

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

RENNAN EMMANUEL GARCIA MAGER

**IPTU: RELAÇÃO ENTRE A OBRIGAÇÃO PROPTER REM E A PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Porto Alegre

2023

RENNAN EMMANUEL GARCIA MAGER

IPTU: RELAÇÃO ENTRE A OBRIGAÇÃO PROPTER REM E A PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do título de
bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais da
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio Grande do Sul.

Orientador: Igor Danilevicz

Porto Alegre

2023

CIP - Catalogação na Publicação

Mager, Rennan Emmanuel Garcia
IPTU: RELAÇÃO ENTRE A OBRIGAÇÃO PROPTER REM E A
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL
/ Rennan Emmanuel Garcia Mager. -- 2023.
91 f.
Orientador: Igor Danilevicz.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,
Porto Alegre, BR-RS, 2023.

1. IPTU. 2. Prescrição intercorrente. 3. Obrigação
propter rem. 4. Execução fiscal. 5. Princípio da
efetividade. I. Danilevicz, Igor, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

RENNAN EMMANUEL GARCIA MAGER

IPTU: RELAÇÃO ENTRE A OBRIGAÇÃO PROPTER REM E A PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Igor Danilevicz

Aprovado em: Porto Alegre, data, mês de 2023.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Igor Danilevicz

Prof. Ederson Garin Porto

Prof. Cassiano Menke

RESUMO

Mais do que mera obrigação de ordem pecuniária, é pacífico o entendimento de que as obrigações tributárias constituem papel essencial e inerentes ao próprio Estado Democrático de Direito. Através delas, torna-se possível alcançar as receitas necessárias para a adequada execução de políticas públicas, indispensáveis para a manutenção das estruturas mais relevantes, nos diferentes âmbitos federativos. Nesse sentido, cabe à Fazenda Pública, seja no âmbito federal, estadual, municipal, ou no distrito federal, fiscalizar o recolhimento dos tributos a serem pagos e cobrá-los, no caso de inadimplemento. Nesse sentido, no âmbito da municipalidade (assim como no do Distrito Federal) tem-se o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Tal tributo, tem a propriedade de bem imóvel situado em meio urbano como seu fato gerador, estando as obrigações derivadas de tal condição atreladas ao próprio imóvel, o que define o caráter real do imposto, bem como sua característica *propter rem*. Essa particularidade faz com que o tributo tenha maior potencial de solvência dos débitos mantidos com a Administração Pública, já que, diferentemente do que ocorre com a maior parte das demais obrigações fiscais, no caso de inadimplemento do IPTU, o próprio imóvel é capaz garantir a quitação das quantias não pagas, não se fazendo necessário aprofundada e incerta busca por bens capazes de saldar a dívida pública. Entretanto, mesmo com a permanente disponibilidade do bem originador do imposto como meio capaz de satisfazer o débito tributário, não é raro a tramitação de Execuções Fiscais por período de tempo excessivo, sem que se satisfaça os valores cobrados, acarretando a configuração da prescrição intercorrente. A consequência disso é a extinção dos créditos devidos à Administração Pública, em contrariedade ao princípio da efetividade, que norteia tais ações de cobrança. O presente trabalho busca estabelecer a relação entre as características particulares do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, em especial ao que diz respeito ao seu caráter *propter rem*, e a prescrição intercorrente. Mais do que isso, busca compreender como tais características, ainda que aparentemente excludentes entre si, podem se encontrar no âmbito da Execução Fiscal, e, em certa medida, como tais ocorrências poderiam ser evitadas, em prol dos interesses coletivos da Administração Pública, bem como dos próprios contribuintes inadimplentes.

Palavras-chave: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, IPTU, prescrição intercorrente, *propter rem*, execução fiscal, princípio da efetividade.

ABSTRACT

More than a mere monetary obligation, it is widely understood that tax obligations constitute an essential and inherent role of the Democratic Rule of Law. Through them, it becomes possible to achieve the necessary revenue for the adequate implementation of public policies, indispensable for the maintenance of the most relevant structures in the different federative levels. In this sense, it is up to the Public Treasury, whether at the federal, state, municipal, or district level, to monitor the collection of taxes to be paid and to collect them in case of default. In this sense, within the municipality (as well as in the Federal District), there is the Urban Property Tax - IPTU. This tax has the property of an immovable property located in urban areas as its triggering factor, with the obligations derived from such condition being tied to the property itself, which defines the real character of the tax, as well as its *propter rem* characteristic. This particularity makes the tax more solvent in terms of debts maintained with the public administration, since, unlike most other tax obligations, in the case of non-payment of IPTU, the property itself can guarantee the settlement of unpaid amounts, without requiring an in-depth and uncertain search for assets capable of settling the public debt. However, even with the permanent availability of the tax-originating property as a means of satisfying the tax debt, it is not uncommon for tax executions to go through an excessive period of time without the amounts being paid, resulting in the configuration of intercurrent prescription. The consequence of this is the extinction of credits due to the Public Administration, in contravention of the principle of effectiveness that guides such collection actions. This work intends to establish the relationship between the particular characteristics of the Urban Property and Territorial Tax, especially regarding its *propter rem* nature, and intercurrent prescription. Moreover, it seeks to understand how these characteristics, even though apparently exclusionary, can meet within the scope of tax execution, and to some extent, how such occurrences could be avoided in the interest of the collective interests of the Public Administration, as well as of the defaulting taxpayers.

Keywords: urban property tax, IPTU, intercurrent prescription, *propter rem*, tax enforcement, principle of effectiveness.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA	13
2.1. DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO.....	13
2.2. CONCEITUAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	14
2.3. O CARÁTER PROPTER REM DO IPTU.....	22
3. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE: CARACTERIZAÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO	28
3.1. DIFERENÇAS ENTRE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO ..	28
3.2. O QUE É PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	36
3.3. RESP 1.340.553 - TERMOS INICIAIS PARA O PRAZO PRESCRICIONAL - INTERRUPÇÕES E SUSPENSÕES DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL	43
4. A EXECUÇÃO FISCAL E A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE RELATIVA À CRÉDITOS DE IPTU	53
4.1. CARACTERÍSTICAS DA EXECUÇÃO FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	54
4.2. O PRINCÍPIO DA EFETIVIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL.....	63
4.3. PRINCÍPIOS CORRELATOS AO PRINCÍPIO DA EFETIVIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL.....	69
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS	87
APÊNDICE A – TABELA DE JULGADOS ANALISADOS DO TJ.RS	92

1. INTRODUÇÃO

Ao tratar-se de tributos, possivelmente o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) seja o que possui maior proximidade e familiaridade com a realidade dos contribuintes. Isso porque, ao contrário de outros tributos, como o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), de equivalente impacto na vida da maioria das pessoas, para o lançamento do IPTU não são necessários maiores esforços senão aqueles dispensados pela própria Administração Pública. Através da notificação por correspondência, cabe a esta dar ciência relativamente à obrigação tributária a ser adimplida, e ao contribuinte pagar as quantias indicadas.

Isso significa que, no caso do IPTU, o contribuinte realiza o fato gerador do tributo e posteriormente é notificado, já com a indicação da quantia devida aos cofres públicos. Diferentemente do que ocorre com o IR, não havendo a necessidade de operacionalizar a declaração anteriormente ao recolhimento, tampouco de aguardar a homologação de tais quantias por parte dos órgãos fiscais, o contribuinte acaba, no mais das vezes, não necessitando do suporte de contadores, advogados ou demais intermediários, o que evidencia a simplicidade de compressão relativa ao tributo.

Mesmo o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores, cujo processo de lançamento e cobrança se assemelha ao do IPTU, possui menor familiaridade entre a parcela da população que recolhe tributos. Isso porque, ainda que se trate de imposto cujo fato gerador está atrelado à propriedade de veículo automotor, bem de considerável difusão e popularidade em âmbito nacional, sua incidência se dá em um número menor de casos, principalmente ao se considerar a essencialidade de tais bens no âmbito social.

Enquanto o IPTU se relaciona diretamente com o direito de moradia, indispensável à manutenção de condições mínimas de subsistência de toda e qualquer pessoa, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) se relaciona com o direito de transporte através de veículo automotor particular, dizendo respeito a uma quantia consideravelmente menor de indivíduos. As questões relativas ao tributo incidente sobre a propriedade de veículos têm alcance ainda menor ao se considerar políticas públicas de ordem ambiental, questões de cunho geracional, além das constantes inovações relativas à oferta de transporte urbano, seja ele público ou particular.

Ademais, os próprios impostos sobre o consumo - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) -, ainda que incidentes sobre a totalidade das operações comerciais cotidianamente realizadas, não possuem a mesma aproximação e compreensão por parte do contribuinte. Isso porque, ainda que haja o repasse do ônus econômico-financeiro do tributo ao consumidor final (contribuinte de fato), é o contribuinte de direito quem operacionaliza seu recolhimento, arcando também com demais obrigações acessórias relativas ao tributo. Ainda que o recolhimento detenha elevado grau de complexidade, cabe ao consumidor-contribuinte apenas pagar pelos produtos adquiridos e pelos serviços prestados, sem a necessidade de maior envolvimento relativo ao cumprimento de obrigações fiscais.

A realidade é que, havendo a propriedade sobre imóvel de caráter urbano, excetuando-se as hipóteses de isenção, como, por exemplo, as relativas a imóveis de baixo valor venal, haverá o lançamento e a cobrança do tributo. Considerando que a moradia, mais do que um direito, é uma necessidade básica do cidadão, a cobrança do IPTU acaba por ter imensa abrangência, alcançando um número expressivo de contribuintes cientes da existência e da sistematização da referida obrigação tributária, o que se traduz em uma maior familiaridade, quando comparado a demais tributos.

A familiaridade com o IPTU permite, inclusive, que algumas de suas particularidades sejam amplamente conhecidas pelo contribuinte. Ainda que os pormenores da definição técnica do tributo, relacionados ao seu caráter real e à obrigação *propter rem*, não sejam do conhecimento popular, a ideia de que as dívidas de IPTU podem acarretar a perda do próprio bem imóvel é amplamente conhecida, o que aviva a preocupação do contribuinte com o adimplemento do tributo em questão.

Do outro lado da relação tributária, encontram-se os municípios ou o Distrito Federal, representados por suas respectivas procuradorias, as quais, em muitas ocasiões, atuam no limite de suas capacidades, conduzindo, dentre outras atividades, um vasto número de Execuções Fiscais relativas a tributos lançados e não adimplidos. Ocorre que a sobrecarga na atuação das procuradorias acaba por acarretar a extensão do tempo de tramitação processual, permitindo, em não raras situações, a concretização da prescrição dos créditos devidos, mesmo quando já ajuizadas as

respectivas ações de cobrança. Trata-se de hipótese de prescrição, na modalidade intercorrente.

Diferentemente da prescrição direta, regulamentada pelo art. 174, caput, do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei 5.172/66, a prescrição intercorrente se fundamenta também nas disposições presentes no art. 40, da Lei de Execuções Fiscais (LEF) - Lei 6.830/80. Trata-se de hipótese na qual, embora tempestivamente lançados os créditos tributários (evitando-se a decadência) e distribuída a Execução Fiscal (evitando-se a prescrição direta), decorre, durante o curso do processo, tempo suficiente para a superação dos 5 anos do prazo quinquenal previsto no CTN, somado à suspensão de 1 ano prevista pela LEF.

A prescrição intercorrente pode ser entendida como algo inevitável quando relativa a cobranças de tributos diversos, em relação aos quais a Fazenda Pública, mesmo após exaustivo procedimento investigativo, não localiza o devedor, ou bens aptos a satisfazer a cobrança. Tal inevitabilidade, todavia, não faz o mesmo sentido relativamente ao IPTU, considerando o fato de que o próprio imóvel pode ser empregado para a satisfação do débito.

Maior ainda é a particularidade da situação ao se considerar as características principais da ação destinada à cobrança de tais débitos fiscais. Isso porque a Execução Fiscal possui, dentre as suas diretrizes básicas, a necessidade de observância ao princípio da efetividade, o qual, juntamente a outros princípios correlatos, e à aplicação de mecanismos processuais favoráveis à Administração Pública, propicia que os valores cobrados judicialmente sejam alcançados de forma facilitada, favorecendo ao erário público e à coletividade.

Nesse contexto, e considerando as características ora introduzidas, assim como a relevância do recolhimento do IPTU no âmbito municipal, o presente trabalho terá como objetivo responder às seguintes indagações: “Se deve admitir que, mesmo havendo meio natural de garantir os débitos fazendários originados do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, bem como ferramentas processuais favoráveis à cobrança, tais créditos tributários sejam alcançados pela prescrição intercorrente? Haveria meios de evitar a caracterização de tal instituto, dirimindo os prejuízos à fazenda pública e à coletividade?”.

Nesse intuito, apresentar-se-ão as características e fundamentos do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, destacando-se o caráter *propter rem* da obrigação dele originada; os conceitos e previsões legais relativas à prescrição e

à prescrição intercorrente, bem como sua aplicação no âmbito tributário; e os pilares básicos, legais e principiológicos, que fundamentam a Execução Fiscal, relacionados à efetividade da ação de cobrança, e ao afastamento do instituto prescricional quando no curso do processo.

Tal estudo se justifica pela aparente falta de lógica entre a extinção de débitos tributários pelo instituto da prescrição intercorrente, relacionada à não localização de bens capazes de satisfazer a dívida, e o prévio conhecimento da existência de bem apto a satisfazê-la. Ademais, a necessidade de aprofundamento se torna ainda mais importante ao se considerar o entendimento exarado através do REsp 1.340.553, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no qual se estabeleceu normas a partir das quais se pode caracterizar a prescrição no curso do processo, tornando altamente previsível a caracterização do instituto extintivo na maior parte das situações.

Nesse sentido, o objetivo geral da pesquisa será estabelecer a inter-relação entre três pilares principais, quais sejam: (i) O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, (ii) a prescrição intercorrente, e (iii) a Execução Fiscal, permitindo alcançar maior compreensão relativa às razões de caracterização, ou não caracterização, da prescrição no curso do processo quando relativa ao tributo em questão, inclusive aventando-se eventuais soluções mais vantajosas para a Fazenda Pública e para o contribuinte.

No que diz respeito aos objetivos específicos do trabalho, propor-se-á: (i) levantar a fundamentação legal e doutrinária relativa ao Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, especialmente no que diz respeito à característica *Propter rem* da obrigação tributária; (ii) levantar a fundamentação legal, doutrinária e jurisprudencial relativa ao instituto da prescrição intercorrente, com ênfase nos casos relacionados ao IPTU; (iii) levantar a fundamentação legal, doutrinária e principiológica relativa às Execuções Fiscais; (iv) levantar, através de pesquisa jurisprudencial, os casos em que foi discutida a caracterização da prescrição intercorrente nas Execuções Fiscais de débitos de IPTU; e (v) relacionar as ocorrências jurisprudenciais e os fundamentos da Execução Fiscal com os aspectos levantados relativos à prescrição intercorrente e ao caráter *Propter rem* do IPTU.

Para alcançar o objetivo do trabalho, empregar-se-á o método dedutivo, com caráter descritivo-interpretativo, realizado por meio da análise e revisão bibliográfica relativamente aos temas da pesquisa. Dessa forma, buscar-se-á identificar e conceitualizar os aspectos normativos relativos aos institutos contemplados pelo

estudo, delineando a compreensão atual da questão no âmbito jurisprudencial, e identificando eventuais alternativas para a condução da questão, de forma a tornar a solução dos casos como aqueles ora abordados mais vantajosa, tanto para a Administração Pública, quanto para o contribuinte.

2. O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

Inicialmente, passa-se a uma breve análise capaz de estabelecer preceitos essenciais relativos ao tributo objeto da presente pesquisa. Nesse propósito, o capítulo ora iniciado se dividirá em três partes. A primeira delas se prestará a fixar, de forma breve, o panorama histórico que ensejou a constituição do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU), avançando até o amadurecimento normativo da atualidade. A segunda, por sua vez, terá como foco as particularidades e características do tributo em questão, apresentando-se conceitos necessários ao posterior desenvolvimento do tema abordado. Por fim, dedicar-se-á subcapítulo inteiramente ao caráter *propter rem* do IPTU, característica essencial para o maior aprofundamento da presente pesquisa, e de intrínseca relação com a problematização do instituto da prescrição intercorrente no seio da Execução Fiscal, conforme se verá a partir do capítulo 3 deste trabalho.

2.1. DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO

Atualmente, o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, conforme previsão dos arts. 156, I, e 147 da Constituição Federal (CF) de 1988, é de competência dos municípios e do Distrito Federal. Todavia, nem sempre foi assim. Conforme já bem identificado por Anis Kfoury Junior (2018, p. 498) e Kiyoshi Harada (2012, p. 90), e aferível através da análise dos textos normativos originais, quando promulgada a primeira constituição brasileira do período republicano, em 1891, atribuía-se aos Estados, à luz do art. 9, inciso 2^o, do referido texto constitucional, a competência para instituir tributos sobre a propriedade territorial rural ou urbana.

Note-se que, naquele momento histórico, inexistia qualquer distinção entre o que mais tarde viriam a ser entendidos como IPTU e o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), sendo possível, de forma ampla, a constituição de tributos sobre a propriedade imóvel por parte dos Estados. Somente com a Constituição de 1934 a competência do IPTU passou dos Estados aos municípios. Naquele momento, todavia, havia distinção entre o imposto predial e o imposto territorial urbano,

¹ CF/1891, Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;

resultando em dois tributos diversos. Tal divisão viria a ser dirimida posteriormente, com a unificação das exações a partir da Constituição Federal de 1937.

A evolução histórica do tributo em questão ensejou a aplicação de nomenclaturas diversas no decorrer do tempo. Nesse sentido, explica Harada (2012, p. 91):

A partir do advento da Constituição de 1937, apesar da variação na denominação desse imposto (Imposto Predial e o Territorial Urbano, na Constituição de 1937; Imposto Predial e Territorial Urbano, na Constituição de 1946; Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, na Constituição de 1967/1969 e na Constituição de 1988) trata-se, na verdade, de um único imposto relativo à propriedade imobiliária urbana. O objeto do imposto é a propriedade urbana, com edificação ou sem edificação.

Percebe-se, dessa forma, que, desde as primeiras disposições constitucionais acerca da tributação da propriedade imóvel, a competência para a constituir os impostos a incidir sobre a propriedade urbana e rural foi alterada drasticamente. Isso porque, conforme mencionado, atribuição inicialmente fora delegada aos Estados, sendo posteriormente atribuída aos Municípios, no que diz respeito a imóveis urbanos (IPTU), e à União, no que diz respeito a imóveis rurais (ITR), conforme se percebe, respectivamente, nos arts. 156, I² e 153, VI³, da Constituição Federal de 1988.

2.2. CONCEITUAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Conforme categorização de Caliendo (2022), “*são características do IPTU ser um imposto municipal, real, direto e com função preponderantemente fiscal*”. Diz-se um imposto municipal pela expressa previsão constitucional, que atribuiu aos municípios a autoridade para instituir tal espécie tributária, conforme constante do art. 156, I, da Constituição Federal de 1988.

A natureza real do tributo, por sua vez, se justifica por incidir sobre um direito real, o direito à propriedade⁴, no caso em questão, aquele mantido sobre imóvel de característica urbana. Segundo Paulsen (2021), o caráter real do IPTU se salienta ao

² CF, Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana

³ CF, Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre: VI - propriedade territorial rural;

⁴ LEI 10.406/2002, Art. 1.225 - São direitos reais: I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese; XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a concessão de direito real de uso; e XIII - a laje.

considerar “a propriedade de um imóvel isoladamente, e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo”. Tem-se, desta forma, a tributação relativa ao próprio bem, independentemente das particularidades e da capacidade econômica daquele que o detém⁵.

A definição sobre ser um imposto direto se relaciona com o contribuinte do tributo, posto que a obrigação tributária não pode ser repassada a terceiros, mesmo que tal previsão seja contratualmente estabelecida, por exemplo, entre o legítimo proprietário e o locatário do imóvel⁶. Isso porque, conforme previsão do art. 123⁷, do CTN, as disposições estabelecidas entre particulares não podem ser oponíveis ao Fisco no que diz respeito à modificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Por fim, refere-se que o tributo tem caráter predominantemente fiscal ao se considerar que o imposto em comento tem a função arrecadatória como seu principal objetivo. Todavia, há se de considerar que o IPTU também exerce importante papel extrafiscal, principalmente no que diz respeito à satisfação da função social da propriedade, conforme preceituado pela Constituição Federal através de seus arts. 5^o, XXIII⁸, 170, III⁹ e 182, *caput* e §2^o¹⁰.

⁵ Acerca do caráter real do IPTU, Edvaldo Brito (2015) apresenta importante apontamento acerca da distinção entre o caráter real de tributo, e da obrigação real tributária originada de determinada circunstância jurídica: “*outrossim, pode-se afirmar, nessa mesma linha de fundamentação, que não se confundem tributo real e obrigação, pois a obrigação tributária pode revestir-se dessa qualificação e, no entanto, o tributo ser pessoal, porque se admite que a tributação enquadre-se na circulação, circunstância que ocorre quando há pluralidade de pessoas referenciadas a um bem que se movimenta, economicamente, típica situação da obrigação real, espécie de obrigação ambulatória*”.

⁶ Sobre o ponto, o STJ fixou entendimento de que é necessário a configuração do *animus domini* para que a exação possa ser oposta ao possuidor do imóvel ensejador do tributo, excluindo-se a transferência da obrigação tributária a locatários, comodatários ou arrendatários. Nesse sentido, estabeleceu a Súmula 614, nos seguintes termos: “O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos”

⁷ CTN, Art. 123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

⁸ CF, Art. 5^o, XXIII - a propriedade atenderá a sua função social.

⁹ CF, Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: III - função social da propriedade.

¹⁰ CF, Art. 182 - A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 2^o A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

Com relação à extrafiscalidade do tributo, Regina Helena Costa (2022) indica a necessária observância ao disposto no art. 182, § 4º, II¹¹, da Constituição Federal, que prevê, dentre outras medidas, a progressividade de alíquotas de IPTU como instrumento para compelir o contribuinte à regularização do imóvel nos casos em que descumprida a persecução da função social da propriedade. Aponta que, ainda que seja indevidamente denominada de “*progressividade sancionatória*”, trata-se, na realidade, de verdadeira medida extrafiscal¹².

Ademais, conforme já referido, a fundamentação constitucional do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana se encontra no art. 156, I¹³ e 147¹⁴ da Magna Carta, através dos quais se atribui aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir tal tributo. Todavia, a regulamentação dessas disposições se encontra na Lei 5.172/1966, o Código Tributário Nacional, através de seu art. 32, *caput*, por meio do qual se estabelece o fato gerador do tributo em questão:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

De forma semelhante, o art. 34¹⁵, do mesmo diploma legal, define o contribuinte do IPTU, em termos semelhantes aos do dispositivo suprarreferido, ao dispor que “*contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título*”.

Da leitura das disposições legais dos arts. 32 e 34, do CTN, que regulam o texto do art. 156, I da Constituição Federal, entende-se que o exercício da propriedade, da posse, ou do domínio útil do imóvel urbano, conforme prescrito na legislação civil¹⁶,

¹¹ CF, Art. 182, § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

¹² Em que pese Costa (2022) evidencie a disposição do art.182, § 4º, II, da Constituição Federal, aponta também que a utilização de tal expediente extrafiscal configuraria medida de natureza confiscatória, o que é vedado pelo art. 150, IV da mesma carta constitucional.

¹³ CF, Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

¹⁴ CF, Art. 147 - Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais

¹⁵ CTN, Art. 34 - Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

¹⁶ Conforme bem destacado Eduardo Muniz Machado Cavalcanti (2022), os conceitos constantes do Texto Constitucional não são dotados de elementos suficientes para a definição de um conceito rígido

são suficientes para a caracterização do fato gerador do IPTU¹⁷. Dessa forma, atribui-se a titularidade da obrigação tributária ao proprietário, ao possuidor ou ao detentor do domínio útil do bem que origina o imposto.

