratória, há normas prescritas de juros de mora após a concessão do benefício e não há obrigatoriedade de se fixar um prazo de duração da medida.

Apesar da classificação realizada por Christine Mendonça ser válida, a classificação prevista na legislação federal é mais pertinente, pois a autora supracitada equipara modos de pagamento de tributos ao parcelamento tributário, o que é indevido e destoa das características do parcelamento, uma vez que não há a suspensão da exigibilidade do crédito nessa hipótese. Além de que ela traz o parcelamento como espécie de moratória, o que não merece prosperar, pois, como defendido anteriormente, tratam-se de institutos diferentes.

²⁷ MENDONÇA, Christine. O regime jurídico do programa de recuperação fiscal - Refis. In: VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa. (). **Refis: aspectos jurídicos relevantes**. Bauru: Edipro, 2001, p. 90.

Com a inserção do inciso VI no art. 151 do CTN, pela Lei Complementar nº 104/2001, criou dúvidas acerca da diferença entre parcelamento e moratória. Prevalece o entendimento de que a moratória é gênero, sendo a prorrogação do prazo do vencimento do tributo. Ela é o acordo entre credor e devedor sobre as datas de pagar, diferentes das inauguralmente previstas na lei²⁸.

Já o parcelamento, pela doutrina majoritária, é espécie de moratória que possibilita o pagamento do débito tributário em várias prestações, de maneira que, a cada mês, apenas possa se exigir uma parcela, e não o todo²⁹.

Contudo, tal posição não merece mais prosperar com o advento da LC nº 104/2001³⁰, pois o legislador não utiliza palavras inúteis ou desnecessárias. Assim, não faria sentido acrescentar o parcelamento ao art. 151 do CTN, se fosse uma espécie de moratória, tanto assim é que a Lei nº 11.941/2009 trouxe regras de parcelamento ou pagamento de dívidas de pequeno valor³¹.

Nesse mesmo sentido, o jurista Cláudio Carneiro esclarece:³²

O que ocorre na prática é que os institutos muito se assemelham e, em regra, por ser uma medida excepcional, a moratória somente é utilizada como exceção, pois afasta a incidência dos juros e multa. Já o parcelamento é uma medida usual, que, embora também concedida por lei, tem a função de recuperar créditos e diminuir a inadimplência, facilitando o pagamento, embora, em regra, incidam juros e penalidades.

Em suma, com o advento da LC nº 104/2001, o parcelamento passou a ser diferente da moratória, pois naquele são exigíveis juros e multa, e na moratória não, apesar do objeto ser o mesmo para ambos os institutos, que é dar mais condições para satisfazer o crédito tributário.

O art. 155-A foi também incluído no CTN pela LC nº 104/2001, estabelecendo que o parcelamento precisa de lei específica e, salvo disposição de lei em contrário, ele não exclui a incidência de juros e multa. Logo, não se pode obter o parcelamento além das disposições em que há autorização legal, em razão do princípio da indisponibilidade dos bens públicos.

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 885.

²⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p.406.

³⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm.

³¹ BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm

³² CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Claudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020, p. 680.

Além de que, com o artigo supracitado, o contribuinte não tem direito a requerer parcelamento com características diferentes daquelas estipuladas em lei, assim como a autoridade fazendária não pode exigir senão o cumprimento das condições nele dispostas, não podendo estabelecer requisitos adicionais por atos normativos.

No mesmo sentido, entendeu o STJ:³³

A concessão do parcelamento deve estrita observância ao princípio da legalidade, não havendo autorização para que atos infralegais, como portarias, tratem de requisitos não previstos na lei de regência do benefício³⁴. Nessa perspectiva, também essa corte superior concluiu: “O parcelamento é instituto de interpretação literal, a impedir que o Fisco se exceda nas exigências a serem feitas aos contribuintes e, de outro lado, que estes não logrem êxito em deduzir pretensão não albergada pelos termos legais que abrem a possibilidade do acordo. Interpretação dos arts. 111, I, e 151, VI, do CTN.

Ademais, o art. 155-A, ao fazer referência ao termo “lei específica”, enfatiza que não pode haver a combinação dos dispositivos de várias leis, com o fito de obter o parcelamento com mais vantagens, uma vez que essa combinação de regimes mudaria as vantagens conferidas, criando um novo tipo de parcelamento não permitido pelo legislador.

Em seguida, seu parágrafo primeiro, com a intenção de solucionar as discussões se incide ou não multas em parcelamentos, estipulou que não é possível essa exclusão, com exceção de lei dispendo de maneira contrária. Já o §2, do mesmo artigo, dispõe que ao parcelamento serão aplicadas, subsidiariamente, as normas referentes à moratória.

Por fim, a LC nº 118/2005 introduziu dois parágrafos ao art. 155-A³⁵, os quais regulam o parcelamento com relação aos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. Diante disso, o ente federativo titular da competência tributária terá de editar duas leis específicas, uma genérica sobre parcelamento e outra somente sobre o parcelamento de débitos de empresas em recuperação judicial.

Dessa forma, se a lei específica sobre parcelamento em recuperação judicial não for editada, será possível o devedor utilizar a lei geral de parcelamento do ente federativo, a qual

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.382.317/PR**, rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 21/11/2017, DJe 14/12/2017.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, **REsp 1.739.641/RS**, rel. Min. GURGEL DE FARIA, jun. 2018.

³⁵BRASIL. **Lei Complementar nº 118**, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm.

não poderá ter prazo inferior ao prazo da lei federal específica sobre parcelamento, com base no § 4º do art. 155-A³⁶.

Definido o que é a prescrição e parcelamento, bem como as controvérsias de ambos os institutos, é preciso delimitar um pouco mais o tema. Surge então o questionamento, qual seria a relação do parcelamento com o fluxo do prazo prescricional.

Pois bem, o parágrafo único do art. 174 do CTN elenca as causas que interrompem o decurso do prazo prescricional. Interrompido o fluxo do tempo, termina a contagem, iniciando tudo de novo, ou seja, computando-se mais cinco anos.

O contribuinte, ao requerer o parcelamento de seu débito, interrompe a fluência do prazo, fazendo recomeçar a contagem de mais cinco anos para que prescreva o direito de ação do Fisco, pois o inciso IV do artigo citado dispõe que é interrompida a prescrição por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Sempre que há interrupção do período, despreza-se a parte de tempo já vencida, voltando-se ao marco inicial³⁷.

Nesse mesmo sentido está a Súmula 653 do STJ, “O pedido de parcelamento fiscal, ainda que indeferido, interrompe o prazo prescricional, pois caracteriza confissão extrajudicial do débito”.

Portanto, a Fazenda Pública ao conceder parcelamento vincula a adesão a uma confissão irretratável da dívida, sendo, o parcelamento, uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito como também uma causa de interrupção do prazo prescricional.

Percebe-se, então, que com o parcelamento da dívida há a interrupção do prazo prescricional durante o acordo. Contudo, se o contribuinte não cumprir suas obrigações, a partir de quando o credor poderá voltar a exigir a sua dívida ou o que resta dela?

Esse questionamento será respondido e aprofundado mais adiante. Desde logo, é importante ressaltar que qualquer contrato tem por fim a realização das obrigações assumidas pelas partes, sendo lei entre elas o que ambas pactuaram. No parcelamento, o devedor possui

³⁶ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Claudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 711.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

mais responsabilidades do que o credor, haja vista que deve pagar as parcelas conforme prevê o acordo, além de ter outros encargos.

Assim, a suspensão da exigibilidade do crédito pelo parcelamento é em decorrência da nova relação jurídica firmada entre credor e devedor, em prejuízo da pactuada anteriormente, a qual não pôde ser cumprida.

Dessa forma, quando o devedor não realiza os compromissos estabelecidos com o credor, a pretensão do fisco de cobrança do débito volta imediatamente. Tendo em vista que o parcelamento possui uma natureza consensual, o seu não cumprimento pelo devedor infringe o direito do credor de ter seu valor adimplido, restaurando a mora e acarretando que o débito possa ser exigido de imediato.

Convém, então, para uma melhor compreensão da temática, analisar a mora, bem como sua possível purgação nos parcelamentos.

2.3. Possibilidade de purgação da mora nos parcelamentos

Mora, segundo Judith Martins-Costa, é “a não-realização da prestação devida, pelo credor, no tempo, lugar e forma convencionados no contrato ou impostos pela lei”³⁸. É uma das maneiras de inadimplemento das obrigações, prevista no Código Civil. Nos artigos 389 a 420 dessa norma, há a previsão sobre o inadimplemento, o qual pode ser classificado como absoluto (definitivo) ou relativo (mora).

No artigo 394 do Código Civil mais recente, pode ser extraído o conceito de mora, sendo considerado em mora o devedor que não faz o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer³⁹.

Portanto, percebe-se que este atraso na realização de uma obrigação que é executável é característica da mora, a qual tem dois tipos: do credor (*mora accipiendi*) e do devedor (*mora solvendi*), conforme se extrai do artigo supracitado.

³⁸ COSTA, Judith Martins. **Comentários ao novo código civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 5, t. 2, p. 324.

³⁹BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm.

Diante disso, após entender o que é a mora e seus dois tipos, seja do devedor ou do credor, é preciso analisar o que é a purgação da mora. Tal instituto, nas palavras do jurista Pablo Stolze, “[...] consiste no ato jurídico por meio do qual a parte neutraliza os efeitos do seu retardamento, ofertando a prestação devida (*mora solvendi*) ou aceitando-a no tempo, lugar e forma estabelecidos pela lei ou pelo título da obrigação (*mora accipiendi*)”⁴⁰.

No entanto, é importante ressaltar que nem sempre é possível emendar a mora. É inadmissível quando o atraso se confunde com a inexecução cabal, como, por exemplo, na situação da prestação se tornar inútil ao credor. Também não é cabível quando a consequência, seja por lei ou por convenção, do atraso for a resolução. Nesses casos, a mora não pode ser purgada e produz seus efeitos irremediavelmente.

Nesse sentido, quando é possível aproveitar a prestação ou quando ela não está atrelada à rescisão do acordo, tanto a mora do devedor quanto a do credor se purgam, conforme artigo 401 do CC/02⁴¹. A emenda da mora do devedor, é efetivada com a sua oferta real, a qual tem que abranger a prestação mais a importância dos prejuízos decorrentes do atraso, com base no art. 401, I, do Código Civil de 2002⁴².

Por outro lado, a purgação da mora do credor acontece quando este se oferece a receber o pagamento e se sujeitando aos efeitos da mora até a mesma data. É importante ressaltar que o credor tem o dever de indenizar o devedor pelos prejuízos que o causou em decorrência do seu atraso (art. 401, II, do Código Civil de 2002).

A eficácia da purgação da mora não é *ex tunc*, ou seja, não retroage. Ela é para o futuro (*ex nunc*), devendo os efeitos jurídicos que foram produzidos serem apenas observados (como exemplo, os juros que se deve pelo retardamento, até o dia da purgação).

Além disso, é importante distinguir a purgação da cessação da mora. Aquela, como já esclarecido, é uma atuação reparadora de quem está em mora, paralisando os efeitos de seu atraso. Já a cessação é mais ampla, ela é decorrência da extinção da obrigação, como, por exemplo, quando há a novação ou a remissão de dívida. Há diferença também no que diz

⁴⁰ GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**, volume 2: obrigações – 18.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 405.

⁴¹ BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm.

⁴² BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm.

respeito a sua eficácia, pois, diferentemente da emenda da mora, a cessação dela possui eficácia retroativa, ou seja, *ex tunc*.

Assim, após compreender o que é a purgação da mora, bem como os seus limites e possibilidades, será analisado no próximo capítulo o impacto da purgação da mora para definir o momento da exclusão do contribuinte do parcelamento e, em seguida, a consequência desse instituto para estabelecer o termo inicial da prescrição.

3. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. Qual o momento da exclusão do parcelamento tributário? Da Constituição Federal ao CTN: Uma análise à luz da legislação nacional

Após passar por uma análise mais conceitual na segunda seção, considerando-a necessária para uma melhor compreensão dos conceitos de parcelamento, prescrição e purgação de mora, pretende-se dar ênfase neste momento às eventuais divergências sobre qual o momento da rescisão do parcelamento ocorrer.

Nesse contexto, há diferentes formas de rescisão do parcelamento, a depender do que dispõe cada norma sobre parcelamento, sendo, em suma, dois tipos: rescisão material e rescisão formal.

No parcelamento da Lei nº 10.522 de 2002⁴³, conforme seu art. 14-B, a rescisão é material, ou seja, ela é automática, acontece imediatamente após o descumprimento das condições estabelecidas no acordo. Há também a previsão da rescisão material, mas que ocorre quando a lei prevê a rescisão independentemente de prévia intimação do contribuinte, conforme previsto no Parcelamento Especial (PAES) da Lei nº 10.684, de 2003⁴⁴, em seu art. 7º, 8º, §4º, e 12.

Com base na leitura conjunta desses artigos, é possível perceber que quando o contribuinte deixa de pagar por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, ele será considerado inadimplente e será excluído do parcelamento, não havendo disposição no sentido de formalizar a exclusão. Ademais, percebe-se também que haverá a imediata exigibilidade do crédito tributário confessado e não pago, independentemente de notificação prévia ao contribuinte. No mesmo sentido está também o Parcelamento Excepcional (PAEX) da Medida Provisória nº 303, de 2006⁴⁵, em seu art. 7º, §2º.

