



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

STEPHAN MICHAEL SEIFERT

DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

**JOÃO PESSOA
2019**

STEPHAN MICHAEL SEIFERT

DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Dirceu Marques Galvão Filho

JOÃO PESSOA
2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S459p Seifert, Stephan Michael.

DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
FISCAL / Stephan Michael Seifert. - João Pessoa, 2019.
43 f.

Orientação: Dirceu Marques Galvão Filho.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Prescrição intercorrente processo administrativo. 2.
processo tributário. I. Galvão Filho, Dirceu Marques.
II. Título.

UFPB/CCJ

STEPHAN MICHAEL SEIFERT

DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

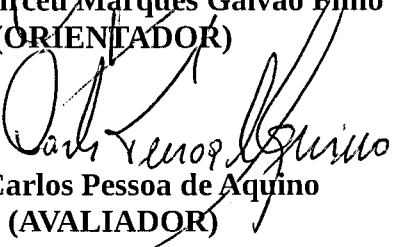
Orientador: Prof. Ms. Dirceu Marques Galvão Filho

DATA DA APROVAÇÃO: 02 de OUTUBRO DE 2019

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Ms. Dirceu Marques Galvão Filho
(ORIENTADOR)



Prof. Carlos Pessoa de Aquino
(AVALIADOR)



Profª. Drª. Anne Augusta Alencar Leite Reinaldo
(AVALIADORA)

Considero a vida uma longa caminhada numa estrada da qual não se sabe de verdade o destino, tão somente a certeza de caminharmos no mesmo sentido. Não são os grandes marcos na vida, mas a companhia de todos aqueles que compartilham seus trechos nesta longa marcha comigo e que testemunham meus humildes feitos; isto, sim, me honra profundamente.

Depois de quase 12 anos para alcançar o marco da graduação (e Deus sabe que este trecho da estrada não foi em linha reta) vi meu pai, poucas semanas antes de concluir esta etapa, se despedir de mim para ver o sol se pôr uma última vez em sua vida. Perguntei-lhe, ali, se seria o último abraço que eu lhe daria. Esta pergunta, por fim, a vida cuidou de responder. Eu queria ter tido mais tempo....

Pois bem, vivo para honrar também a todos que continuam a jornada ao meu lado.

Afinal, sou a soma de cada gesto de ajuda estendido que se tornou um pequeno milagre quando precisei de um.

Ao meu Todo-Poderoso Pai, sei que tivemos nossas divergências e fui voto vencido. Discordar de Ti é chafurdar na imaturidade, mas não fechei os olhos para Sua providência em minha vida. A Ti, minha vida em gratidão.

E por fim, ouse um pouco de otimismo

sic parvis magna!

Eu quero crer nisto

RESUMO

A prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal não é um tema pacificado na jurisprudência, tampouco na doutrina nacional. Entende-se majoritariamente pela não aplicabilidade da prescrição intercorrente aos processos de natureza tributária discutidos no âmbito administrativo. Contudo, havia, até recentemente, discrepâncias nas decisões de magistrados de diferentes instâncias judiciais, uma vez trazida a matéria à sua apreciação. Ademais, há corrente doutrinária favorável ao instituto, que merece ser analisada. O presente trabalho de conclusão de curso foi confeccionado com o objetivo de estudar o procedimento que rege a matéria em questão à luz do texto legal pertinente, bem como os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal para, por fim, avaliar sua aplicabilidade.

Palavras-chave: Prescrição intercorrente, processo administrativo fiscal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	9
2.1 DA NATUREZA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	9
2.2 DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	12
2.3 DO ARCABOUÇO LEGAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	17
3 DOS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO E O MARCO TEMPORAL	20
3.1 A PRESCRIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	20
3.1.1 Considerações acerca da decadência tributária	22
3.2 DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	24
4 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	27
4.1 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO	27
4.2 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO	28
4.3 DA POSIÇÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL	30
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho de conclusão de curso se propõe a estudar a possibilidade da aplicação do instituto da prescrição intercorrente, tal qual regulada pela Lei 9.873/99, também a processos de natureza fiscal e tributária conduzidos no âmbito administrativo.

Não se trata de questão pacificada. As divergências nos entendimentos de magistrados nas diferentes instâncias recursais remetem a vertentes de entendimentos divergentes, ambas válidas, que carecem de uma pacificação da matéria pelos respectivos Tribunais Superiores à luz dos princípios elencados na Constituição e que vinculam a atuação da Administração.

Atualmente percebe-se a prevalência jurisprudencial do entendimento que não cabe a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. O ordenamento jurídico nacional acata o disposto na Lei 9.873/99, cuja leitura afasta qualquer ambiguidade: em seu Art. 5º, o texto legal exclui a aplicabilidade da prescrição intercorrente aos procedimentos de natureza tributária. O posicionamento doutrinário encabeçado pelos defensores da inaplicabilidade do instituto em pauta é alicerçado, muitas vezes, na conceituação da “constituição definitiva do crédito tributário.”

Para essa vertente, uma vez concluídos os procedimentos de lançamento de crédito tributário e apresentada a devida impugnação pelo contribuinte, instaura-se o processo administrativo e, com isso, a definitividade da constituição do crédito tributário somente se concretizará com decisão administrativa irreformável, seja no caso de eventual revelia ou perempção no decurso do processo administrativo fiscal, seja em decisão irrecorrível em última instância da esfera administrativa.

Diante disto, o prazo prescricional apenas correria após o efetivo encerramento do processo administrativo em que é discutido o tributo, consolidado o débito e encaminhado ao respectivo órgão que se encarregará da cobrança executiva na esfera judiciária. A lógica argumentativa, no caso, não dá margem para discussão acerca de aplicabilidade da prescrição intercorrente no decurso do processo – já encerrado.

Até mesmo quando alterada a abordagem do critério da constituição definitiva do crédito tributário, seja ela concretizada com o lançamento do crédito e a

devida ciência dada ao contribuinte, a respectiva defesa administrativa apresentada suspende a exigibilidade e impediria, em tese, o início da contagem da prescrição.

De acordo com a interpretação da lei e a sua aplicação temos um “vácuo temporal” em que o contribuinte se encontra à mercê da discricionariedade do Poder Público na condução morosa do processo administrativo de cunho tributário. Na realidade hodierna, temos processos administrativos que são discutidos no âmbito administrativo federal até serem julgados em definitivo doze, quinze ou até dezoito anos após sua instauração.

Sem adentrar no mérito de não raro se tratar de manobras processuais meramente protelatórias por parte do contribuinte litigante, é perfeitamente questionável se este decurso de prazo até a definitiva consolidação do crédito tributário, após o exaurimento de todas as instâncias recursais administrativas abertas ao contribuinte, promove qualquer sopro de segurança jurídica. Temos aqui dispositivo legal que encobre a atuação do Poder Público na esfera administrativa em tal dimensão ao ponto de ser possível indagar se ele, na prática, não estaria a ofender princípios constitucionais de eficiência e de razoável duração de processo.

A discussão quanto à prescrição intercorrente, como apresentada neste trabalho, mira além do fascínio por meras questões lógico-argumentativas. Há desdobramentos bastante concretos para o contribuinte que vê seu pleito discutido na esfera administrativa por anos e anos.

Por um lado, uma vez instaurado o processo administrativo fiscal com a apresentação de sua impugnação e posteriores recursos administrativos, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário. Não se suspende, contudo, a correção monetária incidente sobre o montante principal, bem como as multas adjacentes, que podem superar o principal a depender do enquadramento legal da infração executada pela autoridade fiscal. A realidade político-financeira brasileira quanto aos juros praticados pelos entes federados pode levar a um efeito de “bola de neve” do débito devido pelo contribuinte. A imprevisibilidade da duração do processo administrativo fiscal afeta diretamente a segurança jurídica com a qual o cidadão deve contar, mesmo quando em débito com a Administração. Dada a natureza financeira do assunto para o contribuinte, Pessoa Física ou Jurídica, este observa o risco de ver seu débito consolidado assumir valores de vários múltiplos do valor original.

