

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

RAINIER MAX FRANCILINO MENDES

**A APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ÂMBITO DOS
PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS**

SANTA RITA
2019

RAINIER MAX FRANCILINO MENDES

**A APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ÂMBITO DOS
PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS**

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

Orientador: Prof. Ms. Waldemar
Albuquerque Aranha Neto

SANTA RITA

2019

Mendes, Rainier Max Francilino.

M538a

A aplicação da prescrição intercorrente no âmbito dos processos administrativos fiscais / Rainier Max Francilino Mendes – Santa Rita, 2019.

70 f.

Orientação: Prof. Ms. Waldemar Albuquerque Aranha Neto.
Monografia (Graduação) – UFPB (DCJ).

1. Processo Administrativo Fiscal. 2. Prescrição Intercorrente. 3. Segurança Jurídica. 4. Crédito Tributário. I. Neto, Waldemar Albuquerque Aranha. II. Título.

UFPB/CCJ

RAINIER MAX FRANCILINO MENDES

**A APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO ÂMBITO DOS
PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS**

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

Orientador: Prof. Ms. Waldemar
Albuquerque Aranha Neto

DATA DA APROVAÇÃO:

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Ms. Waldemar Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Profª. (Avaliador)

Prof. (Avaliador)

AGRADECIMENTOS

O presente estudo somente foi possível em razão de diversos fatores e pessoas que, seja diretamente ou indiretamente, contribuíram para que esse momento se concretizasse. Com isso, o meu obrigado inicial é voltado a Deus que me concedeu a dádiva da vida, saúde, inteligência e força para superar todas as dificuldades.

A meu Pai Joaquim (*in memoriam*) por ter sido o maior exemplo de determinação e força de vontade em toda a minha vida. De igual modo, agradeço a minha Mãe Rita por todo o amor, carinho, dedicação, preocupação e esforço incondicional para com a minha formação como ser humano.

A titia Terezinha e madrinha Magnólia, por serem mães de coração para mim. Obrigado pelo suporte e por todos os conselhos, palavras de incentivo e amor.

A toda a minha família que sempre se preocupou com a minha formação e também não mediu esforços para me ajudar a superar todos os desafios enfrentados ao longo da minha trajetória.

A minha melhor amiga e companheira Laryssa, por todo o incentivo, carinho e amor ao longo desse percurso.

A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Meus agradecimentos aos amigos que fiz ao longo da graduação, por todos os momentos, trabalhos e estudos compartilhados.

Ao meu professor de graduação e orientador Waldemar Aranha por ter me apresentado a ciência jurídica fiscal de uma forma tão natural e simplória e ter contribuído em minha formação profissional. A palavra mestre, nunca fará justiça a todas as suas virtudes acadêmicas. Meus eternos agradecimentos.

MENDES, Rainier Max Francilino. A aplicação da prescrição intercorrente no âmbito dos processos administrativos fiscais. 2019. 70 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) Faculdade de Direito de Santa Rita, Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita, 2019.

RESUMO

Em que pese a ciência jurídica ser tida como una, o presente estudo parte de uma interdisciplinaridade entre o direito tributário e o processual a fim de investigar a influência do fator tempo no fenômeno da tributação fiscal. Nesse sentido, se buscou investigar a possibilidade de fazer incidir em processos administrativos fiscais o instituto da prescrição intercorrente. Esse, como causa de extinção do crédito tributário, é tido, pela doutrina majoritária, como incompatível com o procedimento administrativo instaurado pelo sujeito passivo da relação jurídica-tributária logo após o ato de lançamento tributário. A par disso, o presente trabalho, partindo de uma leitura sistemática do ordenamento jurídico pátrio, buscou inicialmente identificar as peculiaridades que envolvem o fenômeno da tributação desde o surgimento da obrigação tributária, fruto da subsunção entre a hipótese de incidência e o fato gerador, até a possibilidade de extinção do crédito tributário. Além disso, tentando identificar a razão de ser do fenômeno jurídico da prescrição intercorrente, realizou-se uma análise norteada por normas e valores estruturais do Estado Democrático de Direito a fim de construir argumentos favoráveis a incidência desse instituto no contencioso administrativo fiscal. Por último, com o afã de concretizar princípios como da segurança jurídica, razoável duração do processo e eficiência, buscou-se na jurisprudência sinais que demonstrem um futuro promissor para a tese defendida neste trabalho.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal. 2. Prescrição Intercorrente. 3. Segurança Jurídica. 4. Crédito Tributário

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	9
2.1 FUNDAMENTOS E NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ..	11
2.2 REGRAS E PRINCÍPIOS QUE INFORMAM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ...	14
2.2.1 Matriz Constitucional e legislação regente	14
2.2.2 Princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal	16
2.3 O LANÇAMENTO FISCAL E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	21
2.4 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL	26
3 O FENÔMENO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	28
3.1 CONCEITO, FUNDAMENTOS E NATUREZA JURÍDICA DA PRESCRIÇÃO EM SENTIDO AMPLO	28
3.2 DISTINÇÕES ENTRE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA JURÍDICA	30
3.3 A PRESCRIÇÃO COMO CAUSA EXTINTIVA DO CREDITO TRIBUTÁRIO E AS HIPÓTESE DE SUSPENSÃO E INTERRUÇÃO DO DECURSO DO PRAZO	33
3.4 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	37
4 A INCIDÊNCIA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	41
4.1 ARGUMENTOS DESFAVORÁVEIS A APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	41
4.2 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS A APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	46
4.3 PERSPECTIVA PARA O FUTURO QUANTO AO TEMA	56
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva avaliar a legitimidade ou a viabilidade da aplicação do instituto jurídico-processual da prescrição intercorrente no âmbito dos processos administrativos fiscais.

Na abordagem do tema, partimos da interdisciplinaridade entre dois ramos do direito, quais sejam, o direito tributário e o direito processual, mais especificamente, buscando investigar a influência do tempo no fenômeno da tributação fiscal.

Os contornos doutrinários e jurisprudenciais dados ao tema são divergentes e conflitantes entre si. De forma majoritária, prevalece o entendimento de que há um gigantesco impedimento a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo, pautada na definição de constituição definitiva do crédito tributário.

Nesse sentido, para os defensores dessa tese, lançado o tributo e notificado o contribuinte, a constituição definitiva do crédito tributário somente se concretizaria passado o prazo para defesa administrativa e mantendo-se inerte o contribuinte, o que refletiria na inscrição em dívida ativa, ou, apresentada impugnação fiscal, somente falar-se-ia em constituição definitiva do crédito tributário após decisão administrativa em definitivo, encerrando o contencioso administrativo.

Além disso, outro fundamento emerge para os defensores da inaplicação do instituto processual em âmbito administrativo, é que, apresentada impugnação fiscal, pelo contribuinte, tal ato teria o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, o que por conseguinte impediria o início da contagem da prescrição.

A partir dessas concepções, faremos uma análise crítica sobre o entendimento, praticamente unânime na doutrina e na jurisprudência, de ser impossível a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Em verdade, o presente trabalho é motivado justamente na fragilidade hermenêutica de tais argumentos.

Nesse sentido, a partir de uma releitura do instituto, buscar-se-á demonstrar que a tese dominante reflete uma nítida afronta aos princípios e garantias

processuais constitucionais e legais colocando em cheque valores de justiça e segurança fiscal ao contribuinte.

O fato é que, a ausência de qualquer obstáculo à administração pública, no que tange ao julgamento de processos administrativos fiscais, acaba por incentivar a inércia administrativa, tornando o julgamento de processos infundáveis, quase eternos e sem resultados. Além disso, tal cenário, acaba resultando em instabilidades ao contribuinte que, as vezes, passa anos discutindo alguma questão fiscal nos órgãos administrativos e em determinado ponto do contencioso, é reconhecida uma nulidade, tendo contra si reiniciado todo o procedimento.

Em que pese o entendimento majoritário, há indícios, na jurisprudência, viabilizando a incidência do instituto processual da prescrição intercorrente aos julgamentos administrativos. Assim, a problemática a qual se insurge este trabalho busca questionar o fator temporal que permeia as relações tributárias e que atualmente é dotado de grande elasticidade no que tange ao julgamento dos processos administrativos fiscais.

Frise-se, ainda, que a norma possui a finalidade imediata de pacificação social. Ocorre que, o mundo fenomênico encontra-se em constante mutação, o que faz com que a norma também se molde ao fato jurídico a fim de se aproximar do evento social. Assim, a partir de novos valores sociais, novas interpretações devem ser dadas a legislações fundadas em valores jurídicos antiquados.

Posta assim a questão, faz-se necessário investigar, sob as lentes do direito constitucional e processual, o procedimento administrativo fiscal a fim de identificar os princípios e valores norteadores do mesmo e a partir disso, ponderar a respeito da aplicação da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal.

Para tanto, dividimos o estudo em quatro pontos. Inicialmente partiremos de uma minuciosa análise da atividade fiscal do Estado desde o surgimento da obrigação tributária, até a extinção do crédito tributário buscando identificar como se dá o fenômeno da tributação. Em um segundo momento, buscaremos entender as normas e valores que orbitam o intuito da prescrição intercorrente, com o afã de, mediante o seu conceito, identificar a natureza jurídica, e os contornos dados pela legislação e jurisprudência a tal instituto. Por terceiro, adentrando no cerne do

presente estudo buscar-se-á averiguar os argumentos favoráveis e contrários a tese que intitula este trabalho. Ao final, tentaremos identificar alguns sinais na jurisprudência que legitimar a tese, tomando esses julgados como uma perspectiva promissora para o futuro.

2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Antes mesmo de passarmos a analisar os fundamentos e valores que instruem o contencioso administrativo fiscal, faz-se necessário destacar uma antiga discussão doutrinária, atualmente superada, acerca da teoria geral do processo administrativo fiscal, mas que revela interessante diferenciação entre o processo administrativo e o procedimento.

Ao se falar em conflito administrativo ou judicial, quase que de forma natural, é possível imaginar dois ou mais indivíduos, discutindo algum fato ou direito, dentro de uma determinada ritualista, numa relação de equidade, “*a priori*”, a fim de proteger seus interesses.

Especificamente, no que se refere ao processo administrativo, pode-se afirmar que é pautado numa relação entre a administração e os administrados e balizado por normas jurídicas que o estruturam.

Nesse contexto, processo e procedimento andam juntos, mas não se misturam, é dizer, todo processo administrativo é pautado em um procedimento – conjuntos e regras legalmente impostos que definem uma ritualista própria –, por outro lado, nem todo procedimento administrativo oriundo da administração pública se dá no seio de um processo administrativo.¹

Paulo de Barros Carvalho², distingue processo e procedimento a partir do momento em que está ocorrendo o litígio. Para ele, fala-se em processo toda vez que “à composição dos litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário”. Doutra banda, qualifica-se como procedimento quando “a discussão que tem no curso da esfera administrativa”. Logo, caso adotássemos a concepção do autor, o título correto para o presente trabalho seria “a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito dos procedimentos administrativos fiscais”.

¹ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 55.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 9/10, 1979, p. 277.

Em idêntico sentido, Teresa Arruda Alvim³ leciona:

Uma necessária advertência diz respeito a abrangência da denominação “Processo Tributário”. Parece-nos mais correto entender que se deva limitar exclusivamente ao processo judicial, pois o contencioso administrativo está mais próximo da noção de “procedimento” do que de “processo” propriamente dito.

Em que pese o respeitado entendimento dos autores acima, filiamo-nos a corrente da processualização do contencioso administrativo, onde a administração pública, de forma atípica exerce atividade administrativa judicante.⁴ O fato é que, seja judicialmente ou administrativamente tem-se no processo uma forma de pacificação de conflitos, sendo o procedimento o meio ou o conjunto de regras e princípios que ordenam o processo.

Portanto, o procedimento administrativo fiscal reflete, por exemplo, o ato de lançamento tributário. Já o processo administrativo fiscal emerge diante da insatisfação do contribuinte, que mediante impugnação fiscal dá início a fase litigiosa do procedimento e que desagua em uma decisão administrativa. Por fim, após a constituição definitiva do crédito tributário, formalizado com o ato de inscrição em dívida ativa, o Estado, mediante o processo de execução fiscal também instaura um litígio, mas agora em nível judicial.

Seguindo essa linha de raciocínio, o saudoso Hely Lopes Meirelles⁵ esclarece:

Processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual. O processo, portanto, pode realizar-se por diferentes procedimentos, consoante a natureza da questão a decidir e os objetivos da decisão.