Nesse sentido, relevante de se mencionar que existe divergência doutrinária acerca da possibilidade de se estender a sujeição passiva tributária do IPTU àquele que detém a posse ou o domínio útil do imóvel. Isso porque, em que pese a existência de expressa previsão do Código Tributário Nacional em tal sentido, a previsão constitucional que atribui aos municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir o tributo se refere expressamente à propriedade, nada dizendo sobre a posse, ou domínio útil.

Na tentativa de elucidar o ponto, relevante considerar os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

Note-se que a palavra propriedade, no texto constitucional, conforme registra Aires F. Barreto, não foi utilizada “em seu sentido técnico. O termo foi empregado na sua acepção corrente, comum, vulgar”, e demonstração disso seria o fato de que normas que tratam da função social da propriedade, ou de sua proteção constitucional, serem também, no todo ou em parte, aplicáveis à enfiteuse, ao usufruto e à posse. (2022, p. 313)

Importante considerar que, ainda que o exercício da propriedade, da posse, ou do domínio útil sobre o imóvel sejam condições para constituição do fato gerador do tributo, não se pode ignorar que é igualmente necessária a caracterização da urbanidade do imóvel para a constituição do imposto. Isso porque, de forma contrária, ter-se-ia a tributação de imóvel não-urbano, ensejando a incidência do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União.

de propriedade. Nesse sentido, para sua plena compreensão, é relevante alçar mão de conceito já estabelecido acerca do referido instituto, e presente no Código Civil. Nesse sentido, indispensável a observância ao disposto no art. 110, do CTN, o qual dispõe não ser permitido à norma tributária ressignificar conceitos e institutos próprios do Direito Privado e empregados na Constituição Federal. Desta forma, deve-se atentar ao disposto no art. 1.228, do Código Civil, que permite a conceituação jurídica de “propriedade” através dos atributos que a caracterizam. Segundo a mencionada norma de Direito Civil, o pleno exercício da propriedade compreenderia os direitos de *“usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”*, sem os quais o próprio Direito à Propriedade estaria sob risco.

¹⁷ Há de se mencionar que, doutrinariamente e jurisprudencialmente, há divergência sobre a adequação constitucional da caracterização do fato gerador do tributo em comento quando nos casos de posse, ou de domínio útil do imóvel urbano. Isso porque a literalidade da norma constitucional admite a instituição de tributo por parte dos entes municipais a incidir sobre a propriedade predial e territorial urbana, e não sobre a posse ou sobre o domínio útil destes imóveis, havendo uma *“aparente extrapolação do fato gerador autorizado na CF, que é restrito à propriedade”*, conforme bem aponta Eduardo Muniz Machado Cavalcanti (2022, n.p.).

Dessa forma, para configuração do caráter urbano do imóvel, o art. 32, do CTN, em seu § 1º, estabelece condições a serem concretizadas, dentre as quais duas delas devem existir simultaneamente para a caracterização do bem como urbano:

Art. 32 - § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Entretanto, conforme previsão do § 2º do mesmo dispositivo¹⁸, também é facultado ao município atribuir administrativamente o caráter urbano a determinadas áreas, independentemente da existência dos critérios estabelecidos pelo § 1º do art. 32 do CTN. Segundo as disposições legais, são passíveis de categorização como urbana as *“áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio”*. Nesse sentido, Paulo Caliendo (2022, p. 439), esclarece que as áreas categorizáveis como de expansão urbana são aquelas presentes no Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), destinadas ao desenvolvimento futuro dos núcleos urbanos pelos planos diretores ou pela legislação de cada município.

Considerando as disposições legais presentes no art. 32 do CTN, conclui-se, portanto, pela existência de dois critérios a serem aplicados em relação à caracterização de determinada área como urbana: (i) o critério material, relacionado à necessidade de, pelo menos, dois dos melhoramentos presentes nos incisos do § 1º do referido dispositivo legal; e (ii) o critério legal, relativo às áreas assim designadas por prévia destinação no âmbito da municipalidade. Todavia, alerta Caliendo (2022, p. 438) para a existência de um terceiro critério para a aferição da urbanidade de determinado imóvel: o (iii) critério da destinação, ou da finalidade econômica, daquele bem.

¹⁸ Art. 32, § 2º - A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

O critério da destinação, ou finalidade econômica, leva em consideração mais do que os critérios materiais, topográficos ou legais, concentrando-se no objetivo finalístico do bem imóvel. Dessa forma, conforme indica Caliendo (2022), mesmo que situados em região urbana, *“estarão excluídos da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou industrial, sobre os quais incidirá o ITR”*. Em semelhante sentido, Leandro Paulsen (2021, p. 164), indica que tanto o Superior Tribunal Federal (STF) quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) têm exarado o entendimento de que o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana não alcança imóveis comprovadamente empregados em atividade extrativista vegetal, pecuária, agroindustrial ou agrícola, situações estas nas quais o tributo a incidir deverá ser o ITR, de competência da União.

Quanto à base de cálculo do tributo, a previsão consta do art. 33¹⁹, do CTN, através do qual se estabelece que o valor venal do imóvel servirá como parâmetro para a cobrança do tributo, desconsiderando-se eventuais bens móveis, temporários ou permanentes, presentes na área. Deve-se considerar características técnicas próprias do imóvel, eventuais edificações e preços praticados na região, sendo indispensável a convergência com o mercado imobiliário. Caliendo pormenoriza e define o conceito de valor venal nos seguintes termos:

Considera-se valor venal (lat. *vēnālis*) o preço alcançado em operações de compra e venda, em regime de mercado imobiliário, regido em condições normais. Não se confunde com o preço contratual, de mercado ou com o preço convencionado, mas como o valor alcançado pela administração pública conforme os métodos e normas definidas em lei municipal. A lei deve, por sua vez, esclarecer quais são os critérios e parâmetros que determinam o valor venal de um imóvel, tais como: preços imobiliários correntes; preço de reposição do bem, considerando-se o custo dos materiais e do terreno e os padrões de construção; características topográficas do terreno (testada, profundidade, superfície etc.) e o valor urbanístico-ambiental (localização, bairro, melhorias próximas etc.). Não existe, contudo, uma norma geral tributária que determine a definição e o alcance do conceito de valor venal, para fins de determinação da base de cálculo, de tal modo que compete à legislação municipal determinar de modo incontestado este conceito fundamental à tributação e seus parâmetros. (CALIENDO, 2022, p.440)

Paulsen (2021, p. 164) complementa a conceituação, referindo que o valor venal *“não é verificado imóvel a imóvel e sim presumido conforme tabelas chamadas “planta fiscal de valores”, que definem o valor do metro quadrado conforme a*

¹⁹ Art. 33 - A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

localização, a natureza e o nível da construção”. Isso porque a tarefa de avaliar as características de cada imóvel, atribuindo-se valores-venais específicos, seria impraticável à Administração Pública Municipal.

Coadunado com tal entendimento, Caliendo (2022) salienta a necessidade de que o preço dos imóveis seja individualizável para cada imóvel objeto da tributação, ainda que os valores atribuídos às inscrições municipais, ou às matrículas, presentes em determinada área não sejam calculados individualmente. Relevante de se indicar, entretanto, que os parâmetros específicos para a obtenção do valor venal deverão ser indicados por lei municipal.

Obtido o valor venal do tributo, o mesmo será lançado de ofício pela autoridade fiscal, nos termos dos arts. 142²⁰ e 149, I²¹, do CTN. Segundo Kiyoshi Harada (2021, p. 706), *“o lançamento direto ou de ofício é aquele efetuado pelo agente público competente sem qualquer ajuda do sujeito passivo”*. Desta forma, cabe à autoridade fazendária aferir a ocorrência do fato gerador, mensurar o montante a ser tributado, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, e promover sua adequada notificação.

Importante de ser considerado que a notificação é indispensável para que o lançamento tributário passe a produzir efeitos no âmbito jurídico. A esse respeito, ensina Paulsen:

A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte – que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal – e oponível a ele – que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei, sendo que para esta o Ministro Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que *“Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência [...]”*. (PAULSEN, 2021, p. 120)

²⁰ CTN, Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

²¹ CTN, Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;

Em que pese, via de regra, se considere que a notificação é realizada com a juntada do comprovante de recebimento no domicílio do contribuinte, para o caso do IPTU, o STJ fixou entendimento diverso. Através da Súmula 397²² exarou o entendimento de que simples envio do carnê ao endereço do sujeito passivo da obrigação é o suficiente para configurar a notificação a respeito do imposto em comento. Tal compreensão se deu, dentre outros fatores, por reconhecer-se a periodicidade anual deste tributo, o qual, conforme já referido, possui a propriedade (ou a posse com *animus domini*) de imóvel urbano como elementos principais de seu fato gerador. Desta forma, sendo sabido que a propriedade do bem imóvel é ensejadora da incidência do tributo, e que o mesmo possui periodicidade anual, presume-se a notificação do lançamento com a simples remessa da carta AR ao endereço do contribuinte.

Por fim, cabe referir que a data estabelecida para a incidência tributária do IPTU deverá constar na legislação dos municípios competentes para a instituição do tributo. Entretanto, ocorre que, na imensa maioria dos casos, tal data é determinada como sendo o dia 1º de janeiro do ano-exercício ao qual a incidência tributária diz respeito. Entretanto, para fins prescricionais, o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento de que o marco inicial do prazo de 05 anos para a propositura da Execução Fiscal, nos casos de inadimplemento da obrigação, se inicia no dia seguinte à data do vencimento da cobrança (Tema Repetitivo 903²³).

A decisão proferida pela Corte Superior é de extrema relevância, principalmente ao se considerar que é costumeiro no âmbito da municipalidade o parcelamento automático do tributo já no ato do lançamento, com o vencimento da primeira parcela de forma diferida no tempo em relação ao momento da constituição do crédito tributário. Desta forma, ainda que a constituição do débito ocorra, na maior parte dos casos, no dia 1º de janeiro, somente é permitido ao município inscrever o débito em Dívida Ativa, e propor a Execução Fiscal, após o vencimento da primeira parcela não paga, o que eventualmente pode vir a ocorrer em meses subsequentes, a depender das diretrizes de cobrança praticadas em cada município.

²² STJ, Súmula 397 - O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

²³ STJ, Tema Repetitivo 903. A notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA perfectibiliza a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se o prazo prescricional para a execução fiscal no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação.

2.3. O CARÁTER PROPTER REM DO IPTU

Expostas as características elementares do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, relevante para o presente trabalho fixar maior atenção sobre o caráter *propter rem*, próprio do tributo em comento. Nesse sentido, importante destacar que tal caracterização tem íntima relação com o direito das obrigações, o qual, no âmbito do direito civil, tutela o instituto da propriedade, elemento central do fato gerador do IPTU.

Cabe salientar que a norma tributária prevê, através do art. 110²⁴, do CTN, a manutenção do emprego e do alcance de conceitos próprios do Direito Privado quando abarcados pela Constituição Federal e utilizados na definição ou limitação de normas tributárias. Desta forma, tratando-se o art. 156, I, da CF de norma através da qual se atribui aos municípios a competência tributária relativa ao imposto sobre a propriedade urbana, é imperioso a compreensão e aplicação dos conceitos estabelecidos no Direito Civil para o adequado entendimento do instituto da propriedade.

De início, deve-se levar em consideração distinções importantes existentes entre Direitos Reais e Direitos Pessoais, estes últimos também denominados Subjetivos ou Creditícios. Nos termos de Arnaldo Rizzardo, os Direitos Pessoais seriam aqueles que *“compõem a parte do direito civil que trata das obrigações, e cujo objeto consiste em uma obrigação de fazer, ou de não fazer, ou de dar. Tem-se em conta uma conduta da pessoa humana, consubstanciada em uma prestação positiva (fazer ou dar), ou negativa (não fazer)”* (RIZZARDO, 2021, p. 2).

Em sentido semelhante, Bruno Miragem define tais relações:

Distinguem-se as relações obrigacionais e as relações de direito real (relação real). As primeiras, compreendem a obrigação com sujeitos determinados ou determináveis e a existência de um vínculo jurídico entre ambos que gera a denominada eficácia inter partes (ou entre as partes), conhecida como efeito relativo das obrigações. Os efeitos da obrigação, os direitos e deveres das partes que emergem de sua constituição válida e eficaz são exigíveis entre eles, não produzindo, em princípio, efeitos perante terceiros [...]. (MIRAGEM, 2021, p. 26)

²⁴ CTN, Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Conforme entendimento expresso por Miragem e Rizzardo, o Direito Obrigacional (ou Pessoal), está atrelado à formação de um vínculo jurídico entre dois ou mais indivíduos, através do qual uma parte se vê obrigada a adimplir determinada obrigação em face da outra, sendo tal dever oponível somente àqueles envolvidos no negócio jurídico ali firmado. Evidencia-se, nesse caso, o caráter pessoal desse tipo de relação jurídica.

Em contraposição aos Direitos Pessoais, tem-se os denominados Direitos Reais. Rizzardo (2021, p. 1) indica que a ideia que sintetiza tais direitos está na *“relação direta e imediata entre um sujeito e uma coisa objeto do direito”*. Segundo Lafayette Rodrigues Pereira (1922, n.p citado por RIZZARDO, 2021, p. 1) *“o direito real é o que afeta a coisa direta e imediatamente, sob todos ou sob certos respeitos, e a segue em poder de quem quer que a detenha [...]”*.

Para Miragem (2021, p. 27), por sua vez, as relações de Direitos Reais dizem respeito à *“relação entre o titular do direito a quem pertine uma coisa ou direito sobre coisa e cuja eficácia opõe-se perante todos aqueles que não sejam o próprio titular. Trata-se do que se convencionou designar oponibilidade erga omnes”*, sendo, portanto, oponíveis à toda a coletividade.

Feitas as distinções entre as duas categorias de direitos próprias do Direito Privado, cumpre referir que a propriedade é um direito real, estando prevista através do art. 1.225²⁵, I, da Lei 10.406/2002. Desta forma, direitos como a superfície, as servidões, o uso, a habitação, o uso e a propriedade (dentre outros), são considerados Direitos Reais.

Tratando-se o IPTU de elemento central do presente trabalho, e considerando o elemento nuclear de seu fato gerador ser a propriedade, se poderia entender que a obrigação tributária originada da exação incidente sobre o imóvel urbano possui natureza real, considerando o direito real de propriedade a partir do qual se origina. Todavia, tal entendimento não se mostra o mais preciso, já que desconsidera importante diferenciação entre as características do tributo e as características das obrigações dele originadas.

²⁵ CC, Art. 1.225 - São direitos reais: I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese. XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a concessão de direito real de uso; e XIII - a laje.

Nesse sentido, existiria uma terceira espécie de obrigações, às quais denominam-se *propter rem*. Tais obrigações estariam no meio do caminho entre as relações de caráter obrigacional e aquelas de caráter real. Segundo Rizzardo, as obrigações *propter rem* possuem características tanto dos direitos reais, como dos direitos pessoais. Melhor esclarecendo, o doutrinador explica que, nesse tipo de obrigação, “há uma obrigação pessoal, dirigida a satisfazer um direito derivado do próprio bem. Este misto de direito real e pessoal resulta do enlace do dever atribuído ao titular do domínio com a prestação que a própria coisa oferece ao terceiro” (RIZZARDO, 2021, p. 12).

Miragem explica as obrigações *propter rem* da seguinte forma:

[obrigações *propter rem*] são aquelas em que uma pessoa, em razão de ser titular de um direito real, fica vinculada a outra relativamente a dever de prestar ou de fazer. Vincula-se à obrigação na condição de devedor o titular de direito real sobre a coisa. Do ponto de vista estrutural, é uma relação obrigacional, relação de crédito, em que o titular do direito é devedor, e outra pessoa o credor. Funcionalmente, contudo, está ligada a determinada coisa, de modo que a substituição do obrigado, ou sua liberação, está inseparavelmente ligada a sua qualidade de titular do direito real sobre a coisa. Aqui se ressalta uma das características da propriedade, que é a sequela, ou seja, o direito que persegue a coisa, onde e com quem quer que ela esteja, quem seja o titular. (MIRAGEM, 2021, p. 27)

O caráter misto da obrigação *propter rem* é ainda reforçado por Caio Mário da Silva Pereira (2002, p. 57):

Ela é uma obrigação de caráter misto, pelo fato de ter como a obligatio in personam objeto consistente em uma prestação específica; e como a obligatio in re estar sempre incrustada no direito real.

Caliendo, por sua vez, explica tal natureza mista da obrigação, indicando sua aplicação específica ao caso do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

A doutrina civilística aponta a natureza mista do instituto, que nem se caracteriza como um direito real nem uma forma obrigacional pura. São exemplos de obrigações *propter rem* citados pela doutrina: a do condomínio para a conservação da coisa comum (CC, art. 624) e a do IPTU, das taxas, das contribuições de melhoria sobre os bens imóveis transferidos para um terceiro, mesmo que os fatos geradores – ser proprietário no momento de incidência do IPTU – tenham sido praticados pelo alienante. (CALIENDO, 2022, p. 259)

Desta forma, tem-se que as obrigações *propter rem* seriam dotadas de caráter misto, já que dizem respeito a situações em que, (i) por conta da titularidade de um

Direito Real específico relacionado diretamente com uma coisa, (ii) se estabelece uma nova relação obrigacional de caráter pessoal. No que diz respeito ao IPTU, tributo objeto da presente pesquisa, (i) o Direito Real à propriedade que recai sobre determinado imóvel urbano (Relação Real) acarreta o surgimento de (ii) uma obrigação pessoal creditícia (Relação Obrigacional), consubstanciada no dever de adimplir o tributo originado a quem detém a posição de proprietário desse mesmo bem.

Note-se que, tratando-se de uma espécie de obrigação decorrente do Direito Real de propriedade, ao transferir-se a propriedade do bem, a faceta obrigacional de cunho pessoal que compõem a obrigação *propter rem* também se altera, passando à responsabilidade do novo proprietário. Tal fenômeno jurídico e característico dos direitos de natureza real denomina-se ambulatoriedade do dever jurídico:

A ambulatoriedade decorre diretamente da aderência do vínculo à coisa. Afirma-se que o dever jurídico correspondente ao direito real caminha com a relação jurídica e é, por isso mesmo, ambulante ou ambulatório. Qualquer que seja o destino do imóvel dado em hipoteca, por exemplo, migre ele das mãos do antigo proprietário ou do devedor que lhe ofereceu em garantia para quem quer que seja, aos novos proprietários, aos quais sucessivamente é transferido o imóvel, vincula-se o gravame da hipoteca. (TEPEDINO, FILHO, RENTERIA, 2022, p.8)

No âmbito tributário, a responsabilidade pelos tributos dotados de caráter *propter rem*, segundo Caliendo (2022, p. 259) “*decorre da transmissão da titularidade de bens ou direitos e abrange todos os créditos constituídos ou em fase de constituição na data da transmissão, nos termos do art. 129²⁶ do CTN*”. O autor salienta que a responsabilidade tributária, nesses casos, relaciona-se ao fato gerador, qual seja, deter-se a propriedade (ou a posse) de imóvel urbano, em nada importando a titularidade do referido Direito Real quando do lançamento tributário. Dessa forma, portanto, deve-se vincular as obrigações fiscais originadas do fato gerador ao bem transferido, e não ao proprietário ou possuidor do mesmo em determinado período cronológico.

Ainda que o caráter ambulatório da obrigação tributária originada do débito de IPTU seja a regra, pendente de apreciação junto ao Superior Tribunal de Justiça questão

²⁶ CTN, Art. 129 - O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

capaz de excepcionar tal entendimento. Trata-se do Tema 1.134, proposto com a seguinte redação: “Responsabilidade do arrematante pelos débitos tributários anteriores à arrematação, incidentes sobre o imóvel, em consequência de previsão em edital de leilão”.

Isso porque, à luz do disposto no art. 130²⁷, do CTN, e como visto até o presente momento, os créditos tributários cujo fato gerador se relaciona com a propriedade, posse ou domínio útil de imóveis, tal qual caso do IPTU, sub-rogam-se nas pessoas dos adquirentes de tais bens. O parágrafo único²⁸ do mesmo dispositivo legal, entretanto, disciplina, que, em casos de hasta pública, a sub-rogação não mais se dará na pessoa do adquirente do bem, mas sobre o valor obtido com a arrematação. A controvérsia fica por conta de situações nas quais o edital do leilão indica expressamente a existência de débitos pré-constituídos, relativos ao imóvel a ser arrematado.

Sem qualquer juízo de valor prospectivo sobre a decisão, caso se entenda que a responsabilidade do arrematante não contempla os débitos pretéritos à aquisição realizada por via da hasta pública, ainda que constantes em edital, a consequência será a cisão entre o Direito Real e a Direito Pessoal creditício, ambos elementares para a o caráter *propter rem* do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Nessa situação, ter-se-ia o Direito Real, originado da propriedade do imóvel urbano, devido pelo arrematante, enquanto a Obrigação Pessoal creditícia recairia sobre terceiro, o proprietário do imóvel antes da perfectibilização da medida expropriatória. Dessa forma, com a separação entre a faceta real e pessoal das obrigações envolvidas, ter-se-ia, de forma excepcional, descaracterizada a obrigação *propter rem*, tida como regra para o restante dos casos que envolvam IPTU.

Por fim, cumpre referir que a categorização da obrigação *propter rem*, relativa à tributação incidente sobre a propriedade urbana, não é absolutamente pacífica no meio doutrinário. Ainda que majoritariamente entenda-se o adimplemento do IPTU como uma obrigação originada de direito real, mas incidente de forma pessoal sobre

²⁷ CTN, Art. 130 - Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

²⁸ CTN, Art. 130, Parágrafo único - No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

o seu proprietário, o que configuraria seu caráter misto, para doutrinadores como Fernando Noronha tal classificação se mostra equivocada, devendo ao tributo ser atribuído o caráter de ônus real:

A ser feita a distinção, os ônus reais, conforme o critério que nos parece ser o melhor, vão distinguir-se das obrigações reais pela circunstância de aqueles serem limitações da propriedade, enquanto estas são condições para o gozo pleno dela. Enquanto as obrigações reais são prestações necessárias para que o próprio titular possa exercer o seu direito, os ônus são obstáculos, empecilhos, gravames, limitando os direitos do titular. Segundo uma antiga concepção, a obrigação real vincularia pessoas, ao passo que o ônus gravaria coisas: nos ônus reais o devedor seria a própria coisa (o próprio imóvel), nas obrigações reais o devedor seria uma pessoa (o proprietário da coisa). A ideia pode ser aproveitada hoje como imagem sugestiva, para enfatizar que o ônus real é inerente ao próprio direito real.

Em termos práticos, costuma-se dizer que a distinção entre obrigações e ônus reais está nos seus efeitos: pela obrigação real é responsável só o titular do direito real na data em que ela se constituiu, ao passo que pelo ônus real são responsáveis os sucessivos adquirentes. Por outras palavras, temos obrigações reais quando o novo proprietário não responde pelas prestações que já eram exigíveis antes de ele haver adquirido a coisa; teremos ônus reais naqueles casos em que o novo proprietário responde também pelas dívidas constituídas anteriormente. (NORONHA, 2013, p. 123)

Independente da classificação doutrinária divergente, para fins tributários, e relativamente aos meios disponíveis à Fazenda Pública para obter a satisfação dos créditos fiscais devidos, não haveria qualquer alteração. Isso porque, seja obrigação *propter rem*, seja ônus real, em nada se modifica a intrínseca relação existente entre o crédito tributário de IPTU, originado a partir do direito real de propriedade, e o próprio bem sobre o qual é exercido tal direito. Desta forma, o imóvel ensejador do tributo permanece vinculado ao pagamento do mesmo, inclusive mantendo-se ao alcance de eventual ação de cobrança movida pelo Fisco nos casos de inadimplemento da obrigação tributária.

3. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE: CARACTERIZAÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO

No objetivo de posterior análise e reflexão sobre os efeitos do caráter *propter rem* das obrigações tributárias relativas ao Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e sua relação com a prescrição intercorrente no âmbito da Execução Fiscal, relevante pontuar as características do instituto da prescrição e de sua modalidade incidente durante o curso do processo. Nesse sentido, no presente capítulo se abordará primeiramente a distinção entre os institutos da prescrição e da decadência no âmbito tributário, já que diversos daqueles que são aplicados em outros ramos do Direito. Em um segundo momento, abordar-se-á as particularidades da prescrição na modalidade intercorrente, indispensáveis para compreendê-la e diferenciá-la da prescrição direta. Por fim, será realizada a análise do REsp 1.340.553, a partir do qual o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu critérios para a perfectibilização da prescrição no curso do processo.

3.1. DIFERENÇAS ENTRE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

De início menciona-se que os conceitos de prescrição e decadência são diferentes quando da sua aplicação no âmbito do Direito Privado e do Direito Tributário. Começamos pela caracterização dos institutos no Direito Privado.

Em relação à fundamentação legal, tem-se que a decadência tem previsão no Código Civil (CC) - Lei 10.406/2002, estando prevista no Título IV, Capítulo II, sendo compreendida entre os arts. 207 e 211 do referido diploma legal. A prescrição, por sua vez, está disciplinada no mesmo Título IV, mas no Capítulo I, entre os arts. 189 e 206-A. No âmbito doutrinário do Direito Privado, tem-se o conceito de que, em linhas gerais, a prescrição seria responsável pela extinção da ação, enquanto a decadência seria responsável pela extinção do próprio direito a ser postulado.

Para Orlando Gomes (2019, p. 355), a prescrição seria a forma através da qual um direito é extinto, por consequência da inércia de seu titular durante um período determinado de tempo. Isso porque, ao não o exercer, impossibilitaria o acesso à ação judicial necessária à manutenção desse mesmo direito. Indica como pressupostos da prescrição a existência de um direito a ser postulado em juízo, bem como a violação

do mesmo, devendo, para que se perfectibilize, haver a inércia do seu titular, somada ao decurso do tempo previsto em lei para o exercício da ação.

Gustavo Tepedino e Milena Donato Oliva definem a prescrição e evidenciam sua incidência nos casos em que não exercido o direito subjetivo a determinada prestação:

[...] associa-se aos direitos subjetivos, aos quais se contrapõe o dever jurídico indispensável à satisfação do interesse do seu titular, como no caso do credor que faz jus a determinada prestação pecuniária a ser paga pelo devedor. Essa exigibilidade pelo credor da prestação necessária à satisfação do seu interesse traduz tecnicamente a pretensão, a qual, no caso de não pagamento, permitirá a cobrança da dívida. Sobre a pretensão, própria do direito subjetivo, incidem as regras da prescrição. (2021, p. 395)

Da conceituação indicada pelos autores, tem-se que os direitos subjetivos originadores de obrigações, ao não serem observados, caracterizam lesões ao titular de tais direitos. Tais lesões, se não combatidas pelos instrumentos adequados no prazo previsto em lei, ensejam a caracterização do instituto da prescrição.

Miragem faz importante distinção entre duas espécies de prescrição: a prescrição aquisitiva, relacionada aos direitos reais e ao instituto da usucapião; e a prescrição extintiva, que diz respeito aos conceitos aqui abordados, e tem relação com a inércia do titular de determinado direito subjetivo. Vejamos:

A prescrição aquisitiva, pela qual o possuidor pode adquirir propriedade de modo originário, em razão da posse mansa e pacífica pelo tempo previsto na lei (a par de outras condições) é disciplinada no direito das coisas. A prescrição que resulta do não exercício do direito e extingue a pretensão pelo não exercício no tempo previsto na lei é a prescrição extintiva. Desta é que se trata quando há referência à extinção do poder de exigir a realização do direito. (MIRAGEM, 2021, p. 520)

Em relação ao instituto da decadência, Gomes (2019, p. 361) explica tratar-se de forma através da qual, por sua própria natureza, direitos são extintos caso não exercidos em determinado prazo. Diz que o instituto “*se chama extintivo, porque é fatal à existência do direito, o qual ou se exerce entre o seu termo inicial e o final, ou perece. Nesses casos, diz-se que há decadência ou caducidade*”. O autor complementa esclarecendo que, enquanto a prescrição atingiria a ação, extinguindo o direito apenas como consequência do não-agir, a decadência atingiria e extinguiria diretamente o direito, sem qualquer intermediação.

Tepedino e Oliva, por sua vez, relacionam a decadência com a ideia de ausência do exercício de direitos potestativos²⁹:

Em contrapartida, a decadência refere-se aos direitos potestativos, que autorizam a intervenção unilateral na esfera jurídica de outrem, sem que a este caiba qualquer atividade para promover ou impedir a satisfação do titular, como é o caso do contratante a quem é autorizada a rescisão do negócio jurídico. Os direitos potestativos, dessa forma, são insuscetíveis de lesão, vez que não correspondem a dever jurídico que pudesse ser violado. O invocado direito à rescisão do negócio jurídico, para produzir seus regulares efeitos, independe de qualquer conduta da contraparte. Trata-se de atuação unilateral do interessado para a satisfação do próprio interesse. (2021, p. 395)

Entretanto, conforme adiantado, os institutos da prescrição e da decadência não possuem o mesmo significado quando no âmbito tributário. Nesse sentido, é importante considerar relevante apontamento feito por Renata Elaine Silva Ricetti Marques (2021, p. 135), relativo ao disposto no art. 110³⁰, do CTN. Ainda que tal dispositivo estabeleça como regra a manutenção de conceitos próprios do direito privado, não alterando seu conteúdo, alcance ou definição, quando abarcados por norma constitucional, tal limitação se restringe às disposições normativas que se propõem a limitar ou definir competência tributária.

Ocorre que seu significado nas relações fiscais é completamente diverso, em nada se relacionando com limitação ou definição de competências, possibilitando, sem qualquer ilegalidade, a diferente significação. Ademais, Marques (2021 p. 136) também salienta que, à luz do art. 109³¹, do CTN, os princípios do Direito Privado empregam-se com a finalidade de definição, conteúdo e alcance de seus próprios institutos, mas não com a finalidade de determinar seus efeitos e consequências no âmbito tributário.

Feita tal diferenciação, a fundamentação legal para a decadência e a prescrição em matéria tributária estão previstas no CTN através dos arts. 173 e 174, nos seguintes termos:

²⁹ Para melhor compreensão, Gomes (2019, p. 85) esclarece que os direitos potestativos são aqueles em relação aos quais, de forma diversa dos direitos subjetivos, não há uma obrigação correspondente, sendo a independente a faculdade de agir de seus titulares.

³⁰ CTN, Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

³¹ CTN, Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
 I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
 II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Além disso, o art. 150, § 4^o³², do CTN, também traz norma relativa à decadência, mas restrita a tributos sujeitos a lançamento por homologação, aqueles em relação aos quais o próprio contribuinte tem a incumbência de verificar a ocorrência do fato gerador, mensurar o montante devido e realizar o recolhimento, com a fiscalização ocorrendo somente em um momento posterior. Nesses casos, a partir do pagamento, passa a correr o prazo de 5 anos a partir do qual eventual impugnação aos valores poderá ser apresentada pelas autoridades fiscais. Em não o fazendo, o direito de reivindicar a retificação de valores terá decaído (PAULSEN, 2021, p. 136).

Segundo os dispositivos elencados, tanto a prescrição quanto a decadência preveem um lapso temporal de 05 anos para que se vejam caracterizadas no âmbito tributário. Nesse sentido, já se percebe uma diferença significativa frente aos mesmos institutos quando aplicados no âmbito do Direito Privado. Isso porque o Código Civil prevê, em seu art. 206³³, prazos prescricionais que variam de 01 a 05 anos para

³² CTN, Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4^o Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³³ CC, Art. 206 - Prescreve: § 1^o. Em um ano: I - a pretensão dos hospedeiros ou fornecedores de víveres destinados a consumo no próprio estabelecimento, para o pagamento da hospedagem ou dos alimentos; II - a pretensão do segurado contra o segurador, ou a deste contra aquele, contado o prazo: a) para o segurado, no caso de seguro de responsabilidade civil, da data em que é citado para responder à ação de indenização proposta pelo terceiro prejudicado, ou da data que a este indeniza, com a anuência do segurador; b) quanto aos demais seguros, da ciência do fato gerador da pretensão; III - a pretensão dos tabeliães, auxiliares da justiça, serventuários judiciais, árbitros e peritos, pela percepção de emolumentos, custas e honorários; IV - a pretensão contra os peritos, pela avaliação dos bens que entraram para a formação do capital de sociedade anônima, contado da publicação da ata da assembleia que aprovar o laudo; V - a pretensão dos credores não pagos contra os sócios ou acionistas e os liquidantes, contado o prazo da publicação da ata de encerramento da liquidação da sociedade. § 2^o Em dois anos, a pretensão para haver prestações alimentares, a partir da data em que se vencerem. § 3^o Em três anos: I - a pretensão relativa a aluguéis de prédios urbanos ou rústicos; II - a pretensão para receber prestações vencidas de rendas temporárias ou vitalícias; III - a pretensão para haver juros, dividendos ou quaisquer prestações acessórias, pagáveis, em períodos não maiores

situações específicas, além de atribuir, em seu art. 205³⁴, o prazo prescricional de 10 anos para o restante das situações não contempladas pelo art. 206. No caso da decadência, as possibilidades são ainda mais vastas, posto que as normas que preveem os prazos decadenciais se encontram espalhadas através do código civil, do código de processo civil e de legislações esparsas.

A conceituação de ambos os institutos é dotada de relativa pacificidade no âmbito tributário. Marques define que os institutos da decadência e da prescrição no Direito Tributário estão diretamente relacionados ao “*tempo do direito*”. Segundo a autora, decadência seria o termo jurídico relacionado ao fenômeno temporal que restringe a constituição do crédito pela Fazenda Pública:

Decadência é o nome jurídico que se dá ao fenômeno temporal que aplica o fim do tempo do direito, disciplinando o tempo da constituição do crédito. A decadência restringe a aplicação de um direito, qual seja, de constituir o crédito tributário, isto é, de atuação da norma de competência administrativa de constituição, de nascimento do direito. Caso esse procedimento não seja realizado dentro do limite temporal, por meio de linguagem competente, o crédito deixa de ser “crédito”, extingue-se, perde a juridicidade. É uma norma geral e abstrata que opera sobre uma norma individual e concreta, interrompendo sua produção, com regras específicas e positivas [...]. (MARQUES, 2021, p. 144)

Para Regina Helena Costa (2022, p. 309), em sentido muito próximo, a decadência tributária “*refere--se à extinção do direito da Fazenda Pública – traduzido em poder--dever – de efetuar o lançamento, em razão de sua inércia pelo decurso do prazo de cinco anos*”.

de um ano, com capitalização ou sem ela; IV - a pretensão de ressarcimento de enriquecimento sem causa; V - a pretensão de reparação civil; VI - a pretensão de restituição dos lucros ou dividendos recebidos de má-fé, correndo o prazo da data em que foi deliberada a distribuição; VII - a pretensão contra as pessoas em seguida indicadas por violação da lei ou do estatuto, contado o prazo: a) para os fundadores, da publicação dos atos constitutivos da sociedade anônima; b) para os administradores, ou fiscais, da apresentação, aos sócios, do balanço referente ao exercício em que a violação tenha sido praticada, ou da reunião ou assembleia geral que dela deva tomar conhecimento; c) para os liquidantes, da primeira assembleia semestral posterior à violação; VIII - a pretensão para haver o pagamento de título de crédito, a contar do vencimento, ressalvadas as disposições de lei especial; IX - a pretensão do beneficiário contra o segurador, e a do terceiro prejudicado, no caso de seguro de responsabilidade civil obrigatório. § 4º Em quatro anos, a pretensão relativa à tutela, a contar da data da aprovação das contas. § 5º Em cinco anos: I - a pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular; II - a pretensão dos profissionais liberais em geral, procuradores judiciais, curadores e professores pelos seus honorários, contado o prazo da conclusão dos serviços, da cessação dos respectivos contratos ou mandato; III - a pretensão do vencedor para haver do vencido o que despendeu em juízo.

³⁴ CC, Art. 205 - A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor.

A prescrição, por sua vez, para fins tributários, é entendida como o termo jurídico relacionado ao fenômeno temporal que restringe a exigibilidade do crédito pela Fazenda Pública. Nesse sentido explica Marques:

Na mesma linha, ratificamos que prescrição é nome jurídico que se dá ao fenômeno temporal que aplica o fim do tempo no direito, regulamentando o tempo da exigibilidade do crédito [...]. A prescrição restringe a aplicação de um direito, qual seja, o de exigir o crédito tributário pelos meios legalmente estabelecidos, Caso esse procedimento não seja realizado, dentro do limite temporal da norma, por meio de linguagem competente, deixa de ser crédito, extingue-se, perde a juridicidade. (MARQUES, 2021, p. 146)

Já Costa (2022, p. 311) define que, no que diz respeito ao direito tributário, “a prescrição corresponde à perda do direito do Fisco (poder--dever) de ajuizar a ação de execução do crédito tributário – a execução fiscal, disciplinada pela Lei n. 6.830/80”³⁵.

A diferença entre a prescrição e a decadência no âmbito tributário é ainda abordada por Kiyoshi Harada:

No Direito Tributário, a distinção não oferece maiores dificuldades porque existe o lançamento, que serve de marco divisor entre um e outro instituto. Constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a cogitação de prescrição. Onde termina a primeira, começa imediatamente a segunda, sem qualquer hiato. (HARADA, 2021, p. 735)

Conceito quase idêntico é conferido por Caliendo no que diz respeito a ambos os institutos:

A decadência extingue o direito do fisco em realizar a constituição do crédito tributário, ou seja, de proceder ao lançamento, em razão do decurso do prazo legal de cinco anos. Ocorrida a decadência, não há como falar em fluência do prazo prescricional. Não podendo ocorrer a constituição do crédito, este não pode ser cobrado administrativa ou judicialmente. (CALIENDO, 2022, p. 327)

Tem-se, portanto, que a decadência diz respeito ao lapso temporal concedido às autoridades fiscais para a constituição do crédito tributário. Ocorrendo a constituição, elimina-se a possibilidade da decadência, sendo possível somente a caracterização da prescrição, posto que relativa ao prazo concedido à Fazenda

³⁵ Há de se considerar que a prescrição tributária não diz respeito unicamente ao final do tempo concedido ao Fisco para requerer judicialmente créditos que lhes são devidos pelo contribuinte. Tal instituto também é aplicável ao próprio contribuinte, quando referente ao direito de requerer a restituição ou repetição de créditos recolhidos indevidamente, ou de impugnar judicialmente lançamentos e/ou relações jurídico-tributárias entendidas como indevidas, conforme previsões constantes dos arts. 168, da Lei 5.172/66, e art. 38, da Lei 6.830/80.

Pública para cobrar do contribuinte as quantias devidas relativas a determinado tributo.

Marques (2021, p. 147) evidencia, ainda, que o limite temporal ao direito propiciado pelos institutos da decadência e da prescrição no âmbito tributário tem como objetivo elementar a preservação da segurança jurídica. Isso porque, somente dessa forma, se torna possível evitar a perpetuação de relações conflituosas no âmbito jurídico e social. Serve, dessa forma, como instrumento de pacificação da sociedade, exercido pela via jurídica.

Conceito semelhante é apresentado por Luís Eduardo Schoueri, que indica a relevância da manutenção do mínimo de estabilidade quanto às relações jurídicas. Isso porque não se mostraria razoável admitir que surtisses efeitos na atualidade ações praticadas (ou não praticadas) em período cronológico indefinidamente descolados do momento atual:

Assim é que, ao mesmo tempo que se reconhece a irrenunciabilidade do crédito tributário, não se pode deixar de ponderar a necessidade de garantir um mínimo de segurança nas relações jurídicas. Imagine o que aconteceria se alguém, tendo adquirido um imóvel há vários anos, tivesse a notícia de que, no início do século passado, o antigo proprietário deixara de recolher alguns tributos incidentes sobre o imóvel, devendo este ser levado a leilão para satisfazer aqueles créditos. (SCHOUERI, 2022, p. 741)

Relacionado a isso, deve-se considerar também que, à luz do disposto no art. 156, V³⁶, do CTN, a prescrição, assim como a decadência, são condições extintivas do crédito tributário. Enquanto no Direito privado os institutos da prescrição e da decadência possuem consequências diversas, quais sejam respectivamente (i) a extinção do direito subjetivo através da impossibilidade de acesso aos instrumentos jurídicos da ação, e (ii) a extinção do próprio direito potestativo, no Direito Tributário tanto a prescrição quanto a decadência possuem um resultado comum: a *“extinção do crédito tributário e de toda a obrigação tributária”* (MARQUES, 2021, p. 136).

Em outros termos, enquanto no Direito Privado a prescrição extingue o direito de ação, perdurando, entretanto, a pretensão que poderia ser postulada, no âmbito tributário a caracterização da prescrição extingue o próprio crédito buscado pelas autoridades fiscais.

³⁶ CTN, Art. 156 - Extinguem o crédito tributário: V - a prescrição e a decadência.

Isso significa que, mesmo que haja pagamento do débito por parte do contribuinte, caso o adimplemento ocorra após a perfectibilização da prescrição, jamais se poderá pretender a convalidação de tal gesto. Isso porque eventual alegação de que o pagamento acarretaria o reconhecimento de dívida por parte do contribuinte iria de encontro com a previsão do art. 156, V CTN, que prevê a extinção dos créditos quando prescritos ou decaídos. Com a sua extinção, e a consequente extirpação dos débitos do plano da existência, não mais poderiam os mesmos serem objeto de assunção ou de reconhecimento de dívida, ensejando, inclusive, ação de repetição de indébito tributário caso o pagamento tenha sido realizado. É o que explica Caliendo:

Desse modo, difere o regime tributário da prescrição do seu correlato no direito civil, visto que neste a ausência de exigibilidade de uma obrigação por força da prescrição faz surgir uma obrigação natural. Assim, a obrigação natural em direito civil é uma obrigação incompleta, destituída de força executiva, contudo, o adimplemento de obrigação natural (dívida inexigível) realizado por erro do devedor é válido e não autoriza a repetição no direito privado. No direito tributário, a obrigação tributária desaparece com a prescrição, não podendo ser oposta ao devedor, nem ser mantida em cadastro de inadimplementos, impedir a concessão de certidão de dívida ativa e o pagamento de débito prescrito será considerado indevido e permitirá a repetição de indébito. (CALIENDO, 2022, p.331)

Tal entendimento, conforme já referido, está intrinsecamente relacionado com a manutenção da segurança jurídica e a manutenção da pacificação social. Somente com a aplicação dos institutos de prescrição e da decadência se impossibilita que os litígios possam ser mantidos, ou evocados, a qualquer tempo no que diz respeito às relações mantidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes. Mesmo porque, de forma contrária, instaurar-se-ia um permanente estado de insegurança relativo à satisfação de pendências tributárias, principalmente considerando a fé-pública conferida às autoridades fiscalizadoras.

Nesse caso, como forma de se proteger de eventual cobrança fiscal injusta, tornar-se-ia necessária a manutenção, por tempo indeterminado, de comprovantes de quitação de débitos fiscais, bem como de documentos capazes de comprovar eventual imprecisão da cobrança fazendária. Em não o fazendo, colocar-se-ia o contribuinte em risco, podendo o mesmo sofrer autuações e ter de suportar encargos tributários em duplicidade, estando continuamente sob o risco dos efeitos da irregularidade fiscal.

3.2. O QUE É PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Para a análise proposta, entretanto, o instituto da prescrição tributária não possui relevância por si só, mas através das especificidades de sua caracterização quando no curso da Execução Fiscal. Trata-se da prescrição em sua modalidade intercorrente, qual seja aquela caracterizada quando no curso da ação de cobrança movida pela autoridade fazendária.

Importante que se diferencie a prescrição tributária direta, que, nos já referidos termos de Marques (2021), é caracterizada como “*o fim do tempo no direito, regulamentando o tempo da exigibilidade do crédito*”, e relacionada com lapso temporal concedido à autoridade fazendária para a cobrança de créditos tributários, e a prescrição intercorrente, que diz respeito ao fim do tempo da exigibilidade do crédito tributário quando já instrumentalizada judicialmente a ação fiscal de cobrança.

No primeiro caso, tem-se o lapso temporal legalmente previsto para que a autoridade fazendária cobre os créditos a ela devidos, enquanto no segundo caso, fala-se em lapso temporal legalmente previsto para que os créditos cobrados judicialmente sejam, de fato, satisfeitos. Ainda que adiantando o que se passará a expor neste e nos próximos capítulos, importante de se referir que o entendimento jurisprudencial ora vigente indica a necessidade da aplicação conjunta das normas previstas nos arts.174, do CTN, e no art. 40 da Lei 6.830/80 (LEF - Lei de Execução Fiscal), para a caracterização da prescrição intercorrente.

Conforme anteriormente já referido, a previsão constante do parágrafo único do art. 174³⁷, do CTN, indica que o prazo concedido ao Fisco para a cobrança de créditos tributários se extingue em 5 anos. Todavia, o parágrafo único do mesmo dispositivo legal aponta situações nas quais essa contagem pode ser interrompida:

Art. 174. Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
 I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
 II - pelo protesto judicial;
 III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
 IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

³⁷ CTN, Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Desta forma, à luz do inciso I do parágrafo único do art. 174, tem-se que, distribuída a Execução Fiscal e proferido o despacho que ordena a citação do contribuinte, interrompe-se o prazo prescricional, ensejando o início de um novo prazo de 5 anos para que os créditos cobrados pela fazenda sejam satisfeitos, período este no qual, caso não satisfeitas as quantias pretendidas (tampouco caracterizada qualquer hipótese interruptiva ou suspensiva do prazo prescricional) restará por configurada a prescrição na sua modalidade intercorrente.

Nesse sentido, é importante referir que, até o ano de 2005, a redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN (Lei 5.172/1966), previa como marco interruptivo da prescrição a “*citação pessoal feita ao devedor*”³⁸. Isso gerava considerável prejuízo à Administração Pública Fazendária nos diferentes entes da federação, levando-se em conta a morosidade da tramitação dos feitos devido à sobrecarga nas demandas tuteladas pelo poder judiciário, somada a eventuais dificuldades de se localizar os contribuintes devedores. Com a alteração da redação, passou-se a entender como interrompido o lapso prescricional pelo simples despacho que ordena a citação do contribuinte, ampliando as possibilidades para que as dívidas fiscais fossem satisfeitas.

A verdade é que a redação original do inciso I do parágrafo único do art. 174, do CTN, foi o fator de justificativa da previsão constante do inciso III do mesmo dispositivo legal. Conforme explica Paulsen (2021, p. 139), quando da vigência da previsão da interrupção do fluxo prescricional unicamente com a citação pessoal do devedor, fazia sentido a existência de norma que contemplasse as hipóteses de citação por edital. Dessa forma, nos casos de não localização do contribuinte em tempo hábil a evitar a caracterização da prescrição, ter-se-ia a possibilidade de citá-lo por edital, ato judicial este capaz de constituir mora ao devedor, na literalidade da previsão do inciso III, parágrafo único, do dispositivo ora abordado.