Por outro lado, ao contrário do que se conhece da prescrição como extinção da pretensão punitiva através do aparelho judiciário, sem que se desfça o direito objeto da lide, a prescrição no Direito Tributário é, de acordo com o Código Tributário Nacional, uma das formas de extinção do crédito tributário devido. A repercussão do assunto em pauta para o contribuinte, aqui, prescinde de demais saliências.

Diante de todo o exposto, propõe-se o estudo da argumentação das diferentes vertentes, dos procedimentos pertinentes ao processo no âmbito administrativo, da constituição do crédito tributário e o momento da aplicação do instituto da prescrição, culminando com a análise da discussão da viabilidade da aplicação da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal.

Para a elaboração do presente trabalho de conclusão de curso será empregada a pesquisa teórico dogmática, sendo abordados estudos de doutrinadores, jurisprudências, artigos e demais materiais de cunho tributário. Num primeiro momento faz-se necessário estabelecer a precisa conceituação dos institutos em pauta.

O trabalho, então, seguirá à apresentação da problemática e abordagens que julgar relevantes para a contextualização do assunto discutido através de uma metodologia lógico-dedutiva de todo o material apresentado. Uma vez dirimidas as ambiguidades do confronto de dispositivos legais que, à primeira vista, se antagonizam, analisar-se-á a viabilidade da conciliação dos preceitos estudados através do método hipotético-indutivo.

2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Esta seção do trabalho apresentado dedica-se a conceituar o processo administrativo fiscal. Faz-se necessária a pesquisa acerca de suas origens, sua proximidade aos processos conduzidos no Poder Judiciário e os princípios que o norteiam, para que se possa contextualizar a aplicação da prescrição intercorrente, esta objeto de estudo central deste trabalho.

2.1 DA NATUREZA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

De todas as manifestações da relação Estado-cidadão que podem se concretizar, poucas interferem de forma mais incisiva na vida do que as imposições tributárias do Estado sobre seus contribuintes. Seja ele Pessoa Física ou Pessoa Jurídica, se verá confrontado com a cobrança de impostos que, dada a natureza financeira deles, trata-se de dinheiro que lhe faltará para superar os desafios incessantes da vida cotidiana.

Nos casos previstos em texto legal que o Estado entender o contribuinte como inadimplente na sua obrigação de declaração e quitação do seu débito tributário, ele recorrerá ao Poder Judiciário para a cobrança executiva destes valores. Essa cobrança executiva é precedida de um processo administrativo fiscal, dentro do qual a Autoridade Fiscal lançou o crédito tributário após execução de sua atividade de auditoria.

Este processo administrativo é um conjunto de procedimentos regulamentados, em geral, pela Lei 9.784/99, que veio regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e especificamente pelo Decreto 70.235/72 que “rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União”, conforme seu Art. 1º.

Pois bem. Observa-se, contudo, que não temos no ordenamento jurídico brasileiro uma consolidação de um código processual administrativo, análogo a alguns códigos percebidos no âmbito judiciário. Pode ser observada, sim, a confecção de procedimentos positivados para consecução de alguma atividade da

Administração Pública, num esforço de não deixar o exercício da atividade do aparelho estatal aparentar consistir somente de imposições de atos unilaterais.

A distinção entre processo e procedimento se torna mais clara quando recorrermos ao quê Maria Sylvia Zanella di Pietro pontua em seu estudo acerca do Direito Administrativo brasileiro:

Não se confunde processo com procedimento. O primeiro existe sempre como instrumento indispensável para o exercício de função administrativa; tudo o que a Administração Pública faz, sejam operações materiais ou atos jurídicos, fica documentado em um processo; [...] O procedimento é o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo. (Zanella Di Pietro, Maria Sylvia, 2003.)

Isto coincide com o observado no exercício da Administração Pública. Dadas as variadas naturezas dos assuntos aos quais cabem atuação de algum ente público, foram-lhe concedidos igualmente diferentes ritos de procedimentos para atuação administrativa.

Contudo, eles se organizam num processo que estabelece um diálogo entre Estado e contribuinte a partir do conflito de interesse instaurado na percepção da inadimplência tributária alegada pelo Estado. O Poder Constituinte se preocupou em estender à Administração Pública, na prática de seus atos, os limitadores e condicionantes que já há muito tempo delineavam os atos do Poder Judiciário. Elementar, nesta ocasião, citar os incisos aqui mais óbvios:

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:

[...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes;

[...]

Estes incisos do texto constitucional, quando observados na prática, remetem ao chamado devido processo legal. É concedido ao contribuinte todos os meios de defesa ao alcance do contribuinte para, no contraditório, impugnar os lançamentos de crédito tributário ou as lavraturas de autos de infração efetuados

pela autoridade fiscal em desfavor do contribuinte. Por óbvio, é imprescindível que qualquer ato executado, por ambas as partes na apresentação de fatos ou refutação de provas, se dê de forma organizada ao ser seguido um rito, um rol de cada passo cabível para sua respectiva fase temporal. Eis que temos um processo administrativo fiscal.

Para fazer jus às diferentes acepções do termo processo administrativo fiscal, Hugo de Brito Machado o explicitou de forma clara:

Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário. (Machado, Hugo de Brito. 2004)

Comumente diz-se que, em termos práticos, a aferição de crédito tributário e sua consolidação mediante lançamento e a devida ciência do feito dada ao contribuinte constitui a conclusão da realização dos procedimentos fiscais cabíveis; o processo se instaura com a resposta do contribuinte impugnando o feito do qual tomou ciência. James Marins ponderou tal fato como segue:

... a etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela Administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto descumprimento de dever instrumental. (Marins, James. 2003)

É o momento preciso que o ordenamento jurídico assegura ao contribuinte direitos e garantias constitucionais lhe conferidos, e aproxima perceptivelmente o processo administrativo ao processo judicial ao prever proceduralmente a ampla defesa, bem como o contraditório, e a possibilidade de ver ser pleito apreciado por mais de uma instância julgadora.

É cabível salientar nesta oportunidade o dispositivo elencado no texto constitucional em seu Art. 5º, XXXV, que estabelece lei nenhuma poder excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direitos.

A concepção do processo administrativo fiscal não se deu com o objetivo de obstruir o acesso ao Poder Judiciário; tampouco com a pretensão de substituí-lo

de qualquer forma ao discutir assuntos de natureza tributária. De fato, o processo administrativo não gera coisa julgada. O objeto de lide no processo administrativo fiscal pode, a qualquer momento e em qualquer fase processual, ser trazido à apreciação do Poder Judiciário, caso o contribuinte o julgue conveniente.

Ressalta-se que esta conveniência deve considerar o fato de a apreciação da causa pelo Judiciário encerrar pro completo o contencioso administrativo, com todos os desdobramentos em desfavor do contribuinte. Ademais, para a Administração Pública, a decisão irreformável ou de última instância no âmbito administrativo favorável ao contribuinte encerra de forma definitiva a lide, sem que a Administração, por sua vez, recorra ao Poder Judiciário.

Ante todo o exposto, pode-se concluir que o processo administrativo fiscal é uma espécie de processo administrativo – aqui, em sentido amplo – e consiste em um conjunto de procedimentos consolidados especificamente visando a atender à demanda da Administração Pública por conciliar seu exercício do poder de tributação com direitos e garantias constitucionais conferidos ao contribuinte.