Como dito, a controvérsia resta superada. Com isso, passa-se a investigar os contornos dados pela pelas legislações que cuidam do processo administrativo objetivando compreender os fundamentos e valores primados pela sociedade, assim como sua natureza jurídica e quais os fatos que fazem com que nasça o processo administrativo fiscal.

³ ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James. Processo Tributário. In: ALVIM, Teresa Arruda (coord.). **Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 10-11.

⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 67.

⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 614.

2.1 FUNDAMENTOS E NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Atualmente, não restam dúvidas de que a atuação do administrador público deve ser, primariamente, dirigida a persecução do interesse público/coletivo. Nesse sentido, o processo administrativo surge com o intuito de exercer controle dos atos praticados pelo ente público e, além disso, consagrar os valores democráticos do Estado, tornando possível que dentro da própria administração fossem dirimidos os conflitos, inclusive reduzindo a sobrecarga do poder judiciário que a todo momento era invocado a dizer o direito no caso em concreto.

Ao tratamos das origens do processo administrativo, é possível observarmos que até algumas décadas atrás não havia, no ordenamento jurídico pátrio, qualquer norma disciplinando tal ritualística. Haviām, à época, normas esparsas sinalizando uma ou outra formalidade a ser observada pelo Estado.

Em âmbito fiscal, apenas em janeiro, de 1999 com o advento da Lei Federal n.º 9.784 o processo administrativo passou a ser positivado na legislação, o que acabou resultando em uma maior visibilidade e por conseguinte, maior efetividade. A partir dessa lei uma indagação fora suscitada pelos administrados: diante de determinado conflito, entre a administração e o administrado, este último, antes de ingressar com o seu pleito judicial, terá que, obrigatoriamente, exaurir as instancias administrativas?

A fim de responder tal questionamento, cumpre-nos assinalar que o Estado brasileiro adotou o sistema inglês de jurisdição, é dizer, jurisdição una. Isso significa que, o poder judiciário exercerá o controle judicial de todos os atos jurídicos. Detalhe-se que esse fato não é um impeditivo para que a administração proferida julgamento de seus próprios atos, aliás, tais decisões inclusive tem o condão de fazer coisa julgada formal, é dizer, a administração não poderá revisitar o próprio ato.

Em resposta ao questionamento supra, a regra geral é de que não é preciso primeiramente recorrer a via administrativa para somente depois “bater às portas” do

judiciário. Todavia, em virtude de lei, há casos excepcionais em que se exige o esgotamento do processo administrativo para legitimar o acesso ao poder judiciário⁶.

Afunilando a discussão, verifica-se, pois, que é por meio do processo administrativo fiscal que o contribuinte, valendo-se do direito constitucional de petição (art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/88⁷), terá a oportunidade de discutir, em primeiro momento, o crédito tributário contra si lançado. Frisa-se que não há uma substituição da atividade judiciária pela atividade administrativa que dirime os conflitos oriundos de seus atos, até porque aquela é inafastável (art. 5º, XXXV, da CF/88), o que há, de fato, é uma cognição administrativa a fim de evitar o litígio judicial ou ainda, evitar que chegue ao judiciário questões que poderiam muito bem serem dirimidas no seio da própria administração.

Nesse raciocínio, Geraldo Ataliba⁸ nos ensina:

diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergir sob o peso de um acúmulo insuportável de questões a julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criarem organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário.

Desta feita, o processo administrativo fiscal revela uma “relação jurídica trilateral”⁹ voltado a solução do contencioso instaurado mediante o interesse arrecadatário do Estado e a resistência do contribuinte.

À respeito, Regina Helena Costa¹⁰ esclarece:

no processo administrativo, o Estado também aplica a lei para dirimir conflito, mas, diversamente do que ocorre no processo judicial, o aplicador da lei é, ao mesmo tempo, parte e juiz. Em outras palavras, no processo administrativo o juiz é parcial, vale dizer, o julgador é, simultaneamente, parte no processo

⁶ Nos termos do enunciado de súmula vinculante n.º 24 – “*não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”. Assim, antes de que haja a tipificação criminal contra a ordem tributária, faz-se necessário o exaurimento da via administrativa.

⁷ o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder

⁸ ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. **Revista de Informação Legislação** (Senado Federal), 25/11, p. 122.

⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil, vol. I**. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 85.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 412.

Odete Medaur¹¹, sinaliza entendimento segundo o qual no processo administrativo há evidentes indícios de institutos tipicamente processuais, dando ao mesmo caráter autônomo. Confira-se a lição dada pela autora:

E todos os elementos do núcleo comum da processualidade podem ser detectados no processo administrativo, assim: a) os elementos *in fieri* e pertinência ao exercício do poder estão presentes, pois o processo administrativo representa a transformação de poderes administrativos em ato; b) o processo administrativo implica sucessão encadeada e necessária de atos; c) é figura jurídica diversa do ato; quer dizer, o estudo do processo administrativo não se confunde com o estudo do ato administrativo; d) o processo administrativo mantém correlação com o ato final em que se desemboca; e) há um resultado unitário a que se direcionam as autuações interligadas dos sujeitos em simetria de poderes, faculdades, deveres e ônus, portanto em esquema de contraditório

Nesse ponto (natureza jurídica do processo administrativo fiscal), a doutrina faz uma divisão meramente conceitual, mas que esboça a dupla finalidade de tal instituto. Primeiramente, diz-se que o processo administrativo fiscal tem por escopo normatizar o lançamento tributário e regular o litígio oriundo de tal ato administrativo. Em segundo plano, mediante o processo administrativo fiscal busca-se a restauração da ordem jurídica, tornando-se plenamente exigível o crédito tributário.

Nesse raciocínio, Hugo de Brito Machado¹², fala em sentido amplo e sentido estrito na expressão processo administrativo fiscal:

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

Dessa forma, sob a ótica do contribuinte, o processo administrativo fiscal consubstancia-se em direito público subjetivo à impugnação do ato administrativo de lançamento fiscal, que dará início a uma relação processual entre administração e administrado e findará, na seara administrativa, com o ato de julgamento do litígio.¹³

¹¹ MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 41-42.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 425.

¹³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (ônus, direito a perícia, prova ilícita). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 130.

A respeito da significativa importância, para o contribuinte, do processo administrativo fiscal, o ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Leonardo Henrique M. de Oliveira¹⁴ escreve que:

O processo administrativo fiscal é, portanto, o instrumento por meio do qual a Administração Tributária, nos moldes da lei, exerce função judicante resguardada pela Constituição Federal, atua com a finalidade precípua de dirimir querelas entre o Fisco e o Contribuinte, no âmbito da arrecadação tributária e não possui código específico, contudo, reúne características de outras disciplinas do direito público, como a garantia dos atos praticados, a especialização dos órgãos julgadores, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante o curso do processo, o direito de petição pelo contribuinte, a celeridade das decisões, a informalidade e o sigilo quanto às informações

Portanto, partindo de uma interpretação sistemática do nosso ordenamento jurídico e levando em conta que o processo administrativo é um dos meios pelo qual o contribuinte detém a possibilidade de questionar os atos da administração, nada mais racional do que concluir a incidência de princípios e garantias constitucionais ao mesmo.

Logo, a ampla defesa, o contraditório, a segurança jurídica, a publicidade, a verdade material e a garantia da razoável duração do processo, este último como valor que inspira o presente trabalho, devem incidir no âmbito do processo administrativo fiscal. Passemos a análise pormenorizada dos mesmos.

2.2 REGRAS E PRINCÍPIOS QUE INFORMAM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

2.2.1 Matriz Constitucional e legislação regente

A Constituição Federal de 1988, apesar de classificada pela doutrina como sendo analítica, é dizer, não detalha apenas temas inerentes a estrutura do Estado (direitos fundamentais, organização e instituições), mas também disciplina questões diversas, não cuidou de expressamente dispor acerca do contencioso administrativo, o que de plano, não elimina a existência do mesmo.

¹⁴ OLIVEIRA, Leonardo Henrique M. Processo Administrativo e Judicial Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (coords.). **Direito Tributário e Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 68.

Explicando melhor, em seu art. 5º, XXXV, o legislador constituinte, categoricamente, positivou como sendo uma garantia fundamental o acesso ao poder judiciário, não traçando uma linha sequer a respeito do contencioso administrativo:

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:

(...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Doutra banda, não é correto afirmar que a Carta Magna fora omissa quanto ao litígio administrativo. Nesse sentido, estabeleceu no inciso LV que, “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”. Como se pode notar, há a hipótese constitucional de processo administrativo fiscal, inclusive com a garantia do devido processo legal.

Nesse interim, garantiu-se o direito de petição:

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

Quanto a essa garantia constitucional, o professor Marco Aurélio Greco¹⁵ nos ensina:

Em se tratando do Direito Tributário a aplicação dessas constatações nos leva às conclusões de que:

1. qualquer ato da Administração praticado em aplicação das normas tributárias e que o particular julgue lesivo aos seus direitos pode ensejar o exercício do direito de petição. Por seu turno, este direito garante: I) o poder de pedir a reapreciação do ato que se inquina de violador do direito do particular, e II) o direito de obter uma resposta que resulte do reexame do ato impugnado.

2. Sempre que alguém for acusado da prática de uma infração – penal ou administrativa, pois a Constituição não as distingue – é assegurada a ampla defesa. Note-se que no dispositivo específico a Constituição se preocupa

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação e Procedimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 139-140.

em qualificar essa defesa de “ampla” quando em outras passagens se limitara a mencioná-la sem qualquer adjetivação (§§ 35 e 30 do art. 153). Daí pode-se concluir que o § 15 do art. 153 deve ser entendido no seu maior alcance como prerrogativa assecuratória da posição do particular perante a autoridade

No âmbito infraconstitucional, o processo aumentativo fiscal passou a ser legislado autonomamente por cada ente federativo em razão de suas peculiaridades tributárias. O fato é que em todas elas, há um conjunto de regras que disciplinam uma ritualista própria, estabelecendo um procedimento a ser observado não só pelo contribuinte, mas também pelo Estado, que, em tal contencioso, assume, ao mesmo tempo, a condição de parte e julgador.¹⁶

Não se pode olvidar que, apesar do legislador disciplinar o instituto da forma que melhor lhe convém – obviamente em atenção ao ordenamento jurídico como um todo – não é possível afirmarmos, ainda, a autonomia científica do processo administrativo como assim o é o processo civil ou penal.

O Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, prescreve normas gerais no que se refere ao contencioso administrativo. Todavia, no âmbito da administração pública federal, compete a Lei n.º 9.784/99, regular os procedimentos a serem observados nos processos administrativos fiscais.

Por sua vez, o Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 derivado da competência legislativa entabulada no art. 2º do Decreto Lei n.º 822/69¹⁷ disciplina as regras e princípios que devem incidir no processo administrativo fiscal.

2.2.2 Princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal

¹⁶ Ricardo Lobo Torres se opondo a tal sistemática escreve que “a rigor, só se pode dizer que haja contencioso nos sistemas jurídicos que atribuem a tal organismo parcelas de poder (competência) quase judicial, que se caracteriza pela definitividade de suas decisões. É requisito essencial, nesse caso – segundo os padrões constitucionais próprios do Estado de Direito –, que os julgadores gozem de condições objetivas e subjetivas de atuação imparcial. Que os seus cargos sejam dotados das características de uma magistratura. Isto decorre do princípio segundo o qual ninguém poderá ser juiz e parte concomitantemente. (**Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 339).

¹⁷ “o Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta”

O ordenamento jurídico é composto por um conjunto de normas que regulam os fatos sociais. Tais normas são seccionadas em regras e princípios. Em outras palavras, do gênero norma jurídica, extrai-se duas espécies, as regras, mandamentos legais segundo os quais, refletem duas possibilidades, quais seja, cumprir ou não cumprir, trata-se da chamada técnica do tudo ou nada, e os princípios, que atuam como uma bússola, é dizer, direcionam o comportamento humano segundo as possibilidades reais e jurídicas da sociedade.

No âmbito do direito tributário e mais especificamente ao tratarmos do processo administrativo fiscal, os princípios elucidam os caminhos a serem traçados tanto pelo Estado, como pelos administrados na persecução da solução dos litígios fiscais. Ademais, é por meio dos princípios que torna-se possível dar a legislação uma interpretação sistemática, evitando equívocos no momento da subsunção dos fatos às normas¹⁸.

Partindo do texto constitucional e da Lei n.º 9.784/99 é possível notar um conjunto de princípios que instrumentalizam o processo administrativo fiscal. Em razão de se tratar de um rol bastante extenso, cuidaremos de discorrer, em algumas linhas, sobre os que mais se coadunam com o cerne do presente estudo.