Dessa forma, percebe-se que na rescisão material não há prévio procedimento administrativo para ocorrer a exclusão do contribuinte do parcelamento. O descumprimento das

⁴³ BRASIL. **Lei nº 10.522** de 2002, de 19 DE JULHO DE 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm.

⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 10.684**, de 30 DE MAIO DE 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm.

⁴⁵ BRASIL. **Medida Provisória nº 303**, de 29 de junho de 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm.

condições estabelecidas no acordo acontece quando o devedor realiza uma das hipóteses em que a lei prevê a sua exclusão do parcelamento. Uma vez desobedecido o acordo, o parcelamento é rescindido automaticamente e os débitos passam a ser exigíveis.

Por outro lado, há situações em que a lei, em conjunto com seu regulamento, estabelece que a rescisão do parcelamento só acontece com a realização de um futuro ato de exclusão, derivado de um prévio processo administrativo, após o descumprimento pelo contribuinte das regras impostas pelo acordo.

Trata-se, nessas hipóteses, da rescisão formal, pois é aquela que decorre da ciência do sujeito passivo de que houve a rescisão, que se dá após procedimento administrativo que surge em decorrência do descumprimento das condições do acordo, conforme disposto em algumas hipóteses de rescisão do parcelamento do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) da Lei nº 9.964, de 2000⁴⁶, em seu art. 5º, inciso II, e §2º do mesmo artigo.

Pela leitura conjugada desses dispositivos, é possível notar que o contribuinte só será excluído do parcelamento após o ato do Comitê Gestor, juntamente com a inadimplência (deixar de pagar por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer), produzindo efeitos a exclusão a partir do mês subsequente àquele em que o contribuinte foi cientificado.

Ademais, na Lei nº 10.684, de 2003 (altera a legislação tributária e dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal e outros órgãos), apesar de haver previsão de rescisão material, conforme já exposto, há também disposições sobre a rescisão formal, como exemplo em seu artigo 16, §2º, o qual estabelece que deve ter a prévia notificação do contribuinte sobre a saída dele do parcelamento.

No artigo supracitado, há a previsão da necessidade da exclusão ser formalizada através de ato da Secretaria da Receita Federal, produzindo, também, a exclusão efeitos a partir do mês subsequente àquele em que a pessoa jurídica optante for cientificada.

Portanto, é notório que em ambas as hipóteses a exclusão formal do contribuinte do parcelamento necessita de um ato que é proferido pela autoridade com competência para gerir o parcelamento. Na Lei nº 9.964/2000 (REFIS), o ato de exclusão é de competência do Comitê Gestor. Por outro lado, a Lei nº 10.684/2003 dispõe que nos débitos relativos à contribuição

⁴⁶ BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm.

para o PASEP, previsto em seu art. 13, *caput*, o ato de exclusão do parcelamento precisa ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme o §2º do artigo citado.

Outro ponto importante a ser mencionado é que não é possível excluir o contribuinte do parcelamento mediante contraditório diferido, seja qual for o parcelamento. Ora, interpretar de maneira contrária a isso, seria suprimir a garantia constitucional do contraditório e ampla defesa prevista no artigo 5º, inciso LV, da CRFB/88. A garantia de defesa tem relação não apenas com o direito de manifestação e de informação no processo, mas também o direito de ver suas alegações apreciadas por quem vai julgar.

Para o Fisco interferir no espaço de interesses do contribuinte deve passar por um devido processo administrativo, o que se presume haver a oportunidade para ambas as partes expressarem seus argumentos, em contrário ou não, de modo anterior à rescisão. A exclusão do parcelamento limita os direitos patrimoniais do contribuinte, sendo fundamental possibilitar o exercício da sua garantia constitucional contra o ato que os reduz ou os extingue.

Aliás, Paulo de Barros Carvalho explica que não é possível haver penalidades sem o contraditório e a ampla defesa, para o supracitado autor, “cabe salientar, a propósito, que o sistema constitucional brasileiro exige que quaisquer penalidades só podem ser aplicadas mediante o devido processo legal, sendo inadmissíveis imposições em que o contraditório e a ampla defesa não se verifiquem”⁴⁷.

Convergindo com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF), julgou o Recurso Extraordinário nº 669.196/DF⁴⁸, que questionava constitucionalidade da norma contida no art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20, de 2001 na parte que dava nova redação ao art. 5º, caput e §§ 1º ao 4º, da Resolução CG/REFIS nº 9 de 2001, que suprimiu a necessidade de notificar o contribuinte previamente para manifestar-se nos processos de exclusão da pessoa jurídica do REFIS.

Na sessão plenária virtual finalizada em 26 de outubro de 2020, o STF, ao julgar o tema 668 de repercussão geral, negou provimento ao apelo extraordinário da União, que defendia que deveria ser oportunizado o exercício do contraditório diferido, e estabeleceu a seguinte

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021, p. 610.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 669.196/DF**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754443491>.

tese, “É inconstitucional o art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20/2001, no que suprimiu a notificação da pessoa jurídica optante pelo REFIS, prévia ao ato de exclusão”⁴⁹.

Já a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), identificando o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF, em seu Parecer SEI Nº 7692/2021/ME, expandiu esse entendimento não só para o REFIS, mas para todo parcelamento.⁵⁰

Observação 2: O precedente se refere ao REFIS mas se aplica por extensão a todo parcelamento tributário que adote a mesma sistemática de exclusão, entre os quais, os parcelamentos simplificado e ordinário (Lei nº 10.522, de 2002), o Paes (Lei n. 10.684, de 2003), o Parcelamento do Timemania (Lei nº 11.345, de 2006), o Paex (MP nº 303, de 2006), o Simples Nacional 2007, o Simples Nacional 2009, o Parcelamento IES (Lei nº 10.260, de 2001), o Parcelamento Proies (Lei nº 12.688, de 2012), e o Parcelamento de Órgãos Públicos (Lei nº 12.810, de 2013).

Nesse contexto, após a análise do momento em que há a exclusão do contribuinte do parcelamento, surge a indagação: qual seria, então, o impacto da purgação da mora em ambas as hipóteses de rescisão dos parcelamentos?

No que diz respeito aos parcelamentos tributários, a purgação da mora é um ato superveniente do devedor – pagamento – para paralisar a causa de extinção do parcelamento, o que deverá ser considerado na análise da rescisão formal, a qual não será proferida, pois está prejudicada, conforme será demonstrado.

A Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União se manifestou sobre a purgação da mora nos parcelamentos por meio do Parecer PGFN/CDA/Nº 2276/2007:⁵¹

6. Lembrando a doutrina civilista que trata da mora observamos que, de um modo geral, **considera-se passível de purgação a mora quando está não se confunde com a inexecução cabal da obrigação, quando não se tornou inútil para o credor a prestação ou quando a consequência legal ou contratual do inadimplemento não for a resolução do acordo.**

(...)

8. **Ressaltamos que, diferentemente da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, a Lei no 10.684, de 2003, não impôs a rescisão imediata do parcelamento pela simples verificação do não pagamento de um número determinado de prestações.** Apenas para estabelecer uma comparação transcrevemos abaixo o dispositivo da Lei no 10.522, de 2002, que dispões sobre os efeitos da inadimplência.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 668 - Declaração de inconstitucionalidade de norma prevista em resolução do Comitê Gestor do Programa de Recuperação Fiscal.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4189391&numeroProcesso=669196&classeProcesso=RE&numeroTema=668>.

⁵⁰ GOVERNO FEDERAL. **Parecer SEI Nº 7692/2021/ME.** Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/parecer_sei_n__7692_2021_me.pdf.

⁵¹ GOVERNO FEDERAL. **Parecer PGFN/CDA/Nº 2276/2007.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=31089&visao=anotado>.

(...)

10. Pela leitura dos textos acima conclui-se que a Lei no 10.684, de 2003, não incluiu como consequência legal do inadimplemento a rescisão automática do parcelamento. (...) (Grifo do autor).

Dessa forma, percebe-se que há a possibilidade de purgação da mora no parcelamento permitido pela Lei nº 10.684/2003, pois ficou estabelecido, em seu art. 13º, que a exclusão não seria imediatamente após o descumprimento do acordo. Caso contrário, se a rescisão fosse automática, não teria como o Estado aproveitar o pagamento, logo não poderia haver a purgação da mora, pois não haveria possibilidade legal.

Por outro lado, na Lei supracitada, em seu art. 1º, estabelece que a exclusão do parcelamento se dá imediatamente após o descumprimento do acordo pelo contribuinte, o que é diferente do disposto do art. 13º da mesma Lei, que possibilita a rescisão apenas após a realização do processo administrativo e a intimação do devedor.

Portanto, é notório que não é possível haver a purgação da mora no parcelamento previsto no art. 1º, conforme esclarecido. Porém, na hipótese em que a lei estabelece a necessidade de um ato formal de rescisão, é claramente possível purgar a mora até o final do processo administrativo que verifica a rescisão do parcelamento, ou seja, é possível até a intimação do sujeito passivo do ato de sua exclusão.

No lapso temporal em que não há tal intimação, o parcelamento ainda é formalmente válido, apesar de ter sido descumprido de forma material, o que permite o pagamento da dívida ainda pelas regras nele estabelecidas. No mesmo sentido o Parecer PGFN/CDA/Nº 496/2009⁵² está disposto:

40. Ante o exposto, conclui-se nos seguintes termos:

(...)

b) a purgação da mora somente é possível nos parcelamentos onde a sua rescisão formal depende de um ato emanado da Administração, a exemplo do REFIS e do parcelamento autorizado pelo artigo 13 da Lei nº 10.684/2003. Nesses casos a purgação da mora será possível até o fim do processo administrativo de rescisão do parcelamento, e deverá observar eventuais condições impostas pela lei do parcelamento ou por seu regulamento infralegal. No caso dos parcelamentos concedidos pela Lei nº 10.684/2003, a purgação da mora somente é possível naquele citado no artigo 13 e na forma prevista dos artigos 12, § 2º, e 16 da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3/2004. A purgação da mora não é possível no parcelamento autorizado pelo artigo 1º da Lei nº 10.684/2003;

⁵² GOVERNO FEDERAL .Parecer PGFN/CDA nº 496, de 2009. Disponível em: <https://docplayer.com.br/8254077-Parecer-pgfn-cda-no-496-2009.html>.

Da mesma forma está disposto no Parecer PGFN/CDA nº 1965, de 2012:

3. Não é demais registrar que o próprio entendimento fixado no Parecer PGFN/CDA nº 496, de 2009, no tocante ao REFIS, já contemplaria a admissibilidade da purgação da mora em alguns parcelamentos posteriores não mencionados nessa manifestação, a exemplo das modalidades instituídas pela Lei nº 11.941, de 2009, pois a própria legislação em referência prevê em seu art. 1º, § 9º, a comunicação do sujeito passivo como etapa prévia da rescisão.

Importante ressaltar que no Parecer PGFN/CDA nº 496, de 2009 havia o entendimento de que a purgação da mora deveria abarcar o valor consolidado dos débitos parcelados. No entanto, houve a relativização dessa interpretação com o Parecer PGFN/CDA nº 1965, de 2012, uma vez que passou a ser permitido purgar a mora também pelo pagamento de parcelas atrasadas.

Ainda que haja essa relativização, não há a possibilidade de purgação da mora quando o devedor paga parcialmente uma parcela. É nessa lógica que está o Parecer PGFN/CDA nº 1965, de 2012: “17. Contudo, cabe ressaltar que parcelas pagas a menor ou parcialmente não tem o condão de purgar a mora, já que são consideradas inadimplentes”.

Como também está o Parecer PGFN CDA nº 1240, de 2016:⁵³

O devedor, para obstar sua exclusão do parcelamento, desincumbir-se-á de pagar, no mínimo, o número de parcelas suficiente a eliminar a causa de rescisão. Para os parcelamentos regidos pela Lei nº 11.941, de 2009, se a causa de rescisão corresponde a “manutenção em aberto de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais”, em havendo três parcelas não pagas, o pagamento de uma parcela em sua integralidade impede, conforme o entendimento desta PGFN, a prática do ato administrativo de exclusão, admitido o direito de permanência do devedor no parcelamento (Grifo nosso).

Portanto, percebe-se que, para a mora ser purgada, deve haver o pagamento integral de pelo menos uma parcela nos parcelamentos previstos na Lei nº 11.941, de 2009, o que impede, assim, a rescisão do acordo.

Importante ressaltar que, para evitar a concretização da rescisão formal, precisa somente afastar a causa que enseja a exclusão do devedor do parcelamento, ainda que não haja o pagamento de todas as parcelas atrasadas.

Como exemplo, se as normas de parcelamentos dispõem como hipótese de rescisão material três prestações consecutivas em atraso, e o contribuinte possui três parcelas consecutivas não pagas, basta o pagamento de uma delas para que ele regularize a situação antes

⁵³ Parecer PGFN CDA nº 1240, de 2016. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

que ocorra a rescisão formal, ainda que algumas parcelas se mantenham em aberto, desde que estas não enseje a exclusão do parcelamento⁵⁴.

Dessa maneira, conforme foi demonstrado, nos parcelamentos regidos pela Lei nº 11.941, de 2009⁵⁵, é possível purgar a mora tanto pela liquidação integral do débito consolidado quanto pelo pagamento de parcelas em atraso. No entanto, tais formas possuem prazos distintos. Para purgar a mora por meio da liquidação integral do débito consolidado, é até a formalização definitiva da rescisão. Já na hipótese de pagar as parcelas atrasadas só é possível haver a purgação da mora até a notificação do primeiro ato de rescisão formal.