Sobre as demais possibilidades de interrupção do lapso prescricional presentes no parágrafo único do art. 174, explica Marques:

As demais modalidades do inciso do art. 174 do CTN, “II - pelo protesto judicial; (...) IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”, devem ser propostos antes da propositura da ação de execução fiscal, durante o período da exigibilidade. Apenas em casos excepcionais, diante da impossibilidade de ocorrência da disposição exclusiva estabelecida no inciso I, admitem-se as

³⁸ Redação original: CTN, Art. 174. Parágrafo único - A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor [...]

demais medidas após a propositura da ação de execução fiscal [...] (MARQUE, 2021, p. 322)

A autora complementa indicando que o segundo dos incisos, tratar-se-ia de medida judicial a ser proposta em período anterior à propositura da Execução Fiscal, quando iminente a extrapolação do tempo para o fim da exigibilidade do crédito tributário. Seria medida excepcional, a ser instrumentalizada quando inviável a propositura da adequada ação de cobrança em tempo hábil, como, por exemplo, nos casos em que ainda não inscrito o débito em dívida ativa. De forma semelhante entende Caliendo, referindo que, “[...] à luz do crédito tributário, o protesto judicial somente se justifica na hipótese de a Fazenda estar impossibilitada de ajuizar execução fiscal, diante da iminência do término do prazo prescricional”. (CALIENDO, 2021, p. 334)

Nessa direção, salienta Marques (2021, p. 358) que o protesto judicial teria um rol de desvantagens quando comparado à Execução Fiscal, uma vez que esta última possui maior celeridade e eficácia para não apenas preservar a exigibilidade do direito pleiteado, mas para satisfazê-lo definitivamente, além da isenção de custas e da possibilidade de caracterização da hipótese de interrupção prevista no inciso I, parágrafo único, do mesmo art. 174, do CTN, ora abordado.

Sobre o inciso IV (“por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”), por sua vez, seria caracterizado por um ato particular de reconhecimento de dívida por parte do contribuinte. Segundo Caliendo (2022, p. 334), seria a única hipótese em que a interrupção do lapso prescricional teria origem em ato do próprio contribuinte, podendo ser praticado também na esfera administrativa. Cita como exemplo “carta ou petição do devedor, declaração escrita, requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação ou, até mesmo, pedido de parcelamento do débito”.

Marques (2021, p. 374) amplia as possibilidades de aplicação do inciso IV ao mencionar também as transações, bem como os negócios jurídicos processuais. Além disso, indica a hipótese de reconhecimento do crédito devido pela via judicial, através da propositura de ação de consignação em pagamento. Nesse caso haveria a confissão do débito, ainda que pendente a pacificação quanto ao montante devido.

Todavia, conforme já referido, para a configuração da prescrição intercorrente, para além do decurso de 5 anos previstos pelo caput do art. 174, do CTN, e a inoccorrência de nenhuma das circunstâncias interruptivas do lapso prescricional

previstas no parágrafo único do mesmo dispositivo, também necessária a contabilização de eventuais causas suspensivas do prazo de prescrição.

O art. 151, do CTN dispõe sobre as seguintes situações nas quais a exigibilidade do crédito tributário restará suspensa, tendo, por consequência, a suspensão da própria ação de cobrança, e do prazo prescricional. Vejamos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Para Paulsen, as hipóteses de suspensão do crédito tributário podem ser subdivididas em três grupos diferentes, quais sejam: (i) as hipóteses de concessão de prazo para o pagamento do débito tributário; (ii) as hipóteses de questionamento sobre a legitimidade das cobranças realizadas; e (iii) as hipóteses de depósito judicial relativo à integralidade da dívida:

Se retermos com atenção essas hipóteses suspensivas estabelecidas pelo art. 151, veremos que podem ser assim sintetizadas: a) foi dado prazo para pagamento do tributo ou penalidade, seja por força de moratória ou de parcelamento concedido ao contribuinte (incisos I e VI); b) há incerteza quanto à existência do crédito, colocado em dúvida por impugnação, manifestação de inconformidade ou recurso ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa, ou suspenso por decisão judicial que tenha reconhecido a relevância ou verossimilhança dos argumentos do sujeito passivo em ação por este ajuizada (incisos III, IV e V); ou c) o crédito está garantido por depósito em dinheiro (inciso II). (PAULSEN, 2021, p. 122)

Cada uma das hipóteses de suspensão elencadas através dos incisos do art. 151 possui suas próprias características e particularidades, sendo mais relevante para o objetivo perquirido pela presente pesquisa o entendimento de que, suspensa a exigibilidade do crédito cobrado (e a possibilidade de a autoridade fiscal cobrar os valores entendidos como devidos), suspende-se igualmente a própria Execução Fiscal e, por consequência, o prazo prescricional relativo aos débitos por ela contemplados.

[...] a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, perfectibilizada após a propositura da execução fiscal, ostenta o condão somente de obstar o curso do feito executivo, e não de extingui-lo”, de modo que a execução ficará suspensa. Em contrapartida, o prazo prescricional fica igualmente suspenso, porquanto é o prazo de que dispõe o Fisco para a cobrança, só correndo

quando lhe é permitido agir no sentido de buscar a satisfação do seu crédito. (PAULSEN, 2021, p. 127)

Caliendo explica a situação elencando momentos relativos à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, por consequência, atinentes à suspensão do lapso prescricional. O primeiro momento seria o da constituição definitiva do crédito tributário; o segundo, seria o início da suspensão da exigibilidade por alguma das hipóteses elencadas no já referido art. 151, do CTN; e o terceiro, e último, momento, seria o término do período de suspensão, com a retomada da exigibilidade dos créditos em cobrança:

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário atua no plano da eficácia temporal do crédito. Este será plenamente válido, mas terá a sua exigibilidade protelada até a ocorrência de fato futuro. Três são os momentos previstos nessa dinâmica eficaz. Primeiro, exige-se a constituição definitiva do crédito tributário, em seguida, haverá a suspensão de sua exigibilidade pela utilização de algumas das modalidades suspensivas, previstas no art. 151. Por último, haverá a cessação da suspensão e o retorno à situação de exigência. (CALIENDO, 2022, p. 292)

Para o autor, a suspensão da exigibilidade dos créditos não pode ser perpétua, uma vez que, nessa situação, restaria configurada “*espécie atípica ou indireta de extinção do crédito*” tributário. Relevante de se indicar que a suspensão do prazo prescricional, com o término do evento que enseja sua incidência, propicia a retomada da contagem da prescrição, aproveitando-se o lapso temporal transcorrido em período anterior a sua caracterização, de forma diversa do que ocorre nos casos de interrupção, nos quais haverá o reinício da contagem de tempo para a prescrição (CALIENDO, 2022, p. 294).

Há de se considerar que as hipóteses de suspensão do prazo prescricional, embora relevantes, são menos problemáticas quanto a sua incidência para fins de averiguação da prescrição intercorrente. De forma diferente, as situações de interrupção previstas no parágrafo único do art. 174, do CTN, constituem elemento de maior complexidade.

Como anteriormente mencionado, diferentemente das hipóteses de suspensão, “*nos casos de interrupção da prescrição, a contagem do prazo será reiniciada e o termo inicial da recontagem, o dies a quo, será o do surgimento da data da causa interruptiva*” (CALIENDO, 2022, p. 334).

Ocorre que, para fins de configuração da prescrição intercorrente, as regras de interrupção acabam sendo sobrepostas pelas disposições constantes no art. 40 da Lei

6.830/80, gerando dúvidas quanto a sua aplicação e operacionalização. Dessa forma, igualmente relevante que se leve em conta as disposições constantes do art. 40 da referida lei ordinária:

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

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Tal dispositivo trata da hipótese em que, no âmbito da Execução Fiscal, caso não localizado o devedor ou bens que possam ser objeto de expropriação para a satisfação do débito, deverá se suspender a ação de cobrança pelo período de 1 ano, após o qual, caso não citado o devedor ou localizado patrimônio afetável, iniciará a contagem do prazo prescricional de 5 anos. Tem-se, dessa forma, em entendimento diverso àquele expresso pelo art. 174, *caput*, do CTN, um lapso temporal de 6 anos para a caracterização da prescrição intercorrente, caracterizado pela suspensão de 1 ano prevista pela Lei de Execução Fiscal, somado aos 5 anos da prescrição propriamente dita, conforme previsto pelo CTN.

A aplicabilidade das previsões constantes do art. 40 da LEF foi por um longo tempo motivo de debate no campo doutrinário. Isso porque, do teor do dispositivo legal, percebe-se seu efeito sobre a regulamentação do prazo de prescrição, o que acarretaria questionamentos acerca de eventual violação à disposição constitucional. Isso porque o art. 146, II, "b"³⁹, da Constituição Federal, determina que é matéria reservada à Lei Complementar estabelecer normas sobre prescrição e decadência, não podendo tais matérias serem reguladas por lei ordinária, como é o caso da Lei 6830/80. Explica Marques:

³⁹ CF, Art. 146 - Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

O caput do art. 40, que estabelece a suspensão da prescrição diante da suspensão da execução, não pode ser aplicado em matéria tributária. A resistência que oferecemos ao artigo se assenta no conceito de prescrição como o fim do limite do tempo da exigibilidade crédito, o que vale dizer que uma causa suspensiva da prescrição está necessariamente suspendendo a exigibilidade do crédito, ademais, prescrição e suspensão da exigibilidade do crédito são matérias reservadas às normas gerais CTN. Jamais podem ser regulada por lei ordinária [...]

Veja que o problema reside justamente na expressão “não correrá prazo de prescrição”, pois uma suspensão processual poderia ser realizada por meio da lei ordinária, sem, contudo, suspender a prescrição. O artigo, em verdade, pretendeu tratar da suspensão do processo, perfeitamente cabível em sua função processual, porém, terminou por tratar da prescrição, que em matéria tributária tem reserva especial de lei complementar. [...] (MARQUES, 2021, p. 390-391)

Ademais, Caliendo (2022, p. 335), indica que o reconhecimento da constitucionalidade da parte final do art. 40, da LEF, que remete à condição na qual não correrá o prazo prescricional, e sua aplicação ao caso concreto, poderia resultar em normas imprescritíveis, o que possui vedação no ordenamento jurídico. Para além da constitucionalidade da norma, Caliendo (2022, p. 335) complementa apontando ainda *“uma clara discrepância sobre o momento inicial da contagem do prazo a quo da prescrição intercorrente”*, ao se considerar a previsão do § 4º do referido dispositivo legal e o entendimento jurisprudencial sintetizado pela Súmula 314 do STJ. Enquanto a Súmula refere que *“em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”*, a disposição do § 4º indica como marco inicial para o lapso prescricional o despacho do juiz após manifestação da Fazenda Pública, acarretando nítida contrariedade quanto à aplicação da norma.

Entretanto, sobre a constitucionalidade do art. 40 da LEF, relevante indicar que recentemente, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Especial 636.562/SC, ao qual foi reconhecida a repercussão geral (Tema 390), entendeu pela constitucionalidade das disposições do art. 40 da LEF atinentes à prescrição intercorrente, considerando inexistente violação da reserva da matéria tributária à Lei Complementar, conforme disposição do art. 146, III, “b”, da CF⁴⁰. No caso em questão, entendeu-se pelo teor processual das disposições relativas à suspensão de 1 ano prevista pela Lei 6.830/80. Através do referido julgado, por unanimidade fixou-se a tese de que:

⁴⁰ Julgamento datado de 17/02/2023.

É constitucional o art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais LEF), tendo natureza processual o prazo de 1 (um) ano de suspensão da execução fiscal. Após o decurso desse prazo, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional tributário de 5 (cinco) anos.

O fato é que, distribuída a Execução Fiscal no prazo de 5 anos previsto pelo art. 174, *caput* (com a prévia incidência, ou não, das interrupções previstas nos incisos II, III e IV do parágrafo único do mesmo dispositivo) e proferido o despacho de citação do devedor, conforme previsão de seu inciso I, reinicia-se o prazo prescricional, agora no curso da ação de cobrança, o qual, caso seja superado, considerando-se, ainda, as disposições da Lei 6.830/80, caracterizará a prescrição intercorrente. Entretanto, a partir da complexidade das disposições presentes no art. 40 da LEF, o Superior Tribunal de Justiça, através do REsp 1.340.553/RS, estabeleceu regras procedimentais objetivando o melhor entendimento e operacionalização da prescrição intercorrente.

3.3. RESP 1.340.553 - TERMOS INICIAIS PARA O PRAZO PRESCRICIONAL - INTERRUPTÕES E SUSPENSÕES DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL

Considerando o elevado número de demandas judiciais relativas à incidência das normas constantes dos arts. 174, do CTN, em conjunto com art. 40, da Lei 6.830/80, o Superior Tribunal de Justiça, em sede do REsp 1.340.553, na sistemática de recursos repetitivos, firmou os temas 567 e 569 nos seguintes termos:

Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável.

Inicialmente, o Acórdão reafirmou o entendimento já integrante da Súmula 314⁴¹ do mesmo STJ, a qual já admitia a suspensão processual pelo período de 1 ano quando não localizados bens penhoráveis capazes de satisfazer os débitos objeto de cobrança na Execução Fiscal.

Ademais, o Acórdão elencou regras operacionais a fim de melhor disciplinar e aplicar as disposições constantes do art. 40 da LEF, no objetivo de uniformizar a compreensão sobre o instituto da prescrição intercorrente no âmbito da Execução

⁴¹ STJ, Súmula 314 - Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Fiscal, coadunando-o com as previsões do art. 174, do CTN. Nesse sentido, conforme ensina Marques (2021, p. 404) foram estabelecidas 5 teses, respeitando-se os ritos presentes no art. 1.036⁴², do Código de Processo Civil (CPC).

As duas primeiras teses se prestam a buscar um meio de acomodar, de forma prática, as previsões constantes do CTN e da LEF. Isso porque, à época do julgado, a previsão de suspensão prevista no art. 40 da Lei 6.830/80 encontrava resistência quanto a sua aplicação por conta da natureza da norma que a veicula, já que tratar-se-ia de norma ordinária que teria como efeito a dilação do lapso prescricional, disciplinando regra que seria reservada à Lei Complementar, conforme previsão presente no já citado art. 146, III, “b”, da Constituição Federal.

Dessa forma, a primeira das teses firmadas diz respeito à automaticidade da suspensão da Execução Fiscal quando dos casos de não localização do devedor ou de bens aptos a satisfazerem o débito tributário, admitindo a incidência da previsão de suspensão da Lei 6.830/80. A tese ficou assim redigida:

4.1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução;

4.1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

4.1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

⁴² CPC, Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso. § 2º O interessado pode requerer, ao presidente ou ao vice-presidente, que exclua da decisão de sobrestamento e inadmita o recurso especial ou o recurso extraordinário que tenha sido interposto intempestivamente, tendo o recorrente o prazo de 5 (cinco) dias para manifestar-se sobre esse requerimento. § 3º Da decisão que indeferir este requerimento caberá agravo, nos termos do art. 1.042. § 3º Da decisão que indeferir o requerimento referido no § 2º caberá apenas agravo interno. § 4º A escolha feita pelo presidente ou vice-presidente do tribunal de justiça ou do tribunal regional federal não vinculará o relator no tribunal superior, que poderá selecionar outros recursos representativos da controvérsia. § 5º O relator em tribunal superior também poderá selecionar 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia para julgamento da questão de direito independentemente da iniciativa do presidente ou do vice-presidente do tribunal de origem. § 6º Somente podem ser selecionados recursos admissíveis que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida.

Tem-se, dessa forma, que a partir da ciência da autoridade fazendária (seja por intimação, seja por vista dos autos) a respeito da não localização do devedor ou de bens de sua propriedade capazes de satisfazer os valores em cobrança, a Execução Fiscal será automaticamente suspensa pelo período de 1 ano.

A segunda tese se relaciona com o início automático do prazo prescricional de 5 anos após o decurso de 1 ano de suspensão do feito executivo, contemplando também a previsão de prescrição constante do art. 174, caput, do CTN:

4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronúncia judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;

Dessa forma, após exaurida a suspensão automática iniciada a partir da ciência da autoridade fiscal a respeito da (i) não localização do devedor, ou da (ii) não localização de patrimônio capaz de ser convertido em prol do pagamento do débito, inicia-se, também automaticamente, a contagem do lapso prescricional de 5 anos, conforme previsão constante do Código Tributário Nacional.

A terceira tese tem por objeto os marcos interruptivos do cômputo da prescrição. Pela redação empregada no acórdão, é necessária a efetiva constrição de patrimônio e a efetiva citação do devedor para que se interrompa o transcurso do prazo da prescrição intercorrente:

4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo – mesmo depois de escoados os referidos prazos –, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

A tese tem ainda mais relevância ao indicar a necessidade de efetividade das medidas citatórias (ainda que por meio de edital) ou expropriatórias para fins de

interrupção do lapso prescricional, sendo insuficientes peticionamentos em sentidos diversos ou incapazes de trazer o devedor ao polo passivo do feito, ou afetar patrimônio para a satisfação da dívida.

O ponto, entretanto, faz importante ressalva relativa à necessidade de processamento das medidas solicitadas, mesmo que após o decurso do prazo de 1 ano de suspensão, somados aos 5 anos da prescrição propriamente dita. Isso porque, na hipótese de efetivação da medida em período posterior à caracterização dos 6 anos, considera-se por interrompida a prescrição na data do requerimento que originou a medida exitosa. Sobre tal aspecto, explica Marques:

É curioso notar que a referida tese criou uma condição resolutória para o reconhecimento da prescrição intercorrente: após seis anos, se houver petição da Fazenda Pública de localização de bens do devedor, que ainda não tenha sido processada, será reconhecida a prescrição intercorrente apenas após seu processamento. O processamento da referida petição pode ser realizado “a qualquer tempo”, após esgotado o prazo de seis anos. Nesses casos, a prescrição intercorrente deve ser considerada interrompida (nova interrupção) e retroagirá à data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera, voltando a contar mais cinco anos. (MARQUES, 2021, p. 407)

A quarta tese se refere à oportunidade de manifestação da Fazenda Pública relativa a eventuais marcos interruptivos ou suspensivos do lapso prescricional. Em tal ocasião, será necessário que a autoridade fazendária comprove as alegações realizadas, não se mostrando necessária tal comprovação, entretanto, quando relativa à ausência de ciência sobre a não localização de bens ou do devedor:

4.4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

Segundo, Marques (2021, p.408), a quarta tese firmada no julgamento do REsp 1.340.553 pressupõe a necessária intimação da Fazenda Pública em dois momentos diversos da Execução Fiscal para fins de perfectibilização do adequado andamento processual capaz de caracterizar a prescrição intercorrente. O primeiro deles é através da já referida intimação acerca da negativa de citação do executado, ou de localização de bens, sem a qual, por previsão da primeira tese do julgado, sequer

iniciaria o período de suspensão de 1 ano que antecede a contagem do lapso prescricional de 5 anos previsto no art. 174, do CTN.

O segundo momento, por sua vez, se dá quando já contabilizados tanto o período de suspensão de 1 ano do art. 40 da LEF, quanto o lapso de 5 anos previstos no art. 174, do CTN. Nesse caso, a intimação terá função dupla, qual seja: (i) oportunizar a indicação de qualquer evento capaz de ilidir a constituição da prescrição, através da indicação da ocorrência de evento ensejador da suspensão ou da interrupção do prazo prescricional; e (ii) cientificar a Fazenda Pública acerca do decurso do prazo de exigibilidade dos créditos tributários durante a tramitação do feito. Como efeito prático, a possibilidade do afastamento da prescrição por ausência de intimação do exequente só pode ser afastada quando existente real prejuízo, não sendo aplicável aos casos em que, decretada a prescrição e não intimado a Fazenda Pública, inexistir qualquer marco suspensivo ou interruptivo do lapso prescricional.

A quinta tese tem por objeto a forma processual através da qual será proferida a decisão que reconhecer a prescrição intercorrente nos termos do art. 40 da LEF:

4.5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.

Dessa forma, deverá a decisão relativa à caracterização da prescrição intercorrente indicar na fundamentação da decisão os marcos temporais entendidos como ocorridos e caracterizadores da prescrição intercorrente.

Ainda que não integrante formal das 5 teses originadas pelo julgado, relevante também que se considere outro conceito igualmente contemplado pelo Acórdão do julgado ora analisado, qual seja a inércia processual. Para os objetivos da presente pesquisa, tal conceito, já referido em tópicos anteriores, possui significativa relevância.

O entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça fez do conceito de inércia parte essencial do julgado ora analisado e que tem por objetivo a sistematização e operacionalização prescrição intercorrente no âmbito tributário, conforme se percebe de trecho colacionado do referido Acórdão:

[...] Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal [...]

Dessa forma, mais do que estabelecer critérios para o cálculo do lapso prescricional através das teses formuladas, o acórdão acaba por admitir outro relevante aspecto, de natureza subjetiva, para a caracterização da prescrição intercorrente, qual seja a “inércia processual”. Tal elemento se relaciona com a possibilidade de suspensão de 1 ano previsto pelo art. 40 da LEF, em complementação ao critério objetivo e temporal consubstanciado no decurso de 5 anos sem a satisfação dos créditos pretendidos.

A respeito da inércia processual, Paulo Guilherme Gorski de Queiroz explica que o conceito está intrinsecamente ligado à impossibilidade do prosseguimento da ação de cobrança por falta de meios e informações a serem fornecidas pela parte exequente. Sem tais dados, a execução fica paralisada ensejando a contagem do lapso temporal relativo à prescrição intercorrente:

Em todo o iter processual, existe uma especial fase em que a colaboração do exequente é extremamente relevante, merecendo ser realçada: quando não localizados bens ou o paradeiro do devedor. Esse é um ponto crítico da execução fiscal em que atuação do exequente torna-se essencial. Apenas o credor poderá fornecer os meios para instrumentalizar a execução e superar esses dois obstáculos. A omissão do exequente provavelmente paralisará a execução, alojando-nos diante de típica hipótese de inércia que demarcaria o início do prazo prescricional intercorrente. [...] (QUEIROZ, 2022, p. 35)

Sentido semelhante é atribuído ao conceito por Paulo Cesar Conrado, o qual indica a responsabilidade de fornecer-se condições aptas a permitir a satisfação dos créditos, sob pena de frustrar o objetivo da Execução Fiscal, mantendo-se o processo ativo indeterminadamente:

Essa é, precisamente, a base lógica da ideia de prescrição intercorrente: no plano das execuções, o Poder Judiciário de fato tem que ser provocado no prazo por lei estabelecido (prescrição propriamente dita), mas não é só: em tal plano, as condições necessárias à outorga da correlata tutela têm que ser oferecidas no campo apropriado, sob pena de se frustrar sua conferência (da referida tutela), quedando o processo em aberto ad infinitum – resultado evidentemente repudiado pelo valor que atua por detrás da noção de prescrição (segurança jurídica). Por outra perspectiva: se a outorga das tutelas executivas não é atribuição do Poder Judiciário que dependa unicamente de sua provocação inaugural – exigindo, mas ainda, o fornecimento de elementos/informações que a viabilizem – imperativo que se desdobre para tais processos (de execução), a ideia de prescrição. (CONRADO, 2020, p. 346 citado por QUEIROZ, 2022, p. 34)

Para Paulsen, o conceito de prescrição intercorrente e de inércia se relacionam. Para o autor, a prescrição no curso do processo é aquela “*que ocorre no curso da Execução Fiscal quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, verificar-se a inércia do Fisco exequente, dando ensejo ao reinício do prazo quinquenal*” (2021, p. 140). Ademais, indica que, “*embora, em tese, pudesse recomeçar o prazo prescricional assim que ocorrida a hipótese de interrupção, o início da recontagem ficará impedido enquanto não se verificar requisito indispensável para seu curso, que é a inércia o credor*” (PAULSEN, 2007, p. 1122). O entendimento de Paulsen acaba por admitir a existência de elemento subjetivo necessário à caracterização da prescrição intercorrente, ainda que o mesmo desborde dos limites constantes do art. 174 para contabilização da interrupção do lapso prescricional.