De todos, o que primeiro se revela intrinsecamente ligado a toda e qualquer discussão jurídica processual é o princípio do devido processo legal, que esculpe toda a base processual atualmente vigente no sentido de que a todos é garantido o acesso ao processo, com todas as fases garantidas pela lei.

Na Carta da República de 1988 o devido processo legal é disciplinado como direito fundamental, onde “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV). Além disso, avulta consignar sua aplicação não somente em litígios judiciais, mas de igual modo, aplicar-se-á ao processo administrativo na medida em que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa” (art. 5º, LV)¹⁹.

¹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 130.

¹⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 44.

Paulo de Barros Carvalho²⁰, ao enxergar o processo administrativo fiscal sob a lente do devido processo legal, nos faz refletir sobre os vários desdobramentos do mesmo:

O direito ao devido processo, o *due processo of law*, antessupõe a verificação de uma série de desdobramentos que podem assim ser enumerados:

1º – Direito a ser ouvido, que abrange, por sua vez:

a) ampla publicidade de todos os atos do procedimento, máxime aqueles privativos da Administração, firmando-se, nesse plano, o direito de vista do particular, que não pode se tolhido sob qualquer pretexto. Admoesta Gordillo que o ato “secreto del procedimiento sólo se justifica en casos excepcionales y por decisión expresa de autoridad competente”;

b) oportunidade de expressar suas razões em momentos que antecedam a expedição do ato administrativo, e também, por desdobramento lógico, em instantes subsequentes à celebração e publicidade do ato;

c) manifestação expressa da autoridade que está incumbida de apreciar o feito, com relação a cada um dos argumentos e das questões pressupostas, ressaltando-se naturalmente, aquelas que refugirem do segmento circunscrito na lide;

d) dever da Administração de decidir explicitamente os pedidos, impugnações e recursos, fundamentando as soluções alvitadas e analisando, topicamente, os pontos levantados pelas partes;

e) direito de fazer-se representar por profissional especializado, o que se explica nas adnumeráveis situações em que o sujeito passivo não tem o desejado conhecimento da sistemática que preside a exigência fazendária. Essa faculdade, todavia, não elide a defesa do próprio interessado, muitas vezes, impossibilitado de contratar alguém para representá-lo;

2º – Direito a oferecer e produzir a prova adequada à defesa de suas pretensões. Essa prerrogativa traz também, como pressupostos:

a) direito a que toda prova, razoavelmente proposta, seja produzida, ainda que tenha que fazê-lo a própria Administração, como atestados, certidões, informações, esclarecimentos, etc.;

b) direito a que a produção da prova seja efetivada antes que o Poder Público adote alguma posição definitiva sobre o conteúdo da questão;

c) direito a participar na produção da prova feita pela Administração, seja ela pericial ou testemunhal, como outra manifestação do princípio da publicidade.

Logo, frente aos atos praticados pela administração pública, caso seja verificado algum vício ou equívoco em tal manifestação fazendária, fica indiscutivelmente garantido ao contribuinte o direito de mediante instauração de processo administrativo questionando a legitimidade ou legalidade dos mesmos.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 9/10, 1979, p. 286-287.

O segundo e terceiro princípios revelam dois pilares do Estado Democrático de direito e em razão de sua intrínseca conexão optamos por tratá-los conjuntamente. Tratam-se da ampla defesa e do contraditório como ferramentas de isonomia e equilíbrio processual. Sergio André Rocha²¹, elucida:

[...] para que se tenha um devido processo legal, é necessário que o processo seja externado por intermédio de um procedimento que possibilite às partes envolvidas a demonstração da procedência de suas razões. Como destaca Marçal Justen Filho, “pouca utilidade teria um procedimento em que não fosse prevista a livre manifestação de todos os interessados, com direito à participação ativa e vedação da atuação unilateral de uma das partes. Enfim, o procedimento não consiste na observância formalística de um ritual. Não se compadece com o Estado Democrático a instituição de procedimento com perfil arbitrário ou prepotente

O fato é que, se tirássemos o contraditório e a ampla defesa dos processos administrativos fiscais, esses igualar-se-iam a um mero procedimento fiscal, inexistindo equilíbrio e paridade entre as partes.

É por meio da defesa técnica, que o contribuinte, valendo-se dos meios de prova disponíveis (depoimento pessoal, testemunhas, provas documentais, arguições orais) poderá confrontar os atos de lançamento tributário e se contrapor aos fundamentos que supostamente justificam uma determinada exigência tributária.²²

O quarto princípio salutar para o presente estudo e por conseguinte para o processo administrativo fiscal é o da Segurança jurídica. Tal princípio, fora consagrado no preâmbulo da Constituição da República como uma amostra da necessidade de se coibir os arbítrios cometidos pelo Estado, fruto de uma discricionariedade exacerbada.

A segurança jurídica no direito tributário normalmente é concebida de forma mais acentuada. Tendo em vista que qualquer modificação no cenário fiscal nacional está diretamente ligada ao sistema econômico, permitir que a administração

²¹ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 121.

²² MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 77-78.

tributária produza atos indistintamente poderia acarretar desigualdades sociais, assim como levaríamos a beira da ilegalidade.²³

No direito tributário praticamente tudo somente pode ser implantado, modificado ou extinto mediante lei. Assim, diz que há violação a segurança jurídica quando emerge alguma obrigação para o contribuinte ao arrepio dos primados legais.

Ao trazermos a segurança jurídica para o âmbito do processo administrativo fiscal, é possível observar a sua consolidação no momento em que, diante de alguma ilegalidade ou abuso por parte do Estado, o contribuinte, mediante a instauração do contencioso, busca da administração uma solução congruente com os ditames legais e jurisprudenciais tributárias.²⁴

Por último, cuidamos de tecer alguns comentários quanto ao princípio da verdade material. Nesse ponto, abre-se uma vala entre o processo administrativo e o judicial. Na dinâmica judicial, prevalece o formalismo, é dizer, há um momento pre-determinado para que sejam alegados os fatos e as provas.

Doutra banda, no processo administrativo fiscal incumbe a administração tributária o ônus de, oficiosamente, buscar satisfazer seus interesses, na busca da verdade material, almejando o lançamento fiscal e por conseguinte a constituição definitiva do crédito tributário. Todavia, para tanto, o formalismo é minimizado pelo informalíssimo, isto é, durante todo o litígio administrativo poder-se-á apresentar novos fatos e novas provas que lastreiam a verdade material.

Por tal princípio busca-se a melhor solução para o caso em concreto, independentemente do que está formalizado. À respeito:

a forma de introdução de enunciados linguísticos no processo administrativo fiscal digno de referência, é quanto a preclusão temporal, que notadamente nesse ambiente processual sofre temperamentos, pois, enquanto no processo judicial é dado objetivo, atrelado aos prazos prescritos pelo direito

²³ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43-54.

²⁴ MELO, José Eduardo Soares. **Processo Tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 87

positivo, no processo administrativo fiscal, acresce-se a outro dado, de natureza subjetiva, intimamente conectado ao princípio da oficialidade²⁵

2.3 O LANÇAMENTO FISCAL E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A relação jurídica-tributária consubstancia-se em um laço existente entre uma parte credora, outra devedora e uma obrigação legalmente imposta. Em termos práticos, diante da subsunção tributária entre a hipótese de incidência e o fato gerador, emerge a obrigação tributária composta por um sujeito ativo (Fazenda Pública), um ou mais sujeitos passivos (contribuinte ou responsável), um objeto (que pode ser principal e/ou acessório) e uma causa (fato gerador).

Nesse cenário, fala-se que há obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar o tributo, no momento em que o sujeito passivo pratica, no mundo fenomênico, o fato impositivo²⁶ descrito na lei. Daí, é possível concluir que o fato gerador nada mais é do que a concretização no mundo dos fatos da hipótese de incidência, isto é, um fato tributário idealizado pelo legislador.²⁷

Ocorre que, mesmo não havendo dúvidas quanto ao momento em que surge a obrigação tributária, essa ainda não pode ser objeto de cobrança. Para tanto, faz-se necessário que haja a prática de um ato administrativo em específico capaz que aferir se, de fato, houve o perfeito acoplamento entre a hipótese de incidência e o fato gerador, e além disso, é imprescindível apurar o montante de tributo devido, assim como o responsável pelo pagamento da obrigação.

É por meio do lançamento tributário que o ente tributante irá constituir o crédito tributário e somente após cumpridas as formalidades legais, é que o crédito tributário restará definitivamente constituído e poderá ser objeto de execução judicial.

Doutra banda, convém pontuar que o crédito tributário não se constitui única e exclusivamente por força do lançamento tributário. O STJ, ao pacificar sua

²⁵ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Princípio da Verdade Material e Processo Administrativo Fiscal de Compensação. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Processo Tributário Analítico. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, v. 2, p. 8.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. Ed., 3. Tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

²⁷ CASSONE, Vitorio. Direito Tributário, 18. Ed., p. 143.

jurisprudência, editou o enunciado de súmula n.º 436 segundo o qual “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”

Note-se que falamos que o lançamento tributário tem o condão de constituir o crédito tributário. Todavia, há na doutrina posicionamento que entende que o lançamento tributário teria, na verdade, o condão de declarar a ocorrência do fato gerador.

Veja-se a redação do art. 142 do 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.

Destacamos dois adjetivos – constituir e verificar – que, inseridos no mesmo dispositivo legal, dão ao lançamento tributário uma natureza mista ou híbrida. Na primeira parte do art. 142 do CTN, o lançamento tributário é referido como ato administrativo capaz de constituir o crédito tributário, logo, produz efeitos “*ex nunc*” no que se refere aos direitos e deveres. Já a segunda parte do artigo supra, entende-se que é a partir do lançamento tributário que o ente tributante irá aferir, averiguar, examinar se de fato há obrigação tributária, portanto, tem-se o efeito declaratório o que acarreta efeitos “*ex tunc*”.

À respeito, cirurgicamente, pontua Eurico Marcos Diniz de Santi²⁸:

O ato de lançamento e o ato de formalização do particular são interpretados, por alguns, como declaratórios do crédito tributário e, por outros, como constitutivos do crédito tributário.

Em verdade, esses atos são declaratórios e constitutivos ao mesmo tempo, mas de proposições diversas neles contidas. O fato evento é declaratório do evento e constitutivo do fato jurídico tributário e o fato-conduta é tão apenas constitutivo do crédito tributário. Assim todo efeito declaratório que se atribui ao lançamento tributário ou ao ato de formalização do particular refere-se ao fato-evento, que apenas reconstrói o passado para informar a composição do crédito tributário, mas não ao fato-conduta, que é o próprio crédito

Sistematizando a natureza jurídica do lançamento tributário, Hugo de Brito Machado²⁹ explica:

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no Direito Tributário. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 134 – 135.

A natureza jurídica do lançamento já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.

Fato é que, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória”. Nesse teor, ao se observar a ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional, deve proceder o lançamento tributário tal como posto na lei, sendo vedado esquivar-se de tal imposição e ao arrepio da norma não cobrar o valor devido.

Fixadas tais premissas, é possível concluir que a obrigação tributária é resultado da ocorrência do critério material da regra matriz de incidência tributária. Entretanto, somente falar-se-á em crédito tributário diante do ato administrativo, vinculado, obrigatório e formal de lançamento fiscal.

Nesse raciocínio, o professor Paulo de Barros Carvalho³⁰ escreve:

O ato jurídico administrativo do lançamento é *vinculado*, significando afirmar que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade. Há de ater-se ao único e objetivo caminho que o tipo legal prescreve, não lhe sendo outorgada qualquer porção de liberdade para sopesar, avaliativamente, os dados concretos de que dispõe, decidindo sobre a conveniência ou oportunidade da prática do ato. Pelo contrário, o representante do Poder Público, nos atos vinculados, há de pautar sua atuação nos estritos termos que a lei estipula, guardando-lhe plena e integral aderência. Exatamente assim o ato de lançamento tributário, onde não se permite atuação discricionária. Declara-o, prescritivamente, o art. 142 do Código Tributário Nacional, e o sistema do direito positivo o confirma.

O lançamento tributário pode se dar por três formas distintas, quais sejam, por declaração, homologação ou ofício, a depender da espécie tributária e de determinadas circunstâncias especiais.

²⁹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 153.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 506 – 507.

A primeira modalidade é o lançamento de ofício ou unilateral. Nessa modalidade o Fisco, valendo-se de seu banco de dados, coletará, por si só, informações do contribuinte, e buscando respaldo na legislação e verificando a ocorrência do fato gerador, realizará o lançamento fiscal.