Tal conclusão decorre dos dispositivos sobre o processo administrativo para a exclusão do parcelamento, uma vez que negam a regularização pelo pagamento das parcelas em atraso após a notificação da decisão recorrida, o que demonstra que até a ciência do primeiro ato de rescisão há a possibilidade de pagamento para a regularização e continuidade do parcelamento⁵⁶.

Dessa forma, após a ciência do contribuinte, não poderia continuar o acordo, ainda que interposto recurso administrativo, sendo possível apenas a liquidação integral do débito consolidado. Para aumentar a compreensão sobre a temática, vale transcrever o que está disposto em Lei:

Lei nº 12.996, de 2014, alterada pela Lei nº 13.043, de 2014

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 30 de julho de 2014 (pontualmente alterada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

Art. 15. A rescisão produzirá efeitos no 1º (primeiro) dia subsequente ao término do prazo para interposição de recurso de que tratam os arts. 16 a 18.

§ 1º. A liquidação integral do débito consolidado, desde que efetuada antes do prazo para produção dos efeitos a que se refere o caput, prejudica a rescisão.

(...)

Art. 17. O recurso administrativo terá efeito suspensivo.

(...)

§ 2º Os pagamentos efetuados após a ciência da exclusão não regularizam o inadimplemento anterior a esta, exceto na hipótese de que trata o § 1º do art. 15.

⁵⁴ GOVERNO FEDERAL. **Parecer PGFN/CDA nº 1965, de 2012**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2012/PARECER%20PGFN%20CDA%20No%201965-2012%20-%20APROV.%20MF.pdf/view>.

⁵⁵ BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm.

⁵⁶ Parecer PGFN CDA nº 1240, de 2016. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Em suma, após a notificação do contribuinte do primeiro ato de rescisão formal, mesmo que seja interposto recurso, não é mais possível regularizar e prosseguir no parcelamento. Até a última decisão de exclusão do contribuinte, é permitida como forma de purgar a mora apenas a liquidação integral dos débitos consolidados.

Portanto, após analisar o impacto da purgação da mora para definir o momento de rescisão do parcelamento, assim como as diferentes possibilidades de exclusão do contribuinte, parte-se para o estudo do reinício da contagem do prazo prescricional nas hipóteses de exclusão do parcelamento.

3.2 Entre lacunas e problemas: quais são as dificuldades para a implementação uniforme do termo inicial de prescrição tributária?

Atualmente, há um dissídio quanto ao termo inicial da prescrição tributária, por diversas razões, como será demonstrado.

Apesar de haver duas possibilidades de rescisão de parcelamento, conforme exposto no tópico anterior, o termo inicial da prescrição, independentemente se a lei prevê que a rescisão é formal ou material, deve ser da data em que o contribuinte descumpriu as condições estabelecidas pelo parcelamento, e não de sua exclusão formal, conforme será esclarecido e defendido.

Em qualquer contrato, o intuito de sua realização é o cumprimento das obrigações estabelecidas. No parcelamento, que é um acordo, o devedor possui muito mais responsabilidades, principalmente pagar as parcelas nas condições estabelecidas. Dessa forma, quando o contribuinte deixa de cumprir o acordo, a exigibilidade da dívida retorna automaticamente, tendo em vista que ele é consensual e obrigatório, assim como ocorre com uma dívida que não é paga dentro do prazo.

A relação inexorável entre a exigibilidade do montante devido e o descumprimento das obrigações acordadas decorre da própria natureza do parcelamento, visto que se trata de um contrato que modifica o cronograma e a modalidade de pagamento de uma obrigação. O artigo 192 do Código Civil estabelece que as partes de um contrato não podem alterar os prazos prescricionais⁵⁷. Por conseguinte, é inadmissível que elas determinem os pontos de partida e de

⁵⁷ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm.

termo da exigência de um direito. O ponto de partida para o prazo prescricional deve estar sempre vinculado à resistência apresentada à reivindicação do direito do credor de receber seu crédito, sendo que enquanto essa objeção persistir, a contagem do prazo prescricional em relação ao devedor deve ocorrer.

Da mesma forma, no âmbito dos parcelamentos, deixar de cumprir o acordado gera a rescisão, e a volta de imediato da exigibilidade da dívida acontece quando o contribuinte realiza uma das situações previstas em lei para a sua exclusão do parcelamento. Como exemplo, no Parcelamento Especial (PAES) da Lei nº 10.684, de 2003, quando o contribuinte deixa de pagar um ou dois meses, apesar do pagamento do parcelamento estar irregular, o acordo ainda é válido, como também está suspendendo a exigibilidade da dívida, haja vista que apenas a realização do que está previsto em seu artigo 7º da Lei supracitada (inadimplência por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer) é causa suficiente para rescisão do parcelamento e a volta da exigibilidade da dívida.

A possibilidade de cobrar uma dívida que foi parcelada está profundamente relacionada ao cumprimento das condições do acordo, sem depender do reconhecimento de qualquer das partes. Ainda que a Lei do parcelamento preveja que a rescisão ocorra após o descumprimento das condições pelo devedor, isso não altera a capacidade de exigir o pagamento da dívida em questão, uma vez que tal capacidade é restaurada imediatamente com o não cumprimento. O encerramento formal do parcelamento pode ocorrer em um momento subsequente, entretanto, seu encerramento material (juntamente com a recuperação da capacidade de cobrança), ocorre imediatamente após a concretização das circunstâncias para a rescisão do acordo⁵⁸.

Nesse mesmo sentido, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Parecer Nº 496/2009, opinou:

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

Logo, a própria credora entende que o termo inicial deve ser do descumprimento do acordo. Aliás, há juristas, como Hugo de Brito, que defendem também dessa forma, “Caso haja inadimplemento, e o parcelamento seja rescindido, o prazo prescricional tem novo início a partir de então (...).

Note-se, contudo, que, se o Fisco toma conhecimento do descumprimento de condições para permanecer no parcelamento, por parte do contribuinte, e não toma nenhuma providência para restabelecer a cobrança da dívida, o prazo prescricional

⁵⁸GOVERNO FEDERAL .Parecer PGFN/CDA nº 496, de 2009. Disponível em: <https://docplayer.com.br/8254077-Parecer-pgfn-cda-no-496-2009.html>.

volta a fluir, pois é da Fazenda a inércia em cobrar a dívida que, a partir do descumprimento dos requisitos alusivos ao parcelamento, recobra sua exigibilidade.”⁵⁹

Ora, se o Fisco tem condições de saber quando o contribuinte deixa de cumprir o acordo, o prazo prescricional deve voltar a correr a partir do momento que o devedor descumpre o parcelamento. Essa conclusão deriva da própria razão de ser da prescrição, que é justamente pressionar o credor a exercer seu direito de execução do crédito tributário dentro de um prazo justo, o que garante que o contribuinte não fique indefinidamente refém do arbítrio do Estado. É importante lembrar que o crédito tributário possui diversas prerrogativas e vantagens, o que pode prejudicar o contribuinte de várias formas.

Portanto, a exigibilidade da dívida volta imediatamente quando o devedor infringe as obrigações assumidas perante o credor. Diante da natureza consensual do parcelamento, e por vincular as partes, o descumprimento das suas condições pelo contribuinte infringe o direito do Fisco de ter seu crédito pago, retomando a mora e possibilitando exigir a dívida de imediato.

Assim sendo, o posicionamento deste trabalho é justamente que o termo inicial da prescrição deve ser da data do descumprimento do parcelamento pelo contribuinte, ou seja, da rescisão material. Outrossim, no mesmo sentido, a Súmula 248 do extinto Tribunal Federal de Recursos dispõe que o prazo da prescrição interrompido pelo parcelamento da dívida fiscal deve voltar a fluir no dia que o devedor deixar de cumprir o acordo celebrado.

Tal posicionamento se trata inclusive da utilização do princípio da realidade, que aduz que o Direito deve ser compatível com o caso concreto, pois as normas jurídicas são criadas para reger os fatos, deles não podendo se afastar⁶⁰. Diante disso, o Estado nunca deve governar sem observar as situações concretas, pois elas são destinadas à regulação. É inaceitável a aplicação meramente formal de normas quando elas não são compatíveis com a realidade.

Aliás, o Direito é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano⁶¹. Na composição do direito, há interrelacionalidade entre os modos normativo e fático⁶². Logo, há um nexos inseparável entre as normas e os fatos e, portanto, devem ser compatíveis.

⁵⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p.339.

⁶⁰ CARVALHO, Raquel Melo Urbano. **Curso de Direito Administrativo**. Editora JusPodivm, 2009, p. 104.

⁶¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998.

⁶² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. / Eurico Marcos Diniz de Santi. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2020, p. 49

Ademais, interpretar no sentido de que o Estado deve governar sem observar os fatos, também vai de encontro à própria finalidade do Direito Administrativo, que não é um Direito concebido para reprimir os interesses ou os direitos dos cidadãos aos do Estado. É, na verdade, um Direito que serve para regular a conduta do Estado e mantê-la ajustada aos dispositivos legais, protegendo a sociedade contra os abusos de quem exerce o Poder estatal⁶³.

Portanto, em resumo, essa linha de interpretação entende que o marco de reinício do prazo prescricional deve ser a partir da implementação da causa da exclusão, uma vez que o Fisco tem total capacidade de saber de tal fato de imediato e, também, vincular o termo inicial à notificação do devedor seria deixar ao arbítrio estatal a possibilidade de voltar a contar o prazo prescricional, o qual corre em seu desfavor. Dessa forma, se o termo inicial fosse da exclusão formal, significaria permitir que o Fisco tivesse autonomia para estipular o início do próprio prazo prescricional quando bem quisesse.

Por outro lado, há quem entende de forma diferente. Tal posicionamento defende que o marco de reinício da contagem do prazo prescricional deve ser a partir da exclusão formal do contribuinte do parcelamento. Isso se deve ao fato de que, nos parcelamentos regidos por lei específica, como o REFIS e o previsto na Lei nº 10.684/2003, determinam literalmente que a rescisão só vai surtir efeitos após a notificação do devedor do ato de exclusão.

Importante ressaltar que o ato de exclusão do devedor do parcelamento gera efeito *ex tunc*, haja vista que o valor que será cobrado pelo Fisco é aquele devido anterior ao pedido de parcelamento, sem que sejam computados os benefícios conferidos na adesão do acordo⁶⁴.

Nesse contexto, o Refis, por exemplo, é um parcelamento regido por legislação específica que, diferente do parcelamento ordinário concedido pelos órgãos fiscais, estabelece expressamente que a rescisão do parcelamento, por inadimplência, não é automática. Ela depende da abertura de um processo administrativo de exclusão, com a intimação do devedor para apresentação de defesa, sob o argumento de que a exigibilidade volta apenas a partir do mês subsequente àquele em que for cientificado o contribuinte (art. 5º, § 2º, da Lei nº 9.964/2000⁶⁵).

⁶³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p.47.

⁶⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2015. p. 403.

⁶⁵ BRASIL. **Lei nº 9.964/2000**, de 10 de abril de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm.

Essa posição é a que prevalece na Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Dessa forma, a Súmula 248 do extinto Tribunal Federal de Recursos deve ser interpretada com base na perspectiva histórica e sistemática, sob o argumento de que deve estar em conformidade com as disposições legais e regulamentares pertinentes, especialmente os arts. 155, I, parágrafo único, 155-A - acrescentado, ao CTN, pela Lei Complementar 104/2001 - e 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN⁶⁶.

Logo, a partir da interpretação conjunta destas normas gerais de Direito Tributário, há a conclusão de que, na hipótese de rescisão do REFIS, para efeito da prescrição do direito à cobrança da dívida parcelada, não é computado o tempo decorrido entre a data em que o parcelamento foi concedido e a que o contribuinte veio a ser formalmente excluído do referido programa de parcelamento.

Nesse sentido, o art. 155-A do CTN estabelece que o parcelamento é concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. Quanto à adesão da pessoa jurídica ao parcelamento, a Lei nº 9.964/2000⁶⁷, que instituiu o REFIS, dispõe, em seu art. 3º, IV, que a opção pelo parcelamento sujeita a pessoa jurídica à aceitação plena e irrevogável das condições estabelecidas.

Além disso, o artigo 5º da Lei supracitada estabelece que a pessoa jurídica optante pelo REFIS será excluída nas hipóteses previstas nos incisos subsequentes, mediante ato do Comitê Gestor. Enquanto o § 1º do artigo citado estipula que somente com tal exclusão o débito confessado e não pago passa a ser exigível.

Dessa forma, essa vertente interpreta os dispositivos citados no sentido de que, para o contribuinte aderir ao parcelamento previsto na Lei nº 9.964/2000, é preciso preencher certas condições previstas na lei e, caso haja desobediência, será excluído do programa, produzindo efeitos a partir da exclusão formal do contribuinte e implicando na exigibilidade imediata do crédito confessado.

Assim, não haveria como falar em retomada do curso do prazo prescricional antes da exclusão formal do REFIS, pelo Comitê Gestor, uma vez que apenas com a exclusão formal é

⁶⁶ BRASIL. **Lei Complementar 104/2001**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm.

⁶⁷ BRASIL. **Lei nº 9.964/2000**, de 10 de abril de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm.

que haveria a volta da exigibilidade da totalidade do crédito, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores⁶⁸.