Segundo entendimento do autor, nos casos em que efetuada a citação do executado e nada mais for requerido pelo exequente, deverá se iniciar o prazo de prescrição. Entretanto, caso a citação seja efetuada, com requerimentos de diligências através da penhora de bens ou de pedidos de agendamento de hasta pública, não se trataria de hipótese de inércia processual, afastando-se a possibilidade de contabilização da prescrição na modalidade intercorrente.

Sobre o ponto, Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 337) esclarece que a suspensão de 1 ano do curso processual e o início do cômputo do prazo prescricional prevista pelo art. 40 da LEF só se sustenta nos casos em que não encontrados o devedor, ou bens para satisfazer o débito. A mesma lógica não se aplicaria a situações diversas, nas quais a suspensão do andamento do feito tem fundamento em outras circunstâncias, como no processamento de ação anulatória, ou na distribuição de Embargos à Execução Fiscal.

Renata Elaine Silva Ricetti Marques explica o instituto em sentido próximo àquele atribuído por Paulsen:

A prescrição intercorrente é aquela que sobrevém durante o período “corrente” da ação de execução fiscal, isto é, o esgotamento do limite do tempo da exigibilidade ocorrerá após a propositura da ação de cobrança judicial. Em outras palavras, a prescrição intercorrente é uma espécie de prescrição (prevista do art. 174 do CTN) que ocorrerá durante a cobrança judicial do crédito, execução fiscal, porque o prazo interrompido pelo despacho do juiz que ordenou a citação na referida ação, se esgotou (parágrafo único, inciso I do art. 174 do CTN). (MARQUES, 2021, p. 384)

Entretanto, é relevante pontuar que os dois autores divergem sobre a caracterização da prescrição intercorrente ao se considerar o elemento subjetivo consubstanciado na inércia da autoridade fazendária em perseguir o direito aos créditos pretendidos. Enquanto Marques (2021, p. 385) entende a prescrição intercorrente de forma objetiva, como uma das formas de aplicação da norma que determina o fim do prazo para exigibilidade do crédito, Paulsen (2007) entende por necessário também a caracterização da inércia do credor como etapa para a configuração do referido instituto jurídico.

Tem-se, dessa forma, que a incorporação do critério subjetivo da inércia para a configuração da prescrição intercorrente não é pacífica no meio doutrinário. Para alguns autores, a exigência de tal critério para a perfectibilização da prescrição intercorrente é incompatível com as disposições constantes do Código Tributário Nacional, e, por consequência, com a própria Constituição Federal.

Isso porque o CTN nada dispõe sobre qualquer critério diverso do próprio transcurso de 5 anos necessário à configuração da prescrição, inclusive em sua modalidade intercorrente, e das eventuais suspensões ou interrupções do lapso prescricional, conforme previsões constantes dos arts. 151 e 174, parágrafo único, do mesmo diploma legal. Ademais, não existe qualquer outra Lei Complementar que tenha por objeto a matéria, restando observar-se às disposições do Código Tributário Nacional. Nesse sentido explica Renata Elaine Silva Ricetti Marques⁴³:

Tão somente a Lei Complementar pode disciplinar as formas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição, inclusive na modalidade de prescrição intercorrente. Não há que se falar em critérios subjetivos para a decretação da prescrição (inércia), mas tão somente, de critério objetivo (fim do prazo interrompido). (MARQUES, 2021, p. 410)

Relevante considerar que, ainda que as teses firmadas no Acórdão do REsp 1.340.553 objetivassem a uniformização do entendimento e das decisões relativas à prescrição intercorrente, a verdade é que o julgado não esgotou todos os pontos de divergências existentes acerca da matéria. Isso porque a interpretação objetiva do julgado permite concluir que a espécie de prescrição só pode existir nas situações em

⁴³ Em que pese a consistência e a adequação da fundamentação da autora, fato é que, no âmbito jurisprudencial, foi proferida pelo STF recente decisão relativa ao Tema 390, entendendo-se por constitucionais as disposições constantes do art. 40 da LEF, de forma complementar àquelas presentes no CTN.

que caracterizada a ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização de bens ou do próprio devedor.

Ocorre que há um considerável rol de situações nas quais, por inércia do exequente, ainda que devidamente citado o devedor, o feito executivo se prolonga por anos sem que haja qualquer requerimento de medida capaz de satisfazer os débitos em cobrança. Por decorrência lógica, nesses casos também inexistente qualquer retorno negativo da medida, já que jamais solicitada. Não havendo retorno negativo, igualmente não há a ciência do exequente a respeito da inefetividade do requerimento, jamais ocorrendo o marco inicial para a suspensão de 1 ano, conforme entendimento do julgador, tampouco o posterior decurso do prazo quinquenal de prescrição.

Além disso, há também casos em que, efetivada a afetação patrimonial, transcorrem-se anos sem que haja requerimento de liquidação desse patrimônio através de hasta pública, ou de conversão em renda dos valores eventualmente constrictos. Em se tratando de penhora de valores, maiores prejuízos não recaem sobre o executado, senão aqueles relativos à ampliação de eventuais ônus sucumbenciais a incidir percentualmente sobre o valor atualizado ao longo do tempo, visto que a atualização das quantias, a partir da penhora, fica a cargo da instituição financeira⁴⁴ mantenedora dos valores depositados judicialmente, à luz do disposto nos arts. 9º, § 4º⁴⁵ c/c art. 32⁴⁶, da LEF.

No caso da penhora de bens ilíquidos, entretanto, a inércia quanto ao prosseguimento da execução tem efeitos muito mais danosos ao executado. Isso porque, enquanto o bem permanece gravado, obstaculizando uma eventual alienação

⁴⁴ Em recente decisão proferida quando do julgamento do REsp 1820963, o STJ decidiu por atualizar o entendimento relativo ao Tema Repetitivo 677, passando o mesmo a ter a seguinte redação: na execução, o depósito efetuado a título de garantia do juízo ou decorrente da penhora de ativos financeiros não isenta o devedor do pagamento dos consectários da sua mora, conforme previstos no título executivo, devendo-se, quando da efetiva entrega do dinheiro ao credor, deduzir do montante final devido o saldo da conta judicial". Todavia, a extensão de tal entendimento a questões tributárias ainda carece de maior esclarecimento no âmbito jurisprudencial, principalmente ao considerar-se que, à luz do art. 151, II, do CTN, o depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário.

⁴⁵ LEF, Art. 9º, § 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

⁴⁶ LEF, Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos: I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias; II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias. § 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais. § 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

pelas consequências negativas de tal medida do ponto de vista mercadológico, o montante de dívida permanece sendo atualizada, podendo vir a superar o valor do bem objeto de constrição que inicialmente seria capaz de saldar a totalidade do crédito tributário em cobrança.

Ainda que o entendimento proferido pelo STJ através do Acórdão do REsp 1.340.553 se propusesse a esclarecer a metodologia para contabilização do prazo da prescrição intercorrente, o fato é que, em alguns casos, a pormenorização do procedimento acaba por prejudicar a análise da realidade fática. Isso porque, tratando-se de decisão proferida através do rito de Recursos Repetitivos, existe a tendência à aplicação irrestrita das regras por ela estabelecidas, sem que haja ponderação lógica e distinção através da observância das particularidades do caso concreto.

4. A EXECUÇÃO FISCAL E A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE RELATIVA À CRÉDITOS DE IPTU

Considerando o até agora exposto, estabeleceram-se os conceitos essenciais relativos aos temas abordados. O primeiro deles diz respeito ao caráter de tributo real atribuído ao IPTU, o que acarreta a condição *propter rem* da obrigação dele originada. O segundo diz respeito aos elementos básicos necessários à configuração da prescrição intercorrente, quais sejam o decurso do tempo, e a não localização do devedor, ou de bens aptos a satisfazerem as quantias devidas à Fazenda Pública.

Se a característica *propter rem* é inerente ao tributo em comento, e se o bem imóvel constitui garantia natural dos débitos tributários por ele originados, não poder-se-ia chegar à conclusão diversa, se não a de que tal espécie tributária jamais seria alcançada pelo instituto da prescrição intercorrente. Isso porque, sendo o imóvel potencial garantidor da dívida, jamais se configura a situação de não localização de patrimônio afetável para a satisfação da cobrança. Por decorrência, tampouco se iniciaria o período de suspensão previsto pelo art. 40, da LEF, que dá início ao cômputo prescricional, conforme já chancelado pelo STJ através do REsp 1.340.553.

Ocorre que, diferentemente do que diz a lógica, as execuções fiscais de IPTU, em muitas ocasiões, são fulminadas pela prescrição no curso do processo. A partir de análise feita junto à biblioteca de jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, contemplando o período de 25/02/2022 a 25/02/2023 (1 ano), utilizando-se como palavras-chave os termos “IPTU” e “prescrição intercorrente”, localizou-se 164 decisões sobre o assunto julgadas pelo referido Tribunal.

O período escolhido, bem como a área de abrangência (Estado do Rio Grande do Sul), foram selecionados como recorte metodológico. A escolha do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS) tem como fundamento principal a relativa estabilidade de seu mecanismo de busca de jurisprudência, possibilitando a repetição e reanálise do levantamento, caso se mostrasse necessário. Além disso, a limitação a um único tribunal se justifica como forma de viabilizar a pesquisa. Isso porque, ampliando-se os tribunais estudados, aumentar-se-iam exponencialmente as decisões a serem analisadas.

Em relação ao período escolhido, a duração de um ano tem como objetivo gerar uma amostra significativa, capaz de representar dados consistentes a respeito do tema pesquisado, sem se tornar demasiadamente extensa, inviabilizando a conclusão

do estudo. A escolha do período de 12 meses que antecederam o desenvolvimento do presente trabalho, se justifica pela busca da atualização máxima acerca da jurisprudência sobre o assunto, considerando a evolução dos julgados e eventuais mudanças de posicionamento sobre os aspectos abordados.

No período de pesquisa, conforme já indicado, foram localizados 164 acórdãos relativos à caracterização da prescrição intercorrente em execuções fiscais que tem por objeto a cobrança de débitos de IPTU. De todas as decisões encontradas, em 102 casos restou confirmada a prescrição no curso do processo, o que representa 69,19% dos acórdãos analisados.

Evidentemente que nas demais situações (62 casos - 37,8% das decisões), os créditos tributários não foram extintos enquanto da tramitação das ações de cobrança. Todavia, há de se considerar que, nesses casos, parte das situações dizem respeito a circunstâncias nas quais se observa erro de cálculo quando da indicação da prescrição, ou inobservância de marcos interruptivos para a contagem de tempo, conforme previsto pelos incisos do parágrafo único do art. 174, do CTN.

Dessa forma, buscando compreender o fenômeno da prescrição intercorrente em ações de cobrança de débitos de IPTU, propõem-se uma análise do tema sob o viés do princípio da efetividade na Execução Fiscal, relacionando-o com demais princípios valiosos para esse tipo de ação, como o princípio da duração razoável do processo, o princípio da supremacia do interesse público, e o princípio da menor onerosidade na Execução Fiscal.

4.1. CARACTERÍSTICAS DA EXECUÇÃO FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Inicialmente, é necessário indicar alguns pressupostos básicos para a compreensão da Execução Fiscal, expediente processual no qual se conectam o tributo em comento, e o instituto limitador do tempo do direito. Conforme já referido, tal expediente é a ação própria para cobranças de débitos fiscais.

Segundo Anis Kfourri Júnior, a Execução Fiscal é o meio através do qual as Fazendas Públicas, seja no âmbito federal, estadual, municipal, incluindo-se o Distrito Federal (bem como suas respectivas autarquias⁴⁷), *“promovem a cobrança forçada de*

⁴⁷ O art. 1º da LEF não restringe somente aos entes federados a faculdade de cobrar suas dívidas por meio das regras descritas pela Lei 6.830/80, estendendo seu alcance também às respectivas

seus créditos (tributários ou não), que não tenham sido pagos ou extintos, e que não estejam com a exigibilidade suspensa” (2018, p. 577). Conforme bem indica Paulsen (2021, p.239), tal procedimento constitui a via adequada para que o sujeito ativo da relação tributária, munido da Certidão de Dívida Ativa (CDA), obtenha, de forma compulsória, a satisfação dos créditos devidos pelo contribuinte.

O fato é que a Execução Fiscal exerce papel essencial para a manutenção e a estabilidade do Estado Democrático de Direito, principalmente ao considerarmos a estruturação institucional aplicada à realidade brasileira. Conforme ensina Bruno A. François Guimarães (2022, p. 10), trata-se do chamado “Estado Fiscal”, modelo no qual a forma de custeio das despesas públicas é baseada na instituição e cobrança de tributos, permitindo o investimento posterior em políticas públicas, bem como no resguardo e efetivação de direitos fundamentais.

Para o autor, portanto, o cumprimento das obrigações tributárias corresponde a um dever, o qual encontra sua contraparte na viabilização dos próprios direitos fundamentais que servem de pilares de sustentação da sociedade:

Evidentemente que os direitos fundamentais delineiam o exercício da cidadania numa sociedade que se quer “democrática e de direito”, mas tal exercício somente é pleno quando conciliado com deveres também fundamentais, dentre os quais se destaca o de recolher tributos. Recolher tributos é um dever de todos, nos limites de suas respectivas capacidades contributivas, não por uma questão de sacrifício do particular x arbítrio de Poder, mas sim porque fazê-lo é o preço que todos devem pagar como forma de exercício da cidadania, para a existência de um Estado, de uma vida em sociedade, e da asseguarção de efetividade dos direitos fundamentais a todos (GUIMARÃES, 2022, p. 11)

A respeito dos custos da atividade estatal, Guimarães explica que *“a mera existência dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário por si só já implicam em grande ônus financeiro ao Estado”* (2022, p. 18). Isso porque há de ser consideradas despesas com pessoal, materiais de expediente, além da própria manutenção do ambiente onde se exercem tais atividades. Dessa forma, mesmo se falando de um Estado enxuto, sem o desenvolvimento de projetos que demandem altos investimentos por parte da Administração Pública, o preço cobrado para seu funcionamento ainda será alto, dependendo essencialmente da arrecadação tributária.

autarquias vinculadas a cada um desses entes, como indica a parte final da redação do referido dispositivo normativo.

Segundo Paulsen, entretanto, a obrigação de recolhimento tributário não anda só. Com ela há também a obrigação de facilitar a arrecadação, viabilizando o cumprimento do objetivo essencial a que se propõe:

Num Estado que é instrumento da própria sociedade e que visa à garantia e à promoção de direitos fundamentais a todos, há um dever geral tanto de contribuir como de facilitar a arrecadação e de atuar no sentido de minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias e alheias. (PAULSEN, 2021, p. 13)

Isso quer dizer que os deveres fundamentais relativos à contribuição não se limitam somente à satisfação da “obrigação de dar”, referente ao recolhimento de valores pecuniários em prol da Administração Pública. Na realidade, tal dever fundamental também abarca, além das chamadas obrigações acessórias, todo e qualquer ato praticado e de interferência no objetivo arrecadatório, contemplando todos os contribuintes, mas também os não contribuintes. Em tal sentido, Paulsen indica a necessidade de observância do dever de cooperação, em conjunto com o dever de recolher impostos:

Falamos de deveres que se podem impor em caráter originário pelo simples fato de que alguém integra determinada sociedade e tem, lado a lado – e não de modo derivado –, os deveres fundamentais de pagar tributos e de colaborar com o que mais seja necessário e esteja ao seu alcance para o sucesso da tributação. O dever de colaboração é originário e independente da existência de uma obrigação de pagamento específica, tem caráter autônomo, não se cuidando de mero desdobramento ou complemento do dever fundamental de pagar tributos. Decorre diretamente do princípio do Estado de direito democrático e social. (PAULSEN, 2021, p. 13)

Importante, dessa forma, que se entenda tal dever de cooperação como algo extensível a todos os sujeitos envolvidos nas múltiplas relações compreendidas pela ordem institucional vigente, sejam eles contribuintes, ou não contribuintes. Entretanto, há de se considerar que tal dever de cooperação também se aplica aos próprios entes integrantes da organização federativa. Dessa forma, a cooperação no intuito de viabilizar a arrecadação deve existir não apenas entre particulares, mas também a partir da atuação dos órgãos e operadores das relações institucionais do poder público, incluindo-se aí os responsáveis pela gestão fazendária e pela fiscalização.

Para além de seus objetivos essenciais, relacionados com a manutenção e viabilização dos direitos fundamentais e das estruturas sociais, também é relevante indicar os fundamentos legais e requisitos técnicos da Execução Fiscal. Os procedimentos relativos ao referido expediente de cobrança judicial estão

disciplinados através da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal - LEF), já bastante referenciada ao longo do presente trabalho. Todavia, importante indicar que o Código de Processo Civil atua de forma subsidiária às determinações da LEF, relativamente a aspectos por ela não abrangidos, conforme previsão expressa constante do art. 1^o⁴⁸ desta última.

Para que seja proposta a Execução Fiscal, primeiramente é necessário que os débitos estejam vencidos e inadimplidos, devendo os mesmos serem inscritos em dívida ativa, tornando-se possível a expedição da CDA (Certidão de Dívida Ativa). Tal documento deverá obrigatoriamente instrumentalizar a Execução Fiscal, conforme previsão constante do art. 6^o, § 1^o⁴⁹, da LEF, sob pena de nulidade da própria ação de cobrança.

Deve-se considerar que, dentre os valores englobados pela Dívida Ativa com a Fazenda Pública, não se encontram apenas o principal dos débitos tributários (e não tributários). Fazem também parte dessas quantias devidas ao poder público os valores decorrentes da atualização, juros, multa e demais encargos previstos na norma que origina ou disciplina tais débitos, nos termos do art. 2, § 2^o⁵⁰, da Lei 6.830/80 - LEF.

Ademais, a CDA, para que possua validade, deve cumprir os requisitos formais presentes no § 5^o⁵¹ do mesmo art. 2^o, da LEF, sendo, em hipótese contrária, prejudicial ao prosseguimento da própria Execução Fiscal. Sobre tal aspecto explica Hugo de Brito Machado Segundo, fazendo referência ao REsp 815.739/RS, através do qual o STJ evidenciou a necessidade de observância às disposições formais da CDA, sob pena de violação ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa:

A Certidão de Dívida Ativa (CDA) deve conter o nome do devedor, dos corresponsáveis, e, sempre que conhecido, o domicílio ou a residência de um e de outros. Já decidiu o STJ que "A CDA é título formal, cujos elementos

⁴⁸ LEF, Art. 1^o - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

⁴⁹ LEF, Art. 6^o, § 1^o - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

⁵⁰ LEF, Art. 2^o, § 2^o - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

⁵¹ LEF, Art. 2^o, § 5^o - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

devem estar bem delineados para não impedir a defesa do executado”, e, por isso, uma CDA que “deixou de discriminar os valores do IPTU cobrado por exercício, bem como os juros e a multa” é inválida porque “prejudica a defesa do executado, que se vê tolhido de questionar as importâncias e a forma de cálculo”. (SEGUNDO, 2022, 435)

Também é relevante indicar que a CDA possui presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, conforme previsão constante no *caput* do art. 3º⁵² da LEF. Isso significa que a certificação expedida pelas autoridades fazendárias possibilita que a dívida nela consubstanciada seja objeto da ação de cobrança judicial dispensando prévia fase instrutória. Nesse sentido, esclarece Hugo de Brito Machado Segundo:

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei nº 6.830/80, é uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva. Isso significa que através dele não se busca o acerto da relação conflituosa, mas sim a satisfação do direito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias ou fundações) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago. (SEGUNDO, 2022, p. 435)

Entretanto, a presunção referida não impede que os créditos cobrados possam ser impugnados pelo contribuinte. Tal previsão se apresenta no parágrafo único do mesmo dispositivo legal supra referido:

Art. 3º - [...]

Parágrafo Único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Isso significa que é oportunizado ao contribuinte, ou a terceiro, demonstrar a inadequação da cobrança realizada através do ajuizamento da Execução Fiscal, mesmo quando existente certidão em relação a qual se presume certeza e liquidez. Isso porque, conforme ensina Anis Kfoury Junior (2018, p. 577), tal presunção é apenas relativa, podendo-se indicar provas que a afastem. Segundo o autor, a Execução Fiscal não se presta a solucionar litígio envolvendo o contribuinte e a Fazenda do ente federado, mas, sim, a “*promover a constrição patrimonial e cumprimento forçado da obrigação fiscal, cabendo, entretanto, a possibilidade de defesa ao executado*”.

⁵² LEF, Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

O instrumento processual natural para o exercício de defesa no âmbito da Execução Fiscal são os Embargos à Execução Fiscal. De caráter autônomo, tal ação possui previsão no art. 16⁵³, da Lei 6.830/80 (LEF). Segundo o dispositivo, a referida ação deve ser apresentada após a garantia do débito em cobrança e no prazo de 30 dias a contar do depósito judicial, da juntada aos autos de comprovante de fiança bancária ou de seguro garantia, ou da intimação de penhora realizada.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado Segundo, tratam-se os Embargos à Execução Fiscal da via adequada para a oposição à pretensão fazendária, buscando-se o afastamento da validade dos créditos em cobrança:

A ação de embargos do executado, também conhecida como “embargos de devedor”, ou “embargos à execução”, é ação de conhecimento através da qual o executado opõe-se à pretensão executiva da Fazenda Pública. Seu principal objetivo é o de obter a invalidação, total ou parcial, do título executivo, e, por conseguinte, obter a extinção da execução por ele aparelhada. (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 451)

Em semelhante sentido é a definição proposta por Anis Kfourir Junior, o qual salienta a necessidade de garantir-se o débito para a propositura da referida ação de impugnação à Execução Fiscal:

Os Embargos à Execução Fiscal constituem medida judicial de defesa do executado, promovida após o ingresso de execução fiscal, com o objetivo de afastar ou reduzir a cobrança imposta, sendo necessária a prévia garantia do juízo. (KFOURI JUNIOR, 2018, p.582)

A necessidade da garantia do débito como critério para a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal, conforme já indicado, está presente no § 1^o⁵⁴ do mesmo art. 16, da LEF. Entretanto, Kfourir Junior faz relevante ressalva relativa à flexibilização do referido requisito legal nos casos em que o executado não possui bens suficientes para garantir as quantias cobradas:

Entretanto, vale observar que na hipótese em que o executado não disponha de bens ou direitos, ou ainda que seu patrimônio seja inferior ao valor da execução, poderá apresentar seus “embargos à execução fiscal” sem que haja a garantia integral do juízo, em razão de tal impossibilidade econômica, de forma que não reste prejudicado o seu direito de acesso à justiça, à ampla defesa, e ao contraditório no processo judicial. (KFOURI JUNIOR, 2018, p.585)

⁵³ LEF, Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora.

⁵⁴ LEF, Art. 16, § 1^o - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

Entretanto, importante de se referir que, quando da apresentação da referida ação de defesa sem a garantia do débito cobrado, impede-se a atribuição do efeito suspensivo à ação de cobrança. Nesses casos, tanto a Execução Fiscal como os respectivos Embargos deverão continuar sua tramitação de forma concomitante.

Situação diferente daquela caracterizada pela apresentação dos Embargos à Execução Fiscal quando já garantido o débito. Isso porque, conforme indica Paulsen (2021, p.241), nessa condição, confirmada a garantia, e caracterizada relevância dos fundamentos elencados para afastar a exigibilidade do crédito, juntamente com a possibilidade de perfectibilização de dano de difícil reparação à executada, é permitido ao Juízo a atribuição de efeito suspensivo à Execução Fiscal enquanto pendente o julgamento dos respectivos Embargos.