Oportuno se torna dizer que nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, tais como, IPTU, IPVA³¹ e taxas, o fisco não é auxiliado, em nenhum momento, pelo contribuinte.

A segunda modalidade de lançamento tributário é o misto ou por declaração. Confira-se o CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Diferentemente do que ocorre no lançamento de ofício, nessa segunda modalidade há uma cooperação entre o fisco e o contribuinte, é dizer, quanto as matérias de fato, o contribuinte tem o dever de prestar uma declaração e a partir dessas informações o ente tributante realizará o lançamento.

A título de exemplo, destaca-se o ITBI e o ITCMD, tributos, respectivamente, de competência municipal e estadual que são lançados por declaração.

A terceira e última modalidade de lançamento é o que se dá por homologação ou autolançamento³². Antes de tudo, vale destacar que essa espécie de lançamento vem se tornando a mais comum entre todas as modalidades. Isso se justifica pelo

³¹ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. IPVA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGULARIDADE. PRESCRIÇÃO. PARÂMETROS. 1. **O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é lançado de ofício no início de cada exercício (art. 142 do CTN) e constituído definitivamente com a cientificação do contribuinte para o recolhimento da exação**, a qual pode ser realizada por qualquer meio idôneo, como o envio de carnê ou a publicação de calendário de pagamento, com instruções para a sua efetivação. (REsp 1320825/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2016, DJe 17/08/2016).

³² Misabel Abreu Machado Derzi em crítica a terminologia *autolançamento* escreve: “O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto correto de que o lançamento é ato privativo da Administração pública (art. 142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (autoaccertamento para os italianos ou autoliquidación para os espanhóis) – autolançamento – para designar a espécie de lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração. Particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação.” (**Comentários ao Código Tributário Nacional**, coord. Carlos Valder do Nascimento, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 401)

fato de que a administração fazendária não detém condições de se fazer presente em todas as operações comerciais e financeiras que ocorrem a todo instante.

Diante disso, impostos como o ICMS, o ISS e o IPI sujeitam-se ao lançamento por homologação. Imagine-se em uma farmácia, a quantidade de vendas que ocorrem diariamente é gigantesca. Multiplicando isso para todos os pontos comerciais de um determinado Município ou Estado, seria humanamente impossível que o fisco acompanhasse todas as operações que se realizassem diariamente em tais estabelecimentos. É a partir dessa dificuldade que o lançamento por homologação se insere.

Como bem denota, com a lucidez de sempre, Geraldo Ataliba³³:

O lançamento por homologação – impropriamente chamado autolancamento – ocorre quando a lei atribuiu ao sujeito passivo a incumbência de todo o preparo material e técnico do ato, que, destarte, se reduz a uma simples homologação.

O lançamento persiste sendo ato privativo do fiscal. O contribuinte é mero preparador. O lançamento, propriamente dito, no caso, consiste na homologação.

Independentemente da modalidade de lançamento que se evidencie, por se tratar de um ato administrativo, o mesmo é dotado de certos atributos inerentes a todo e qualquer ato emanado da administração pública, ou seja, goza de presunção de legitimidade, a imperatividade e a auto-executoriedade.

Outro ponto que merece destaque é o prazo para que o lançamento seja feito. A lógica jurídica atual, em sintonia com os ditames da segurança jurídica, põe obstáculos ao prolongamento das relações jurídicas ao longo do tempo. Eurico de Santi³⁴ é preciso ao dispor que a “*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*”.

Como causa extintiva do direito subjetivo de lançar, a decadência impõe-se ao fisco como a perda de constituir o crédito tributário. O STJ ao julgar o REsp

³³ Geraldo Ataliba, Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário, São Paulo: RT, 1969, p. 287 e 288.

³⁴ SANTI. Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo n.62, nov. 2002, pp. 34-36 (p. 36).

1.355.947/SP, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, e submetido a sistemática de recurso repetitivo, firmou entendimento no sentido de que:

(...) a decadência, consoante a letra do art. 156, V do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolancamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc)

No CTN há duas regras de decadência, uma geral insculpida no art. 173, I e outra especial constante no art. 150, §4º. Abordaremos de modo mais aprofundado as especificidades de tais regras no tópico 3.2 deste trabalho.

Não havendo a incidência do instituto jurídico da decadência, é dizer, realizado o ato formal de lançamento de tributo, cabe ao fisco dar ciência ao sujeito passivo, por meio de notificação de lançamento ou, em caso de tributo sujeito a lançamento de ofício, por meio da lavratura do auto de infração, da obrigação tributária para que a partir de então tome as medidas que entender pertinentes, entre tais, dar início ao processo administrativo fiscal.

2.4 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Conforme antecipado no final do tópico anterior, realizado o lançamento tributário ou lavrado o auto de infração, haverá a notificação do polo passivo da relação jurídica-tributária para que pague ou dê início ao contencioso administrativo fiscal por meio do exercício de seu direito de defesa instrumentalizado pela competente impugnação ao ato de lançamento tributário.

Aqui o processo administrativo fiscal remonta a lógica dos processos judiciais, ou seja, diante de algum conflito de interesses, em grande parte referente a interpretação da legislação tributária, se iniciará uma fase litigiosa em plano administrativo, onde serão praticados tanto pelo sujeito ativo como passivo da relação jurídica-tributária uma série de atos relacionados dentro de uma ritualística própria.

Acerca dessa fase litigiosa, Ricardo Lobo Torres³⁵ sedimenta que:

pelo lançamento, como já vimos, declara-se o nascimento da obrigação tributária e constitui-se o crédito respectivo, instrumentalizado no documento expedido pela autoridade administrativa. O contribuinte, notificado, pode impugnar o lançamento, em busca da verdade material e da integral obediência à lei tributária. Pelo processo administrativo assim instaurado, compete à Administração Judicante: 1) anular o lançamento, se verificar a sua ilegalidade; b) ou rejeitar a impugnação do contribuinte, se tiver sido regular a exigência fiscal, com o que se tornará definitivo o lançamento. Anulado o lançamento por erro formal ou verificado a insuficiência do quantum debeat, não poderá a instância julgadora constituir o crédito, ato que só a Administração ativa poderá praticar pelo lançamento.

A razão de ser do processo administrativo fiscal nada mais é do que a busca pela verdade material, onde, por meio do contencioso administrativo será averiguado mediante os fatos e as provas colecionadas aos autos quem tem razão, o contribuinte com sua pretensão de anular o lançamento fiscal ou o fisco, que almeja a constituição definitiva do crédito tributário a fim de que seja inscrito em dívida ativa a fim de instrumentalizar uma posterior execução fiscal.

A instauração do processo administrativo diante de um lançamento fiscal não deve ser encarado como uma mera insatisfação do contribuinte em se ver livre da cobrança fiscal, mas tem o condão de fazer valer primados do estado democrático de direito tais como o contraditório, a ampla defesa, a segurança jurídica, a coisa julgada e a verdade material. E cabe ao julgador administrativo, em 1ª instância, mediante a aferição de ambos os lados chegar a conclusões plausíveis e coerentes no que tange ao crédito tributário em discussão.

Nesse inteirem, com o brilhantismo de sempre, José Eduardo Soares Mello³⁶:

A reconstrução de um fato ocorrido no passado sempre vem influenciada por aspectos subjetivos das pessoas que assistiram ao mesmo, ou ainda daquele que (como o juiz) há de receber e valorar a existência concreta. Sempre, o sujeito que percebe uma informação (seja presenciando diretamente o fato, ou conhecendo-o de outro meio) altera o seu real conteúdo, absorve-o a sua maneira, acrescentando-lhe um toque pessoal que distorce (se é esta a palavra que pode ser utilizada) a realidade. Mais que isso, o julgador (ou o historiador), ou, enfim, quem quer que deva tentar reconstruir fatos do passado) jamais poderá excluir, terminantemente, a possibilidade de que as coisas tenham se passado de forma diversa àquela a que suas conclusões o levaram

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

³⁶ MELO, José Eduardo Soares. Processo Tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 186.

3 O FENÔMENO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

3.1 CONCEITO, FUNDAMENTOS E NATUREZA JURÍDICA DA PRESCRIÇÃO EM SENTIDO AMPLO

A ideia da prescrição, em sentido amplo, remonta ao período Romano. Todavia, o seu surgimento como instituto jurídico efetivamente passível de aplicação no contexto judicial somente foi constituído ao longo da história.

No Brasil, somente a partir da vigência do código civil de 1916 é que houve uma positivação de tal instituto. Nesse momento, não havia uma demarcação cirúrgica no que tange ao que seria e quando de fato se concretizava a prescrição. Afinal, a doutrina questionava o ponto mais elementar de qualquer instituto, a natureza jurídica. Não se conseguia pontuar se a prescrição fulminará o próprio direito ou meramente a pretensão judicial.³⁷

Fato é que, somente em razão do avanço científico, resultante no diploma civilista de 2002, é que tornou-se possível visualizar de modo pragmático os seus contornos no bojo dos processos judiciais. Nesse raciocínio, Adriano César da Silva Alvares³⁸, seguido por Pontes de Miranda, Beviláqua e Mario da Silva Pereira, leciona à muito que “a prescrição consiste no poder do devedor de recusar (obstar) o cumprimento da pretensão [...] prescrição é a obstrução criada em razão do transcurso de tempo, destinada a tolher, em caráter definitivo, a eficácia da pretensão”.

No âmbito do direito tributário, consolidado o fenômeno tributário de lançamento do crédito fiscal, diz-se que não há mais espaço para discussões administrativas, seja porque passou-se o prazo legal para impugnação administrativa sem que o contribuinte nada fizesse, seja porque, apresentando resistência ao ato de lançamento sobreveio decisão administrativa irrecorrível e com efeito de coisa julgada formal.

Por outro lado, diante da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, emerge ao fisco, representado pela sua respectiva procuradoria municipal, estadual

³⁷ Segundo Antônio Luís Câmara Leal, em 1978: “[...] a prescrição tem por efeito direto e imediato extinguir ações, em virtude do seu não-exercício durante um certo lapso de tempo”. (Da prescrição e da decadência, teoria geral do direito civil. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 8)

³⁸ ALVARES, Adriano César da Silva. Manual da prescrição. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2009, p. 61.

ou federal, um lapso temporal para que dê seguimento ao interesse público na satisfação do crédito tributário por força da competente ação de execução fiscal.

A ideia de prescrição tributária é visível justamente nesse lapso temporal, de 5 (cinco) anos, entre a constituição definitiva do crédito tributário e o despacho que ordena a citação do contribuinte no processo.

Tanto é assim, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 94.462, desde 1982, fixou a premissa de início do prazo prescricional. Confira-se:

EMENTA: Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). 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 de 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.** (grifo nosso) (RE 94.462/SP-1982, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. em 06-10-1982)

Nesse diapasão, é possível afirmar, sem hesitar, que, constituído o crédito tributário definitivamente e decorrido mais de 5 (cinco) anos, sem que tenha havido o ajuizamento da execução fiscal pelo ente fazendário, operou-se o fenômeno da prescrição tributária.

Paulo de Barros Carvalho³⁹, nos ensina:

Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se a Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução). Fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição. A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da *constituição definitiva do crédito*. expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.

A razão de ser da prescrição encontra-se lastreada em dois primados basilares, quais sejam, segurança jurídica e razoável duração do processo.

O princípio da segurança jurídica, conforme visto no tópico 2.2.2, é sustentáculo do Estado Democrático de Direito⁴⁰. Em função dela é que torna-se

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 484-485

possível falar em legitimidade e confiança no Estado, onde independente do norte, cidadão ou as próprias relações jurídicas inerentes ao povo e a sociedade, fica vedado qualquer instabilidade no ordenamento jurídico, isto é, buscar-se-á sempre a perpetuação da imutabilidade.

Fazendo a leitura da segurança jurídica sob as lentes do direito tributário, Natércia Sampaio Siqueira⁴¹, sabidamente, pontua:

A segurança jurídica é um dos mais importantes princípios a nortear o direito tributário. A sua importância é tamanha que consiste em um dos argumentos de destaque – talvez a maior – utilizado na defesa do entendimento hermenêutico de o ‘direito contido na letra da lei’. Se em outras áreas a ampla interpretação principiológica subjugou o raciocínio conceitual, em direito tributário, como no penal, ele permaneceu e ainda continua forte. De fato, o que seria do contribuinte sem que lhe fosse possível uma previsibilidade relativamente segura dos débitos tributários em ambiente onde a tributação supera o percentual de 30% do PIB? Seria um obstáculo hercúleo a sobrevivência da iniciativa privada, da propriedade, do exercício de profissão. Seria o verdadeiro caos. No Direito Tributário Brasileiro, a segurança jurídica ocupa lugar de destaque. Princípios que encontram fundamento nela foram expressamente adotados pelo texto constitucional: legalidade, irretroatividade, anualidade ou espera nonagesimal. [...] despidendo falar que para a construção de uma prática jurídica coerente faz-se imprescindível que o procedimento de constituição do crédito seja estruturado, tendo em vista, igualmente, as exigências de segurança.