Argumentam que, quando o Fisco realiza a exclusão formal do devedor, por não cumprir os requisitos legais, há a lesão ao direito do Estado, criando, assim, a pretensão de cobrança dos valores pendentes, uma vez que consideram que a rescisão formal do parcelamento é o termo inicial para a exigibilidade plena e imediata do crédito que foi parcelado, mas ainda não pago.

Não poderia, então, a contagem do prazo ser a partir da ocorrência da situação autorizativa da exclusão, pois a parte não poderia criar critério quanto ao início da prescrição não previsto em lei.

Além disso, fundamentam que se o marco inicial da prescrição for da exclusão material, haveria uma violação ao princípio do contraditório e ampla defesa, uma vez que se o reinício do prazo prescricional for da exclusão formal, deve passar necessariamente por um procedimento administrativo prévio.

Outro fator que contribui para o marco inicial da prescrição ser da exclusão formal, segundo esse posicionamento, é que a prescrição só começa a correr após o surgimento da exigibilidade do crédito e, se esta ainda não existe, o Fisco não pode realizar qualquer ato de cobrança da dívida.

Nesse sentido, a ideia de que o termo de reinício da prescrição fosse da exclusão material seria equivocada, pois antecipa o prazo prescricional sem antecipar, da mesma forma, o termo inicial da exigibilidade, punindo o credor. Se este só pode cobrar o crédito do contribuinte inadimplente do parcelamento após sua notificação da exclusão do Refis, apenas posteriormente a essa data é que se poderia falar em reinício do prazo prescricional⁶⁹.

Aliás, tendo em vista a conjugação dos arts. 160 e 174 do CTN, que prevêm a cobrança do crédito tributário quando a lei tributária não fixar o tempo para o pagamento, a prescrição só começaria a correr 30 dias após a notificação do devedor do lançamento.

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.524.984 – SC**, RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL Nº 1.046.689 - SC (2008/0076756-2)**, RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON.

Em suma, defendem que não é coerente que haja contagem do prazo prescricional em desfavor do Fisco, pois ele apenas pode efetivar a execução da dívida tributária após notificar o contribuinte da sua exclusão. Tendo em vista que seria lhe impor o decurso do lustro prescricional durante o período em que estaria impossibilitado de realizar cobranças.

Pois bem. Após entender os diferentes posicionamentos acerca do termo inicial da prescrição, bem como as nuances que traduzem na dificuldade para uniformizar a temática, cumpre fazer, com o intuito de aprofundar o assunto, uma breve consideração sobre o impacto da purgação da mora para a definição do marco de reinício do prazo prescricional.

No tópico anterior, foi demonstrada a influência que a purgação da mora tem para alterar o momento da rescisão do parcelamento, pois foi defendido neste trabalho que é plenamente possível a aplicação desse instituto nos parcelamentos que possuem previsão da exclusão formal do contribuinte, uma vez que o acordo continua formalmente válido, apesar de materialmente descumprido, podendo pagar a dívida ainda pelas condições nele estabelecidas⁷⁰.

Foi enfatizado, também, que parcelas pagas a menor ou parcialmente não tem o condão de purgar a mora, já que são consideradas inadimplentes, pois, para impedir a exclusão formal do contribuinte, é suficiente o afastamento da mora não tolerada, ainda que não sejam pagas todas as parcelas atrasadas.

Nesse contexto, a interpretação que se faz nesse trabalho é que, caso não seja alterado o motivo que ocasionou a rescisão material, quando a autoridade administrativa efetuar a rescisão formal, o marco para o reinício da contagem do prazo prescricional deve ser da data da rescisão material. Dessa forma, é preciso considerar qualquer fato posterior à rescisão material que possa interferir na avaliação dos débitos que ensejaram a exclusão, principalmente no que tange à purgação da mora.

Diante disso, a apreciação dos débitos, os quais são, em um primeiro momento, o motivo da rescisão do parcelamento, deve ser realizada no momento da rescisão formal, uma vez que os débitos podem ter sido pagos em atraso, não havendo mais a inadimplência do contribuinte.

Certamente, caso se verifique durante a formalização da exclusão que a condição legal que levou à rescisão material ainda persista, é indubitável que o gestor administrativo deverá

⁷⁰GOVERNO FEDERAL. **PARECER PGFN/CDA nº 1.965, de 2012.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2012/PARECER%20PGFN%20CDA%20No%201965-2012%20-%20APROV.%20MF.pdf/view>.

proceder com a remoção do contribuinte do plano de parcelamento. Nessa situação, o início da contagem da prescrição deve ser a partir do momento em que o acordo foi descumprido, a fim de evitar a extensão indefinida do período de prescrição.

Nesse contexto, quaisquer pagamentos efetuados que não resultaram na regularização da dívida, ou seja, que não purgaram a mora, serão considerados como parte do débito e vão interromper o prazo prescricional. Por outro lado, se a situação de falta de pagamento, a qual motivou a rescisão material, deixa de existir quando o contribuinte purga a mora, não há que se falar mais em rescisão formal, pois o motivo que gerou rescisão material deixou de existir anteriormente à formalização da exclusão do devedor do parcelamento.

Assim, a prescrição se mantém suspensa, uma vez que não foi efetivada a rescisão formal, permanecendo o parcelamento formalmente válido. Dessa maneira, não existindo mais a causa que motivou a rescisão material, deixar de existir, da mesma forma, os seus efeitos.

Foi nesse sentido que a PGFN se posicionou:⁷¹

A purgação da mora não interfere na prescrição, mas na própria causa que origina a reabertura do prazo prescricional, isto é, a inadimplência. Portanto, ocorrendo a purgação, a própria inadimplência deixa de existir, mantendo-se intacta a prescrição no estado em que se encontra, ou seja, suspensa em virtude do parcelamento.

Portanto, percebe-se que a purgação da mora não tem o condão de interromper o prazo prescricional, pois este continua suspenso desde o início do parcelamento, já que a causa que provocaria o reinício do prazo prescricional deixou de existir.

Em outras palavras, com base no Parecer nº 1240/2016⁷², quando o pagamento de parcela for suficiente para purgar a mora, a interrupção da prescrição não será necessária, pois restará desfigurada a rescisão material, o que equivale à continuidade do parcelamento, suspensa a prescrição desde o início do ajuste.

Por outro lado, eventuais pagamentos realizados, seja por pagamento parcial de parcela ou por pagamento de parcelas inábil a purgar a mora, não impossibilitam a decisão rescisória de ser proferida após o procedimento administrativo, bem como não desconstituem a rescisão material.

⁷¹GOVERNO FEDERAL. **PARECER PGFN/CDA nº 1.965, de 2012.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2012/PARECER%20PGFN%20CDA%20No%201965-2012%20-%20APROV.%20MF.pdf/view>.

⁷² Parecer PGFN CDA nº 1240, de 2016. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No STJ, as decisões, seguem esse entendimento:⁷³

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL-REFIS. PAGAMENTO IRRISÓRIO EM RELAÇÃO AO VALOR CONSOLIDADO DA DÍVIDA. IMPOSSIBILIDADE DE QUITAÇÃO. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual é possível a exclusão do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com fulcro no art. 5º, II, da Lei 9.964/00 (inadimplência), se restar demonstrada a ineficácia do parcelamento como forma de quitação do débito, considerando-se o valor do débito e o valor das prestações efetivamente pagas (AgInt no AREsp. 942.390/RS, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 10.5.2017).

2. Ademais, verifica-se que, in casu, já se passaram mais de 14 anos desde o seu ingresso no REFIS e os pagamentos efetuados não amortizaram sequer 0,5% da quantia devida. Ou seja, claro está que o parcelamento não tem o condão de quitar o débito, se mostrando, sem sombra de dúvida, equiparável à inadimplência, para fins de exclusão do dito programa.

3. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento. (AgInt no REsp n. 1.536.835/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 5/12/2017, DJe de 14/12/2017.)

Nesse sentido, o pagamento de tais valores serão apropriados na dívida e provocarão a interrupção da prescrição, uma vez que é um ato de reconhecimento de todos os débitos tributários parcelados, conforme previsto no art. 174, parágrafo único, IV, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, o devedor, ao realizar o pagamento, ainda que de parte de uma parcela, indica o específico código de receita do parcelamento e, de acordo com o perfil dívida, cada débito é amortizado através do montante pago, o que renova a manifestação de conhecimento de cada um deles pelo devedor, interrompendo, portanto, a prescrição.

Nesse mesmo sentido está a PGFN⁷⁴:

Não há dúvida, destarte, de que o pagamento realizado após a rescisão do parcelamento deve ser utilizado para quitação, ainda que parcial, dos débitos reunidos no âmbito do programa fiscal (...). Nesse sentido, pode-se assegurar que o pagamento na hipótese acima narrada gera como principal consequência a interrupção do curso do prazo prescricional em relação a todos os débitos tributários incluídos no parcelamento.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.536.835/SC**, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. 05/12/2017, dj. 14/12/2017.

⁷⁴ Parecer Nota PGFN/CDA nº 793, de 2010. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim, em resumo, o pagamento parcial após a rescisão material tem o condão de interromper a prescrição. No entanto, se o pagamento for suficiente para purgar a mora, afastará a rescisão material e a prescrição continua suspensa desde o início do acordo.

Nesse contexto, outro fator que pode contribuir para alterar o termo inicial da prescrição é a interposição de recurso administrativo. Após a notificação da rescisão formal, é possível o contribuinte se manifestar, pelo prazo de 10 dias, de forma contrária à extinção do acordo, por meio do recurso administrativo.

Durante esse prazo, não surtirão os efeitos que decorrem do ato administrativo rescisório. Se houver impugnação dentro do prazo, a pretensão de cobrança será suspensa, até a decisão definitiva. É nesse sentido que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 2014⁷⁵ (pontualmente alterada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 21, de 2014) dispõe, Art. 15. A rescisão produzirá efeitos no 1º (primeiro) dia subsequente ao término do prazo para interposição de recurso de que tratam os arts. 16 a 18.

Dessa forma, durante o tempo em que é possível modificar, não é dada eficácia excludente ao ato formal de rescisão do parcelamento. Isso quer dizer que, com a rescisão material, a exigibilidade do crédito volta para o Fisco, mas com a prática do primeiro ato de cobrança (rescisão formal), há a perda, ainda que provisória, da exigibilidade do crédito, permitindo que o devedor se insurja contra o primeiro ato unilateral para romper o parcelamento⁷⁶.

Então, desde o primeiro ato de cobrança até a decisão definitiva, não é possível contar o prazo prescricional, pois o credor não está inerte, haja vista que ele não tem o poder de exigir o devedor a cumprir sua obrigação. Portanto, neste momento, não é possível penalizar o Fisco com o decurso do prazo prescricional, pois ele não poderia exercer seu direito.

Por outro lado, se o contribuinte interpor recurso administrativo e alegar possuir intenção de pagar os débitos nas condições estabelecidas no parcelamento, está implícito no pedido de permanência o reconhecimento da existência da obrigação de quitar os débitos previstos no acordo.

⁷⁵BRASIL. **Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13**, de 2014 Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/arquivos-destaques/publicacao-da-portaria-conjunta-pgfn-rfb-no-13-de-30-de-julho-de-2014>.

⁷⁶ Parecer PGFN CDA nº 1240, de 2016. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

O reconhecimento de débito pelo devedor, previsto no art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN, pode ser implícito ou explícito. Quando o devedor admite ciência da obrigação, como demonstrado no exemplo acima, há o reconhecimento implícito do débito. Já na hipótese do contribuinte admitir expressamente os débitos, haverá o reconhecimento explícito⁷⁷.

Importante ressaltar que se no recurso administrativo houver o pedido de permanência com base na não ocorrência da rescisão material e a nova decisão for procedente, ela será declaratória e vai substituir o ato inicial de rescisão formal, bem como a rescisão material não vai ter existido, não sendo, assim, contado o prazo prescricional.

Entretanto, no caso de ser julgado improcedente, o recurso será equivalente a uma demonstração de vontade de quitar a dívida e, assim, trata-se de um reconhecimento inequívoco do débito⁷⁸. Dessa forma, ainda que o parcelamento não seja efetivado, a interposição do recurso tem o condão de interromper a prescrição. Aliás, tal entendimento é o que prepondera no STJ⁷⁹, em que a confissão de débito para ser mantido no parcelamento configura causa de interrupção do prazo prescricional.

Em suma, com base no Parecer NOTA/PGFN/CDA N° 1240/2016, a interposição de recurso em face do primeiro ato de exclusão formal do contribuinte é reconhecimento de débito apto a interromper o fluxo do prazo prescricional. Caso seja julgado procedente, com fundamento na falta de enquadramento na hipótese de rescisão material, não haverá interrupção da prescrição, uma vez que ela nem começou a ser contada.

Por outro lado, caso seja julgado improcedente, o recurso vai interromper a prescrição, uma vez que configura reconhecimento inequívoco da dívida, sendo reiniciada a partir da decisão definitiva de rescisão do parcelamento.

Portanto, percebe-se a dificuldade em definir o termo inicial da prescrição, uma vez que existem vários fatores que o alteram, como também há argumentos de ambos os lados, seja para

⁷⁷ [...] uma declaração escrita de débito ou petição de parcelamento de crédito, com reconhecimento expresso e inequívoco do direito do sujeito ativo, por parte do sujeito passivo. Esse ato do devedor provoca a abertura de novo prazo prescricional. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**”, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 159).