2.2 DOS PRINCÍPIOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Como nos variados campos do Direito no ordenamento jurídico brasileiro, observamos um rol de princípios informadores básicos no âmbito do processo administrativo fiscal. Tal é o caso com a formulação principiológica no processo administrativo de uma forma geral, bem como princípios atrelados especificamente ao processo administrativo fiscal.

Deveras, são muitos os princípios a serem elencados. Contudo, diante do objetivo deste trabalho, opta-se por um foco nos princípios aos quais convém um estudo aprofundado em detrimento de uma análise superficial de um rol extensivo.

Acompanhando a estrutura lógico-argumentativa deste trabalho, merece destaque o princípio que foi de grande utilidade no descobrimento da natureza do processo administrativo fiscal. Com efeito, uma das razões de existência de um processo administrativo é o de conferir ao cidadão comum a possibilidade de se defender de atos administrativos que interferem em sua vida de forma incisiva. Remete-se, aqui, ao devido processo legal.

Como já informado, o *due process of law* no âmbito administrativo está firmemente ancorado no texto constitucional em seu Art. 5º, LV. Tem como corolário os elementos da ampla defesa e do contraditório.

Alexandre de Moraes diz, em seu livro acerca do Direito Constitucional:

Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (*par conditio*) [...] (de Moraes, Alexandre, 2008)

Há, neste enxerto da obra de Alexandre de Moraes, alguns elementos que demandam análise com maior carinho. Quando o texto legal abre margem à ampla defesa do réu – ou, aqui, o polo passivo da lide tributária, não há restrição nas modalidades lhe conferidas.

O contribuinte afetado pela investigação pela auditoria fiscal do Estado tem, à luz de um processo justo, transparente e disciplinado em texto legal, no exercício de defesa de direito próprio, a prerrogativa de tomar conhecimento dos fatos e do enquadramento legal invocado pela autoridade fiscal mediante prévia comunicação dos atos processuais na forma de citações e intimações. Tem, ademais, a prerrogativa de apresentar as suas provas e de ser ouvido pessoalmente para confrontar as provas elencadas, ilimitadamente – ressalvado, por óbvio, a realização de provas irrelevantes com intuito meramente protelatório, e as provas obtidas de forma ilícitas. Pode, inclusive, se fazer valer de interpretação jurídica fornecida diversa daquela feita pelo agente autor, e que melhor lhe represente na descrição dos fatos, conquanto não sejam argumentos incompatíveis com o ordenamento jurídico.

Tal se dará em condições de igualdade, de paridade no processo. É ao quê se refere o *par conditio*. Dada a manifesta condição de hipossuficiência do contribuinte diante do Estado no polo ativo da lide, qualquer ato ou fato que venha a suprimir, ainda que parcialmente, a equivalência de ambas as partes no processo administrativo fiscal, tornaria a corrente aceitação do conceito de devido processo legal inócuo.

Este aspecto revela as complicações inerentes ao processo administrativo quando se chama a atenção do foco de estudo para o duplo grau de jurisdição, bem como o julgador imparcial.

Ambos os institutos concorrem para assegurar a efetividade do direito de defesa do particular, afinal, não há ousadia na afirmação de o ser humano não se ver satisfeito com decisões proferidas após a análise de seu pleito em uma única instância.

O duplo grau de jurisdição no processo administrativo vem ao serviço de garantir a qualidade da “ampla defesa” concedida ao cidadão, na tentativa de dirimir uma das mais pertinentes máculas na execução da atividade estatal, qual seja, a falibilidade do ser humano.

Ao contribuinte, então, é conferido o direito de ver seu pleito analisado em instância recursal, e o processo administrativo fiscal, em âmbito federal, lhe concede logo três entes julgadores colegiados. A impugnação da notificação de lançamento ou do auto de infração será analisada por uma das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal, ao quê, se insatisfeito com o acórdão de impugnação, o contribuinte poderá interpor recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, posteriormente, em sede de recurso especial, apresentá-lo para apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Todos os entes e órgãos se encontram dentro do mesmo âmbito da Administração Pública; a imparcialidade do julgador será garantida ao contribuinte no impedimento de auditor-fiscal que executou a atividade de lançamento do crédito tributário de compor o colégio julgador em qualquer das instâncias recursais supervenientes.

Outro aspecto inseparável da imparcialidade do julgador é a motivação fundamentada da decisão administrativa que fielmente faça referência às razões de fato e de direito particulares ao processo para, desta forma, afastar qualquer sopro de dúvida quanto ao emprego de critérios objetivos somente.

Pois bem. Com a crescente “processualização” dos atos administrativos ao longo do tempo, em atendimento à crescente complexidade de relações jurídicas que demandam ação da Administração Pública, outro fenômeno emergiu. Correu-se o risco de se enrijecer em demasia a atuação estatal ao ser soterrado o princípio do

informalismo¹. Extrapolando a evolução desta ideia, poder-se-ia tornar este inchaço burocrático num fim em si mesmo em detrimento do alcance do bem comum.

Na Constituição Federal foi consagrado em seu bojo, com a Emenda Constitucional nº 19/1998, o princípio da eficiência, que confere ao cidadão-administrado o direito de ver seus anseios processados pelo Estado com todos os meios legais e morais que lhe são devidos.

Novamente, aqui, conjura-se a argumentação de Alexandre de Moraes:

O princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. (De Moraes, Alexandre. 2007)

Não obstante o desdobramento óbvio deste preceito ser, por fim, a efetiva prestação de serviços de qualidade a todos seus cidadãos subordinados, a Administração Pública também deve zelar pelo efetivo procedimento para ser alcançado tal fim.

Seja, pois, chamada a atenção para a organização as entidades julgadoras em todas as instâncias recursais do processo administrativo fiscal. Não se trata de um único procedimento fluido, que segue em linha reta desde o lançamento do crédito tributário até o advento da decisão administrativa irreformável. Está na natureza da garantia do duplo grau de jurisdição – ou, no caso do processo administrativo fiscal, múltiplo grau de jurisdição – uma repetição de atos processuais nas respectivas instâncias.

É nesta compartimentação de atos processuais que reside o perigo real e imediato de ser desatendido o princípio da eficiência ao qual a Administração Pública está adstrito. A problemática não é binária, de ser ou não ser eficiente.

Dada a complexidade jurídica e o entrelaçamento de todos os procedimentos previstos, o desleixo puro e simples, na falta de um termo mais adequado, acarreta prejuízo tanto para o contribuinte como para a Fazenda Nacional, através da morosidade na manifestação administrativa e a consequente

¹ Um breve enxerto: este princípio foi ultrapassado pela noção do formalismo moderado no Direito Administrativo hodierno, que confere um certo grau de informalismo em favor do contribuinte, mas atende a um razoável formalismo no decurso de um processo administrativo em atenção às minúcias procedimentais que serão particulares ao devido rito em ação.

postergação da execução da cobrança dos créditos tributários consolidados. Sua compensação através da extrapolação da égide da eficiência administrativa incorre no risco de turvar, ainda que de forma bem-intencionada, outros princípios norteadores do processo administrativo. Lembremo-nos da advertência de Maria Sylvia Zanella di Pietro:

A eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito. (Zanella di Pietro, 1997)

Deve ser dada a devida atenção ao fato de uma ação estatal eficiente, de fato, poder ser instrumentalizada para a consecução do bem comum justamente através de cerceamento ou erosão de outros direitos do cidadão.

O cidadão precisa do conforto da certeza da segurança jurídica para vencer os obstáculos do dia-a-dia; o Estado se sobrepor irrazoavelmente aos seus limites diante da hipossuficiência de seus administrados como justificativa para alcance do Bem Comum segundo o interesse público é afronta às conquistas constitucionais e um retrocesso que remete a uma inversão da evolução no tempo da forma de estado feudal e colonial.