De forma bastante semelhante é o entendimento de Costa, que inclui ainda a necessidade de expresse requerimento do efeito suspensivo pela parte executada, bem como da tempestividade da medida:

Desse modo, face à aludida complementariedade dos sistemas de execução civil por título extrajudicial e fiscal vigentes, impende concluir-se pela possibilidade de concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal, desde que comprovado o preenchimento de todos os requisitos previstos pela novel legislação processual: a) requerimento expresse do embargante nesse sentido, submetido à apreciação do Juízo a quo; b) tempestividade; c) relevância dos fundamentos (plausibilidade); d) possibilidade do prosseguimento da execução causar grave dano de incerta ou difícil reparação; e) a segurança do juízo com bens suficientes para esse fim. Por conseguinte, prescindível, num primeiro momento, que a segurança do Juízo corresponda ao valor integral da execução, como pressuposto de admissibilidade dos embargos, uma vez que, a qualquer momento, poderá ser determinado o reforço de penhora. No entanto, a garantia integral do débito configura um dos requisitos a serem atendidos para postular-se a concessão de efeito suspensivo aos embargos, como mencionado. (COSTA, 2022, p. 473)

Sobre a matéria passível de alegação por via dos Embargos à Execução Fiscal, entende-se por contemplado toda e qualquer argumento capaz de afastar a exigibilidade da cobrança, inclusive com produção de provas e eventual convocação de testemunhas, em respeito aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, e à luz do disposto no § 2^o⁵⁵, do art. 16, da LEF. A esse respeito, explica Kfoury Junior:

⁵⁵ LEF, Art. 16, § 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

A nosso ver, deve haver a mais ampla possibilidade de defesa do executado, devendo ser admitido toda e qualquer matéria útil à defesa, seja com base no CPC ou na Lei n. 6.830/80, até mesmo em respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, principalmente em uma ação específica com maior gravidade (execução), cujos efeitos de uma decisão incorreta por limitação de defesa podem representar erros e prejuízos irreparáveis. (KFOURI JUNIOR, 2018, p.585)

Entretanto, em situações específicas, a defesa relativa à Execução Fiscal também pode ser exercida por meio de Exceção de Pré-Executividade. De natureza incidental, tal expediente deve ser promovido dentro da própria Execução Fiscal, estando isento da necessidade de garantia do débito para ser veiculado, mas limitando-se a matérias conhecíveis de ofício, sem a necessidade de dilação probatória, conforme explica Costa:

A assim chamada exceção de pré-executividade, apresentada mediante petição instruída com os documentos pertinentes, tem por objeto matérias que possam ser apreciadas de plano, independentemente de dilação probatória. Comporta, por exemplo, as alegações de pagamento, prescrição, decadência, desde que seja possível ao magistrado verificar, de imediato, sua procedência e declarar extinta a execução. (COSTA, 2022, p. 70)

Conforme indicado pela autora, temas como a prescrição e a decadência são alguns dos aspectos que podem ser alegados pelo referido instrumento processual. Em sentido idêntico aprofunda Hugo de Brito Machado Segundo, indicando a possibilidade de apresentação da Exceção de Pré-Executividade para outros casos, desde que não atinentes a divergências puramente fáticas relativas à cobrança, e desde que passíveis de verificação de ofício pelo julgador:

Nessas hipóteses, e em outras semelhantes que poderiam ser aqui enumeradas, admite-se, desde que não haja questionamento quanto aos fatos, a manifestação do executado, antes da penhora, que pode, eventualmente, ensejar a extinção da execução, pois a rigor são questões que poderiam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, ou que, conquanto não fossem verificáveis de ofício, poderiam ser demonstradas de plano pelo executado, independentemente de dilação probatória. Embora haja divergência na literatura especializada a respeito dessa denominação, popularizou-se chamar a petição na qual esses vícios são apontados de “exceção de pré-executividade”. (MACHADO SEGUNDO, 2022, p.439)

Compreensão semelhante é a de Kiyoshi Harada (2021, p. 825), o qual evidencia o potencial do referido incidente processual para a impugnação de títulos extrajudiciais não revestidos de liquidez, certeza e exigibilidade. O autor complementa, ainda, fazendo relevante consideração relativa à fundamentação do

referido mecanismo processual, o qual não possui incidência na legislação, tratando-se de construção conjunta entre doutrina e jurisprudência:

A exceção de pré-executividade é meio processual hábil para atacar o título não revestido de liquidez, certeza e exigibilidade, condições básicas do processo de execução. Por meio dela, aponta-se a falta de requisitos formais do título, de tal sorte que o reconhecimento de sua nulidade independa da análise de premissas de fato. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do STJ. Exatamente por se tratar de criação doutrinário-jurisprudencial, cabe o aparelhamento de exceção de pré-executividade sempre que circunstâncias, aferíveis de imediato pelo juiz, demonstrarem a inutilidade de prosseguir nos atos de execução, como, por exemplo, a consumação do prazo prescricional, a superveniência da prescrição intercorrente, por paralisação do processo por mais de cinco anos, ou até mesmo comprovação documental irrefutável de que a dívida sob execução já havia sido paga. Em todas essas hipóteses, exigir prévia constrição dos bens do executado seria atentar contra os princípios de economia processual e de racionalidade. (HARADA, 2021, p. 825)

Nesse sentido, relevante referir que a aplicabilidade da Exceção de Pré-Executividade já foi objeto de apreciação perante o STJ. Na ocasião, entendeu-se por adequado o empregado mecanismo de impugnação, dando-se origem à Súmula 393 daquele Tribunal:

Súmula 393: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Fato é que, respeitadas as determinações legais relativas à Execução Fiscal, assim como a devida oportunidade de apresentação de defesa pela parte executada, a ação de cobrança deve ocorrer objetivando o adimplemento dos créditos devidos, possibilitando a satisfação da pretensão do poder público que, como referido, traduz a pretensão da própria coletividade. Entretanto, ainda assim, em inúmeras situações os créditos permanecem sem ser alcançados.

É natural que a não satisfação dos créditos seja admitida em ocasiões em que comprovado sua inexigibilidade pela via dos Embargos à Execução, ou a ilegitimidade passiva do executado, pela via da Exceção de Pré-Executividade. Mesmo porque, nessas situações, os créditos cobrados pela autoridade fazendária, de fato, não existiriam, ao menos não da forma através da qual foram cobrados, ou em face de quem foram cobrados.

Situações completamente diversas são aquelas nas quais os créditos são extintos pela caracterização da prescrição intercorrente. Nesses casos, a dívida foi devidamente constituída, e a ação de cobrança foi adequadamente proposta, tendo

os créditos sido fulminados unicamente pela inefetividade da Execução Fiscal durante elevado período de tempo. Mais grave ainda ao se tratar de débitos de IPTU, em relação aos quais o próprio imóvel poderia ter sido empregado como forma de efetivar as pretensões da Fazenda Pública. Em tais situações, tem-se por violado o princípio da efetividade, elemento norteador das Execuções Fiscais, bem como demais princípios que o acompanham.

4.2. O PRINCÍPIO DA EFETIVIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL

Considerando o relevante papel institucional do recolhimento tributário, tem-se que a persecução dos débitos mantidos com a Administração Pública (e em especial aqueles relativos ao IPTU, para os fins do presente trabalho) deve ser guiada essencialmente pelo princípio da efetividade. Para melhor entendê-lo, entretanto, é relevante considerar os conceitos utilizados por Humberto Ávila para a definição de princípios.

Segundo o autor, é indispensável que se faça inicialmente a distinção entre regras e princípios. Ainda que ambas tratem de espécies de normas, as regras e princípios possuem características e aplicações próprias, possuindo as regras uma dimensão imediatamente comportamental, enquanto os princípios possuem uma dimensão finalística.

Ávila conceitua as regras da seguinte forma:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. (ÁVILA, 2019, p. 227)

Segundo o autor, portanto, regras seriam espécie de normas descritivas, voltadas à tutela de acontecimentos passados, com abrangência determinada, cujo objetivo é determinar resultados, ou decisões, para situações específicas por elas contempladas. Ademais, as regras *“estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida”*. Entretanto, Ávila revela que mesmo as regras possuem influência dos princípios, os quais seriam os responsáveis por estabelecer as linhas gerais para a aplicação normativa ao caso concreto.

Nesse sentido, os princípios são normas de aplicação voltadas a situações futuras, os quais complementam as próprias regras, no intuito de ver concretizado determinado objetivo finalístico. Tratam-se de normas voltadas a preservação de ideias e valores específicos, que usualmente refletem os anseios do meio social, político, cultural e histórico no qual estão inseridas, devendo tais características serem consideradas para a adequada aplicação das regras:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção. (ÁVILA, 2019, p. 227)

A diferenciação entre regras e princípios é também abordada por Ávila em sua obra “Sistema Constitucional Tributário”, na qual destaca particularidades duas espécies normativas:

Os princípios são entidades (normas) finalísticas, indicativos de fins a serem atingidos, como o da dignidade da pessoa humana, isonomia, integração comunitária (CF, art. 4º, § único), etc. As regras são normas imediatamente descritivas de comportamentos (o descritor da hipótese, na linguagem da lógica deôntica), modalizados como obrigatórios, proibidos e autorizados, numa lógica trivalente. (ÁVILA, 2012, p. 50)

Para Ávila (2019, p. 228), o caráter de complementaridade e parcialidade dos princípios se justifica justamente por seu viés generalista. Isso porque tal espécie normativa não contempla a totalidade dos aspectos relevantes necessários para a tomada de decisões. Seu objetivo é, juntamente com outras normas, fornecer instrumentos úteis, ou parâmetros, que conduzam ao melhor ato decisório. Enquanto os princípios ditam preceitos de conduta abstratos e gerais, as regras possuem maior grau de especificidade, tendo ambas as espécies normativas, conjuntamente, o objetivo de conferir a melhor interpretação e aplicação do direito.

No caso em questão, portanto, o **princípio da efetividade** tem a função de guiar a Execução Fiscal para além dos preceitos legais que a instituem. Serve como diretriz geral, a conduzir tal instrumento processual, sem, todavia, desviar das regras estabelecidas pela legislação específica vigente.

O princípio da efetividade traduz o entendimento de que, mais do que reconhecidos, os direitos precisam ser efetivados. Nos termos de Roberto Machado de Oliveira e Luciane Acunha Moreira (2015), *“através deste princípio é propiciado o*

direito fundamental de utilização da ação executiva, com o intuito de exigir a satisfação integral da prestação”.

Nesse sentido, a Execução Fiscal não se difere dos demais procedimentos passíveis de judicialização, uma vez que é igualmente respaldado pelo disposto nos incisos XXXV⁵⁶, LIV⁵⁷ e LV⁵⁸, do art. 5º da Constituição Federal. Ademais, a mesma previsão de efetividade da tutela jurisdicional também está presente no Código de Processo Civil através de disposições como as constantes de seus arts. 4º⁵⁹ e 6º⁶⁰, considerando que, como já referido, tal diploma legal tem aplicação subsidiária no que diz respeito às Execuções Fiscais.

Segundo Didier Jr, Cunha, Braga e Oliveira (2010, p.47), o princípio da efetividade se presta a assegurar o direito fundamental à tutela executiva. Tal tutela, todavia, exige a estruturação de um sistema completo, *“no qual existam meios executivos capazes de proporcionar pronta e integral satisfação a qualquer direito merecedor de tutela executiva”*. Tratando-se a Execução Fiscal de uma ação através da qual a Fazenda Pública busca o adimplemento forçado de valores não recolhidos pelo contribuinte, o princípio da efetividade deve sempre ser observado, possibilitando a perfectibilização do interesse coletivo consubstanciado na ação de cobrança promovida.

Fala-se de tutela executiva justamente ao se considerar que o expediente processual em questão diz respeito à cobrança de título em relação ao qual se presume certeza, liquidez e exigibilidade, entendendo-se como verdadeiras as exações fazendárias instrumentalizadas a partir da Certidão de Dívida Ativa. Dessa forma, evidencia-se que o objetivo de tal processo judicial não mais é discutir circunstâncias ou termos relativos ao débito cobrado, mas sim compelir o contribuinte, seja através do pagamento espontâneo, seja através de atos expropriatórios, a saudar os valores devidos, resguardando e efetivando os direitos da Administração Pública e da coletividade.

⁵⁶ CF, Art. 5º, XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

⁵⁷ CF, Art. 5º, LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

⁵⁸ CF, Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁵⁹ CPC, Art. 4º - As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.

⁶⁰ CPC, Art. 6º - Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

Conforme explica Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 234), tutela executiva é aquela “*na qual não se perquire sobre a existência do direito, seja porque já reconhecido por sentença, seja porque presumido em certos títulos extrajudiciais: busca-se, tão somente, o adimplemento forçado do direito*”. Não se trata, portanto, de procedimento que prevê o juízo de instrução, mas tão somente a reparação do direito fazendário violado.

A tutela em questão deve ser efetivada pelo Estado através do Poder Judiciário, devendo este proporcionar a máxima satisfação dos direitos eventualmente violados:

Precisamente por haver tomado para si o monopólio da jurisdição, ao Estado cumpre assegurar que essa jurisdição seja prestada de modo efetivo, ou seja, útil, célere, adequado, assegurando a máxima coincidência possível entre o resultado que a prestação jurisdicional proporciona à parte vitoriosa e o resultado que esta última obteria caso a parte vencida tivesse respeitado espontaneamente o direito afinal reconhecido. É o que se extrai do art. 5º, XXXV, da CF/88. (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 50)

Dessa forma, a partir da propositura da Execução Fiscal que objetiva a cobrança dos créditos inadimplidos pelo contribuinte, o procedimento judicial daí originado deve ser pautado pela efetividade, conforme previsão derivada do art. 5º, XXXV⁶¹, do texto constitucional. Através da Execução Fiscal, e do deslocamento da cobrança para a via judicial, busca-se a plena satisfação da obrigação tributária não cumprida, sendo tal procedimento norteado pelo princípio da efetividade.

O princípio da efetividade está intrinsecamente ligado ao princípio da celeridade e da duração razoável dos processos. Isso porque o que se pretende através da Execução Fiscal é a breve efetivação da tutela jurisdicional relativa à satisfação de débitos mantidos com a Fazenda Pública. Mesmo porque, conforme já pormenorizado, a cobrança de créditos devidos aos entes federados e suas autarquias, está sujeita aos institutos da prescrição e da prescrição intercorrente, nos termos dos arts. 174, *caput*⁶², do CTN, e art. 40 e parágrafos⁶³, da Lei 6.830/80, de

⁶¹ CF, Art. 5º, XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito

⁶² CTN, Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

⁶³ LEF, Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e

forma que a efetivação da pretensão deverá ocorrer de forma tempestiva, sob pena da extinção do próprio crédito, conforme previsão do art. 156, V⁶⁴, do CTN.

Importante de se referir que, mesmo sendo a Execução Fiscal guiada pelo princípio da efetividade, buscando a satisfação da obrigação tributária não cumprida, isso não isenta o exequente de atuar de forma colaborativa em prol da efetivação da tutela jurisdicional pretendida. Isso porque, ao longo do expediente judicial, informações precisam ser prestadas a fim de viabilizar a localização do devedor e de eventuais bens capazes de satisfazer as quantias cobradas.

Nesse sentido, é bastante comum que, mesmo nas Execuções Fiscais de IPTU, a expropriação de valores em dinheiro seja a prioridade quando do requerimento de medidas judiciais por parte das autoridades fazendárias, inadmitindo-se, em um primeiro momento, formas diversas para garantir a ação executiva. As razões para tal negativa são inúmeras, baseando-se em argumentos legais e operacionais.

Não se desconhece que, em observância ao disposto no art. 11, da Lei 6.830/80, exista uma ordem legal de bens previamente estabelecida a ser considerada para fins expropriatórios, estando os valores em pecúnia no topo dessa lista:

Art. 11 – A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I – dinheiro;

II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III – pedras e metais preciosos;

IV – imóveis;

V – navios e aeronaves;

VI – veículos;

VII – móveis ou semoventes; e

VIII – direitos e ações.

Entretanto, importante de se referir que não é vedada à Fazenda Municipal a aceitação de bens aptos a garantir o débito cobrado, mesmo quando fora da ordem de preferência do referido dispositivo legal. Nesse sentido, inclusive, é a previsão constante do art. 15, II⁶⁵, da Lei 6.830/80. A inteligência de tal dispositivo é a de viabilizar a satisfação do débito através de formas menos onerosas ao contribuinte,

decretá-la de imediato. § 5o A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

⁶⁴ CTN, Art. 156 - Extinguem o crédito tributário: V - a prescrição e a decadência;

⁶⁵ LEF, Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: II - à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

colaborando, inclusive, com a efetividade da ação de cobrança e com a satisfação do direito pretendido.

Entretanto, a aceitação de bens diversos dos valores em pecúnia como garantidores do débito não costuma ser prática exercida pelas autoridades fazendárias⁶⁶. Dentre os argumentos para tal negativa, o principal e mais comum diz respeito ao princípio da legalidade estrita inerente à Administração Pública, o que impediria qualquer relativização referente ao disposto no art. 11, da LEF.

Outra razão para a não aceitação de bens diversos como garantia do débito é a maior liquidez do valor em dinheiro, em comparação às demais espécies de bens listados no dispositivo em comento. Isso porque, a partir da penhora, são complexos os trâmites relativos ao registro, avaliação e aprazamento de leilão relativo a tais bens. Ademais, corre-se o risco de inexistência de propostas de arrematação, inviabilizando a satisfação do débito pela referida via.

Ocorre que, no caso específico de IPTU, considerando se tratar de um tributo real, cuja obrigação dele derivada é dotada de caráter *propter rem*, independentemente de eventual e incerta localização de valores a serem penhorados nas contas do executado, o próprio imóvel originador do débito, via de regra⁶⁷, está permanentemente disponível para servir como garantia da ação de cobrança⁶⁸. A

⁶⁶ Cite-se aqui como exemplo um dos processos analisados na pesquisa realizada, constante no item 5 da planilha anexa, qual seja, o processo de Execução Fiscal nº 5000153-36.2013.8.21.0032, que tramitou perante a 1ª Vara da Comarca de São Jerônimo. Nestes autos, o Município exequente postulou a penhora de valores nas contas do executado (ev. 3- PROCJUDIC1- pg. 14 do PDF). Quando tal medida se mostrou inexistosa, realizou um pedido de expedição de mandado para penhora de bens no valor do débito, sem indicação, contudo, do imóvel como meio passível de constrição (ev. 3- PROCJUDIC1- pg. 24 do PDF). Declarada a inexistência de bens pelo oficial de justiça, tornou o credor a solicitar a penhora em dinheiro do executado (ev. 3- PROCJUDIC1- pg. 32 do PDF). Em face da ineficácia das medidas, requereu a indisponibilidade de bens e direitos do executado (ev. 3- PROCJUDIC1- pg. 39/40 do PDF), seguido de novo pedido de indisponibilidade de ativos financeiros (ev. 3- PROCJUDIC2- pg. 12/13 do PDF), seguido de novo pedido de expedição de mandado de penhora, sem a indicação da penhora do imóvel como meio de constrição patrimonial (ev. 3- PROCJUDIC2- pg. 23/24 do PDF). Em face da demora na localização de bens aptos a satisfazer o débito, foi proferida sentença reconhecendo a prescrição intercorrente (ev. 9).

⁶⁷ Ainda que na menor parte dos casos, há de se considerar as situações em que a cobrança relativa ao tributo diz respeito a imóvel arrematado (i) por conta de débitos de IPTU referentes a exercícios diversos, ou (ii) por conta de débitos fazendários de natureza diversa. Como regra, à luz do disposto no parágrafo único do art. 130, do CTN, “*no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço*”, de forma que, em não havendo previsão em sentido contrário no edital do leilão que ensejou a arrematação, as obrigações tributárias relativas a períodos anteriores, e não gravadas tempestivamente na forma de penhora na matrícula do imóvel, não podem alcançar o arrematante. Nesses casos, a ação de cobrança deve ser promovida em face dos responsáveis tributários anteriores, tornando inviável a penhora do bem como forma de garantir o débito.

⁶⁸ Frise-se que, conforme previsão expressa do §1º do art. 833 do CPC, a impenhorabilidade do imóvel não é oponível à execução de dívida relativa ao próprio bem. Nesse sentido, inclusive, a jurisprudência do STJ (vide REsp. 160.928/SP, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJU 25.06.01) e STF (vide RE 439.003/SP, Rel. Min. EROS GRAU, 06.02.2007)

efetivação do requerimento de penhora do bem, inclusive, é capaz de dirimir, nos termos definidos quando do julgamento de REsp 1.340.553, o marco temporal relativo a não localização de bens aptos a saldar o débito, impedindo, nessas situações, o decurso do lapso quinquenal para caracterização da prescrição intercorrente.

Nesse sentido, pode-se dizer que a negativa de requerimento ou de aceitação do bem como garantidor do débito impõe óbice à satisfação da tutela jurisdicional pretendida. Principalmente, ao considerar-se que, nessas situações, prioriza-se o emprego de meios incertos para a satisfação da dívida, em detrimento de meio com a efetividade assegurada.

Ademais, tal prática vai de encontro às previsões constantes do art. 145, §1^o⁶⁹, da Constituição Federal. Tal dispositivo, em que pese se refira prioritariamente a impostos de caráter pessoal, prevê a atuação da Administração Pública no sentido de viabilizar a efetivação das obrigações tributárias, observando questões como o patrimônio e a atividade econômica do contribuinte, norma ignorada quando da inflexibilidade da Fazenda Pública em admitir a satisfação dos débitos cobrados através de meio diverso, que não a penhora de valores em dinheiro.

Salienta-se que, em não poucas ocasiões, pela insistência na localização de valores nas contas do contribuinte, ou pela resistência em se requerer o próprio imóvel como meio de garantir a dívida, o tempo de tramitação da Execução Fiscal acaba por se dilatar consideravelmente. Nessas situações, abre-se brecha para que, mesmo se tratando de dívida capaz de ser garantida pelo imóvel que a originou, os créditos em execução possam vir a prescrever enquanto da tramitação da ação de cobrança. Tal hipótese, além de contrária ao princípio da efetividade, também é contrária a princípios correlatos que, juntamente com o primeiro, possuem aplicação direta nas execuções de créditos tributários.

4.3. PRINCÍPIOS CORRELATOS AO PRINCÍPIO DA EFETIVIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL

⁶⁹ CF, Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nas Execuções Fiscais, para além da necessidade última de efetivação das pretensões fazendárias, deve-se considerar também a aplicação de um vasto rol de princípios correlatos, aptos a colaborar com a melhor obtenção da tutela jurisdicional pretendida pela Administração Pública, e a conciliar com os interesses dos contribuintes. Ocorre que alguns desses princípios são dotados de características capazes de produzir maior interferência no que diz respeito à incidência do instituto de prescrição intercorrente nas ações de cobrança de débitos de IPTU. Dentre os de maior relevância, se destacam os princípios da **celeridade e da duração razoável dos processos**, da **supremacia do interesse público**, e da **menor onerosidade da execução**.

A fundamentação do **princípio da celeridade e da duração razoável dos processos** possui cunho constitucional, estando presente no art. 5º, LXXVIII⁷⁰, da Constituição Federal. Tal princípio é assim conceituado por Ingrid Schroder Sliwka:

O direito à razoável duração do processo no âmbito judicial e administrativo foi incluído entre os direitos fundamentais pela Emenda Constitucional n. 45, de 8-12-2004, ainda que não constitua direito novo, pois é corolário do direito ao devido processo. É direito subjetivo público (pode ser exigido do Estado, que está obrigado a prestar jurisdição em tempo razoável), autônomo (não depende do direito material tutelado para a sua existência) e prestacional (exige a implementação de conduta estatal positiva para a sua concreção). Como direito fundamental, dotado de dimensões subjetiva e objetiva, a razoável do processo tem executoriedade e efetividade imediata, não dependendo de interposição legislativa para a concretização. O prazo de duração do processo pode variar conforme as circunstâncias do caso concreto, sendo o sentido do princípio superior ao do simples cumprimento de prazos para a decisão ou para a tramitação do processo. (SLIWKA in HIROSE, GERBRAN NETO, 2010, p. 549-576 *apud* PAULSEN, ÁVILA, SLIKWA, 2018).