Doutra banda, destaca-se também o primado constitucional (art. 5º, inciso LXXVIII) da razoável duração do processo. O Estado ao positivar normas de prescrição acaba por instrumentalizar a efetivação do instituto processual em esqueque.

Portanto, entende-se a prescrição como um mecanismo refletor da celeridade e economicidade processual, é dizer, é peremptoriamente incongruente que um processo executivo se prolongue por toda a existência de alguém (pessoa física ou jurídica) sem que haja limites capazes de moldar a atividade arrecadatória do Estado.

3.2 DISTINÇÕES ENTRE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA JURÍDICA

⁴⁰ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 279.

⁴¹

Não pairando qualquer incerteza no que se refere aos contornos dados ao instituto da prescrição, avulta consignar no presente ensaio, uma distinção elementar aos estudiosos do direito, qual seja, a diferenciação entre prescrição e decadência jurídica.

Prescrição e decadência são institutos jurídicos que há muito foram tratados, tanto pelo legislador como pela própria doutrina, como sinônimos ou ainda como complementares um do outro. Em que pese a superação de tal celeuma, a razão para tamanha confusão justifica-se pela real proximidade ou semelhança entre ambos os fenômenos.

A ambiguidade conceitual paira justamente no efeito consequente da operabilidade tanto da prescrição como da decadência, é dizer, em ambas as hipóteses, fala-se em um efeito extintivo diretamente associado a um lapso temporal reflexo de uma inercia por parte de determinado agente. A título de ilustração veja-se o que prescreveu o legislador ordinário ao dispor no CTN sobre tais instituto:

Art. 156. **Extinguem o crédito tributário:**

(omissis)

V - a prescrição e a decadência;

Sistematizando todo o arcabouço jurídico fundamental, tanto da prescrição como da decadência, Yussef Said Cahali⁴², brilhantemente, pontua:

Constitui lugar-comum nos tratados de direito destacar as dificuldades que os autores encontram ao cuidarem do tema da **prescrição e decadência: causas promíscuas da extinção do direito, ou de sua capacidade defensiva, tendo como ponto comum o decurso do tempo aliado à inatividade do respectivo titular**, as soluções a seu respeito estatuídas nos sistemas legislativos, preconizadas na doutrina ou adotadas na jurisprudência, estão longe de serem consideradas definitivas.

[...]

Hoje está colocação está definitivamente superada, sendo a prescrição um instituto tranquila e universalmente aceito *pro bono público*. Na expressão de Teixeira de Freitas, 'esta filha do tempo e da paz – patrona de gênero humano – de que todas as legislações não têm podido prescindir'.

[...]

Alguns buscavam identificá-la como sanção à negligência do titular do direito, induzindo a presunção de seu desinteresse; seria uma aplicação prática da parêmia *dormientibus non succurrit jus*. Modernamente, porém, há

⁴² CAHALI, Yussef Said. Prescrição e decadência. São Paulo: RT, 2008, p. 15-18.

certo consenso no sentido de explicá-la por interesses de ordem social: a segurança do comércio jurídico recomenda a consolidação das situações jurídicas pelo decurso do tempo; e pela necessidade de procurar uma prova de liberação de um devedor que pagou, mas não recebeu a quitação ou a perdeu.

Em sintonia, Eurico Marcos Diniz de Santi⁴³ leciona:

As hipóteses normativas das normas decadencial ou prescricional descrevem o transcurso de tempo, qualificado pela conduta omissiva do titular do direito, contado do dies a quo fixado na legislação tributária. O acontecimento do decurso desse prazo, no plano do suporte fático, é o evento. Os fatos decadencial ou prescricional no domínio do direito vão surgir quando esse acontecimento, que se dá no tempo histórico e no espaço social, for relatado em linguagem competente, i.e., segundo a forma em direito admitida, ocupando o lugar de antecedente nas normas individuais e concretas da decadência ou da prescrição.

De tais lições, não se torna dificultoso ponderar que ambos os institutos jurídicos trazem suas amarras no fator tempo. Por outro lado, cuidam-se de tempos distintos, ou seja, enquanto na decadência discute-se o decurso do tempo tomando como referencial o próprio direito discutido, na prescrição toma-se como marco central a própria pretensão reflexa do direito.

No que se refere a decadência, salutar o ensinamento dado por Nelson Rosenvald⁴⁴. Confira-se:

a se pode asseverar que a decadência é a perda do próprio direito (potestativo) pelo seu não exercício em determinado prazo, quando a lei estabelecer lapso temporal para tanto.

De forma mais simples poderíamos conceituar a decadência como a perda da oportunidade de implementar um direito, pelo transcurso do prazo dentro do qual poderia ter sido exercitado.

Já a prescrição, conforme tratamento dado pelo próprio Código Civil de 2002, cuida-se da extinção da pretensão pelo decurso dos prazos entabulados nos artigos 205 e 206 do citado diploma civilista.

Nesse diapasão, caso haja a ocorrência, em determinado caso concreto, da prescrição, essa figura por alcançar somente o direito subjetivo de ação, não extingue, seja direta ou indiretamente, o direito material em si, todavia, o sujeito de

⁴³ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e prescrição no direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 112.

⁴⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Direito civil - Teoria geral. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumem, 2008, p. 508.

direito não poderá valer-se da ação competente que resguarda tal direito para questiona-lo judicialmente ou buscar o seu cumprimento.⁴⁵

Doutra banda, ao falarmos em decadência, atualmente é uníssono na doutrina, jurisprudência e legislação que o que perece é o próprio direito. Logo, por conseguinte, qualquer ação que busque a tutela daquele direito mostrar-se-á prejudicada em razão de inexistência deste.

Tanto é assim, que a própria legislação fixa a extinção do credito tributário em razão da prescrição, isto é, de ação judicial processualizada fora do intervalo fixado pelo legislador ordinário.

3.3 A PRESCRIÇÃO COMO CAUSA EXTINTIVA DO CREDITO TRIBUTÁRIO E AS HIPÓTESE DE SUSPENSÃO E INTERRUPÇÃO DO DECURSO DO PRAZO

Trazendo ao presente estudo, o efeito extintivo da prescrição torna-se imperioso traçar, sucintamente, o caminho percorrido pelo ente fazendário na busca de satisfazer o seu direito de credito a fim de delimitar o exato lapso temporal que tem para tanto.

Em havendo subsumido a hipótese de incidência e o fato gerador, nasce a obrigação tributária, que conforme já delineado nos parágrafos anteriores, sintetiza-se na obrigação de pagar o tributo.

Fato é que, com exceção dos tributos sujeitos a lançamento fiscal por homologação, onde o próprio contribuinte é o responsável por, diante da ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e realizar o pagamento, isto é, sem qualquer participação do Estado, o ente fazendário, por meio do lançamento, buscará constituir o credito tributário a fim de torna-lo liquido e exigível. Em não ocorrendo esse lançamento tributário no prazo legal de 5 anos fala-se na ocorrência da decadência que, de modo semelhante a prescrição tributária, tem o condão de extinguir o credito tributário.

⁴⁵ LEAL, Antonio Luis Câmara. Da prescrição e da decadência, teoria geral do direito civil. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

Portanto, fixada a premissa de que o tributo fora lançado dentro do lapso temporal de 5 anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN) ou a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN), o crédito restada devidamente constituído, não havendo razão para se suscitar decadência tributária.

Frente a este cenário o contribuinte, após a notificação de lançamento, pode, espontaneamente, realizar o pagamento de débito fiscal, hipótese em que operar-se-á a extinção do mesmo (art. 156, I, do CTN). Não sendo essa a atitude tomada pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária e mantendo-se inerte o crédito restará definitivamente constituído. De igual modo, caso iniciado o contencioso administrativo e sobrevindo decisão irrecorrível, o crédito não será mais passível de discussão administrativa, é dizer, também estará definitivamente constituído.⁴⁶

À respeito, o professor Kiyoshi Harada⁴⁷:

Se é verdade que o lançamento é um **procedimento administrativo**, não menos verdade que no **final desse procedimento**, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo, haverá sempre um **documento exteriorizador desses atos**, que é o **lançamento tributário**, o qual tem a natureza de título jurídico abstrato com eficácia preclusiva. Se o sujeito passivo, notificado do lançamento, **efetuar o pagamento** do montante exigido, extingue-se o crédito tributário. Se o pagamento extingue o crédito tributário é porque ele estava definitivamente constituído.³¹ (grifo no original)

O cerne do presente ensaio pode ser vislumbrado justamente no momento em que o crédito tributário, lançado e definitivamente constituído, passa a ser passível de um processo executivo fiscal por parte da Fazenda Pública. Nesse momento, o ente fazendário em posse de uma certidão de dívida ativa (CDA), titula executivo extrajudicial, detém legitimidade ativa e interesse processual em obrigar o contribuinte a adimplir com a obrigação fiscal, seja pelo pagamento em dinheiro ou por penhora dos bens passíveis de tal.⁴⁸

Ocorre que para tanto, conforme já consignado, há um prazo prescricional fixado de 5 anos contado da constituição definitiva do crédito tributário para que o

⁴⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev e ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p. 515.

⁴⁸ Art. 173, do CTN: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados.

Estado possa valer-se do judiciário para tal exegese, onde, qualquer pretensão posterior ao prazo legalmente fixado é ilegítima e infrutífera em face do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse ínterim, Humberto Theodoro Júnior⁴⁹:

A prescrição é sanção que se aplica ao titular do direito que permaneceu inerte diante de sua violação por outrem. Perde ele, após o lapso previsto em lei, aquilo que os romanos chamavam de *actio*, e que, em sentido material, é a possibilidade de fazer valer o seu direito subjetivo. Em linguagem moderna, extingue-se a *pretensão*

Bebendo da mesma fonte racional, Hugo de Brito Machado⁵⁰, ao tratar da ideia dada pelo legislador à prescrição, leciona:

De fato, para a Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da *ação* que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O *direito* sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, neste ponto, da decadência, que atinge o próprio *direito*.

Consolidado o entendimento acerca do período para que o Estado ajuíze a competente execução fiscal, isto é, tendo ciência do início do prazo de 5 anos e sabendo-se que qualquer pretensão posterior a este é ilegítima uma vez que o crédito tributário restará extinto, ainda é possível que haja uma suspensão ou interrupção da prescrição, refletindo diretamente na contagem do prazo.

No que se refere à interrupção da prescrição o parágrafo único do art. 174 do CTN dispõe acerca das hipóteses:

Art. 174. (*omissis*)

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.

⁴⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*, vol. I. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, 364.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 211.

Nesse contexto, sobrevivendo qualquer uma das hipóteses acima o prazo prescricional é zerado, ou seja, a contagem feita até então é desconsiderada e o prazo de 5 anos é iniciado novamente do zero a partir de tal marco.

Já a suspensão do prazo prescricional, diferencia-se pelo fato de que em tal situação não há o reinício da contagem do zero, mas a mera paralisação de seu curso até que a causa de suspensão seja cessada. A verdade é que, o CTN não cuidou de tratar especificamente das hipóteses de suspensão do prazo prescricional.

Parte da doutrina ainda insiste em afirmar que as hipóteses de suspensão da prescrição seriam as mesmas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário entabuladas no art. 151 do CTN, senão 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

Todavia, esse não é o entendimento mais acertado. James Marins⁵¹, tomando para si as lições de Aliomar Baleeiro, afirma:

No CTN não há ‘suspensão de prescrição’, mas ‘suspensão de exigibilidade de crédito’. Se ela ameaçar o Fisco, este pode exercitar expeditamente seu poder hierárquico sobre seus agentes leigos, ou, se houver embaraço insuperável por esse meio poderá utilizar-se do protesto judicial com o que lhe acena o art. 174, II, do CTN. Essa medida cautelar não figura para adorno da lei, mas para equiparar o Fisco ao particular, no duelo para cobrança de seus créditos. (...) Daí surgem, a meu ver, duas consequências: a) a interpretação das disposições, que admitem a suspensão de exigibilidade dos créditos, é restrita e taxativamente às seis hipóteses, e só elas, do art. 151, do CTN; b) mas restrita, é também a interpretação dos efeitos da suspensão da exigibilidade: impede a cobrança, mas não freia o curso da prescrição (CTN, art. 111, I). Interpretação contrária não seria literal

⁵¹ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 225.