⁷⁸ Parecer NOTA/PGFN/CDA N° 1240/2016. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 838.581/RS**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 13/04/2016.

defender que o reinício da prescrição é da exclusão material, assim como para concluir que é da exclusão formal.

O próprio STJ está dividido nessa temática, pois, como foi demonstrado, há fundamentos para ambos os lados. Além disso, o presente trabalho mostrou a influência da purgação da mora para alterar tanto o momento da rescisão do parcelamento quanto da prescrição, o que aumenta a complexidade na temática.

Dessa forma, no próximo capítulo serão abordadas as consequências da definição do termo inicial da prescrição, tanto da exclusão material quanto a formal, para o Fisco e para o contribuinte, tratando, assim, de uma análise mais prática sobre o tema.

4. ENTRE A TEORIA E A REALIDADE: IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA PRESCRIÇÃO NAS EXCLUSÕES DE PARCELAMENTO

Neste capítulo será abordado uma visão mais prática sobre o tema. O intuito é trazer como a definição do termo inicial da prescrição, construído a partir do conhecimento teórico dos capítulos anteriores, pode impactar na realidade, seja do Fisco ou do contribuinte, bem como analisar qual o entendimento predominante dos Tribunais Superiores.

4.1 Consequências da definição de que a exclusão formal do contribuinte é o termo inicial da prescrição

Considera-se aqui o Brasil como um país em que as empresas demoram mais tempo para calcular e pagar impostos, gastando em média 1958 horas por ano⁸⁰. Claro, todo direito custa dinheiro⁸¹, conforme esclarecem os professores Holmes, Stephen e Sunstein, “os direitos não podem ser protegidos sem apoio e fundos públicos.” Assim, é imprescindível que haja a arrecadação de tributos para que os direitos sejam efetivados.

Contudo, recorrentemente, o que se critica é a quantidade excessiva de tributos, a complexidade deles e a instabilidade do sistema normativo, o que se torna um empecilho para a realização das atividades do contribuinte, uma vez que ele tem que custear uma maior estrutura para arcar com a burocracia tributária.

Ademais, a segurança jurídico-tributária é fundamental para o exercício da atividade empresarial, haja vista que ela é o pilar para o planejamento da empresa e demais áreas da vida do contribuinte ao decidir onde despender os investimentos. Um sistema tributário contraditório e imprevisível é um obstáculo para atrair investimentos para o Brasil, haja vista que não há previsibilidade do entendimento do Fisco, bem como do Poder Judiciário no tocante à presente temática, como será demonstrado.

Os julgamentos divergentes em situações semelhantes geram uma insegurança jurídica, o que viola o princípio da isonomia, uma vez que há empresas em situações parecidas que tiveram seus direitos e garantias fundamentais mitigados de maneiras distintas.

⁸⁰ WORLD BANK GROUP (Washington, DC). **Economy Profile of Brazil: Doing Business 2018**. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/d094a833-0836-5699-92ef-60d4258b034e/content>. Acesso em 20 de ago. 2023.

⁸¹ HOLMES, Stephen e Sunstein, Cass, **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**, New York and London: W. M. Norton, 1999, p. 15.

É nesse contexto que se insere o tema do marco de reinício do cômputo do prazo prescricional nas hipóteses de exclusão do parcelamento. Conforme será demonstrado, não há um entendimento uniforme sobre a temática, haja vista que o STJ possui interpretação, em algumas situações, que o termo inicial da prescrição deve ser a partir da rescisão material e, em outras, entende que deve ser a partir da exclusão formal do contribuinte. Tais divergências acarretam na verdade, uma insegurança jurídica para o contribuinte que não possui previamente uma compreensão de que momento irá incidir o início do prazo prescricional.

Nos processos judiciais, conforme será exposto, o Fisco costuma recorrer defendendo que o termo inicial da prescrição se dá a partir da formalização da exclusão do contribuinte. Já o contribuinte alega que o prazo prescricional teria reiniciado a partir do seu descumprimento do acordo.

Dessa forma, surgem os seguintes questionamentos: qual seria, então, a consequência para o contribuinte e para o Fisco da definição do termo inicial das prescrições nas hipóteses de exclusão do parcelamento? E como o ordenamento jurídico pode garantir uma estabilidade da interpretação e aplicação de tal instituto de modo a evitar abusos e eventuais antinomias.

Pois bem, definir que o reinício do lapso prescricional se dá a partir da formalização da exclusão do contribuinte seria prejudicial para o contribuinte e favorável para o Fisco.

O ato administrativo de formalização de exclusão do contribuinte não vincula a exigibilidade do crédito, ou seja, a partir do momento em que o devedor descumpra o acordo o Fisco já pode realizar atos de cobrança⁸². Entretanto, se o termo inicial for a partir da exclusão formal do contribuinte, o prazo prescricional não estará contado durante o procedimento administrativo e o Fisco poderá efetuar medidas fiscalizatórias junto ao devedor. Por isso é benéfico para o ente estatal e prejudicial para o contribuinte.

Ademais, conforme o Parecer nº 496/2009 da PGFN, caso se entenda que a exigibilidade da dívida só volta após o processo administrativo, o credor poderia prolongar indefinidamente a possibilidade de cobrança da dívida, o que seria maléfico para o devedor, uma vez que não haveria previsibilidade quanto a eventuais cobranças no futuro.

⁸²GOVERNO FEDERAL .Parecer PGFN/CDA nº 496, de 2009. Disponível em: <https://docplayer.com.br/8254077-Parecer-pgfn-cda-no-496-2009.html>.

O art. 24 da Lei 11.457/07⁸³ estabelece que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. Mas será que esse prazo é cumprido na prática? Conforme será exemplificado na análise de jurisprudência, há decisões que demoram mais de uma década, ultrapassando o prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN, o que é não é razoável e é desproporcional ao contribuinte ficar esse tempo todo dependendo da formalização da exclusão.

Além disso, o STJ reconhece a viabilidade de incidir os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no âmbito dos parcelamentos tributários, quando tal procedência tem objetivo de impedir práticas contrárias à finalidade da norma instituidora do benefício fiscal, mormente se verificada a boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo do erário⁸⁴.

Nesse sentido, haveria também a violação ao princípio da duração razoável do processo, indicado no artigo 5º, LXXVIII, da CRFB/88, que aduz que a todos, no âmbito judicial e administrativo, são garantidos a razoável duração do processo e os instrumentos que assegurem a celeridade de sua tramitação.

Tal princípio tem ligação com o art. 37 da CRFB/88, que traz o dever do Estado agir de maneira eficiente em seus atos. Trata-se da consagração do princípio da eficiência, o qual possui relação com a ideia de efetividade processual, que impõe o dever do agente público de agir com o fito de que o Estado consiga atingir seus objetivos perante a população, perseguindo a todo momento resultados benéficos ao todo social⁸⁵.

Nas palavras da jurista Maria Sylvia Zanella Di Pietro:⁸⁶

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

⁸³BRASIL. **Lei nº 11.457**, 16 de março de 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm.

⁸⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 1.660.934/RS**, rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 05/04/2018, DJe 17/04/2018.

⁸⁵ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Prescrição Intercorrente e a Duração Razoável do Processo Administrativo em Âmbito Municipal e Estadual**. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistaespgesp/article/download/142/129/1704>.

⁸⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 1943- **Direito administrativo** / Maria Sylvia Zanella Di Pietro. – 36. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 202, p. 233.

Assim, tendo em vista que o princípio da eficiência tem como premissa buscar melhores resultados ao todo social, é natural que o processo administrativo de exclusão do contribuinte do acordo não se estenda de forma indefinida no tempo, até mesmo porque a arrecadação da dívida é questão que interessa a toda a sociedade, devendo ser perseguida de forma mais breve possível.

Dessa forma, seria inviável estipular que o reinício da prescrição só se dá com a formalização exclusão do contribuinte do parcelamento, pois significaria permitir que o ente estatal tivesse o arbítrio de definir o início do próprio prazo prescricional quando fosse mais conveniente.

Importante ressaltar que a proibição ao prolongamento indefinido do lapso prescricional foi mencionada no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 560626, 556664, 559882 e 559943, que estabelece a Súmula Vinculante nº 8⁸⁷. Nesse julgado, o STF enfatizou a proibição à imprescritibilidade dos direitos patrimoniais, declarando inconstitucional o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977, o qual possibilita que o Fisco suspendesse a cobrança judicial de débitos de comprovada inexecutabilidade e de reduzido valor, sem que computa se o lapso prescricional.

Portanto, conforme será exposto no próximo tópico, em que pese o Fisco só poder cobrar judicialmente a dívida após a exclusão formal, o mais adequado seria que o início da prescrição fosse a partir do momento que o contribuinte descumprisse o acordo. Essa conclusão é extraída também pela razão de existir a prescrição, a qual é justamente estimular o credor a não ficar inerte e que ele busque satisfazer seu crédito dentro de um prazo razoável.

4.2 Consequências da definição de que a exclusão material do contribuinte é o marco de reinício do lapso prescricional

Nesse contexto, a definição de que o reinício do prazo prescricional se dá a partir do descumprimento do acordo pelo contribuinte seria prejudicial ao Fisco, uma vez que ele só pode executar judicialmente o respectivo crédito tributário após notificar o contribuinte de sua exclusão, por isso que alega que impor o decurso do lapso prescricional durante o tempo em que estaria impossibilitado de agir seria injusto.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 8**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1209>.

Contudo, conforme já esclarecido, ao longo do processo administrativo, ele pode efetivamente exigir a dívida, pois é possível realizar diligências fiscalizatórias em face do contribuinte, haja vista que o retorno da exigibilidade do crédito se dá a partir da rescisão material e não é vinculado ao ato administrativo de exclusão. Entretanto, tais atos devem observar o término do processo administrativo, pois, por exemplo, a cobrança judicial só pode ser realizada após a exclusão formal, uma vez que é inadmissível que o Fisco execute judicialmente se ele reconhece a existência de parcelamento.

Além disso, o Fisco seria estimulado a buscar meios de satisfazer seu crédito de maneira mais breve, bem como seria despertada a necessidade de dar celeridade ao processo administrativo, pois o prazo prescricional estaria sendo computado antes da exclusão formal do contribuinte e também pelo fato de que o ente estatal só pode promover a cobrança judicial após a exclusão formal.

Por outro lado, seria favorável ao contribuinte que o marco de reinício da prescrição seja do seu descumprimento do acordo, tendo em vista que o prazo prescricional seria computado a partir da realização de uma das hipóteses de rescisão prevista na lei do parcelamento, ou seja, antes de sua exclusão formal. Podendo, dessa forma, ter alguns ou todo o débito prescrito de forma mais breve.

Além de que não ficaria dependendo da formalização da exclusão pelo Fisco, o que, como já demonstrado, pode durar muito tempo, causando prejuízo e óbices ao contribuinte de várias formas, uma vez que o crédito tributário possui várias prerrogativas e vantagens.

4.3 Entendimento dos Tribunais Superiores sobre o tema: dificuldades atuais e perspectiva futura

Após a análise do impacto dos diferentes marcos iniciais da prescrição na realidade do contribuinte e do Fisco, parte-se agora para uma análise do entendimento dos Tribunais Superiores sobre a temática, uma vez que há posicionamentos distintos no STJ, bem como o STF que ainda não se posicionou especificamente sobre o assunto.

Conforme esclarecido, a temática é matéria de divergência na jurisprudência. Ao decidir os litígios sobre o assunto, com relação ao parcelamento da Lei 9.964/00⁸⁸ (primeiro Refis), o

⁸⁸ BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm.

qual previa que a necessidade de notificação previamente à exclusão do contribuinte⁸⁹, os integrantes do STJ, da 1ª Seção (1ª e 2ª Turma), julgaram o tema de formas distintas, o que aumentou a dificuldade em se definir o marco de reinício do prazo prescricional.

Na 1ª Turma, os ministros Napoleão Nunes Maia Filho (Paulo Sergio Domingues), Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa se posicionaram no sentido de que o marco de reinício da contagem da prescrição é a da implementação pelo contribuinte da causa de exclusão⁹⁰. Contudo, o ministro Gurgel de Faria fundamentou no sentido de que a prescrição só é reiniciada a partir da exclusão formal do devedor.

Cumpra, portanto, analisar as decisões proferidas por esses ministros, compreendendo a fundamentação de cada linha de pensamento para a conclusão do termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento.

O ministro Benedito Gonçalves⁹¹, ao julgar o Recurso Especial nº 1.486.473, proferiu, de forma correta no entender deste trabalho, a decisão monocrática no sentido favorável ao contribuinte: “em caso de inadimplemento de parcelamento, volta a fluir na data do próprio inadimplemento e não na data de eventual formalização da exclusão do contribuinte do parcelamento”.

No caso concreto, a inadimplência do contribuinte foi verificada nas competências de 2002 a 2003 e janeiro de 2004, sendo que o ato de exclusão somente foi efetivado em outubro de 2009, entendendo o ministro, assim, pela prescrição.

Já na decisão monocrática prolatada pelo ministro Sérgio Kukina⁹², no julgamento do Recurso Especial Nº 1.513.171 - RS (2015/0014638-5) manejado pelo contribuinte. Nessa situação, o TRF4 entendeu que não haveria prescrição, defendendo que, em relação ao REFIS,

⁸⁹ Artigo 5º — A pessoa jurídica optante pelo Refis será excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor: (...) § 2º. A exclusão, nas hipóteses dos incisos I, II e III deste artigo, produzirá efeitos a partir do mês subsequente àquele em que for cientificado o contribuinte.