Sobre o assunto, Oliveira e Moreira (2015) fazem relevante apontamento, salientando tratarem de dois princípios diversos em sua essência. Isso porque a duração razoável de uma ação ajuizada, nem sempre se coaduna com o conceito de celeridade, principalmente ao se considerar o elevado número de processos sob a tutela do Poder Judiciário. Entretanto, os autores também salientam que, embora diferentes entre si, os dois princípios ainda possuem similitudes, já que *“ambos tentam assegurar um processo célere, justo e eficaz, no qual esteja garantida a utilidade do resultado almejado ao fim da demanda judicial”* (2015, s.p.).

⁷⁰ CF, Art. 5º, LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

No caso dos créditos tributários, a não observância ao referido princípio tem como consequência direta a ampliação da probabilidade de caracterização da prescrição no curso do processo. Isso porque, conforme já referido, constituídos os marcos ensejadores da prescrição intercorrente, inicia-se a contagem regressiva para a configuração do “fim do tempo do direito”, conforme preceituado por Marques (2021).

A resistência da Fazenda Pública em requerer, ou aceitar, a penhora do imóvel originador do tributo, além de afrontar o princípio da celeridade processual, também possui reflexos na duração razoável do processo. Isso porque tal rejeição implica na necessidade de abertura e concessão de prazos relativos a medidas de localização e constrição de outros bens, ou quantias, de propriedade do executado. Nessas situações, somam-se as referidas ações de cobrança ao imenso volume de outros processos já geridos diariamente pelo Poder Judiciário, o que dificulta seu impulsionamento e amplia significativamente seu tempo de tramitação.

Salienta-se que a opção fazendária de não requerer a penhora do imóvel originador do débito, nos casos de cobrança de IPTU, é capaz de ensejar os gatilhos temporais previstos pelo art. 40, da Lei 6.830/80. Isso porque, não havendo requerimento do imóvel como garantia do débito, e não se localizando outros bens aptos a saudá-lo, se inicia o decurso de 1 ano de suspensão da Execução Fiscal, sucedido dos 5 anos do prazo prescricional propriamente dito. Caso transcorra todo esse tempo sem a obtenção de êxito na satisfação dos créditos, os mesmos serão declarados extintos pelo instituto da prescrição intercorrente, em absoluta oposição aos princípios da celeridade e da duração razoável do processo, mas, principalmente, em oposição ao princípio da efetividade, já que, nessa situação, os valores devidos à Fazenda Pública restarão definitivamente perdidos.

As escolhas das procuradorias municipais, em ocasiões como a ora abordada, além de ferirem o princípio da efetividade, entram em divergência também com o **princípio da supremacia do interesse público**. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 69), tal princípio é o pressuposto de uma ordem social estável, na qual prevalece o interesse da coletividade sobre o interesse do indivíduo, sendo, ao mesmo tempo, tal característica essencial para a sobrevivência deste último.

O princípio da supremacia do interesse público se relaciona com a pretensão fazendária de obter as quantias devidas pelo contribuinte. Dessa forma, os interesses públicos, entendidos como coletivos, se sobrepõem aos interesses individuais de cada

contribuinte em particular, já que a destinação da arrecadação é indispensável à organização e à manutenção das estruturas político-sociais do Estado.

O princípio em questão tem por efeito prático o estabelecimento de regras diferenciadas e mais benéficas ao Fisco no âmbito das Execuções Fiscais. Dentre tais benefícios elenca-se a necessidade de intimação pessoal dos representantes das pessoas jurídicas de direito público acerca de atos processuais, conforme disposições presentes nos arts. 183, caput, parte final⁷¹, do CPC, e art. 25⁷², da Lei 6.830/80, além do prazo processual em dobro, concedido em prol dos entes federados, conforme previsão do mesmo art. 183.

Relevante de se mencionar, ainda, o benefício da remessa necessária, conforme previsão constante do art. 496⁷³, do CPC. Segundo Mila Duarte Queiroz (2018), tal instituto diz respeito “à *obrigatoriedade de revisão, pelo respectivo Tribunal, das sentenças proferidas em desfavor do ente público, sendo esta remessa ex officio condição sine qua non para a eficácia jurisdicional*”. Conforme as disposições legais, a remessa necessária se torna obrigatória tanto nos casos de prolação de sentença em desfavor da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, como quando julgados procedentes os Embargos à Execução Fiscal, ação de exceção à Execução Fiscal por excelência.

O princípio da Supremacia do Interesse Público tem igualmente interferência em relação ao tratamento dado aos créditos devidos à Fazenda Pública. Isso porque, à luz do art. 186⁷⁴, do CTN, os créditos de tal natureza possuem caráter preferencial em relação a créditos de outras naturezas, excetuando-se aqueles provenientes da legislação trabalhista ou de acidentes de trabalho. A esse respeito, explica Humberto Theodoro Júnior:

A ordem jurídica confere tratamento diferenciado aos créditos da Fazenda Pública, conferindo-lhes garantias e privilégios especiais. As garantias referem-se, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, aos meios jurídicos

⁷¹ CPC, Art. 183 - A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público gozarão de prazo em dobro para todas as suas manifestações processuais, cuja contagem terá início a partir da intimação pessoal.

⁷² LEF, Art. 25 - Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

⁷³ CPC, Art. 496 - Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença: I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público; II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal.

⁷⁴ CTN, Art. 186 - O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação econômica que lhe é devida. E os privilégios conferem uma posição de superioridade desfrutada pelo crédito estatal na concorrência com os demais, em reconhecimento da supremacia do interesse público. (THEODORO JUNIOR, 2022, p. 25)

Catarino Ribeiro, entretanto, indica existir diferenças entre o interesse público e a Administração Pública:

O interesse público é divergente da Administração Pública. As pretensões administrativas devem ser exercidas em função do interesse público, não propriamente interesse do próprio aparelho administrativo, mas sim da comunidade no qual a administração é uma mera organização de serviços. Logo, a atividade tributária visa proporcionar ao Estado os recursos para cumprir com suas funções institucionais, atendendo, assim, os interesses da comunidade retratados previsto no art. 3º da Constituição Federal pátria. (RIBEIRO, 2014, p. 4)

Nesse sentido, indica que o interesse do aparelho administrativo pode eventualmente não se coadunar com os interesses da comunidade contemplada pela sua gestão. Deve, em tal hipótese, prevalecer o interesse social consubstanciado no art. 3º e incisos⁷⁵ da Constituição Federal, pautando-se pelo desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária, com garantia do desenvolvimento nacional, buscando a erradicação da pobreza e das igualdades, e promovendo o bem para a coletividade.

Em sentido semelhante é o entendimento de Regina Helena Costa, indicando a necessidade de compatibilização entre o dever fundamental arrecadatário e os interesses individuais dos contribuintes. A autora faz ainda a aproximação do princípio em questão com o princípio da indisponibilidade do interesse público, relacionado à aplicação de benefícios como o da isenção, compensação e remissão de créditos tributários:

Na seara tributária, a supremacia do interesse público sobre o interesse particular pode ser traduzida, singelamente, na convivência harmônica entre a adequada realização da arrecadação fiscal e o respeito aos direitos dos contribuintes.

Implícito no ordenamento jurídico, dele deriva o princípio da indisponibilidade do interesse público, que, no contexto em análise, impõe--se ao legislador e ao administrador, especialmente no trato de institutos cuja aplicação resulta no manejo do crédito tributário, tais como a isenção, a compensação, a transação, a remissão e a anistia. (COSTA, 2022, p. 96)

⁷⁵ CF, Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Conforme exposto por Costa, o princípio da indisponibilidade do interesse público se trata de espécie de poder-dever que freia eventual grau de discricionariedade da gestão pública atinente à concessão de benefícios de ordem fiscal. Dessa forma, somente será possibilitado à Administração Pública conferir vantagens formalmente previstas, já que o interesse público é indisponível, não podendo ser objeto de flexibilização em prol da individualidade do contribuinte.

Caliendo, entretanto, faz relevante contraponto acerca do princípio da supremacia do interesse público, indicando que seu entendimento não criterioso aproximaria a realidade jurídica e social de algo constitucionalmente inadmitido: o Estado Total:

De outro lado, o sistema é repleto de situações em que o interesse geral somente se sobrepõe ao interesse particular como exceção, em que o sacrifício individual mereça a justa reparação, tal como no caso da desapropriação, na requisição administrativa, na vedação de confisco, na proibição de privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista, na garantia do mínimo patrimonial (bem de família), no princípio preservação da empresa, nas normas protetivas aos usuários de serviços públicos concedidos, permissionados ou delegados.

Entender que existe uma cláusula geral pró fisco com base em um princípio pétreo da supremacia do interesse público com eficácia plena e irresistível seria admitir um sistema constitucional que não existe: o Estado Total. Nesse caso, toda a sociedade voltar-se-ia para a realização dos interesses gerais, cada interesse particular estaria subordinado aos desejos públicos selecionados pelo corpo administrativo e dirigente. Haveria uma absorção de todos os patrimônios pela esfera pública e cada interesse particular somente seria legitimado se não entrasse em confronto com a vontade geral. (CALIENDO, 2022, p. 200)

A ideia de Estado Total, indicada por Caliendo, possui paralelo com as considerações feitas relativamente ao princípio da supremacia do interesse público por Mila Duarte Queiroz ao arguir a existência de descompasso entre as relações creditícias judicialmente estabelecidas com o poder público, a depender da posição que este ocupa no polo passivo do feito:

Destarte, o que ocorre é que quando o poder público é o credor da relação obrigacional, busca a todo custo a satisfação creditícia, a ponto de negligenciar os direitos do devedor. Em contrapartida, quando a Fazenda é executada, o particular credor adentra num processo executivo lento e, quando procedente, é inserido na via crucis interminável do sistema de precatórios, para pagamento em ordem cronológica conforme prévia inserção na lei orçamentária. (QUEIROZ, 2018, s.p.)

As considerações da autora denunciam a possibilidade de assimetria excessiva entre a priorização do interesse público, e os demais preceitos de natureza

principiológica igualmente aplicáveis à ordem institucional vigente. Isso porque o princípio da supremacia do interesse público não pode ser aplicado a qualquer custo, devendo-se considerar também as disposições constantes do art. 3º e 5º, caput⁷⁶, da Constituição Federal, relacionadas ao princípio da isonomia, ou da igualdade.

Dessa forma, tem-se que a supremacia do interesse público é um princípio de elevada relevância no âmbito das Execuções Fiscais, ensejando, inclusive, benefícios de diversas ordens capazes de propiciar a satisfação das tutelas jurisdicionais que possuem essencialmente interesse coletivo. Todavia, tal princípio possui igualmente algum grau de flexibilização, considerando eventuais excessos que possam vir a prejudicar demasiadamente os interesses de particulares, bem como de comunidades específicas, em violação às previsões constantes do art. 3º da Constituição Federal.

No caso em análise, relativo a Execuções Fiscais de IPTU, a possibilidade de aceitação do imóvel originador da dívida como garantia dos valores em cobrança, mais do que permitir a ampliação da compatibilidade entre o interesse público e o interesse particular (já que, na maioria dos casos, a penhora do imóvel caracteriza a opção menos danosa do ponto de vista do contribuinte), ensejaria a efetiva satisfação da cobrança judicial, perfectibilizando as intenções resguardadas pelos princípios da supremacia do interesse público e da efetividade.

Por outro lado, a negativa de aceitação de outros bens, que não quantias em dinheiro, como forma de garantir o débito caracteriza falha no poder-dever inerente ao princípio ora abordado. Isso porque, ao se considerar a necessidade última de satisfação dos interesses fazendários, tidos como interesses coletivos, e havendo os legisladores pátrios, tanto no âmbito constitucional quando no âmbito infraconstitucional, estabelecido uma série de mecanismos voltados à prevalência desses interesses, qualquer atitude tomada pela Fazenda Pública que tenha direção contrária, afastando-se da efetivação do direito aos créditos devidos, há de ser considerada como avessa a tal princípio.

Tampouco a justificativa de existência de previsão legal relativa à ordem de bens empregáveis para a satisfação das obrigações estabelecidas com a Administração Pública se prestaria a dissipar a violação ao princípio da supremacia do interesse público. Mesmo porque, conforme referido por Ávila (2019), os princípios

⁷⁶ CF, Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

devem ser entendidos como normas de caráter geral, a serem aplicados de forma conjunta, em complementaridade às demais regras objetivamente dispostas no sistema normativo vigente. No caso em análise, portanto, mais do que a mera observância, de forma isolada, do disposto no art. 11, da Lei 6.830/80, que versa sobre a ordem legal de penhora em execuções fiscais, deve-se também observar as disposições atinentes à satisfação da própria tutela jurisdicional consubstanciada nessas ações de cobrança, conforme previsão dos já mencionados incisos XXXV, LIV e LV, do art. 5º da Constituição Federal, e arts. 4º e 6º, do CPC, estes últimos com aplicação às execuções fiscais chancelada através do art. 1º da Lei 6.830/80⁷⁷.

A compreensão a respeito do melhor significado atribuído ao princípio da supremacia do interesse público acaba por propiciar sua conexão com outro relevante princípio aplicável às Execuções Fiscais: o **princípio da menor onerosidade**. O princípio, já indiretamente mencionado, busca conciliar os objetivos abarcados pelo princípio da efetividade, juntamente com as ponderações realizadas acerca do princípio da supremacia do interesse público, ensejando a ideia de que se satisfaça às pretensões fazendárias objeto da ação judicial de cobrança de débitos fiscais, mas sem inobservar condições que impossibilitem a continuidade da atuação, ou a subsistência, do contribuinte devedor.

Maury Ângelo Bottesini e Odmir Fernandes assim conceituam o princípio da menor onerosidade, também conhecido como princípio do menor gravame da execução, conferindo-se ao poder judiciário certa dose de discricionariedade para sua aplicação aos casos concretos:

Também chamado de menor onerosidade da execução, o princípio do menor gravame para o devedor é um sobreprincípio ou uma espécie de sobredireito, direito sobre direito. A norma busca relativizar, ou temperar os gravames da execução, sempre que por vários meios puder se realizar a execução e a satisfação do credor exequente. Nesses casos, o juiz deve ordenar que se faça de forma menos gravosa para o devedor, o que será fixado mediante aplicação de uma discricionariedade controlada do julgador. (BOTTESINI e FERNANDES, 2018, p. 48)

O princípio da menor onerosidade está fundamentado nas disposições presentes no art. 805⁷⁸, do CPC, o qual prevê o emprego do meio menos gravoso para

⁷⁷ LEF, Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

⁷⁸ CPC, Art. 805 - Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.

satisfazer os débitos objeto da Execução Fiscal, quando existente mais de uma forma de satisfazê-lo. Como vimos, tal diploma normativo se aplica subsidiariamente no âmbito processual tributário para situações em que não há regramento pela Lei 6.830/80, conforme previsão presente no art. 1º⁷⁹ desta última.

Sobre o princípio da menor onerosidade na Execução Fiscal, explica Cândido Rangel Dinamarco, referindo-se ao art. 620, relativo ao Código de Processo Civil de 1973, mas sucedido pelas disposições do art. 805, do código processual civil em vigência:

Dispondo o art. 620 do Código de Processo Civil que 'quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor', a norma que desse texto se extrai mediante uma interpretação sistemática é a de que a execução deve pautar-se por duas balizas fundamentais, antagônicas, mas necessariamente harmoniosas, que são (a) a do respeito à integridade patrimonial do executado, sacrificando-o o mínimo possível e (b) a do empenho a ser feito para a plena realização do direito do exequente. É indispensável a harmoniosa convivência entre o direito do credor à tutela jurisdicional para a efetividade de seu crédito e essa barreira mitigadora dos rigores da execução, em nome da dignidade da pessoa física ou da subsistência da jurídica – a qual outra coisa não é que a personificação de grupos de pessoas físicas reunidas em torno de um objetivo comum. Ao juiz impõe-se, caso a caso, a busca da linha de equilíbrio entre essas duas balizas para não frustrar o direito do credor nem sacrificar o patrimônio do devedor além do razoável e necessário." (DINAMARCO, 2004, p. 290)

Tem-se, portanto, que o princípio da menor onerosidade não tem por consequência qualquer benefício ao contribuinte em detrimento da satisfação do crédito intentada pela Administração Pública. Mesmo porque, caso assim fosse, estaria tal princípio em absoluta colisão com o que é preceituado pelos princípios da supremacia do interesse público e da efetividade.

O princípio da menor onerosidade mantém como objetivo primário a satisfação dos créditos em proveito da autoridade fazendária, impondo, somente como medida secundária, que se observe, dentre todas as formas possíveis para a satisfação do crédito, aquela que causa menos dano ao devedor. Nesse sentido é o entendimento de Fredie Didier Jr, Leonardo José Carneiro da Cunha, Paula Sarno Braga e Rafael Oliveira:

O princípio [da menor onerosidade] não autoriza a interpretação de que o valor da execução deve ser reduzido, para que o executado possa cumprir a obrigação, ou de que se deve tirar o direito do credor de escolher a prestação

⁷⁹ LEF, Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

na obrigação alternativa, muito menos permite que se crie um direito ao parcelamento da dívida, ou direito ao abatimento dos juros e da correção monetária etc. Também não é correta a interpretação que pretende extrair do texto normativo a impossibilidade de penhora de dinheiro, porque é sempre mais oneroso ao executado: a penhora de dinheiro é sempre mais favorável ao exequente, não existindo outro meio tão eficaz quanto ele. (DIDIER JR., CUNHA, BRAGA, OLIVEIRA, 2010, p. 57)

Note-se que, na eventualidade de não haver outros meios capazes de saldar o débito em cobrança, não há que se falar em princípio da menor onerosidade. Isso porque a necessidade de satisfação das quantias devidas em proveito da Administração Pública (princípio da efetividade e princípio da supremacia do interesse público) é pacífica legalmente, doutrinariamente e jurisprudencialmente, não sendo oponível pelo princípio da menor onerosidade.

No caso em questão, a persistência pela persecução de valores em dinheiro, em detrimento do bem originador do débito, além de afrontar o princípio da supremacia do interesse público, por criar incertezas relativas à satisfação da cobrança, e o princípio da celeridade e da duração razoável dos processos, por estender o tempo de tramitação do feito e abrir a possibilidade de caracterização da prescrição intercorrente, acarreta também violação ao princípio da menor onerosidade na Execução Fiscal. Isso porque a indisponibilidade do bem imóvel originador do IPTU, via de regra, acaba sendo menos gravosa ao contribuinte

A menor danosidade da penhora do imóvel se justifica ao se considerar que (i) tal gravame é suficiente para garantir o débito, possibilitando a discussão de mérito relativa à cobrança por via dos Embargos à Execução Fiscal, nos termos do art. 16⁸⁰, da Lei 6.830/80 (LEF); e que (ii) é facultado ao executado a substituição da penhora do imóvel por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, nos termos do art. 15, I⁸¹, do mesmo diploma legal.

A possibilidade de garantir-se o débito, inclusive, é de essencial importância para o exercício de direitos fundamentais atinentes ao exercício da ampla defesa e do contraditório, à luz do disposto no art. 5º, LV⁸² da Constituição Federal. Isso porque, conforme já indicado, somente a partir da garantia do débito tributário em cobrança se

⁸⁰ LEF, Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora.

⁸¹ LEF, Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia

⁸² CF, Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

torna possível a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal, via processual conferida à discussão de débitos estabelecidos com a Administração Pública, à luz do disposto no art. 16, incisos e § 1^o⁸³, da Lei 6.830/80.

Dessa forma, a aceitação de medida constritiva a recair sobre o imóvel originador do débito possui caráter de mútuo benefício, já que resguarda o direito da Fazenda Pública, inclusive com a interrupção do lapso prescricional a partir da efetivação da penhora, e igualmente possibilita, desde um primeiro momento, o exercício da defesa processual adequada, com a possibilidade de concessão de efeito suspensivo, nos termos do art. 919, § 1^o⁸⁴, do CPC.

Note-se que, em se tratando de débitos de IPTU, mesmo com o eventual deságio do valor do imóvel em uma possível arrematação, ainda assim o valor do bem será muito provavelmente mais do que suficiente para garantir a integralidade da dívida cobrada. Tal aspecto possui reflexos relativos à concessão de efeito suspensivo à ação de cobrança, justamente por se entender que a penhora do imóvel, considerando o valor econômico do bem, caracterizaria a garantia integral e suficiente das quantias executadas. O mesmo não seria possível no caso de penhora parcial em dinheiro, capaz de satisfazer apenas parcela dos valores executados, sendo insuficiente para suspender o feito executivo, nos termos do já indicado art. 919, § 1^o, do CPC.

Ademais, há de se considerar também a possibilidade de substituição da penhora, conforme previsão do inciso I do art. 15, da LEF. Tal mecanismo tem o papel de eliminar eventuais prejuízos ao contribuinte para os casos em que, no objetivo de garantir a satisfação dos créditos buscados, a Fazenda Pública opta pela penhora do imóvel originador do débito. Isso porque, em sendo desvantajoso ao contribuinte a afetação de tal bem, pode ele mesmo oferecer a substituição da garantia por meio mais líquido, seja o depósito em dinheiro, a fiança bancária ou o seguro garantia. Tal medida proporciona, simultaneamente, o processamento da ação de cobrança de forma menos onerosa para si mesmo, e a proteção aos princípios da supremacia do

⁸³ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora. § 1^o - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

⁸⁴ CPC, Art. 919 - Os embargos à execução não terão efeito suspensivo. § 1^o O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

interesse público, e da efetividade na Execução Fiscal, ambos benéficos à autoridade fazendária.

Importante salientar que, ainda que a impenhorabilidade de bens de família seja a regra na ordem normativa vigente, em proteção à direitos e garantias básicos relacionados à dignidade da pessoa humana e à entidade familiar, as cobranças de créditos de IPTU constituem exceção à referida regra, nos termos do art. 3^o⁸⁵ da Lei 8.009/1990. Dessa forma, nos casos da inadimplência relativa ao tributo em comento, o bem que o originou pode ser penhorado, afastando-se qualquer alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Ademais, havendo a penhora do imóvel, mesmo que o contribuinte entenda como legítima a cobrança realizada, não tendo interesse na apresentação de defesa pela via dos Embargos à Execução Fiscal, é possibilitado ao mesmo a suspensão do feito executivo através do parcelamento do débito pela via administrativa, considerando a previsão constante do art. 151, VI⁸⁶, do CTN. Nessas situações, em que pese não haja a expectativa de desconstituição do gravame incidente sobre o imóvel anteriormente ao integral adimplemento do parcelamento e à extinção da Execução Fiscal, existe a segurança do contribuinte no sentido de que, mantendo a regularidade das parcelas do acordo firmado, não haverá novas constrições sobre o seu patrimônio.

Através da penhora do imóvel e posterior parcelamento dos débitos de IPTU, cria-se um cenário não demasiadamente gravoso ao contribuinte, de forma que o mesmo tenha uma última oportunidade de planejar o pagamento da dívida estabelecida com a Fazenda Pública. Ao mesmo tempo, não retira desta última a garantia da satisfação da cobrança, tampouco abre espaço para a configuração da prescrição no curso do processo, considerando a interrupção do lapso temporal para a caracterização de tal instituto por conta do parcelamento, considerando a caracterização da hipótese presente no art. 174, parágrafo único, IV⁸⁷, do CTN. Tem-se, dessa forma, preservados todos os princípios até aqui referidos, com destaque àquele relativo à efetividade da ação de cobrança.

⁸⁵ Lei 8.009/1990, Art. 3º - A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido: IV - para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar.

⁸⁶ CTN, Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: VI – o parcelamento.