3.4 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Conforme restou delineado nos tópicos precedentes, o fenômeno jurídico da prescrição tributária é tido como causa extintiva do crédito tributário, é dizer, em razão da inércia do Estado em ajuizar a competente ação de execução fiscal, a pretensão judicial é fulminada.

Ocorre que, mesmo após ajuizada a ação executiva, o Estado não se vê livre dos reflexos da prescrição tributária, todavia, agora tratada como prescrição intercorrente. O raciocínio logico-jurídico é mesmo, qual seja, razoável duração do processo e segurança jurídica. Assim, mesmo após ajuizada a ação de execução fiscal, diante da inércia da Fazenda Pública esta será penalizada em sua pretensão judicial.

Passemos aos contornos dados pela legislação a matéria.

O processo de execução fiscal é regulado pela Lei n.º 6.830/80 sendo considerado um procedimento especial de execução. Isso se dá em razão de configurar em um dos polos do processo um ente de direito público interno acobertado por um interesse público refletido na busca de satisfazer o crédito tributário.

Ocorre que, apesar de suas especificidades, assim como os demais procedimentos de execuções, na execução fiscal tem-se também um credor, que diante do inadimplemento do devedor – que não cumpriu espontaneamente com sua obrigação –, busca a jurisdição, exercendo o seu direito de ação, mediante o processo, com o fim de forçar o adimplemento.

Nesse diapasão, sempre que o sujeito passivo da relação jurídica-tributária, deixa de pagar um tributo dentro da regra matriz de incidência tributária, a Fazenda Pública, valendo-se de um título executivo extrajudicial (Certidão de Dívida Ativa) buscará por meio do procedimento entabulado na legislação especial obrigar o cumprimento da obrigação tributária.

De posse do título executivo extrajudicial, e considerando que o protocolo da petição inicial seja feito dentro do prazo de 5 (cinco) anos desde a constituição

definitiva do crédito tributário, o Estado quebrando a inércia do judiciário, impulsiona o feito executivo na busca de levantar aos cofres públicos o valor devido.

Sintetizando todo esse raciocínio, o professor Hugo de Brito Machado⁵², leciona:

A certidão da inscrição do crédito da Fazenda Pública como Dívida Ativa é o título executivo extrajudicial de que necessita a exequente para a propositura da execução. Nesta, portanto, a exequente não pede ao juiz que decida sobre o seu direito de crédito. Pede simplesmente sejam adotadas providências para tornar efetivo o seu crédito, isto é, providências para compelir o devedor ao pagamento.

O objeto da execução fiscal, assim, não é a constituição nem a declaração do direito, mas a efetivação deste, que se presume, por força de lei, líquido e certo.

Frente a este contexto processual, o contribuinte ou substituto tributário, será citado, para querendo, realizar o pagamento de imediato, apresentar alguma matéria de ordem pública e cognoscível de ofício pelo magistrado através de simples petição nomeada de exceção de pré-executividade, ajuizar ação anulatória ou garantir o juízo e apresentar resistência por via de embargos à execução fiscal.

Confira-se o que dispõe o art. 7º da lei de execução fiscal:

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;

III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados

Cumpra obtemperar, todavia, que nem sempre a marcha processual flui como a legislação idealiza. Por vezes, irão emergir fatores que refletirão diretamente no trâmite processual. É justamente nesse ponto que surge o instituto da prescrição intercorrente.

É equivocado o pensamento que tende a esgotar o fenômeno da prescrição com o ajuizamento da execução fiscal. Muito pelo contrário, o protocolo da exordial

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 477.

reflete apenas o primeiro ato processual praticado pela Fazenda Pública na busca do crédito tributário, ou seja, não se pode perder de vista que a parte exequente é que tem o maior interesse em arrecadar os valores devidos, logo, é natural que a esta fique incumbida a obrigação de buscar localizar não somente o devedor, mas também os seus bens passíveis de suportar a obrigação tributária.

Nesse interim, a prescrição intercorre é fenômeno jurídico-processual que por se tratar de espécie do gênero prescrição, pode ser etimologicamente entendido como a prescrição que se concretiza no *inter* (entre) / *currere* (correr) do processo executivo.

A lei n.º 6.830/80, regular, precisamente, o tema no seu art. 40, veja-se:

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.

Ponto crucial é saber identificar em que momento se inicia a contagem do prazo também de 5 (cinco) anos da prescrição intercorrente. Da leitura dos dispositivos acima é possível identificarmos 5 marcos legais, quais sejam, (i) do despacho citatório na execução fiscal; (ii) da efetiva citação do sujeito passivo da relação jurídica-tributária; (iii) da suspensão do curso da execução fiscal em razão de não ser encontrado o devedor ou seus bens para fins de penhora; (iv) um ano após a suspensão da execução; (v) da data do arquivamento dos autos.

Em resumo, protocolada a inicial, o juiz promoverá o despacho citatório do contribuinte; à fazenda pública incumbirá o dever de, nos autos do processo, localizar o devedor assim como bens passíveis de penhora com o afã de satisfazer o

credito tributário. Caso não seja encontrado o devedor ou seus bens, o juiz, na forma do art. 40 da LEF, suspenderá o processo, note-se que, nesse caso, também restará suspensa a contagem do prazo prescricional.

Caso a Fazenda Pública, dentro do lapso temporal de 1 ano, encontre o devedor ou seus bens, o tramite do processo executivo seguirá. Caso não, o juiz determinará o arquivamento provisório dos autos iniciando-se a contagem da prescrição intercorrente.

Fato é que, transcorrido o prazo de 5 anos contados do arquivamento dos autos e mantendo-se inerte, a Fazenda Pública, o magistrado após a manifestação prévia do exequente, decretará a incidência da prescrição intercorrente, restando o feito extinto com resolução do mérito.

Partindo de uma contagem genérica, o ente fazendário detém 5 anos para constitui o credito tributário, mais 5 anos para judicializar a cobrança por meio do processo executivo, e, ainda possui, caso não localizado o devedor ou seus bens, mais 5 anos para impulsionar o feito sob pena de prescrição intercorrente. Logo, tem-se em média um lapso temporal de 15 anos do surgimento da obrigação tributária até uma efetiva extinção do credito tributário.

Portanto, é salutar a importância do citado instituto, não unicamente como um benefício em prol do contribuinte, mas como instituto jurídico-processual ensejador da paz social, a fim de concretizar primados constitucionais já expostos, como a segurança jurídica, a dignidade da pessoa humana, a razoabilidade, proporcionalidade e estabilidade das relações jurídicas.

4 A INCIDÊNCIA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O cerne do presente estudo cinge-se, a partir de uma análise minuciosa quanto aos valores que norteiam o processo, em especial o processo administrativo, e dos contornos dado tanto pela legislação como pela jurisprudência ao fenômeno jurídico da prescrição intercorrente, em buscar compreender a viabilidade de fazer incidir esse instituto no âmbito dos processos administrativos fiscais.

Nos tópicos precedentes, foi possível delinear os principais pontos que alicerçar a discussão, assim como entender todo o fenômeno tributário que atualmente vigora, desde o surgimento da obrigação tributária até a extinção do crédito tributário.

Nesse estágio, buscar-se-á, em primeiro momento, identificar os argumentos que impedem que a prescrição intercorrente seja aplicada no processo administrativo fiscal. Por conseguinte, traremos uma visão contrária, isto é, fundamentos favoráveis a tese em espeque. Em conclusão, a partir de recentes decisões jurisprudenciais, traçaremos uma perspectiva para o futuro quanto a temática.

4.1 ARGUMENTOS DESFAVORÁVEIS A APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O pensamento jurídico dominante, ou seja, que entende inviável a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal é amparado no Recurso Extraordinário n.º 94462/SP de relatoria no Min. Moreira Alves, onde restou consignado o raciocínio de que da ocorrência do fato gerador até o lançamento tributário de ofício – ato que constitui o crédito tributário de forma não definitiva – apenas é possível se falar em decadência tributária. A partir da constituição definitiva do crédito tributário até a execução fiscal se fala em prescrição tributária, sendo que, em havendo irresignação por parte do contribuinte, mediante apresentação de defesa administrativa ou impugnação fiscal, quanto ao ato de

lançamento tributário, suspender-se-ia a exigibilidade do crédito tributário, não deflagrando o início do lapso prescricional.⁵³

Confira-se a ementa do entendimento firmado:

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 o 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.

Nesse contexto é possível inferir que a contagem de prazo prescricional em matéria tributária somente se inicia da constituição definitiva do crédito tributário, logo, quando o contribuinte é notificado de determinado lançamento e apresenta resistência a esse ato administrativo, não se fala em decadência, haja vista que o crédito já fora constituído e muito menos em prescrição uma vez que a exigibilidade do crédito resta suspensa. Veja-se o que dispõe o art. 174 do CTN:

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

Portanto, o marco central para a inauguração do prazo prescricional seria a constituição definitiva do crédito tributário. O STF, em sua fundamentação, ao fincar a tese predominante, cuidou de delimitar tal cenário.

Portanto, é decisivo responder a esta pergunta: o que é constituição definitiva do crédito tributário? O Código Tributário Nacional, nos arts. 174 e 154, emprega as expressões 'constituição definitiva' e crédito definitivamente 'constituído'. Ora, é de boa hermenêutica que a lei não contém palavras supérfluas, todas elas aptas ao esclarecimento do diploma legal. Assim, a ideia que dá a lei tributária – é o raciocínio lógico que se impõe – é da existência de créditos fiscais não definitivamente constituídos. E como decorre da própria expressão utilizada pelo legislador, créditos definitivamente constituídos só podem ser aqueles atingidos pela preclusão, isto é, não impugnados pelo sujeito passivo na fase administrativa ou após a decisão proferida no procedimento fiscal administrativo, quando impugnados tempestivamente... 'Por constituição definitiva deve entender-se a situação do crédito que não está mais sujeita a impugnação na esfera administrativa, seja por decurso de prazo ou confirmação' (Rafael Moreno Rodrigues)⁵⁴

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 223.

⁵⁴ RE 94462 SP

Sintetizando tal construção jurisprudencial, Marco Aurélio Greco⁵⁵, escreveu:

Da leitura do acórdão, extraem-se as seguintes conclusões:
a) A decadência flui até o lançamento, assim entendido também o auto de infração. Com este não há propriamente interrupção do prazo de decadência (o que seria uma *contradictio*), mas, a rigor, o que se verifica é a decadência não se implementar.

b) A prescrição somente começa a fluir depois de concluído o procedimento administrativo, seja porque não foi interposto o recurso cabível, seja porque já foi decidido. Vigora o princípio da *actio nata*, em razão do qual só há prescrição quando o crédito está em condições de ser cobrado, o que se verifica apenas depois de esgotado o procedimento tributário.

Uma vez que os dois prazos clássicos, de prescrição e de decadência, estão assim delimitados, a conclusão que imediatamente se extrairia seria a de que entre estes dois marcos básicos (lavratura do auto e término do procedimento) nenhum prazo fluiria contra o Fisco, que poderia demorar anos, ou décadas, para se pronunciar definitivamente, sem que nenhum efeito ocorresse para o seu crédito

Em arremate, Sacha Calmon Navarro Coêlho, espelhando a doutrina majoritária, leciona:

Devemos entender a data da constituição definitiva do crédito tributário, como aquela em que o lançamento tornou-se definitivo, insuscetível de modificação pelos 'órgãos incumbidos' de fazê-lo. Um lançamento é definitivo quando for efetivado e não mais puder ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração. Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento.

[...]

Durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos) não ocorre a prescrição. Do mesmo modo, as liminares em mandado de segurança e o depósito integral do crédito tributário suspendem a sua exigibilidade e, portanto, a prescrição, além de suspender também os parcelamentos para pagamento do crédito tributário, estes últimos com as nuances antes comentadas.

Nesse diapasão, não seria possível falar em prescrição intercorrente por duas razões iniciais, (i) com o ato de lançamento tributário e notificação do sujeito passivo da obrigação tributária principal o crédito não estaria definitivamente constituído; (ii) a apresentação de impugnação fiscal após a notificação do lançamento suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) sendo impossível iniciar qualquer lapso prescricional.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. Dinâmica da tributação – uma visão funcional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 213

Para além disso, emerge um segundo fundamento contrário a tese de aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, trata-se de um aspecto formal, ou seja, a ausência de norma legal regulando a matéria.