⁹⁰ GUIMARÃES, Bruno A. França. **A prescrição da execução de créditos excluídos de parcelamento tributário**. Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-29/guimaraes-prescricao-execucao-creditos-tributarios>. Acesso em 01 de ago. 2023.

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.486.473** — RS (2014/0258428-0), em 19/9/2018.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.513.171** — RS (2015/0014638-5), em 14/5/2020.

haveria regra específica para o reinício da cobrança pela exequente, sendo, por força de lei, a partir do ato de exclusão, e não a partir do inadimplemento, como pretendia o contribuinte.

Dessa forma, o ministro anulou o acórdão recorrido, fundamentando que o STJ estabeleceu que a data de reinício do prazo prescricional é do inadimplemento do parcelamento, dando, assim, provimento ao recurso especial do contribuinte e determinando a realização de novo julgamento do agravo de instrumento.

Nesses termos decidiu o ministro:

Assim, de rigor o retorno dos autos à origem para aplicar a orientação jurisprudencial que este Tribunal Superior estabeleceu nesses julgados. ANTE O EXPOSTO, dou provimento ao recurso especial do particular, para anular o acórdão recorrido e determinar a realização de novo julgamento do agravo de instrumento, observando-se, desta feita, para fins de reinício da prescrição, a data de inadimplemento do parcelamento.

É importante observar que, apesar do ministro ter enfatizado o STJ estabeleceu que o termo inicial da prescrição é da data do inadimplemento do contribuinte, não está, na verdade, pacificado o entendimento do Tribunal Superior, uma vez que, além de ter divergência entre a 1ª e 2ª Turma, há também dentro da primeira Turma.

Ademais, sob esse mesmo ponto de vista, decidiu acertadamente a Ministra Regina Helena Costa⁹³ no julgamento do Recurso Especial nº 1.694.088 — RS (2017/0211289-5). Nesse caso, o recurso foi interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão prolatado, por unanimidade, pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

O acórdão fundamentou a decisão com base na Súmula nº 248 do extinto TFR a qual estabelecia que o termo inicial da prescrição deveria ser do dia em que o devedor deixar de cumprir o acordo celebrado, e não quando o devedor é excluído formalmente do parcelamento. Portanto, decorrendo mais de cinco anos entre a exclusão material do parcelamento e o ajuizamento da execução fiscal, há a prescrição.

A Ministra entendeu no mesmo sentido, negando provimento ao recurso especial:

Quanto à questão de fundo, verifico que o acórdão recorrido adotou entendimento consolidado nesta Corte segundo o qual uma vez interrompido o prazo prescricional em razão da confissão do débito e pedido de seu parcelamento por força da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o prazo volta a fluir a partir da data do inadimplemento do parcelamento.

⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.694.088** — RS (2017/0211289-5), em 22/9/2017.

Utilizou em sua fundamentação o acórdão proferido, em 13/09/2016, que julgou o Recurso especial nº 1.573.429/RS⁹⁴, o qual os Ministros da Primeira Turma do STJ acordam, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, que era a relatora. Nesse julgamento foi adotada a ideia de que o prazo prescricional tem reinício na data do inadimplemento do parcelamento, conforme os termos abaixo:⁹⁵

É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual uma vez interrompido o prazo prescricional em razão da confissão do débito e pedido de seu parcelamento por força da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o prazo volta a fluir a partir da data do inadimplemento do parcelamento.

Contudo, apesar de ter sido acolhido o voto da relatora por unanimidade, o qual defendia que o termo inicial da prescrição seria da rescisão material, o Ministro Gurgel de Faria mudou de entendimento.

No julgamento do Recurso Especial⁹⁶ nº 1.528.693, o Ministro entendeu, em 01/07/2020, que o marco de reinício da contagem do prazo prescricional, no que diz respeito ao programa REFIS, deveria ser da exclusão formal, “nessa linha, o recomeço do prazo prescricional só se dá após o ato formal de exclusão do programa com a notificação do contribuinte, não ocorrendo de forma automática pelo inadimplemento da terceira parcela consecutiva ou da sexta alternada”.

Ora, tal mudança de entendimento só aumenta a incerteza quanto à definição do termo inicial da prescrição, bem como cria uma enorme insegurança jurídica. A existência de julgamentos divergentes em casos semelhantes gera uma insegurança jurídica, o que fere o princípio da isonomia, uma vez que há contribuintes em situações parecidas que tiveram seus direitos e garantias fundamentais restringidas de maneira distinta.

A segurança jurídico-tributária é fundamental para o exercício da atividade empresarial, pois ela é o pilar para o planejamento da empresa decidir onde serão direcionados seus investimentos. Dessa forma, um sistema tributário incoerente e inconstante atrapalha atrair

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.573.429/RS**, em 13/09/2016.

⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.573.429/RS**, em 13/09/2016.

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.528.693 — RS (2015/0091228-0)**, em 1/7/2020.

investimentos para o país, uma vez que é imprevisível o entendimento jurisprudencial sobre o tema, pois não se sabe se esse posicionamento vai continuar ou por quanto tempo durará.

Além disso, impacta diretamente na confiança na lei tributária, pois há a diminuição da capacidade do contribuinte de confiar no controle legal do Poder Judiciário sobre os atos do Fisco, bem como em prever o entendimento que poderá ser adotado na demanda judicial.

Por fim, seguindo o entendimento da 1ª Turma acerca da temática, o ex-Ministro Napoleão Nunes, no julgamento Recurso Especial nº 1.871.116⁹⁷, entendeu, acertadamente, que a contagem do prazo prescricional é reiniciada do inadimplemento e não da formalização da exclusão do contribuinte do parcelamento.

Nesse caso, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial em face do acórdão do TRF da 5ª Região, o qual decidiu que a contagem se inicia a partir do inadimplemento. O contribuinte atrasou o pagamento das prestações com vencimento em 31/08/2007 e 31/10/2007, recolhendo os valores devidos somente em 31/01/2008, incidindo, pois, no art. 7º, I, §§ 1º e 2º, da MP nº 303/06, operando-se a rescisão automática do parcelamento.

Como a execução fiscal foi ajuizada em 17/05/2013, entendeu-se pela prescrição, tendo em vista o decurso de mais de cinco anos entre o inadimplemento e o ajuizamento. Caso fosse adotada a ideia de que a exclusão formal seria o marco de reinício do prazo prescricional, não haveria prescrição, pois ela só foi realizada em 17/10/2009, logo não haveria o decurso de mais de 5 entre a exclusão formal e o ajuizamento (17/10/2009 a 17/05/2013).

Cumpra, assim, transcrever a conclusão do julgador:

A execução fiscal foi ajuizada em 17/05/2013, portanto impõe-se reconhecer a ocorrência da prescrição do crédito tributário, porque a cobrança judicial foi proposta após o prazo de cinco anos, cuja contagem se inicia do inadimplemento e não da exclusão da executada do parcelamento, que, no caso, se deu em 17/10/2009.

Por outro lado, na 2ª Turma, os ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes (Humberto Martins), Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães, portanto todos os membros, definiram que a volta do cômputo do lapso prescricional seria a exclusão formal do contribuinte.

⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.871.116** — PE (2020/0090014-3), em 29/6/2020, p.1.

O Ministro Francisco Falcão no julgamento do Recurso Especial nº 1.830.296⁹⁸, interposto pelo contribuinte em face do acórdão proferido pelo TRF da 5ª região, decidiu no sentido de que a exclusão formal do contribuinte seria o termo inicial da prescrição.

Nessa lide, o contribuinte aderiu ao parcelamento instituído pela Lei nº 9.964/2000, sendo excluído do referido benefício fiscal em decorrência de inadimplência, por causa da subsunção desse fato ao previsto no inciso II do art. 5º da lei acima. No recurso especial, ele alegou violação ao art. 5º, II, §1º da Lei 9964/2000, defendendo que o prazo de prescrição recomençaria a contar logo após o inadimplemento do programa de parcelamento, contrariamente ao decidido no acórdão recorrido, que entendeu que o início do prazo prescricional, nesses casos, ocorre com a formalização da exclusão do contribuinte.

Dessa forma, o Ministro acatou a fundamentação utilizada pelo desembargador do TRF da 5ª região, que argumentou que, com base no que estabelece o § 2º do art. 5º da Lei nº 9.964/2000, a volta da contagem do lapso prescricional não é iniciada no dia seguinte ao evento que ensejou na rescisão do parcelamento, mas no mês subsequente àquele em que for cientificado o contribuinte acerca da sua exclusão. Entendendo, assim, pela inaplicabilidade da súmula 248 do extinto TFR no parcelamento instituído pela Lei nº 9.964/2000.

Interessante, então, reproduzir as palavras do desembargador:⁹⁹

A esse respeito, importa consignar que a jurisprudência do STJ, ao reconhecer o regime jurídico específico do parcelamento instituído pela Lei nº 9.964/2000 consolidou o entendimento segundo o qual o termo inicial da prescrição, nessa hipótese, ocorre a partir da exclusão formal do referido programa de recuperação fiscal.

Bem como as palavras do Ministro, “O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacificado no sentido de que nas hipóteses de inadimplência no programa de parcelamento o prazo prescricional tem início com a exclusão formal do contribuinte do programa”¹⁰⁰.

No mesmo sentido, o Ministro Herman Benjamin¹⁰¹ julgou, em 22/05/2018, o Recurso Especial nº 1732635. Esse instrumento processual foi interposto pela Fazenda Nacional sob o

⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.830.296** — PE (2019/0230263-5), em 9/12/2019.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.830.296** — PE (2019/0230263-5), em 9/12/2019.

¹⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.830.296** — PE (2019/0230263-5), em 9/12/2019, p. 3 e 4

¹⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1732635/RS**, relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/5/2018, DJe 23/11/2018.

fundamento de que houve desobediência às regras do REFIS instituído pela Lei 9.964/2000, no que se refere à exclusão do contribuinte do parcelamento, sobretudo em virtude de ter ocorrido recolhimento parcial do montante devido. Já o contribuinte, interpôs também recurso especial, em que alegou que não deveria ser excluído do REFIS, bem como que os créditos estão prescritos.

Dessa forma, o Ministro acatou o entendimento predominante da segunda Turma do STJ, definindo que o marco de reinício da prescrição, em relação ao REFIS, deve ocorrer no momento da exclusão formal. Demonstra-se:¹⁰²

Sobre a prescrição, esclareço que o Refis constitui parcelamento regido por legislação específica que, diferente do parcelamento ordinário concedido pelos órgãos fiscais, prevê expressamente que a rescisão do parcelamento, por inadimplência, não se dá de forma automática e independente de notificação do devedor.

Pelo contrário, a legislação que o disciplina exige a abertura de procedimento administrativo de exclusão, com intimação do devedor para apresentação de defesa, restaurando-se a exigibilidade apenas a partir do “mês subsequente àquele em que for cientificado o contribuinte” (art. 5º, § 2º, da Lei 9.964/2000). A jurisprudência do STJ, atenta ao regime jurídico específico do REFIS, pontuou que o termo inicial da prescrição, nessa hipótese, ocorre a partir da exclusão formal do REFIS ”¹⁰³.

Decidindo, assim, pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mas conhecendo parcialmente do recurso interposto pelo contribuinte, todavia negando provimento.

Contudo, o mesmo Ministro já decidiu de outra forma, porém corretamente, ao julgar, em 18/10/2016, o Recurso especial nº 1.372.059¹⁰⁴:

O STJ possui jurisprudência no sentido de que a adesão a parcelamento tributário é causa de suspensão da exigibilidade do crédito e interrompe o prazo prescricional, por constituir reconhecimento inequívoco do débito, nos termos do art. 174, IV, do CTN, voltando a correr o prazo a partir do inadimplemento da última parcela pelo contribuinte.

¹⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.830.296** — PE (2019/0230263-5), em 9/12/2019.

¹⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.372.059** - PE (2013/0069912-8), em 18/10/2016.

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.372.059** - PE (2013/0069912-8), em 18/10/2016.

Da mesma forma que está presente na primeira Turma, há também a insegurança jurídica na segunda Turma, haja vista que o mesmo Ministro proferiu decisões totalmente divergentes sobre a mesma temática. Como prever o entendimento sobre o termo inicial da prescrição na exclusão do parcelamento? Como garantir o princípio da isonomia se em situações semelhantes há uma interpretação de forma diferente?

São questionamentos que colocam em dúvida a credibilidade do sistema jurídico-tributário. O Poder Judiciário deve decidir em prol da segurança jurídica, haja vista a confiança depositada pelo contribuinte no Poder Público, decorrente da desistência dos litígios judiciais e a renúncia expressa ao direito de discutir sobre o débito sujeito ao parcelamento.

Nesse contexto, o Ministro Mauro Campbell julgou, em 06/11/2019, a Reclamação nº 39.154 ajuizada em face de ato administrativo praticado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, por meio do qual a reclamante foi excluída do REFIS, sob o argumento de que os valores recolhidos eram insuficientes para a quitação integral do crédito.

A reclamante defendeu que esse ato afrontaria a decisão proferida pela 2ª Turma do STJ nos autos do REsp 1.314.033/RJ¹⁰⁵, que teria reconhecido a impossibilidade de exclusão da reclamante do REFIS por pagamento de parcelamento de parcelas tidas como ínfimas.