Quanto ao quesito da segurança jurídica, Celso Antônio Bandeira de Mello leciona, com a eloquência que lhe é peculiar:

O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da “segurança jurídica”, o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentre todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles. Os institutos da prescrição, da decadência, [...] são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural ao Direito. Tanto mais porque inúmeras dentre as relações compostas pelos sujeitos de direito constituem-se, em vista do porvir e não apenas da imediatidade das situações, cumpre, como inafastável requisito de um ordenado convívio social, livre de abalos repentinos ou surpresas desconcertantes, que haja uma certa estabilidade nas situações destarte constituídas. (Bandeira de Mello, Celso Antônio, 2003).

A congruência das afirmações de CABM quanto à segurança jurídica sob a luz do assunto estudado neste trabalho prescinde de demais realces; não passaria de um grande exercício em redundâncias.

Por conveniência desta pesquisa, convém fazer menção reiterada ao Art. 5º da Constituição Federal, e especificamente seu inciso LXXVIII, segundo o qual:

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:

[...]

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.

Extraí-se do dispositivo legal a preocupação com a eficiência da Administração no decurso do tempo. Este instituto é o elemento primordial na análise da problemática central oferecida aqui. A prescrição se constitui de um marco de início, ainda a ser estudado adiante, e um decurso de prazo estabelecido em texto legal.

2.3 DO ARCABOUÇO LEGAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

De nada aproveita o estudo da natureza e da principiologia aplicável ao processo administrativo sem a análise de suas fontes legais. O conjunto de normas regulamentadoras do processo administrativo, em específico no âmbito tributário administrativo, não pode ser destilado de um único código processual próprio, como já estabelecido anteriormente.

Para elencar os dispositivos legais necessários a uma acepção completa do processo administrativo tributário, propõe-se um rol de leis e decretos promulgadas pelo Legislador e a Administração Pública quando demandados diante da necessidade.

Não se faz necessário reiterar os princípios elencados *supra* no estudo; em respeito à completude do estudo, faça-se referência aos princípios constitucionais gerais previstos no Art. 37, *caput*, bem como os princípios e direitos fundamentais previstos no Art. 5º da Carta Magna. Estes serão a bússola que orientam a atividade estatal.

Ao se analisar o processo administrativo fiscal, cabe ressaltar que o Código Tributário Nacional traz em seu bojo, de forma geral, as regras processuais e, de forma evidentemente específica, a matéria tributária sobre a qual incidirá a discussão processual entre Estado e contribuinte.

O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

A nível de lei ordinária federal, pois, cristalizam-se os dispositivos legais que irão delinear, concretamente, o rol de direitos e deveres das partes envolvidas no litígio administrativo; bem como o regramento de competências para realização dos diversos atos processuais e a estruturação dos órgãos dentro da Administração Pública incumbidos da apreciação e julgamento do pleito dos contribuintes nas diversas instâncias recursais estipuladas.

Destaca-se o Decreto 70.235/72, que em seu Art. 1º traz:

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Adjacente ao decreto mencionado acima, salienta-se o Decreto nº 7.574/11, que traz, por sua vez, em seu Art. 1º:

Art. 1º O processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária federal e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos administrativos relativos às matérias de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil serão regidos conforme o disposto neste Decreto.

Trata-se dos dispositivos legais que, por excelência, regulam o rito de “determinação e de exigência de créditos tributários” federais. Alinhados a estes, o ordenamento jurídico brasileiro traz outros atos legais que regulamentarão ritos de subespécies do processo administrativo fiscal.

Impossível oferecer uma lógica argumentativa do tema em pauta, da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, sem remeter à Lei de Execução Fiscal nº 6.830/80, bem como a Lei 9.873/99, que estabelece o prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública.

Ademais, é prudente fazer menção à Lei 9.784/99, na qual o Legislador pensou por bem consolidar os direitos e deveres, bem como as regras gerais de relacionamento entre Administração Pública e seus administrados, durante o rito processual aplicável à situação que ensejou o vínculo litigioso. Cabe reforçar que à Lei 9.784/99, contrariando uma primeira impressão, não foi atribuída a função de reger o processo administrativo fiscal; a elaboração mais recente desta lei na linha temporal em nada obsta a prevalência dos decretos promulgados com este fim.

Tal se tornará evidente após observação de seu Art. 69 que, nas disposições finais da Lei 9.784/99, estabelece:

Art. 69 Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Salienta-se, por oportunidade, que há extenso rol de instruções normativas confeccionadas pelo órgão arrecadador federal, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de pormenorizar os atos da Administração no decurso do processo administrativo fiscal que demandem por um detalhamento maior e, por consequência, culminem num aperfeiçoamento do rito.

Por fim, remeta-se à Lei 13.105/15; a lei que trouxe o novo Código de Processo Civil. Diante da inafastável possibilidade de emergentes lacunas na discussão processual administrativa tributária, não se incorrerá em irrazoabilidade quem recorrer ao epicentro do direito processual brasileiro. Ainda que o referido diploma legal se aplique ao processo judicial tributário, as semelhanças que ambos compartilham quanto à sua subordinação aos mesmos princípios constitucionais em nada interfere na busca pelo preenchimento de eventual vácuo legal, invisível na concepção da lide administrativa.

Como bem postulado no PAF anotado em uso na Receita Federal:

Com isso se privilegia uma certa ordem de coerência da ordem processual nacional, o que traz evidentes benefícios em termos de previsibilidade da atuação estatal e de compatibilização entre as esferas administrativa e judicial [...].

3 DOS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO E O MARCO TEMPORAL

Este capítulo será dedicado à conceituação do termo prescrição; bem como a fundamental distinção feita nos âmbitos judiciário e administrativo, em relação aos seus efeitos para o contribuinte.

Também neste capítulo será proposta uma breve discussão acerca do marco temporal processual a partir do qual incidiria, em tese, a contagem do prazo prescricional no decurso do processo administrativo fiscal.

Com isto, propõe-se seja provido um alicerce conceitual para a discussão acerca da temática central deste trabalho.

3.1 A PRESCRIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Nos ensinamentos do Direito brasileiro moderno basta a conceituação pedagogicamente mais concisa de "extinção do direito à pretensão" para uma acepção suficiente do que se trata, partindo-se, a partir da ideia estabelecida, ao aprofundamento dos estudos. A inércia no decurso do processo judicial de quem viu seu direito violado acarreta na perda da prerrogativa de fazer invocar o Poder Judiciário para remediar seu mal.

Atentemo-nos a não incorrer no equívoco de crer que tal instituto não se aplicaria na esfera administrativa. Sim, trata-se de esferas distintas de processo, administradas e conduzidas independentemente uma da outra. Mas ambas se sujeitam a obedecer a Carta Magna e as proteções e direitos que ela concede aos cidadãos comuns. O Estado não escapa aos aclamados princípios conjurados para limitação do poder estatal fora do Poder Judiciário, tal seria "oportuno e conveniente à Administração" no sentido mais pejorativo. Pelo contrário, o Poder Executivo deverá igualmente se prestar a atender ao chamado de Justiça dentro do seu âmbito de atuação.

Por força de dispositivos legais, ao instituto da prescrição é atrelado significado peculiar, no que tange os seus desdobramentos para a Fazenda Pública e para o contribuinte.

Vejamos, pois, que o Código Tributário Nacional traz em seu bojo no Capítulo IV as modalidades de Extinção de Crédito Tributário.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
 [...]