Conforme é sabido, a principal dificuldade enfrentada no âmbito da administração tributária sempre foi e ainda o é, a demora nas respostas administrativas frente aos pleitos formulados pelos administrados. Visando minimizar essa celeuma, adveio a Lei Federal n.º 11.457/07, onde, em seu art. 24, restou positivado que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

Ocorre que, conforme dispõe a redação da Constituição da República de 1988, cabe lei complementar dispor sobre prescrição e decadência tributária. Veja-se a norma constitucional:

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;

A partir disso, passou a se defender que o legislador ao editar o art. 24 da Lei Federal n.º 11.457/07, prescreveu um lapso temporal de natureza decadencial, ou seja, incorreu em vício de constitucionalidade formal, uma vez que tal norma somente poderia ser constitucional caso amparada em lei complementar em atenção ao comando constitucional entabulado no art. 146, III, “b” da CF/88.

Tanto é assim, que o STF ao julgar o RE n.º 556.664⁵⁶, decidiu:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei

⁵⁶ RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP- 01886

complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da Federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.** III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

Posta assim a questão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidando a jurisprudência dominante, editou o enunciado de Súmula n.º 11, segundo a qual “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.⁵⁷

Indubitável é que os fundamentos que alicerçar a tese de inaplicação da prescrição intercorrente no âmbito de processos administrativos fiscais são alicerçados em um raciocínio-jurídico digno de ser tido como majoritário.

Todavia, toda e qualquer construção jurídica é pautada em um fato social, que diante da necessidade de regulação social é submetido, mediante atividade legiferante, a uma norma cogente ou a um princípio norteador. Ocorre que, o mundo fenomênico encontra-se em permanente mutação, e, em grande parte das vezes, a legislação trona-se obsoleta, não por ser viciada, mas por não acompanhar os novos contextos sociais.

Assim, valores que antes não eram considerados pelo legislador e jurisprudência, passam a se sobrepor a antigos regimentos, tornando-se imperioso que haja uma adaptabilidade.

⁵⁷ Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003 Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005 Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/05/1998 Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003.

Postos tais pontos, passa-se a uma desconstrução amparada em pilares constitucionais, assim como processuais.

4.2 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS A APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O ordenamento jurídico brasileiro cuidou, em diversos diplomas legais, de estatuir o instituto da prescrição intercorrente como um mecanismo restritivo aos efeitos do tempo no seio de um processo.⁵⁸

Para os fins buscados no presente estudo, salutar o art. 40 da Lei n.º 6.830/80, que dispõe acerca do processo de execução fiscal de créditos de natureza tributária e não tributária. Segundo o §4º do citado dispositivo legal “*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.*”

O Superior Tribunal de Justiça, no mesmo sentido, editou o enunciado de súmula n.º 314, onde restou consignado 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.*”

Sintetizando a sistemática da prescrição intercorrente no âmbito do processo judicial, Leandro Paulsen⁵⁹ leciona:

A prescrição intercorrente é a que ocorre no curso da Execução Fiscal quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, se verificar a inércia do Fisco exequente, dando ensejo ao reinício do prazo quinquenal. O art. 40 da LEF estabelece que, não encontrado o devedor ou bens, haverá a suspensão do processo por um ano. Tal prazo é para que o Fisco exequente realize diligências administrativas para localizar o devedor e bens, conforme o caso. Durante tal suspensão, presume-se que o Exequente esteja diligente, de modo que o reinício do prazo prescricional só ocorre após o decurso do ano de suspensão, caso o Fisco permaneça inerte. Assim, nos autos, transcorrerão seis anos, desde a suspensão, para que se possa considerar ocorrida prescrição intercorrente.

⁵⁸ Art. 43, §1º da Lei n.º 8.906/94 – Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil; Art. 11, I do Decreto-Lei n.º 5.452/1943 (Consolidação das Leis do Trabalho); Art. 107, IV c/c Art. 177, §2º, I a VI do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 (Código Penal)

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo* – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 289

Frente a tais considerações, há parcela da doutrina, acompanhada por alguns julgados, que entende que a razão de ser da prescrição intercorrente judicial também é validade, merecendo ser aplicada, a administração tributária, é dizer, no contencioso administrativo instaurado em razão de defesa administrativa frente ao ato de lançamento tributário.

Nessa linha de raciocínio, entende-se que o ato administrativo de lançamento tributário detém o condão de constituir definitivamente o crédito tributário uma vez que por meio de tal ato, a administração fazendária promove, ao sujeito passivo da relação fiscal, consideráveis impactos de ordem patrimonial.

Em outros termos, quando da lavratura do auto de infração ou da notificação do lançamento fiscal, a obrigação tributária passa a gozar de concretude, fazendo nascer uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Ocorre que, tal ato é passível de revisão pela própria administração como reflexo de uma decisão administrativa.

Na doutrina, há uma linha argumentativa, defendida por Marcos Aurelio Greco⁶⁰, segundo a qual o CTN prescreve três momentos distintos no que se refere a prazos intimamente ligados ao crédito tributário. Para o autor, há um prazo decadencial para que seja realizado o lançamento, em um segundo momento defende a existência de um prazo de perempção para que, em havendo impugnação fiscal, seja concluído o procedimento e, sobrevindo decisão administrativa definitiva, deflagra-se o prazo de prescrição.

Feitas estas considerações, podemos concluir dizendo que o Código Tributário Nacional não prevê apenas os prazos de decadência e prescrição, mas contém a previsão de um prazo de perempção para que a Administração Pública conclua o procedimento tributário já iniciado.

Em função disso, na sistemática tributária (admitindo-se a premissa contida no acórdão do Supremo Tribunal Federal acima citado) ter-se-ão três prazos distintos:

- a) um prazo de decadência até a lavratura do auto de infração ou do chamado “lançamento”;
- b) um prazo de perempção, desde o início do procedimento até sua conclusão;

⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. Dinâmica da tributação – uma visão funcional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 224

c) um prazo de prescrição, depois de concluído o procedimento administrativo, atendido o critério da *actio nata*.

Em suma, de acordo com as regras vigentes do CTN, há um terceiro prazo a ser considerado que não é nem de prescrição, nem de decadência, mas verdadeiramente de perempção do direito de proceder.

Veja-se que a intenção do autor, é superar uma pitoresca lacuna jurídica. Explica-se.

Para a doutrina majoritária, apenas há decadência até o lançamento tributário. Constituído o crédito tributário e havendo impugnação administrativa, a exigibilidade deste é suspensa, onde o contencioso tramitará sem nenhuma limitação temporal. Somente após decisão administrativa proferida pelo órgão superior do órgão fiscal é que iniciará a prescrição tributária tal como disposta no art. 174 do CTN.

Admitir um prazo de perempção entre o ato de lançamento e a constituição definitiva do crédito tributária, de imediato, parece ser uma saída indiscutivelmente sensata. No entanto, para o presente ensaio, não parece ser a mais adequada uma vez que admiti-la, seria, de igual modo, considerar que a lavratura do auto de infração ou notificação seria ato administrativo meramente provisório, não sendo esse o viés teórico defendido neste trabalho.⁶¹

À Luz do art. 5º do Decreto n.º 20.910/32, a doutrina já buscou fundamentar a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal. Confira-se a redação que alicerça o pensamento:

Art. 5º Não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito ou do seu representante em prestar os esclarecimentos

⁶¹ À vista da norma do caput do art. 173, e tendo presente que crédito constituído (ainda que provisoriamente) já existe desde o momento em que há a verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, identificação do sujeito passivo etc. (o que se dá pelo auto de infração ou pelo 'lançamento' aqui visto como o ato administrativo concreto), cremos que o direito a que se refere essa norma já se considera exercido com a prática do primeiro ato deflagrador do respectivo procedimento administrativo. Tem-se algo semelhante às regras que dispõem sobre prescrição em que o direito de ação se exerce – e, portanto, a prescrição não se consuma – com a propositura da medida judicial cabível, ainda que a decisão final surja muito tempo depois.

Em suma, do caput do art. 173 do CTN conclui-se que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para constituir (ainda que provisoriamente) o crédito tributário, o que se dá pelo ato que, em si, contenha a indicação da matéria tributável, sujeito passivo etc.

Porém, até aqui o que se conclui já é tranquilamente aceito e expresso, inclusive no acórdão mencionado. O ponto fundamental sobre o qual nossa preocupação se volta não é este, mas sim o de saber se tal procedimento (descrito supra) tem algum prazo para ser 'concluído' depois que foi iniciado pelo auto de infração ou pelo 'lançamento' (visto como o ato que contém as características mencionadas) (GRECO, Marco Aurélio. Dinâmica da tributação – uma visão funcional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 220)

que lhe forem reclamados ou o fato de não promover o andamento do feito judicial ou do processo administrativo durante os prazos respectivamente estabelecidos para extinção do seu direito à ação ou reclamação.

À respeito, esclarecedora lição suscitada por Aliomar Baleeiro⁶²:

8. Todavia, todos os escritores são acordes em 3 pontos que promanam claramente da letra do CTN: a) a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador definido em lei (art. 113, §§) e torna-se quantitativa e qualitativamente certa e líquida em procedimento denominado lançamento, que constitui o crédito tributário (CTN, arts. 139 e ss., especialmente 142, 144, etc.); b) o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário está condicionado ao prazo de decadência de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornou definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173); ou ainda da notificação de que foi iniciado o procedimento de constituição do crédito (art. 173, parágrafo único); c) realizado o lançamento a ação para cobrança do crédito dele oriundo prescreve em 5 anos, contados da citação pessoal ao devedor; do protesto judicial; por qualquer ato que constitua em mora o devedor, por qualquer ato inequívoco deste, ainda que extrajudicial, do qual resulte reconhecimento do débito (art. 174, ns. I a IV). Em consequência, corre o prazo de decadência da obrigação tributária, insuscetível de interrupções, desde qualquer das duas hipóteses do art. 173, mas, se for constituído o crédito tributário correspondente a tal obrigação, passa a correr, daí por diante, o prazo de prescrição, já agora desse crédito. Desde sua constituição definitiva (art. 141) é que passará a marcar os dias contra o fisco, salvo se for interrompido por uma das quatro causas eficientes e taxativas, já vistas, do parágrafo único do mesmo art. 174.

9. Deixamos para depois as dúvidas e controvérsias das outras perguntas. Temos, então, em primeira aproximação, que o crédito se completou por sua constituição definitiva, consequência legal nata do lançamento feito pela repartição do Imposto sobre a Renda, em São Paulo, notificado à Empresa em meados de 1968. Antecipando resposta à 4.a pergunta, 'b', sustentamos desde já que o prazo prescricional deve ser contado na notificação ao contribuinte para pagar a quantia lançada. Não é o ato de lançamento praticado a portas fechadas, dentro de quatro paredes, pelos agentes fiscais, mas a ciência desse ato dada ao sujeito passivo pelos meios regulamentares (carta com A/R; edital na imprensa oficial ou contratada para publicar os atos da Faz, etc.). Em se tratando de Imposto de Renda, todos sabemos por experiência própria, que a repartição sistematicamente envia pelo Correio, ou por intermédio dum Banco, a notificação que pormenoriza o quantum, as parcelas, os prazos, etc. Por outro lado, o parágrafo único do art. 173, deixa claro que a notificação faz fluir o prazo de extinção.

Fato é que, em nosso pensar, não há, categoricamente, nenhum obstáculo a incidência do fenômeno jurídico-processual da prescrição intercorrente no que tange ao processo administrativo fiscal. Assim, passa-se a desconstruir os argumentos ventilados no item 4.1 deste trabalho.

⁶² BALEEIRO, Aliomar. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e prescrição. Revista de Direito Tributário, n.9-10, p. 9-24, jul.-dez., 1979

A primeira ruptura que se propõe tangencia a noção de constituição definitiva do crédito tributário como ponta pé inicial para contagem da prescrição tributária. Os tribunais canarinhos, amparados na redação do art. 174 do CTN, são unívocos em seus julgados no sentido de que, na hipótese de impugnação administrativa do ato primário de lançamento tributário, somente é possível em falar em constituição definitiva do crédito tributário e consequentemente da deflagração do lapso prescricional após a formação da coisa julgada formal no âmbito da administração pública que se consolida em uma decisão definitiva do órgão competente para o julgamento do contencioso fiscal.

Para tal corrente, o ato de impugnação fiscal é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e, nesse sentido, faz com que a lavratura do auto de infração ou notificação ao contribuinte passe a ser um mero ato de lançamento provisório e incapaz de estabelecer concretamente um relação jurídico-tributário entre o fisco e o contribuinte.