O Ministro entendeu que a referida decisão não foi desrespeitada, bem como argumentou que, “apenas a título de esclarecimento, a jurisprudência do STJ é no sentido de que há necessidade de exclusão formal do parcelamento previsto na Lei nº 9.964/2000 para fins de início da fluência do prazo prescricional”¹⁰⁶.

Além de ter utilizado em sua fundamentação julgados nesse sentido, “o Superior Tribunal de Justiça possui firme entendimento de que, quando há parcelamento fiscal, o prazo prescricional tem início com a exclusão formal do contribuinte”¹⁰⁷.

Percebe-se, então, que o Ministro entendeu que o termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento deve ser a partir da exclusão formal. Contudo, contribuindo para a falta de uniformidade de entendimento no tema, o Ministro, ao julgar o

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.372.059** - PE (2013/0069912-8), em 18/10/2016.

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.372.059** - PE (2013/0069912-8), em 18/10/2016.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.740.771/RS**, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2018, DJe 27/06/2018).

Recurso Especial 1.167.126¹⁰⁸, no dia 22/06/2010, entendeu de forma contrária ao seu entendimento anterior.

Nesse julgamento, a Fazenda Nacional interpôs agravo regimental, em que alegou que não deveria ser reconhecido o reinício do prazo prescricional em período que a Administração ainda não podia praticar atos de cobrança. Ademais, requereu que fosse afastada a conclusão de que o prazo prescricional do crédito tributário reiniciou-se antes da publicação da portaria do Comitê Gestor do Refis, tendo em vista a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nesse intervalo.

A decisão determinou, de forma correta, que o recurso não merece prosperar, com o fundamento de que o marco de reinício da prescrição deve ser a partir do dia em que o devedor descumprir o acordo (rescisão material). Vale, dessa forma, transcrever as palavras do Ministro:¹⁰⁹

Contudo, o prazo da prescrição, interrompido pela confissão e pedido de parcelamento, recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado, momento em que se configura a lesão ao direito subjetivo do Fisco, dando azo à propositura do executivo fiscal.

Aliás, é válido o seguinte questionamento, como é que a Fazenda Nacional interpôs recurso defendendo que o reinício da prescrição só é possível a partir da exclusão formal se ela emite diversos Pareceres, como os já citados, Parecer nº 496/2009, Parecer nº 1.965/2012 e Parecer nº 1240/2016, no sentido de que o termo inicial é da rescisão material?

É, no mínimo, contraditório o posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional. Isso contribui para a indeterminação do termo inicial do cômputo do lustro prescricional, bem como desestimula a adesão dos contribuintes ao parcelamento, uma vez que o próprio credor não tem certeza em que momento pode cobrar o crédito se o devedor inadimplir.

Sob essa conjuntura, a Ministra Assusete Magalhães ao julgar o Recurso Especial nº 1.696.670¹¹⁰, em 23/04/2020, se posicionou, também, conforme o entendimento predominante

¹⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no REsp 1.167.126/RS**, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no REsp 1.167.126/RS**, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma.

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.696.670** — PR (2017/0229261-3), em 23/4/2020.

da Segunda Turma, definindo que a prescrição só contaria após a formalização da exclusão do contribuinte.

Nessa lide, o Recurso foi interposto pelo contribuinte contra o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, que negou provimento à apelação do contribuinte, não reconhecendo a prescrição dos débitos incluídos no REFIS, sob o argumento de que, uma vez parcelado o débito, a contagem do prazo prescricional apenas se reinicia com o ato formal de exclusão do parcelamento, citando, assim, que a jurisprudência do STJ é uníssona nesse tema.

Analisando mais a fundo, tem-se que o contribuinte, na apelação, alegou que deveria haver produção de prova pericial contábil para comprovar o efetivo momento em que as parcelas pagas no REFIS passaram a ser insuficientes e teve início a contagem do prazo prescricional, que culminou na extinção dos débitos parcelados.

Além disso, defendeu que o STJ já firmou o entendimento de que pagamento de parcela ineficaz para a quitação da dívida é comparável à inadimplência do parcelamento, podendo, portanto, ensejar a exclusão do programa e o reinício da contagem do prazo prescricional.

Dessa forma, como a inadimplência em razão de recolhimento de parcela ínfima, que ocasionou a exclusão do contribuinte do REFIS em 12/2013, já persiste desde a primeira parcela recolhida em 03/2000. Logo, a causa de exclusão do parcelamento já teria ocorrido com o inadimplemento (ou recolhimento a menor) da terceira parcela consecutiva, em 06/2000, nos termos do 5º, II, da Lei nº 9.964/00, de modo que a Fazenda teria até 06/2005 para proceder com a exigência da dívida parcelada. Estando, assim, prescritos os débitos.

Importante observar que se passaram, nesse caso, mais de 13 anos entre a rescisão material e a formalização do contribuinte, o que não é razoável que o contribuinte fique todo esse tempo refém do Fisco decidir iniciar o prazo prescricional quando bem entender. Isso demonstra que o prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/07, que impõe a necessidade da decisão administrativa ser proferida em 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, não é, na prática, aplicado sempre.

Pois bem, em seguida, o Tribunal entendeu que não haveria cerceamento de defesa se não houvesse a prova pericial contábil, uma vez que essa prova seria dispensável. Já a Ministra,

conforme já citado, adotou o entendimento da Segunda Turma, reproduzindo os termos do voto de Ministro Humberto Martins:¹¹¹

(...) em se tratando de REFIS, o art. 5º, § 1º, da Lei n. 9.964/2000, estabelece que 'a exclusão do Refis implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago'. A exclusão do parcelamento, assim, constitui o marco inicial para a retomada da cobrança executiva.

Bem como o da Ministra Eliana Calmon, “Somente a decisão definitiva e formalizada do processo administrativo fiscal é termo inicial para a prescrição tributária”¹¹².

Por fim, o Ministro Og Fernandes¹¹³, em 30/06/2020, julgou o Recurso Especial nº1.738.627 interposto pelo contribuinte contra o acórdão do TRF da 3ª Região. O recorrente alegou que o acórdão deixou de analisar os dispositivos sobre a prescrição, pois, na execução fiscal, não houve medida de interesse da exequente desde o rompimento do parcelamento, como também alegou que o inadimplemento da parcela do REFIS implica no cancelamento automático e, portanto, tem início o curso do prazo prescricional interrompido pelo parcelamento do débito.

Dessa forma, o Ministro adotou o entendimento predominante da Segunda Turma, transcrevendo o voto do Ministro Mauro Campbell:¹¹⁴

No que diz respeito ao termo a quo do prazo prescricional, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a partir do momento que o Fisco exclui formalmente o contribuinte do programa de parcelamento, por não cumprir os requisitos legais, está configurada a lesão ao direito do ente tributante, surgindo, nesse momento, a pretensão de cobrança dos valores devidos, considerando que a exclusão do programa configura o marco inicial para a exigibilidade plena e imediata da totalidade do crédito que foi objeto do parcelamento e ainda não pago

Portanto, o entendimento predominante na Segunda Turma, o qual aduz que o termo inicial da prescrição, nas hipóteses do REFIS, deve ser a partir da formalização da exclusão do contribuinte do parcelamento, não merece prosperar.

A solução dessa controvérsia passa justamente na reflexão do motivo de existir a prescrição. Ela serve justamente para pressionar o credor a exercer seu direito de execução do

¹¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no REsp 1.338.513/RS**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/03/2013.

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 853.865/PR**, Rel. MINISTRA ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ de 18/8/2008.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.738.627** — SP (2017/0092996-5), em 30/6/2020.

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp 1.534.271/RJ**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6/3/2020.

crédito tributário em um lapso temporal justo, o que permite que o contribuinte não fique indefinidamente dependendo do Fisco sair da inércia quando bem entender.

Seria contraditório vincular o reinício da prescrição à formalização da exclusão do devedor do acordo, pois significaria permitir que o credor tivesse autonomia para iniciar o próprio lapso prescricional quando fosse mais conveniente para ele.

Outro ponto é que o crédito tributário é questão de interesse da coletividade, logo deve ser buscada a sua realização o mais breve possível, sendo natural que essa situação não se prolongue sem perspectiva de término.

Ademais, o retorno da exigibilidade da dívida não depende do reconhecimento pelo Fisco, quando ele formaliza a exclusão do contribuinte do parcelamento. Quando o legislador vincula os efeitos da rescisão para depois da notificação do devedor, ele trata dos efeitos da rescisão formal do parcelamento, mas não dos efeitos da rescisão material, dentre os quais se encontra o retorno da exigibilidade do débito, uma vez que essa matéria é indisponível¹¹⁵.

Portanto, o ato administrativo que exclui o contribuinte do parcelamento, independentemente do que prevê a Lei do parcelamento, ele somente termina formalmente o acordo com base na confirmação do retorno da exigibilidade do crédito desde a rescisão material.

Aliás, o Fisco pode retomar seus atos de cobrança contra o devedor desde o descumprimento das condições do acordo. Conforme o Parecer nº 496/2009 da PFN, durante o processo administrativo, como o ente estatal já tem ciência da rescisão material, ele pode efetivamente cobrar o débito, como, por exemplo, realizar diligências fiscalizatórias.

Entretanto, tais atos de cobrança devem observar o término do procedimento administrativo, não antecipando os futuros atos que exigem o fim formal do parcelamento para serem praticados, como, por exemplo, realizar a cobrança por meio da execução fiscal. Não seria correto o credor executar o devedor judicialmente se ele reconhece que há um acordo entre eles. Entender que a exigibilidade do crédito só volta após a formalização da exclusão do contribuinte seria prolongar a cobrança do crédito indefinidamente.

¹¹⁵ Parecer PGFN/CDA/Nº 496/2009. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, a contribuir com indefinição sobre o marco de reinício da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento, o STF, em 26/10/2020, ao julgar o Recurso Extraordinário 669.196 (Tema 668, em repercussão geral), fixou o entendimento de que é preciso, para excluir o contribuinte do REFIS, notificar previamente o devedor.

No caso concreto, foi interposto recurso extraordinário em face do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região, aplicando o precedente da Corte Especial em que se declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20, de 27/9/01, na parte em que deu nova redação ao art. 5º, caput e §§ 1º e 4º da Resolução CG/REFIS nº 9/2001, o qual suprimiu a notificação do contribuinte previamente ao ato de exclusão.

A União sustentou ser desnecessário o contribuinte ser previamente avisado de que a irregularidade que cometeu dá ensejo a sua exclusão, bem como aduziu que no procedimento de exclusão do contribuinte é há a previsão de manifestação no prazo de quinze dias. Desse modo, haveria oportunidade para o contribuinte se defender quanto aos motivos que fundamentam a sua exclusão.

Dessa forma, o Ministro Dias Toffoli, relator do acórdão, proferiu decisão de modo contrário à União, sendo válido transcrever, do inteiro teor, as suas palavras:

O que está em jogo, todavia, não é se o contribuinte tem ou não direito aos recursos inerentes ao ato de exclusão do REFIS, mas seu direito de a intervenção estatal em sua esfera de interesses se dar mediante um devido processo administrativo, o que pressupõe, a toda evidência, a oferta de oportunidade para a apresentação de eventuais alegações em contrário previamente à exclusão. Se é verdade que as hipóteses de exclusão constam da lei, não é menos verdade que a exclusão do REFIS restringe direitos patrimoniais do contribuinte, devendo ser dado ao interessado a oportunidade para exercer sua defesa contra o ato que os restringe ou mesmo os extirpa.

(...) Em relação ao Tema 668, proponho a seguinte tese de repercussão geral: “É inconstitucional o art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20/2001, no que suprimiu a notificação da pessoa jurídica optante do REFIS, prévia ao ato de exclusão.

Dessa maneira, o Plenário do STF declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Resolução CG/Refis 20/2001, o qual suprimiu a notificação da pessoa jurídica previamente à sua exclusão.

Contudo, a fixação dessa tese não resolve a controvérsia em questão. Mesmo que não se negue a sua importância, é perceptível que o mérito da decisão não trata sobre o cerne da temática tratada neste trabalho. Apesar do entendimento estabelecido parecer convergir no sentido do posicionamento majoritário da Segunda Turma do STJ, de que apenas com a

formalização da exclusão é que haveria o reinício do prazo prescricional, essa conclusão estaria enganada por algumas razões.

Nessa decisão, o STF não analisou e nem sequer citou a questão do marco de reinício da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento, uma vez que no mérito há a análise das garantias fundamentais dos contribuintes nas exclusões de parcelamentos, garantido a ampla defesa e contraditório.

Aliás, o STF nem poderia tratar sobre a questão do prazo prescricional, uma vez que a prescrição é norma geral em matéria de legislação tributária, a qual deve ser regulada por meio de lei infraconstitucional, uma vez que é disposta por meio de Lei Complementar, conforme alínea "b" do Inciso III do Artigo 146 da CRFB/88, que é matéria estranha à jurisdição do STF.

Além disso, a tese fixada pelo STF somente ratifica o que já estava disposto em várias leis sobre o parcelamento, ao afirmar que é preciso notificar o contribuinte para que seja excluído do parcelamento, de modo que contribui muito pouco para a solução da presente controvérsia.