IV – remissão;

V – **a prescrição e a decadência**;

VI – a conversão de depósito em renda;

[...] (grifo do autor)

Eis, aqui, o motivo da relevância do instituto da prescrição. Não somente encerra-se a prerrogativa de cobrança executiva pela Administração Pública em face do contribuinte inadimplente, de fato, a prescrição fulmina o crédito tributário em favor deste.

Luís Eduardo Schoueri assevera em sua obra:

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. [...] A prescrição refere-se a um direito de crédito: o credor tem um prazo determinado para fazer valer a sua pretensão, inclusive em juízo. (Schoueri, Luís Eduardo, 2019)

E observamos que o autor se preocupa em salientar que é defeso à Administração Pública dispor de créditos tributários aos quais faz jus; a lei, de fato, não lhe concede margem alguma de discricionariedade acerca da conveniência da cobrança executada pelos órgãos arrecadatários. Tal contrapõe o autor à impossibilidade de existência de crédito tributário imprescritível, no sentido mais extenso de o ordenamento jurídico de um Estado de Direito não admitir uma cobrança *ad eternum* de dívida tributária.

Tão importante é o instituto da prescrição, que o STF precisou assegurar, por meio da Súmula Vinculante nº 8, qualquer alteração referente ao prazo prescricional tributário seja realizada mediante Lei Complementar, frenando os anseios dos outros entes federados de estipularem-no de acordo com sua conveniência via lei infraconstitucional.

Em suas lições, Eduardo Sabbag cita oportunamente Eurico de Santi, que por sua vez afirmou: “[...] decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São formas concretas que o Direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo” (DINIZ di SANTI, Eurico Marcos. 2004).

Peça-se, aqui, licença para a audácia de discordar. A prescrição, de fato, é instituto processual que não cria, mas é, sim, garantidor de Justiça, à medida que

estipula limite temporal para ação do Estado. Seu exercício de Poder de Polícia e suas prerrogativas arrecadatórias já são aspectos que infiltram de forma incisiva em demasia na vida cotidiana de seus cidadãos administrados, não se pode cogitar um Estado de Direito se descansar em tais prerrogativas e perpetuar a opressão por meio da prorrogação da incerteza e inquietude que indubitavelmente afligirá o contribuinte litigante.

O risco da prescrição e de seus efeitos na área tributária, portanto, convocam o Estado a se policiar quanto à qualidade e eficiência do funcionamento do seu próprio aparelho estatal na execução de suas atividades, sob pena de, diante de manifesta ineficiência, realizar a perda do crédito tributário ora constituído.

3.1.1 Considerações acerca da decadência

É necessário trazer a atenção por um breve instante ao instituto da decadência tributária. O Código Tributário Nacional, como visto, elenca a decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário, em seu art. 156, inciso V.

O instituto da decadência é reiterado em seu art. 173, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados:
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado;
II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado;
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Uma breve releitura do processamento deste instituto na doutrina, em termos práticos, define a decadência como a extinção do direito de constituição do crédito tributário. Isto porque, não importando a ótica de análise, trata-se do lapso temporal entre o nascimento da obrigação tributária e sua consolidação mediante lançamento do mesmo crédito tributário pela autoridade fiscal.

Convém abordar a aparente discordância do texto legal, interpretado em sentido literal, quando se refere à decadência nos Art. 156, V e Art. 173. Ou se extingue o crédito tributário, ou o direito de constitui-lo. A doutrina parece encabeçar

a tese que o legislador incorreu num lapso, um mal-entendido de uma tecnicidade, e teria o Legislador sido bem-aventurado se não elencasse a decadência como modo de extinção do crédito tributário, citando-a junto do mesmo inciso com a prescrição.

Ainda que se saiba da existência de doutrinadores que tentam encaixar a extinção de crédito tributário indevidamente constituído num malabarismo lógico-argumentativo como caso previsto pelo art. 156, V, parece descabido esta exceção fazer jus à menção de extinção de crédito em mesmo patamar da prescrição.

Sabbag traz em sua obra jurisprudência neste sentido ao dissertar sobre o assunto:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. (...) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida ativa, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. 4. Embargos de divergência providos (EREsp 572.603/PR, 1ªT, rel. Min. Castro Meira, j. 06-08-2005; ver, neste sentido: REsp 119.156/SP)

Os institutos, admitidamente, não se confundem no lapso temporal: a suspensão de exigibilidade de crédito tributário pelo contribuinte, em qualquer configuração de circunstâncias que tenha obstado ou maculado seu lançamento, não impede que o órgão arrecadatário acelere o procedimento de lançamento do crédito tributário para prevenir a decadência que, via de regra, não sofre interrupção ou suspensão.

Posto isto, ainda assim, propõe-se aqui a solidarização com o quê a doutrina majoritariamente leciona.

Eis que temos então um primeiro lapso temporal, que se refere ao prazo que a Administração tem para constituição do crédito tributário mediante seus procedimentos de lançamento. Uma vez regularmente constituído, não se cogita mais decadência. No processo administrativo fiscal passa a interessar somente o lapso temporal ao qual a prescrição se refere.

3.2 DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ao conceito da prescrição está vinculada inexoravelmente a noção de um decurso de prazo. Se o Estado não promover a execução da cobrança do crédito tributário constituído em tempo hábil estipulado em lei, não só perderá o direito de ajuizar a ação de cobrança executiva. Reitera-se, aqui, que a prescrição tributária também extingue o próprio crédito tributário, por força do disposto no Código Tributário Nacional, art. 156, V.

Por óbvio, se a prescrição tributária incide após decurso de certo prazo, torna-se de suma importância demarcar de forma cristalina o marco temporal para incidência da contagem deste prazo: a constituição do crédito tributário.

A obrigação tributária deriva do fato gerador, mas não se confunde com o crédito tributário. Carece ela de especificações materiais e formais, cujo preenchimento em estrito acordo com a lei conferirá à referida obrigação sua exigibilidade.

Temos no Código Tributário Nacional:

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.

Nas palavras do doutrinador Eduardo Sabbag, “o crédito tributário é a obrigação tributária tornada líquida e certa por intermédio do lançamento”. Continuando os ensinamentos, ele pondera que o lançamento efetuado pela autoridade é justamente o ato de aferição de quesitos de qualidade e quantidade da obrigação tributária durante a ação fiscal. Uma vez acertados os parâmetros, a obrigação tributária se reveste de exigibilidade e se torna, de fato, um crédito tributário. Nasce, pois, o vínculo jurídico-tributário do Estado em desfavor do contribuinte.

Eis que temos a consumação do procedimento administrativo, o ato administrativo plenamente vinculado que culmina no lançamento do crédito tributário, do qual é imperativo que o contribuinte tome ciência. Esta, por sua vez, deverá informar expressamente o prazo para extinção do crédito tributário mediante

quitação, as modalidades de recurso que lhe são conferidos, bem como as consequências da inércia do contribuinte autuado diante do encerramento do procedimento fiscal (ou do lançamento automático eletrônico).

Como já abordado anteriormente neste estudo, entende-se no ordenamento jurídico brasileiro que, uma vez ciente do encerramento dos procedimentos fiscais e seu resultado, o contribuinte poderá manifestar seu inconformismo e dar início à discussão litigiosa, dando-se início ao processo administrativo.

Este ponto é pivô de discussão quanto ao cabimento da “existência” do referido crédito tributário. Tem-se que, com a instauração da discussão litigiosa do pleito do contribuinte, fica suspensa a exigibilidade, portanto, da cobrança do crédito lançado. Em tese, a própria instauração do processo administrativo afeta a definitividade deste.