⁸⁷ CTN, Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

O fato é que, em observância ao princípio da menor onerosidade, se deve processar a Execução Fiscal de forma a alcançar seu objetivo essencial, que é a obtenção dos valores devidos aos cofres públicos, em observância aos princípios da efetividade e da supremacia do interesse público, mas não se esquecendo de coaduná-los com o princípio da menor onerosidade, favorável ao contribuinte. Dessa forma, havendo o requerimento, a indicação, ou o aceite do imóvel como garantia do débito de IPTU, se assegura a satisfação da cobrança, e se reduz o tempo de tramitação do feito, em respeito aos princípios da celeridade processual e da duração razoável do processo, atenuando a possibilidade de configuração da prescrição intercorrente. Ademais, decorre dessa prática a possibilidade de que o contribuinte discuta o débito cobrado através da via processual adequada, ou, até mesmo, substitua a garantia da cobrança pelo mesmo depósito em dinheiro rotineiramente requerido pelas procuradorias municipais na maior parte das ações de cobrança de débitos fiscais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana possui características próprias que o difere dos demais tributos. Através de seu caráter real, o bem ensejador do fato gerador ocupa espaço de elemento potencialmente garantidor dos compromissos fiscais estabelecidos com a Fazenda Pública, sendo capaz, por si só, de modificar eventual situação de insolvência atribuída a seu proprietário, ainda que através de meios judiciais para liquidação dos valores devidos, como a penhora, o leilão e a arrematação.

Nesse sentido, deve-se considerar que o IPTU se distingue até mesmo de outros tributos reais, como o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Tal fato se explica ao se considerar a relevância econômica e a disponibilidade do bem que enseja seu fato gerador. De forma geral, os automóveis possuem valores reduzidos quando comparados bens imóveis, o que acarreta um menor grau de certeza relativa à satisfação de débitos originados de bens dessa natureza. Tal incerteza se evidencia mais ainda quando considerado o inevitável deságio do bem quando da sua liquidação através de leilão judicial.

Além disso, para que seja viável o leilão de um automóvel, é necessário que primeiramente o bem seja localizado, penhorado, e depositado sob a guarda de terceiro, procedimento o qual, a depender das intenções de seu proprietário, pode apresentar imensos obstáculos ao exequente. Além disso, soma-se aos entraves a natural depreciação do bem que, com o decorrer do tempo, pode reduzir drasticamente o interesse de possíveis arrematantes.

Os bens imóveis, por outro lado, têm sua localização constantemente conhecida e, ainda que estejam suscetíveis a flutuações de preço, a depender das transformações urbanas atinentes à área na qual que estão situados, ou à depreciação das estruturas nele estabelecidas, possuem valores mais vultosos, o que mantém seu potencial de solvência relativo a débitos estabelecidos com a Fazenda Pública municipal. Por essa razão, tratando-se de bens de relevante valor econômico, e não existindo a necessidade de localizá-los, já que impossíveis de serem ocultados, tornam-se aptos a satisfazer os créditos tributários de IPTU com elevado grau de certeza.

Entretanto, conforme constatado, a alta probabilidade de satisfação das dívidas de IPTU nem sempre é concretizada nas Execuções Fiscais, principalmente ao se

considerar a caracterização do instituto da prescrição intercorrente. Em importante parte das Execuções Fiscais, o tempo de tramitação do feito supera aquele juridicamente previsto para tal, de forma a resultar na extinção dos débitos em cobrança.

É de conhecimento geral que o tempo de duração do processo não está sob o controle das partes que compõem o litígio, tampouco do Poder Judiciário. Ao se considerar a obrigatoriedade da concessão de prazos processuais, a necessária observância à ordem cronológica para o impulsionamento dos atos judiciais (quando não relativo a casos preferenciais), e o alto volume de ações conduzidas tanto pelas procuradorias municipais, quanto pelas Varas Judiciais, não é difícil de entender as razões que impossibilitam a breve resolução das demandas fiscais judicializadas.

Ocorre que, para além do inevitável transcurso de tempo indispensável à tramitação das ações judiciais, no caso específico das Execuções Fiscais de IPTU, existem medidas a serem empregadas pelas partes envolvidas no litígio e que possibilitariam maior celeridade no tempo de tramitação, bem como a maior efetividade relativa à tutela jurisdicional pretendida. Todavia, tais medidas nem sempre são empregadas. Isso porque, no que diz respeito aos tributos objeto do presente trabalho, em muitos casos as procuradorias municipais, por motivos diversos, ignoram a possibilidade de requerer a penhora do próprio bem originador da dívida cobrada, utilizando-se de outras estratégias no objetivo de satisfazer os créditos fazendários.

Tal decisão, ou estratégia processual, ainda que guiada por objetivos nobres, sejam eles relacionados a maior liquidez da obtenção de valores em pecúnia, sejam relacionados à velocidade na satisfação do débito, evitando-se a necessidade de penhora e leilão do imóvel, não raramente acabam por ter efeitos inversos daqueles pretendidos pelas procuradorias municipais. Nessas ocasiões, de forma paradoxal, no objetivo de satisfazer a dívida fiscal através de modalidade que melhor atenda aos interesses da Administração Pública, acaba-se por prejudicar esses mesmos interesses, abrindo-se brechas para que os créditos em cobrança sejam definitivamente extintos, através do instituto da prescrição intercorrente.

Ainda que as disposições presentes no art. 11, da Lei 6.830/80, prevejam uma ordem preferencial de bens aptos a serem empregados para a satisfação do débito fazendário, tal rol não é absoluto, podendo ser flexibilizado em determinadas situações, a requerimento da Fazenda Pública, conforme se percebe da inteligência

do art. 15, II do mesmo diploma legal. Nesse sentido, a resistência fazendária em admitir meios diversos à satisfação do débito, que não a constrição de valores em dinheiro, acaba por prolongar desnecessariamente o tempo de tramitação do feito, permitindo a extinção dos créditos tributários pela configuração da prescrição durante o curso do processo.

A verdade é que as disposições do art. 11 da LEF fazem pouco sentido quando aplicadas a Execuções Fiscais de IPTU. Isso porque, ao contrário de débitos de outras naturezas, conforme indicado anteriormente, não existe a necessidade de localizar-se bens do devedor no objetivo de penhorá-lo e posteriormente liquidá-lo através de leilão judicial. O bem sempre esteve, e sempre estará, por razões óbvias, no mesmo local, estando apto a sofrer os gravames necessários ao procedimento expropriatório, inexistindo, no mais das vezes, razões que o afastem de tal possibilidade.

Ademais, a efetivação da penhora do imóvel, além de servir como garantia do débito cobrado, faculta ao contribuinte, se este assim desejar, a substituição do gravame por meio satisfativo de maior liquidez, conforme previsão do art. 15, I, da Lei 6.830/80, sendo o depósito em dinheiro uma dessas opções. Tal possibilidade, além de preservar a certeza relativa ao adimplemento do débito, em respeito ao princípio da efetividade na Execução Fiscal, confere ao contribuinte a possibilidade de escolher a forma através da qual terá seu patrimônio indisponibilizado, em evidente observância ao princípio da menor onerosidade, possibilitando também a eventual apresentação de defesa, através dos Embargos à Execução Fiscal.

Nesses casos, duplamente se evitaria a extinção dos créditos pela caracterização da prescrição intercorrente. Em primeiro lugar, porque se diminuiria o tempo de tramitação do feito pela incoerência de medidas expropriatórias potencialmente infrutíferas, dificultando-se a perfectibilização do período de 6 anos totais para a configuração de tal instituto, considerando-se o prazo de 1 ano de suspensão do art. 40, da LEF, e o prazo quinquenal previsto no art. 174, caput, do CTN. Em segundo lugar, porque a garantia do débito através da confirmação da penhora do imóvel acarreta a interrupção do lapso prescricional, conforme tese estabelecida pelo item 4.3 do REsp 1.344.553, igualmente impossibilitando a extinção dos créditos pela prescrição no curso do processo.

Reconhece-se que a opção pela penhora do imóvel, em detrimento a tentativas de localização de valores em dinheiro, trará repercussões procedimentais para as procuradorias municipais. Isso porque, além da penhora, será necessário

operacionalizar questões relativas ao aprazamento de leilões e a necessidade de avaliações (e reavaliações) do imóvel objeto do gravame. Ademais, em alguns casos, também é possível que não surjam arrematantes, sendo necessário a propositura de um novo leilão. Ocorre que, tais hipóteses, mesmo aquelas mais pessimistas relativas à satisfação do débito pela não localização de interessados pelo imóvel, são menos danosas aos interesses da Administração Pública do que a persistência em medidas constrictivas potencialmente infrutíferas, as quais ensejam a caracterização da prescrição intercorrente.

Deve-se considerar também que, mesmo que haja necessidade de ajustes na forma de conduzir as Execuções Fiscais, considerando os atos processuais relativos à liquidação do imóvel penhorado, as medidas efetivadas na tentativa de localizar bens em dinheiro, sem garantia de êxito, igualmente exigem muito da atuação das procuradorias municipais. Em tais circunstâncias, é necessário a sistematização de uma série de medidas indispensáveis à realização das chamadas penhoras online, dentre as quais está a necessidade de atualização e informação ao Juízo a respeito das quantias devidas, anteriormente à efetivação das medidas de constrição de valores.

Além disso, por mais que se compreenda o alto volume de processos conduzidos pelas procuradorias municipais, bem como as condições não ideais ao exercício do Direito em prol dos interesses públicos, não se pode admitir que a condução das ações judiciais se pautem pela facilidade de operacionalização de medidas, ou por eventuais facilidades relativas aos fluxos processuais. Menos ainda quando existem meios mais efetivos e seguros para a concretização dos interesses coletivos, de interesse prioritário para a Administração Pública.

Não se pode esquecer que a própria Execução Fiscal, nos termos legais que a instituem, prevê medidas procedimentais favoráveis à Administração Pública, voltadas à satisfação do débito cobrado, preservando-se o interesse coletivo e a proteção das receitas fazendárias. Não seria razoável a adequada elaboração, por parte do legislador, de mecanismos capazes de favorecer a satisfação dos débitos em prol da Fazenda Pública, como a necessidade de intimação pessoal do representante do ente federado, o prazo em dobro para manifestações, e a implementação do expediente da remessa necessária, em adequação ao princípio da efetividade, e não se concretizarem esforços equivalentes, no âmbito procedimental, por parte das procuradorias municipais.

Como referido, a Execução Fiscal é guiada pelo princípio da efetividade, principalmente ao se considerar a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade conferida ao débito inscrito em dívida ativa. De igual forma, é guiada pelo princípio da supremacia do interesse público, possibilitando que os interesses fazendários, tidos como coletivos, no mais das vezes, se sobreponham aos interesses individuais do contribuinte. Entretanto, tais pressupostos não isentam as instituições fazendárias de atuar de forma colaborativa, compatível com a obtenção da tutela jurisdicional pretendida. Dessa forma, cabe a estas últimas atuar de forma diligente, buscando a máxima eficácia da ação judicial de cobrança dos débitos fiscais.

Não se pode compreender a previsão constante do art. 11 da Lei 6.830/80 como um impeditivo operacional intransponível para a satisfação de débitos por vias diversas, que não a da constrição de valores em dinheiro. Mesmo porque, nesse sentido, já existem as previsões de flexibilização constante do art. 15, do mesmo diploma legal. Todavia, caso seja essa a única barreira capaz de afastar a Administração Pública da satisfação dos créditos devidos a título de IPTU, o debate legislativo pode ser a via inevitável para a solução do problema.

Nesse sentido, eventualmente mostrar-se-ia conveniente uma alteração legislativa que autorizasse, de forma expressa, a relativização da ordem constante do art. 11 da LEF para as Execuções Fiscais de IPTU (ou mesmo de IPVA, considerando tratar-se também de tributo relacionado a bem com relevância econômica, ainda que, a princípio, de menor valor pecuniário). Tal alteração, mesmo que restrita aos casos de penhora do próprio bem que originou o imposto, eliminaria a barreira de atuação comumente evocada pelas procuradorias municipais, favorecendo a satisfação dos débitos através do próprio bem ensejador da cobrança, e não permitindo que os créditos fossem extintos pela configuração da prescrição intercorrente.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. Ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. Sistema Constitucional Tributário, 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>>. Acesso em: 21 fev. 2023.

BOTTESINI, Maury Â.; FERNANDES, Odmir. Série Soluções Jurídicas - Execução Fiscal. São Paulo: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597016499. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016499/>>. Acesso em: 21 fev. 2023.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 03 de fevereiro de 2023.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2023.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 20 de dezembro de 2023.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 20 de março de 2023.

_____. Lei nº 8.009/1990, de 29 de março de 1990. Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8009.htm>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2023.

_____. Lei nº 10.406/2002, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Recurso Especial nº 1340553/RS. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Djalma Gelson Luiz ME - Microempresa. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 12 de setembro de 2018. DJe 16/10/2018. RSTJ vol. 252 p. 121. Brasília/DF. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201201691933&dt_publicacao=16/10/2018>. Acesso em 20 de março de 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Súmula 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2006. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf>. Acesso em: 16 de janeiro de 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Súmula 614. O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2018. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@NUM=614>>. Acesso em: 16 de janeiro de 2022.

BRITO, Edvaldo. Direito Tributário: Imposto, Tributos Sinalagmáticos, Contribuições, Preços e Tarifas, Empréstimo Compulsório. São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788522497089. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522497089/>>. Acesso em: 08 jan. 2023.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 978655599992. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978655599992/>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. Direito Tributário. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559646203. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646203/>>. Acesso em: 07 jan. 2023.

COSTA, Regina H. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553623309. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>>. Acesso em: 21 fev. 2023.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil – Execução. Vol. 5. 2ª Ed. Salvador: JusPODIVM, 2010.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Nova era do processo civil. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. São Paulo: Grupo GEN, 2019. E-book. ISBN 9788530986810. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530986810/>>. Acesso em: 12 jan. 2023.

GUIMARÃES, Bruno A. François. Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559770038. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>>. Acesso em: 08 jan. 2023.

_____. Iptu: Doutrina e Prática. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JÚNIOR, Anis K. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553600250. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

JÚNIOR, Humberto T. Lei de execução fiscal. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620209. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620209/>>. Acesso em: 21 fev. 2023.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 5ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MIRAGEM, Bruno. Direito Civil - Direito das Obrigações. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9788530994259. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530994259/>>. Acesso em: 10 jan. 2023.

NORONHA, Fernando. Direito das obrigações. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502203204. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502203204/>>. Acesso em: 10 jan. 2023.

OLIVEIRA, Roberto Machado de; MOREIRA, Luciane Acunha. A Execução Fiscal no Brasil. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 30 Jul. 2015. Disponível em: <investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/331456-a-execucao-fiscal-no-brasil>. Acesso em: 20 Fev. 2023.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René B.; SLIWK, Ingrid S. Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553606870. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553606870/>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555594706. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

_____. Direito Tributário. 9ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da S. Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações. v.II. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559643356. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643356/>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

QUEIROZ, Mila Duarte. Execução fiscal: afronta às garantias constitucionais do contribuinte? Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5605, 5 nov. 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/69845>>. Acesso em: 21 fev. 2023.

QUEIROZ, Paulo Guilherme Gorski de. O limite temporal da desconsideração da personalidade jurídica na cobrança judicial do crédito tributário. Dissertação. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2022. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32204>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

RIBEIRO, Catarino. Princípios constitucionais aplicados à fiscalização e execução fiscal. Revista Direito - UNIDAVI, 13ª ed, 3 set. 2014. Disponível em: <<https://www.revistadireito.unidavi.edu.br/edi%C3%A7%C3%B5es-antiores/revista-3-dezembro-2012/princ%C3%ADpios-constitucionais-aplicados-%C3%A0-fiscaliza%C3%A7%C3%A3o-e-execu%C3%A7%C3%A3o-fiscal>>. Acesso em 21 fev. 2023.

RIZZARDO, Arnaldo. Direito das Coisas. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9788530990886. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990886/>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

SCHOUERI, Luís E. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596366. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>>. Acesso em: 15 jan. 2023.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559772261. Disponível em:

<<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>>. Acesso em: 04 mar. 2023.

TEPEDINO, Gustavo; FILHO, Carlos Edison do Rêgo M.; RENTERIA, Pablo. Fundamentos do Direito Civil: Direitos Reais. V.5. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559644087. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559644087/>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena D. Fundamentos de Direito Civil – Vol I – Teoria Geral do Direito Civil. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559642434. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642434/>>. Acesso em: 12 jan. 2023.

APÊNDICE A – TABELA DE JULGADOS ANALISADOS DO TJ.RS

Legenda: N = Não; S = SIM

PROCESSO	ÓRGÃO JULGADOR	PRESCRIÇÃO	ADMITIDA INÉRCIA FISCO	TRANSCORRIDO + DE 6 ANOS	INICIADA SISTEMÁTICA ART. 40 DA LEF	DATA DO JULG.
50000386020078210085	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	23/02/2022
52235691920218217000	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	23/02/2022
50005656720038210015	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	23/02/2022
70085041291	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	23/02/2022
50003219620118210003	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	03/03/2022
50181322720218210033	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	03/03/2022
50002746120088210025	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	09/03/2022
50006463620038210073	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	09/03/2022
50027868120138210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	23/03/2022
50075576320178210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	23/03/2022
50000366620028210085	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	S	N	24/03/2022
50001212520108210165	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	24/03/2022
50002171420128210151	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	S	N	24/03/2022
50011974320218210151	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	24/03/2022
50017711820108210033	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	S	N	24/03/2022
51876688720218217000	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	24/03/2022
50053719620198210141	Vigésima Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	24/03/2022
70085432110	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	30/03/2022
50001948120108210040	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	06/04/2022
50002883620148210057	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	06/04/2022
50043643220188210003	Primeira Câmara Cível	S	S	S	N	06/04/2022
50001230320108210130	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	14/04/2022
50002202520148210142	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	14/04/2022
50002408920128210011	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	14/04/2022

50036877820218210073	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	14/04/2022
50000464120088210137	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	14/04/2022
50003392020118210003	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	14/04/2022
50005107520118210132	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	14/04/2022
50012543220138210025	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	14/04/2022
50014946620108210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	14/04/2022
70085470482	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	14/04/2022
50000361120088210003	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	20/04/2022
50072121120228217000	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	20/04/2022
50001832920078210017	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/04/2022
50019761320118210033	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/04/2022
50054836520198210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/04/2022
70085488815	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	S	S	11/05/2022
50001134420108210037	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	11/05/2022
50001431820038210072	Primeira Câmara Cível,	S	S	S	S	11/05/2022
50053987920198210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	18/05/2022
50003028520128210058	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	19/05/2022
50000654220048210087	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	25/05/2022
50006633420138210037	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	25/05/2022
50009607920038210073	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	25/05/2022
50020389220078210033	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	25/05/2022
50038674120148210073	Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	15/06/2022
50020371020078210033	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	22/06/2022
50010830920048210052	Vigésima Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	22/06/2022
50022158620118210010	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	23/06/2022
50007357520138210019	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	23/06/2022
50001867520038210032	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	24/06/2022
50000872420088210067	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	25/06/2022
50009198320038210018	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	26/06/2022
50024525120118210033	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	27/06/2022
50020726720078210033	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	27/06/2022
50008199020118210037	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	28/06/2022

51082229820228217000	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	29/06/2022
50017078620218210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	30/06/2022
50020726720078210033	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	01/07/2022
70085403558	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	06/07/2022
50010033420068210033	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	13/07/2022
50016406020218210032	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	14/07/2022
50007215020128210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	15/07/2022
50002960820218210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	16/07/2022
50240373020228217000	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	S	S	21/07/2022
50240373020228217000	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	S	S	21/07/2022
50018385120088210033	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	22/07/2022
50002546520118210025	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	27/07/2022
50023410420108210033	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	27/07/2022
70085529212	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/07/2022
50000756220108210124	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/07/2022
50005899520098210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/07/2022
50006167820098210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/07/2022
50010100420128210037	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/07/2022
50021098420138210033	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	27/07/2022
50056967120198210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	N	27/07/2022
70085523165	Vigésima Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	28/07/2022
70085659183	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	03/08/2022
50005203420078210141	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	03/08/2022
50018670420088210033	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	03/08/2022
50052919820208210141	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	03/08/2022
50001637820158210107	Vigésima Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	18/08/2022
50002274320088210072	Segunda Câmara Cível	N	N	S	S	31/08/2022
51049708720228217000	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	31/08/2022
51207177720228217000	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	31/08/2022

50000633920088210085	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	31/08/2022
50006968920128210059	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	31/08/2022
50082723220228210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	31/08/2022
50667805520228217000	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	31/08/2022
51109181020228217000	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	06/09/2022
50003808620068210059	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	06/09/2022
50007372520128210037	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	06/09/2022
50009687820158210059	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	06/09/2022
50012547220138210141	Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	08/09/2022
51193467820228217000	Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	08/09/2022
50000540520068210067	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	21/09/2022
50041843320128210033	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	21/09/2022
50002785720118210037	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	21/09/2022
50003086020108210059	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	21/09/2022
50933784620228217000	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	22/09/2022
50015214920108210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	28/09/2022
50004561220118210132	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	05/10/2022
50500400920188210001	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	19/10/2022
50858679420228217000	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	S	S	20/10/2022
50986073720198210001	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	20/10/2022
50002861720148210041	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	26/10/2022
50006641920138210037	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	26/10/2022
50055771320198210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	26/10/2022
50013467620138210003	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	03/11/2022
50000886120108210124	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	03/11/2022
50002826220108210059	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	03/11/2022
50000378420108210048	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	16/11/2022

50009449520098210015	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	16/11/2022
50009449520098210015	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	16/11/2022
50001533620138210032	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	16/11/2022
50003866220068210037	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	16/11/2022
50013158520128210037	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	16/11/2022
51651861420228217000	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	17/11/2022
50005996020108210059	Vigésima Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	17/11/2022
50018332920088210033	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	21/11/2022
50001461320108210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	21/11/2022
50004621020128210059	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	21/11/2022
50054065620198210141	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	21/11/2022
50003783220088210032	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	30/11/2022
50008028020148210059	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	30/11/2022
51493361720228217000	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	30/11/2022
50132336120218210008	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	30/11/2022
50007503220148210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	09/12/2022
50001091220088210058	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	09/12/2022
50001891020068210037	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	09/12/2022
50012283520118210015	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	09/12/2022
50012865920118210008	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	12/12/2022
50005604220138210032	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	15/12/2022
50002556320068210142	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	15/12/2022
50002861720148210041	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	15/12/2022
50002945220148210151	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	15/12/2022
50003060620128210032	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	15/12/2022
50003060620128210032	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	15/12/2022
50013192820118210015	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	31/01/2023
52363832920228217000	Vigésima Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	31/01/2023

50000781720118210048	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	31/01/2023
50016307720218210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	31/01/2023
50067803920218210141	Vigésima Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	31/01/2023
51688878020228217000	Primeira Câmara Cível	N	N	N	S	01/02/2023
50003749220088210032	Primeira Câmara Cível	S	S	S	S	01/02/2023
50000529320148210151	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
50001964220128210085	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
50002327820138210011	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
50027290520158210073	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
52008492420228217000	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
52008561620228217000	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
52008718220228217000	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
52008865120228217000	Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	08/02/2023
50001455120088210059	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
50002558420108210025	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
50002558420108210025	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
50011287320088210019	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
50012708120218210032	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
52004976620228217000	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
52005400320228217000	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
52005400320228217000	Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	08/02/2023
50008058020088210015	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	S	N	09/02/2023
51509011620228217000	Vigésima Segunda Câmara Cível	N	N	N	S	09/02/2023
50005178820218210141	Vigésima Segunda Câmara Cível	S	S	S	S	09/02/2023

Fonte: Autoria própria⁸⁸.

⁸⁸ Dados extraídos após pesquisa realizada no site do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.