Nesse contexto, com base na corrente tricotômica sobre as normas gerais em matéria tributária, a qual interpreta pela literalidade do art. 146 da CRFB/88, seria função da lei complementar uniformizar e padronizar o entendimento no tocante aos temas centrais tributários, principalmente sobre prescrição, incluindo, assim, o tema sobre o marco de reinício do prazo prescricional nas hipóteses de exclusão do parcelamento.

Nesse mesmo sentido está disposta a súmula vinculante nº 8 do STF, a qual estabelece que as normas relativas à prescrição têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar.

Assim, a solução da indefinição do termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento deveria se dá por meio da edição, pelo Congresso Nacional, de uma Lei Complementar sobre a temática, uma vez que a Constituição delega expressamente em sua alínea "b" do Inciso III do Artigo 146 à legislação complementar a competência para dispor sobre prescrição.

Outra solução, enquanto não há a edição de Lei Complementar, pelo Congresso Nacional, sobre a matéria, seria os Estados-Membros e Municípios elaborarem lei complementar sobre a matéria, uma vez que na ausência da União na elaboração de normas

gerais, a competência dessas pessoas políticas passa a ser plena. Da mesma forma adverte o professor Sacha Calmon:

Ora, precisamente em razão da repartição vertical de competências é que surgem as normas gerais. Assim, as normas gerais de Direito Tributário são da competência legislativa da União Federal, através do Congresso Nacional. Na verdade, inexistente aí competência concorrente, senão a partilhada. A concorrência é meramente substitutiva, i.e., se a União não emitir normas gerais, a competência das pessoas políticas (Estados-Membros e Municípios) torna-se plena. Emitidas que sejam as normas gerais, cumpre sejam observadas quando do exercício das respectivas competências privativas por parte de Estados e Municípios, sem prejuízo da eventual e limitada competência supletiva do Estado-Membro na própria temática da norma geral, conforme se pode verificar a uma simples leitura da repartição geral de competências levada a efeito pela Constituição de 1988.

Portanto, em face da omissão do legislador complementar é preciso garantir os meios de exercício da competência dos entes subnacionais, conforme art. 24, §3º, da CRFB/88. Entender que Estados e Municípios não possam exercer sua competência na ausência de lei complementar uniformizadora seria subordinar a autonomia jurídica e política de tais entes à vontade política do Congresso Nacional¹¹⁶.

Contudo, enquanto não há a edição de lei complementar pela União e nem pelos entes subnacionais no tocante à temática, é fundamental que Poder Judiciário supra essa omissão normativa e uniformize o entendimento sobre o termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento, contribuindo, assim, para a segurança jurídica.

¹¹⁶ NETO MARINHO. José Antonnio. **Normas gerais em matéria tributária, ausência de lei complementar e federalismo: uma análise da jurisprudência do STF.** Magis Portal, 2022. Disponível em: <https://magis.agej.com.br/normas-gerais-em-materia-tributaria-ausencia-de-lei-complementar-e-federalismo-uma-analise-da-jurisprudencia-do-stf/>.

5. CONCLUSÃO

O contexto do problema da definição do termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento possui diversas variantes, dentre elas: insegurança jurídica, violação ao princípio da duração razoável do processo, momento de reinício da exigibilidade do crédito, possibilidade de purgação da mora, entre outras, sendo fundamental entender como esses fatores podem influenciar para identificar o marco de reinício da prescrição.

Portanto, após o desenvolvimento do presente trabalho, foi possível concluir que:

1. O reinício do prazo prescricional nas hipóteses de exclusão do contribuinte do parcelamento tributário se dá a partir do momento do descumprimento do acordo pelo contribuinte;

2. É possível purgar a mora apenas nos parcelamentos que possuem previsão de procedimento administrativo previamente à exclusão do contribuinte, uma vez que o acordo continua formalmente válido, ainda que materialmente descumprido;

2.1. A purgação da mora não tem o condão de interromper o prazo prescricional, apenas extingue a causa da rescisão material, mantendo, assim, o prazo prescricional intacto;

2.2. Parcelas pagas a menor ou pagas parcialmente não tem o condão de purgar a mora, já que são consideradas inadimplentes, pois para purgar a mora deve haver o pagamento suficiente para afastar a mora não tolerada;

2.3. Parcelas pagas a menor ou pagas parcialmente interrompem o prazo prescricional, uma vez que são um reconhecimento inequívoco da dívida e não afastam a causa da rescisão material;

3. Após o descumprimento do parcelamento é que retorna a exigibilidade da dívida, tendo em vista que o Fisco pode retomar seus atos de cobrança desde o descumprimento do acordo, como, por exemplo, realizar diligências fiscalizatórias.

3.1. O retorno da exigibilidade da dívida está relacionado à razão de existir a prescrição, que é pressionar o credor a executar o crédito tributário em um prazo razoável, para que o devedor não fique eternamente refém do alvedrio estatal.

4. A interposição de recurso, tempestivamente, suspende a exigibilidade do crédito até a decisão definitiva.

4.1. Caso o recurso administrativo seja julgado procedente, com o argumento de que a causa da rescisão material não existiu, não será contado o prazo prescricional, uma vez que permaneceu intacto, tendo em vista o afastamento da causa do descumprimento do acordo.

4.2. Caso seja julgado improcedente, o recurso vai interromper a prescrição, pois é uma causa de reconhecimento da dívida, havendo o reinício a partir da decisão definitiva de rescisão do acordo.

5. O prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/07 para ser emitida decisão administrativa nem sempre é seguido na prática, o que gera uma incerteza sobre até quando durará o processo administrativo.

6. A mudança de posicionamento de alguns ministros sobre a temática, bem como o entendimento divergente dos tribunais superiores acarreta em uma insegurança jurídica e fere o princípio da isonomia.

6.1. O posicionamento contraditório da PFN no litigioso e no consultivo também contribui para a indefinição sobre o momento de reinício da prescrição.

6.2. O julgamento pelo STF do Recurso Extraordinário 669.196 (Tema 668, em repercussão geral) não contribuiu para a solução dessa controvérsia, pois em nada tratou do termo inicial da prescrição nas hipóteses de exclusão do parcelamento.

7. Compreende-se que para haver uma maior clareza deve ser editada uma lei complementar no sentido pró-contribuinte, uma vez que uma legislação em sentido contrário fere diversos princípios. Com base na doutrina tricotômica sobre as normas gerais, ela deve uniformizar e padronizar o entendimento dos temas centrais tributários.

7.1. Enquanto não há a edição de lei complementar federal, poderia os Estados-Membros e Municípios elaborarem lei complementar sobre a matéria, tendo em vista a competência substitutiva.

7.2. Como o tema segue em aberto, os tribunais superiores devem uniformizar o entendimento sobre o tema e suprir essa omissão normativa, em prol da segurança jurídica, da arrecadação do Fisco e do exercício da atividade empresarial pelo contribuinte.

8. Entender que o termo inicial da prescrição é após a exclusão formal do contribuinte é equivocado, porque:

8.1. Permitiria que o Fisco iniciasse o próprio lapso prescricional quando fosse mais conveniente, violando o art. 192 do CC/02, que estabelece que as partes não podem alterar os prazos de prescrição.

8.2. Violaria vários princípios constitucionais, como o da razoabilidade, proporcionalidade duração razoável do processo e eficiência.

8.3. A exigibilidade da dívida independe do reconhecimento pelo Fisco no momento em que formaliza a exclusão do contribuinte do parcelamento.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.871.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm.

BRASIL. **Lei Complementar nº 118**, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

BRASIL. **Lei nº 9.964** de 10 de abril de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm.

BRASIL. **Lei nº 10.522/2002**, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm.

BRASIL. **Lei nº 10.684** de 30 de maio de 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm.

BRASIL. **Lei nº 11.457**, 16 de março de 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm.

BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm#:~:text=V%20E2%80%93%20parcelados%20em%20at%C3%A9%2018,0%20valor%20do%20encargo%20legal.

BRASIL. **Lei nº 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13496.htm.

BRASIL. **Medida Provisória no 303** de 29 de junho de 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm.

BRASIL. **Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13**, de 2014 Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/arquivos-destaques/publicacao-da-portaria-conjunta-pgfn-rfb-no-13-de-30-de-julho-de-2014>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 560.626, RE n.º 556.664 e RE n.º 559.882**, Min. Gilmar Mendes; RE n.º 559.943, Min. Cármen Lúcia.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL Nº 1.046.689 - SC (2008/0076756-2)**, RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 669.196/DF**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754443491>.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 8**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1209>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.536.835/SC**, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. 05/12/2017, dj. 14/12/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.372.059 - PE (2013/0069912-8)**, em 18/10/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no REsp 1.167.126/RS**, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp 1.534.271/RJ**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6/3/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 1.660.934/RS**, rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 05/04/2018, DJe 17/04/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 838.581/RS**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 13/04/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.524.984 – SC**, RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.486.473** — RS (2014/0258428-0), em 19/9/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.513.171** — RS (2015/0014638-5), em 14/5/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.528.693** — RS (2015/0091228-0), em 1/7/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.573.429/RS**, em 13/09/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.694.088** — RS (2017/0211289-5), em 22/9/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.696.670** — PR (2017/0229261-3), em 23/4/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.738.627** — SP (2017/0092996-5), em 30/6/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.830.296** — PE (2019/0230263-5), em 9/12/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 1.871.116** — PE (2020/0090014-3), em 29/6/2020, p.1.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no REsp 1.338.513/RS**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/03/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.382.317/PR**, rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 21/11/2017, DJe 14/12/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.740.771/RS**, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2018, DJe 27/06/2018).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 853.865/PR**, Rel. MINISTRA ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ de 18/8/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1732635/RS**, relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/5/2018, DJe 23/11/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, **REsp 1.739.641/RS**, rel. Min. GURGEL DE FARIA, jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 668 - Declaração de inconstitucionalidade de norma prevista em resolução do Comitê Gestor do Programa de Recuperação Fiscal.**

Disponível

em:<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4189391&numeroProcesso=669196&classeProcesso=RE&numeroTema=668>.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Cláudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, cit.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano. **Curso de Direito Administrativo**. Editora JusPodivm, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, cit.

COSTA, Judith Martins. **Comentários ao novo código civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 5, t. 2.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Thiago Batista da. **As leis de parcelamento de débitos perante a Fazenda Nacional e as implicações do princípio da isonomia tributária** / Thiago Batista da Costa. – 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 1943- **Direito administrativo** / Maria Sylvia Zanella Di Pietro. – 36. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 202.

GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**, volume 2: obrigações – 18.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

GOVERNO FEDERAL. **Parecer PGFN/CDA nº 496**, de 2009. Disponível em: <https://docplayer.com.br/8254077-Parecer-pgfn-cda-no-496-2009.html>.

GOVERNO FEDERAL. **Parecer PGFN/CDA nº 1965, de 2012**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2012/PARECER%20PGFN%20CDA%20No%201965-2012%20-%20APROV.%20MF.pdf/view>.

GOVERNO FEDERAL. **Parecer PGFN/CDA/Nº 2276/2007**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=31089&visao=anotado>.

GOVERNO FEDERAL. **PARECER PGFN/CDA nº 1.965, de 2012**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2012/PARECER%20PGFN%20CDA%20No%201965-2012%20-%20APROV.%20MF.pdf/view>.

GOVERNO FEDERAL. **Parecer SEI Nº 7692/2021/ME**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/parecer_sei_n__7692_2021_me.pdf.

GUIMARÃES, Bruno A. François. **A prescrição da execução de créditos excluídos de parcelamento tributário**. Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-29/guimaraes-prescricao-execucao-creditos-tributarios>. Acesso em 01 de ago. 2023.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Parcelamento do crédito tributário**. Curitiba: Juruá, 2009.

HOLMES, Stephen e Sunstein, Cass, **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**, New York and London: W. M. Norton, 1999.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência** / Marcos Bernardes de Mello. – 22. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MENDONÇA, Christine. O regime jurídico do programa de recuperação fiscal - Refis. In: VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa. (.). **Refis: aspectos jurídicos relevantes**. Bauru: Edipro, 2001.

NETO MARINHO. José Antonnio. **Normas gerais em matéria tributária, ausência de lei complementar e federalismo: uma análise da jurisprudência do STF**. Magis Portal, 2022. Disponível em: <https://magis.agej.com.br/normas-gerais-em-materia-tributaria-ausencia-de-lei-complementar-e-federalismo-uma-analise-da-jurisprudencia-do-stf/>.

NORMAS DA FAZENDA. **Instrução Normativa RFB nº 2063**, de 27 de janeiro de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122718>.

PAES, Nelson Leitão. O parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. **RevistaEconomiA**, Brasília(DF), v.13, n.2, p.345–363, mai/ago 2012.

Parecer PGFN/CDA/Nº 496/2009. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Parecer Nota PGFN/CDA nº 793, de 2010. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Parecer PGFN CDA nº 1240, de 2016. Acesso *online* pelo sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**.. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2023**. Dados de 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Decadência e Prescrição para o Fisco à Luz da Jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça. **RDIET**, Brasília, V. 14, nº 2, p. 338–358, Jul-Dez, 2019.

PSCHEIDT. Kristian Rodrigo. **Prescrição Intercorrente e a Duração Razoável do Processo Administrativo em Âmbito Municipal e Estadual**. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistaespgesp/article/download/142/129/1704>.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. / Eurico Marcos Diniz de Santi. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

WORLD BANK GROUP (Washington, DC). **Economy Profile of Brazil: Doing Business** 2018. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/d094a833-0836-5699-92ef-60d4258b034e/content>. Acesso em 20 de ago. 2023.