Ora, ao passar pelas várias instâncias recursais, ele é passível de sofrer alterações nos valores cobrados, com revisões do imposto suplementar lançado ou do quantitativo da multa incidente, bem como poder ser integralmente extinto nas revisões administrativas. Não pode, nestas circunstâncias, o Estado operar cobrança de qualquer natureza, seja administrativa ou judicial. Tampouco poderá afetar o contribuinte com punições por premente inadimplência; esta, simplesmente, não se concretizou.

Este raciocínio, se levado adiante na sinuosa estrada da hermenêutica técnico-legislativa, traz à tona uma problemática já abordada entre doutrinadores. Remeta-se, aqui, mais uma vez aos ensinamentos de Machado:

As reclamações e os recursos na verdade não suspendem a exigibilidade do crédito tributário, pois, ao serem interpostos, o crédito ainda não está definitivamente constituído e, assim, não era exigível – e não se pode cogitar suspender algo que ainda não existe. (MACHADO, Hugo de Brito. 2004)

Ser ou não ser crédito tributário, eis a questão. Uma análise que desprenda maior atenção ao assunto trará à tona um impasse na definição do momento exato da constituição do crédito tributário para efeitos de contagem de prazos e outros lapsos temporais dentro do processo administrativo.

Concretamente, este impasse pode ser destilado da discussão doutrinária preocupada em delinear precisamente os quesitos dos quais se revestem os

institutos da prescrição e decadência tributárias, e irão compor o fundamento da problemática a ser exposta ao longo dos capítulos que seguem.

4 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Neste capítulo serão abordadas as definições da prescrição intercorrente e o que esta significa quando contextualizada dentro do processo administrativo fiscal. Com o auxílio dos conceitos e demais informações levantadas ao longo do presente trabalho pretende-se traçar uma linha de raciocínio que, com fé, demonstrará com clareza a conexão lógica dos argumentos aqui elencados.

4.1 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO

A figura da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal não possui previsão legal que alicerceie sua incidência. Tal não é a realidade observada no âmbito do Poder Judiciário.

Uma leitura atenciosa da Lei nº 6.830/80, a Lei de Execução Fiscal, trará à tona o perfeito cabimento de prescrição intercorrente nos casos que se enquadrem em seu art. 40, § 4º. Traz o texto legal:

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.

[...]

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

[...]

§ 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.

Não resta sombra de dúvidas que a prescrição intercorrente é realidade nos processos tributários em execução judicial. Não existe a temida cobrança *ad eternum*, o Legislador zelou, nesta oportunidade, pelo atendimento a princípios ancorados na Constituição e mencionados anteriormente.

Ainda que, aqui, ocorra a prescrição em desfavor da Fazenda Pública e dos cofres públicos, por restar então extinto o crédito tributário ora constituído, o ordenamento jurídico não se esquivou do constante sopesar de princípios ao longo do tempo que culminará, enfim, na preservação de um em detrimento do outro.

No âmbito judicial, com a incidência da prescrição intercorrente, a cobrança de fato ajuizada pela Fazenda Pública será preterida em prol de uma segurança jurídica alcançada em nome da proporcionalidade e razoabilidade de uma tutela de direito discutido tornada inócua após transcurso de um lapso temporal que o Legislador julgou não ofender o bom senso.

4.2 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO

Qualquer esforço argumentativo que se empenhe em trazer luz à controvérsia quanto ao cabimento da prescrição intercorrente nos processos administrativos tributários precisa confrontar o fato de a ausência do instituto não decorrer de um mero vácuo legal a ser preenchido.

Pelo contrário, a prescrição intercorrente é objeto de lei ordinária específica. Trata-se da Lei 9.873/99, que institui a prescrição para a Administração Pública enquanto no exercício de ação punitiva contra seus administrados.

Seja feita, aqui, uma breve leitura do texto legal cabível:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, [...]

O teor do dispositivo legal é claro ao instituir a prescrição intercorrente nos processos administrativos, e não haveria discussão quanto à matéria, não fosse a igualmente cristalina disposição da exceção prevista e encontrada no bojo do texto legal:

Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

O Legislador foi pouco ambíguo quanto à determinação expressa do descabimento da prescrição intercorrente – ou de qualquer instituto que derive da prescrição *lato sensu* – aos processos de natureza tributária.

Poder-se-ia alegar que não se trata de mera conveniência por parte do Estado de excluir justamente a matéria tributária do alcance de lei que venha, em tese, beneficiar o contribuinte.

Certamente estava o Legislador devidamente aconselhado em suas comissões e ciente de um simples fato: matéria que versa sobre assuntos tributários no geral, ou prazos prescricionais tributários especificamente, não pode ser de concepção infraconstitucional. É imprescindível se tratar de Lei Complementar.

Encontramos na Carta Magna:

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;

Então temos a prescrição intercorrente aplicável aos processos administrativos que, por exemplo, instituem multa por infrações ambientais e sofrem a incidência da prescrição intercorrente quando o órgão ou a autarquia, no transcurso do próprio processo instruído, deixa de impulsionar o mesmo por prazo considerado pelo Legislador irrazoável.

Quanto aos processos administrativos de natureza tributária, a Administração Pública vê a questão assentada na Súmula nº 11 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que prevê: “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.” O conteúdo desta súmula do CARF reitera o disposto nas súmulas dos antigos Conselhos dos Contribuintes, cujo entendimento encontra-se coerentemente consolidado nas súmulas nº 11 do 1º CC e nº 7 do 2º CC: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”

Malgrado a beleza poética da concisão do entendimento sumulado não deixar dúvidas quanto ao posicionamento da Administração, seus desdobramentos são igualmente cristalinos. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, enquanto órgão julgador supremo no âmbito administrativo tributário (à exceção da Câmara Superior de Recursos Fiscais incumbida de revisão de decisões acordados pelo CARF se a parte irresignada comprovar relevância *erga omnes* ou manifesto conflito com a Constituição), concederá todo o endosso necessário à Administração

de se ver imune aos efeitos de premente prescrição intercorrente arguida pelo sujeito passivo no litígio.

Diante disto, somente resta ao contribuinte, inconformado e irresignado, esperar ver seu pleito acolhido pelo Poder Judiciário diante da inafastabilidade da judicialização se sobrepor às autonomias concedidas aos âmbitos processuais.

4.3 DA POSIÇÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

O próprio art. 5º da Lei nº 9.873/99 demonstra ser um óbice considerável para todos que tendem a se posicionar em favor da estrita aplicação do instituto da prescrição intercorrente aos processos administrativos tributários; não se trata de mero preenchimento de lacuna legislativa mediante analogia, como já fora abordado em outro momento. Ele, de fato, veda a prescrição intercorrente no processo fiscal.

Além disto, alegam os que refutam a prescrição intercorrente, sequer caberia à legislação infraconstitucional estipular prazos prescricionais, consoante o disposto na CF/88 art. 146, III, b. Tal torna a interpretação de plena aplicação dos prazos da referida Lei 9.873/99 em detrimento de seu art. 5º, de fato, sem efeito.

A parte da doutrina minoritária que rechaça a prescrição intercorrente coletivamente insiste no argumento de, ao ser percebida a interposição de recurso administrativo pelo contribuinte, é suspensa a exigibilidade do crédito tributário lançado, o que impediria a fixação de um prazo prescricional. Neste sentido podem ser citadas as obras de Eurico de Santi, Sasha Calmon Coelho e Marcos Rogério Pimenta. Não raro têm as obras doutrinárias e demais artigos em comum a menção ao entendimento proferido no Recurso Extraordinário 94.462-1 SP, do ano de 1982, nos seguintes termos:

EMENTA: - Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C. T. N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco.

Com o devido perdão da palavra, mas a argumentação trazida aparenta, por vezes, ser esquizofrênica, porquanto não aborda a problemática levantada pelos doutrinadores que se contrapõem ao posicionamento ofertado.

Têm em comum ignorar que a prescrição intercorrente não tem o propósito de incidência entre a constituição do crédito tributário em definitivo; trata-se, neste caso, da prescrição pura e simples trazida no CTN.

A prescrição intercorrente, aqui, vem no intuito de remediar o decurso irrazoavelmente prolongado do processo administrativo fiscal nascido do lançamento do crédito tributário. Propõe, uma vez constatada desídia da Fazenda Pública na sua prerrogativa de impulsionar o processo, encerrá-lo com os devidos efeitos da prescrição.

Sua incidência se dará precisamente entre o marco temporal que encerra o prazo decadencial - qual seja, a constituição do crédito tributário mediante lançamento, e o marco temporal a partir do qual se contará o prazo prescricional para ajuizamento da ação de cobrança – por sua vez, o momento em que se constituir o crédito tributário de forma definitiva com o exaurimento das instâncias recursais pelo contribuinte.

Não há, neste intervalo de tempo no qual a Administração tem integral prerrogativa de ditar o seguimento do processo mediante atos processuais, dispositivo legal que ampare o contribuinte no decurso do processo.

Deixar o cidadão à mercê de sua sorte não se coaduna com o rol de proteções que o ordenamento jurídico afirma colocar à sua disposição. São vários os regulamentos e restrições que se impõe à Administração nas várias fases do processo administrativo instaurado – principalmente quanto aos que lhe antecedem tanto quanto aos que lhe sucedem – que sequer cogitar uma janela de tempo de imunidades aos efeitos do tempo para o credor tributário seria uma afronta ao bom senso.

Neste sentido, Barroso leciona que:

o fato de não haver uma norma dispondo especificamente acerca do prazo prescricional, em determinada hipótese, não confere a qualquer pretensão a nota de imprescritibilidade. Caberá ao intérprete buscar no sistema normativo, em regra através da interpretação extensiva ou da analogia, o caso aplicável. (BARROSO, Luis Roberto. 2002)

Não se trata de pensamento avantgardista. A noção de um decurso desproporcionalmente longo de um processo administrativo, sem que seja dada causa à demora pelo contribuinte fiscalizado através de medidas protelatórias, já fora objeto de julgados no Poder Judiciário, tanto na execução fiscal, quanto na cobrança de infração administrativa.

Neste sentido, a título simbólico para a existência de entendimento neste sentido, seja invocado o julgado do TRF-4: AC 2278 PR 2008.70.09.002278-7.

Em seu bojo, o julgador constata as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário de acordo com o art. 151, III do CTN, contudo, pondera sabiamente:

Entretanto tal suspensão, visando respeitar o princípio constitucional da Celeridade (art. 5º, LXXVIII) deve existir dentro de um lapso temporal razoável que segundo a lei 9.873/99 [...] são três anos (art. 1º, § 1º), sob pena da incidência do instituto da prescrição intercorrente, visualizada quando o processo administrativo ou judicial fica paralisado, por inércia das partes.

Frisa-se que assim é o entendimento perante o Judiciário, tal não poderia ser diferente no âmbito administrativo, posto que neste as autoridades fazendárias detêm um poder muito mais discricionário de atuação nos feitos, porquanto neles funcionam, a um só tempo, como parte e juiz.

Louvável o raciocínio do julgador não se encontrar turvado por acepção equivocada do que se pretende alcançar. Não se discutiu incidência de prescrição após a decisão administrativa irreformável. Tampouco se discutiu a incidência de decadência que anteceda a essa constituição definitiva do crédito tributário ou o seu lançamento. Quis o julgador clareza justamente no ínterim.

O mesmo acórdão remete a julgado, ao qual sempre remete a doutrina, bem como a jurisprudência, como precedente emblemático no TJ-RS 1ª Câmara, AC 597200054:

PREScrição INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO – ART. 151, III, CTN – Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo a prescrição – Entretanto, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição.

É o raciocínio da doutrina que majoritariamente favorece a incidência do instituto em pauta. Todavia, não se observa congruência deste com o raciocínio externado em julgados recentes do STJ. É oportuna a leitura das ementas, a título exemplificativo, de dois julgados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO EX OFFICIO. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 151, III, E 174 DO CTN. 1. O acórdão recorrido consignou: "O apelante alega que o lapso prescricional restou suspenso, em razão de processo administrativo; que o fato de o processo administrativo ter iniciado por iniciativa da Administração não tem o condão de descaracterizar a suspensão prevista no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional; que o processo administrativo somente se encerrou em 09/02/2010, sendo certo que não se pode falar em prescrição, porque a execução fiscal foi ajuizada no ano de 2011. Pugna pelo provimento do recurso, para que seja afastada a prescrição. A questão se limita a definir se o processo administrativo, instaurado, de ofício, pela Administração, tem o condão de suspender o prazo prescricional. (...) Assim, é inequívoco que o processo administrativo instaurado pelo próprio apelante não suspendeu o prazo prescricional" (fls. 347-348, e-STJ).

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que "o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica" (REsp 1.113.959/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 11/03/2010).

3. O acórdão recorrido não está em dissonância com a jurisprudência do STJ.

4. Recurso Especial provido.

(REsp 1769896/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/11/2018, DJe 17/12/2018)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DEPÓSITO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. No julgamento do Recurso Especial n. 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, sob a relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que: "[...] o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art.

151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica." 2. Mesmo tendo sido constituído o crédito tributário pelo

depósito, a existência do contencioso administrativo suspendeu a exigibilidade do crédito até sua decisão final, que ocorreu em 19/7/2004, conforme consignado no acórdão recorrido, não havendo que se falar em prescrição da execução ajuizada em 2008, dentro do lapso do art. 174 do CTN.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp 1304866/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2018, DJe 30/10/2018)

Admitidamente, não há previsão legal para sua ocorrência. Mas há a necessidade de intervenção na realidade jurídica observada, operando o remédio judicial requerido pelas partes interessadas dentro do arcabouço principiológico que norteia a interpretação legal e sua manifestação na decisão fundamentada do magistrado e do colegiado nos Tribunais Superiores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho de conclusão de curso se preocupou em chamar a atenção para a controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca do instituto da prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais.

A constatação da controvérsia nasceu da observação de prolongada duração processual durante a discussão das manifestações de inconformidade por parte do contribuinte ao longo das várias instâncias recursais dentro do âmbito administrativo.

Esta duração do processo administrativo passa a chamar a atenção quando levados em conta todas as restrições temporais impostas à Administração Pública. Concretamente, faz-se menção aos institutos da prescrição e decadência tributários.

A Administração Pública é convocada a se atentar a prazos razoáveis de ação para constituição e cobrança do crédito tributário. Temos, pois, os comandos para atuação da Fazenda Pública na cobrança executiva dos valores apurados e consolidados em decisões irreformáveis no transcurso do processo administrativo. Temos, igualmente, o comando para ação dos órgãos fazendários visando à constituição de crédito tributário mediante lançamento, sob pena de perder o próprio direito de consolidar a obrigação tributária mediante sua qualificação e quantificação.

Tais restrições são imposições do Legislador de um Estado Democrático de Direito na preocupação de limitar as exacerbações dele diante de seus cidadãos. Aplicados ao caso em epígrafe, são os desdobramentos da prolongada atuação estatal na constituição do crédito tributário em desfavor do contribuinte, levando-se em conta a todas as incertezas e inquietudes a que ele se sujeitará, bem como incidência da correção monetária no decurso do tempo, que não sofre suspensão ou interrupção de qualquer sorte.

Pois bem, esta obra trouxe os fundamentos do processo administrativo fiscal e frisou as principais etapas de ação, tanto da Administração, como do contribuinte.

Ao abordar os institutos de prescrição e decadência, cristalizou-se que os marcos temporais que delimitam o fim do prazo decadencial e o início do prazo prescricional não são congruentes. Existe, de fato, um espaço de tempo de ação estatal, ao qual o ordenamento jurídico não confere policiamento mediante os

referidos institutos. O Estado então, “protegido” pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a instauração do processo administrativo pelo contribuinte inconformado, bem como em pleno exercício de prerrogativas lhe conferidas, exerce o controle absoluto e irrestrito da condução do processo, no qual ele é parte e juiz ao mesmo tempo.

Os incidentes de interação, de efetiva agência do contribuinte no transcurso do processo se limita aos prazos abertos para interposição de recursos: 30 dias para impugnação às Delegacias Regionais de Julgamento, 30 dias para recursos voluntários ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 15 dias para interposição de recursos especiais à Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando cabível. Somente. Todo o impulsionamento do processo administrativo, excetuando-se os casos mencionados, está fora do alcance do contribuinte.

Constatar hipossuficiência do contribuinte perante a Fazenda Pública configura um eufemismo educado. A não ser que se mobilize resistência a essa desproporcionalidade. Administração, doutrina e julgadores se viram confrontados com a demanda por remediar os diversos anseios.

Doutrinadores estabeleceram a manifesta discrepância de ônus para as partes envolvidas no litígio administrativo tributário, e afirmam entender ser procedente a aplicação do instituto da prescrição intercorrente nos termos da Lei 9.873/99 aos processos fiscais, a despeito do art. 5º desta própria lei que veda tal aplicação. Em nome dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, da moralidade e eficiência administrativa e do direito fundamental da razoável duração do processo, entendem os doutrinadores ser necessária a instituição de precedentes reconhecendo a prescrição intercorrente para a proteção do contribuinte litigante. O efeito mais concreto da duração do processo administrativo é a incidência da correção monetária e, quando se observa o histórico das taxas de atualização monetárias praticadas pela Administração brasileira, percebe-se o risco de ruína financeira que incessantemente ronda o contribuinte até o final do processo. Os valores consolidados podem, ao final do litígio e em fase de cobrança, ultrapassar vários múltiplos do montante original.

A Fazenda Pública, por motivos óbvios, acompanhará o entendimento de seu órgão julgador máximo, que sumulou o entendimento contrário à incidência da chamada prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Já a jurisprudência vem se esquivando de tratar o assunto com a cautela que lhe é devida. Julgados elencados neste trabalho negam provimento de demandas pela prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais ao conjurarem o disposto no CTN acerca da prescrição tributária e sua não incidência enquanto não estiver constituído o crédito tributário de forma definitiva. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário obsta o início e transcurso de prazo prescricional.

O Julgador insiste em enforçar a discussão acerca do decurso desproporcional e irrazoável de processo administrativo fiscal trazendo para fundamentação a prescrição que incide na execução fiscal, e não se trata desta forma de prescrição invocada na fundamentação dos pedidos de contribuinte que pedem acolhida de seu pleito. .

É precisamente durante a suspensão da exibibilidade do crédito tributário que deveria ser aplicada a incidência do instituto em estudo quando constatada desídia da Fazenda Pública, análogo a casos já previstos em lei. A jurisprudência majoritária, contudo, entende necessitar esta aplicação de estrita previsão em lei, que inexistente até o presente momento.

É compreensível a justificativa da jurisprudência. Há a questão de a estipulação e a incidência de prescrição tributária ser regulada, exclusivamente, por Lei Complementar. Restaria, então, impedida a aplicação por analogia de lei infraconstitucional aos casos concretos discutidos e, como desdobramento do pensamento, restariam frustradas as ambições de interpretação extensiva da lei 9.873/99.

Malgrado o esforço doutrinário e de demais operadores do Direito de contornar o impasse, a nomenclatura do instituto também é infeliz. Poder-se-ia dizer que ele traça os paralelos de forma equivocada com o instituto da prescrição. Diante de peculiaridades próprias da natureza jurídica da obrigação tributária, sua consolidação mediante lançamento ou decisão administrativa irreformável, sua exigibilidade antes e após sua constituição em definitivo, e demais semelhanças quanto ao lapso temporal em relação ao crédito tributário e o direito de constitui-lo, o instituto da prescrição intercorrente estaria mais próximo da decadência do que da prescrição propriamente dita. A fundamentação não deveria ter como pivô lógico-argumentativo a prescritibilidade de um crédito tributário, para todos os efeitos, ainda sequer constituído; e sim de o órgão fazendário, após contornar a decadência de

seu direito de constituição do crédito mediante seu lançamento, poderá correr o risco, comprovada sua inércia, de decair do seu direito de conferir a quantificação certa e a liquidez ao mesmo.

E, ao final, de tudo, sem prejuízo do esforço despendido para as minúcias do assunto estudado, é imperativo abraçar a preciosíssima lição de Bandeira de Mello:

[...] violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo um sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade e inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda estrutura nelas esforçada. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. 2008)

Se em nenhum fruto renderam as esperanças depositadas no acolhimento de interpretação e extensão legal em favor do contribuinte, que o Judiciário prove princípios não serem letras vazias na Constituição.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal(1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 de agosto de 2019.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. *Dispões sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF, out 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 29 de agosto de 2019.

BRASIL. LEI Nº 9.784, DE 29 DE JANEIRO DE 1999. *Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*, Brasília, DF, jan 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em 25 de agosto de 2019.

BRASIL. LEI Nº 9.873 DE 23 DE NOVEMBRO DE 1999. *Estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências*, Brasília, DF, nov 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9873.htm. Acesso em 12 de setembro de 2019.

BRASIL. LEI 6.830 DE 22 DE SETEMBRO DE 1980. *Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências*. Brasília, DF, set 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm. Acesso em 12 de setembro de 2019.

BRASIL. DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011. *Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União*. Brasília, DF, set 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm. Acesso em 25 de agosto de 2019.

BRASIL. DECRETO Nº 70.235, DE 06 DE MARÇO DE 1972. *Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências*. Brasília, DF, mar 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em 26 de agosto de 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 94.462-1/SP. Relator Min. Moreira Alves. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 14 de setembro de 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível: AC 2278 PR 2008.70.09.002278-7*. Relator Des. Fed. Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz. Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17506320/apelacao-civel->

ac-2278-pr-20087009002278-7/inteiro-teor-17506328. Acesso em 17 de setembro de 2019.

_____. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL, 1ª CÂMARA CÍVEL, AC Nº 597200054. Rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa. Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17506320/apelacao-civel-ac-2278-pr-20087009002278-7/inteiro-teor-17506328>. Acesso em 17 de setembro de 2019.

_____. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 1769896/MG. Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma. Julgado em 13 de novembro de 2018. DJe em 17 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=PRESCRI%C7%C3O+INTERCORRENTE+%E+PROCESSO+ADMINISTRATIVO+FISCAL&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em 18 de setembro de 2019.

_____. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgInt no AREsp 1304866/SP. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Julgado em 17 de outubro de 2018, DJe em 30 de outubro de 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=PRESCRI%C7%C3O+INTERCORRENTE+%E+PROCESSO+ADMINISTRATIVO+FISCAL&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em 18 de setembro de 2019.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Tomo I, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

DE MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DE MORAES, Alexandre. *Constituição do Brasil Interpretada*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MICHELS, Gilson Wessler. *Processo Administrativo Fiscal – Comentários e Anotações ao Decreto nº 70.235/72*. Versão 20 – Atualizada até 28 de fevereiro de 2015.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito Administrativo*. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. Reforma do Estado. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 5, nº 18, p. 118, jan/mar 1997