Todavia, a nosso pensar, tal entendimento é indubitavelmente desarrazoado. Conforme restou consignado nos tópicos precedentes deste estudo, diante da subsunção tributária entre hipótese de incidência e fato gerador, nasce a obrigação tributária, que nada mais é do que um direito de crédito, por parte do Estado, e o dever, do contribuinte, de pagar o tributo. Ocorre que o lançamento tributário, instrumentalizado pelo auto de infração ou notificação fiscal, é justamente o ato pelo qual a administração tributária espelha a regra matriz de incidência tributária desenhada legalmente pelo legislador e o cenário fenomênico.

Em outras palavras, o lançamento tributário, ato administrativo, emanado por autoridade fiscal com competência delimitada pelo ordenamento jurídico e que detém o condão de constituir o crédito tributário, faz emergir uma norma jurídica que evidencia um descompasso do contribuinte para com suas obrigações fiscais.

Fato é que essa norma jurídica oriundo do ato de lançamento, como regra, transcreve do mundo dos fatos para o mundo do direito um ilícito fiscal, seja pelo descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, implicando diretamente em sanções.

Nesse diapasão, não é aceitável conceber tal ato de lançamento como provisório, já que faz nascer norma jurídica que traz norma jurídica, é dizer, propulsora de direitos e obrigações, individual e concreta para ambas as partes.

Tanto é assim que, em tal ato já é possível pormenorizar o sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária, a matéria tributável, o momento de ocorrência do fato gerador e qual o valor devido pelo contribuinte. Logo, não há respaldo para sustentar que o crédito tributário somente estaria definitivamente constituído ao final de um procedimento administrativo.

Como arremate, é de se ter em mente que, o fato do crédito estar definitivamente constituído com o ato originário de lançamento fiscal não é impeditivo para que em decisão administrativa posterior haja uma decisão em caráter definitivo a fim de corrigir qualquer equívoco existente naquele ato, inclusive a própria administração pública, valendo-se da autotutela de seus atos pode, de ofício, dar início a uma revisão do ato de lançamento sem que anule o caráter definitivo.

Em virtude dessas considerações, o próprio CTN prescreve:

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.

Art. 145. **O lançamento** regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - **impugnação do sujeito passivo**;

II - **recurso de ofício**;

III - **iniciativa de ofício da autoridade administrativa**, nos casos previstos no artigo 149.

Cai a lançar notar que a sistemática processual ou procedimental em tela é idêntica a judicial. No âmbito do processo judicial, em face de uma sentença, proferida pelo magistrado investido na competência legalmente fixada, a parte sucumbente pode, de plano, ser acionada para dar cumprimento ao comando jurisdicional, mesmo que aquela sentença seja passível de recurso de embargos de declaração ou ainda de recurso de apelação. O fato é que, a circunstancial

possibilidade de confirmação, reforma ou anulação do *decisium* pelo Tribunal não é, em regra, obstáculo ao cumprimento dessa sentença.

Seja administrativamente ou judicialmente, o que se tem, é tão somente um ato passível de reformulação, o que não faz com que o ato de lançamento fiscal que constitui o crédito tributário, ou a sentença judicial, possam ser qualificados como provisórios.

Portanto, resta insustentável o primeiro argumento que impossibilita a incidência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo justamente por não haver a mínima congruência em afirmar que o lançamento tributário somente gozará de definitividade após a decisão administrativa irreformável. O que se tem, em última análise, é uma norma jurídica originária, instrumentalizada no auto de infração ou notificação do contribuinte, e, posteriormente, uma nova norma jurídica se sobrepondo a primeira.

A segunda desconstrução emergente no presente trabalho faz referência a necessidade de Lei complementar regulando matéria de prescrição. Confira-se o comando Constitucional:

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;

A doutrina majoritária afirma que, apesar da expressa previsão na Lei n.º 6.830/80 da prescrição intercorrente para os processos judiciais, fazer incidir tal instituto no âmbito de processos administrativos fiscais seria ferir de morte o primado maior da legalidade.

A prescrição dita de 'intercorrente' teve sua origem na doutrina e na jurisprudência majoritária.

O 'reconhecimento' deu-se através do art. 6º da Lei 11.051, de 29.12.2004, que acrescentou o §4.º do art. 40 da Lei de Execução Fiscal n. 6.830/80, nestes termos:

[...]

Considerando o sistema tributário brasileiro (Constituição Federal e Código Tributário Nacional), não consigo identificar outras hipóteses de prescrição intercorrente, além dessa.

No processo administrativo tributário, tampouco me parece possível reconhecer

situações em que se dá a prescrição intercorrente.

[...]

Devo lembrar, todavia, que no Estado Democrático de Direito, nesse aspecto, o princípio mais importante é o da 'legalidade', motivo pelo qual uma declaração de prescrição intercorrente deveria ser emitida com extremo cuidado. 'Resumindo': Considerando o sistema tributário brasileiro (Constituição Federal e Código Tributário Nacional), não consigo identificar outras hipóteses de prescrição intercorrente, além da prevista no § 4.o do art. 40 da Lei 6.830/80, acrescentado pelo art. 6.o da Lei 11.051, de 29.12 2004.⁶³

Nesse ponto, há de plano, uma dúvida dogmática diretamente associada a natureza jurídica do instituto da prescrição intercorrente, é dizer, o lapso temporal desse fenômeno jurídico trata-se de uma prazo de caráter eminentemente material ou processual?

A preocupação em sanar essa dúvida reflete diretamente na necessidade ou não de Lei Complementar regulando a prescrição intercorrente. Está pendente de julgamento no STF Recurso Extraordinário nº 636.526/SC, submetido a sistemática processual de repercussão geral, que discute justamente esse ponto, ou seja, "*à luz dos art. 146, III, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade ou não, do artigo 40, §4º, da Lei 6.830/1980, que regula a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, sob a alegação de que não se trata de matéria reservada à lei complementar.*" (Tema 390)

Em artigo publica na Revista Judiciária do Estado de Pernambuco⁶⁴ tivemos a oportunidade de discutir essa celeuma com a profundidade e sofisticação necessária. Todavia, em apertada síntese, foi possível perceber a existência de duas correntes.

Parte da doutrina, justamente com amparo no art. 146, III, "b" da CF/88, ventila uma inconstitucionalidade formal do "caput" e §4º do art. 40 da Lei de execuções fiscais em razão da reserva a lei complementar para tratar de prescrição,

⁶³ CASSONE, Vittorio. Decadência e prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Decadência e prescrição. São Paulo: RT, 2007, p. 218-219

⁶⁴ MENDES, R. M. F.. A (in)constitucionalidade da prescrição intercorrente no bojo das execuções fiscais: prazo de natureza jurídica material ou processual? REVISTA JURÍDICA DA SEÇÃO JUDICIÁRIA DE PERNAMBUCO, v. 1, p. 251-300, 2018.

nesse raciocínio, a prescrição intercorrente é tida como prazo de natureza material, logo, deve observar a restrição constitucional.⁶⁵

Doutra banda, e filiamo-nos a essa corrente, entende-se que a norma trazida pela Lei n.º 6.830/80, é dotada de natureza processual, podendo ser regulada por lei ordinária. Inclusive, há uma evidente correlação entre a norma posta no Código de Processo Civil de 2015 e na Lei de Execuções Fiscais.⁶⁶

Portanto, a fim de dispor sobre a prescrição no âmbito do processo administrativo fiscal não faz-se necessário lei complementar, já que matéria referente a processo é passível de regulação por mera lei ordinária.

Além disso, como decorrência da primeira desconstrução, ao admitirmos o ato de lançamento originário como definitivo e criador de norma jurídica entre as partes envolvidas, também estamos dando o “*start*” do prazo de 5 anos de prescrição intercorrente conforme dita o próprio art. 174 do CTN.

Portanto, lavrado o auto de infração ou notificado o contribuinte, e em havendo processo administrativo, o ente fazendário terá o lapso prescricional de 5 anos para proferir uma decisão final e irreformável, sob pena de incidir no art. 156 do CTN.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;

Por último, há um terceiro obstáculo, em sua essência uma nítida contradição, a tese da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, qual seja, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão da instauração do contencioso administrativo.

Para o entendimento dominante, o ato de lançamento tributário é meramente provisório, por tal razão, não é capaz de constituir definitivamente o crédito tributário, que só se fará mediante uma decisão administrativa irreformável. Sendo que a

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 289

⁶⁶ DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: execução – 7. ed. rev., ampl. e atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p.457.

instauração da impugnação fiscal tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.⁶⁷

Pois bem. Frente a essa pitoresca construção argumentativa questiona-se: como seria possível suspender a exigibilidade de algo tão somente provisório?

É notório o contrassenso. Com efeito, chega a ser visível que é mais congruente se falar em suspensão de algo que seja definitivo como o é o crédito tributário instrumentalizado pelo auto de infração ou notificação ao contribuinte.

Portanto, tomemos como parâmetro que o lançamento tributário é dotado de definitividade, e; a prescrição intercorrente inicia-se desse ato formal que faz nascer uma relação jurídica-tributária entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária. Some-se a essas premissas o fato de que não há no Código Tributário Nacional nenhuma regra de interrupção de prescrição por apresentação de defesa administrativa ao ato formal de constituição do crédito tributário. Confira-se:

Art. 174. (*omissis*)

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.

Na doutrina, sobreleva a lição de Aliomar Baleeiro⁶⁸:

Como se vê, o legislador não dispôs que se suspende a prescrição da ação, mas a exigibilidade do crédito, o que se mostra bem diferente. A repartição fica impedida de inscrever o crédito em seu livro de Dívida Ativa e, portanto, de remeter a certidão da inscrição à Procuradoria Fiscal para execução perante o Poder Judiciário.

Mas a prescrição continua a correr, como antes, salvo em caso excepcional e expresso.

A presunção é de que o serviço se caracteriza legal e doutrinariamente por ser contínuo, regular, disciplinado, hierarquizado, cegamente obediente à lei

⁶⁷ HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Decadência e prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Decadência e prescrição. São Paulo: RT, 2007, p. 270.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e prescrição. **Revista de Direito Tributário**, n.9-10, p. 9-24, jul.-dez., 1979

e aos regulamentos. Se há uma reclamação do contribuinte, a autoridade que dela deve conhecer, há de fazê-lo no prazo breve preestabelecido. Se há recurso da decisão dessa autoridade, o órgão administrativo jurisdicional ad quem há de processá-lo e julgá-lo nos prazos regimentais. Se não o faz, a Procuradoria junto ao órgão intervém e, em caso extremo, irá até o protesto judicial, sem prejuízo das sanções disciplinares.

Não é concebível que a Administração tire proveito de sua própria negligência, defeito de serviço, ou falta de acatamento aos prazos legais, regulamentares ou regimentais: *Nemo auditur turpitudinem sua allegans*.

Apenas haveria uma única possibilidade elencada pela doutrina como capaz de suspender a prescrição do crédito tributário, qual seja, a moratória fraudulenta. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins⁶⁹:

‘Isto vale dizer que, o princípio geral para fluência do prazo prescricional não é atingido pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, salvo em uma única hipótese expressamente definida em lei’. ‘É interessante notar a redação ‘para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito’, o que significa reconhecer o legislador a suspensão da exigibilidade, mas não paralisar a prescrição do direito à cobrança, a não ser nesta hipótese. Nas demais, a suspensão, não representando uma interrupção, não elide o prazo prescricional, só elidível pela utilização do protesto judicial’. ‘É evidente que a abertura de uma exceção para uma hipótese de moratória poderia trazer confusões exegéticas em relação à outra hipótese, razão pela qual houve por bem o legislador reafirmar o princípio de que o prazo prescricional corre, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Na eventualidade de revogação da moratória, após a ocorrência da prescrição, automaticamente o crédito tributário estaria destituído de seus efeitos executórios’. ‘Trata-se de explicação para evitar interpretações dúbias e justificar a única hipótese expressa de concomitância entre a interrupção da prescrição e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário’. ‘Nos demais, desnecessária a explicação, eis que a exigibilidade não é elemento componente da constituição do crédito tributário, mas apenas a presunção de liquidez e certeza, e estes dois elementos são os únicos necessários para que seja deflagrada a contagem do prazo prescricional’

Diante de todo o exposto, não há qualquer obstáculo que faça entender de modo diverso a possibilidade de haver a extinção do crédito tributário em virtude da ocorrência de prescrição intercorrente no bojo do processo administrativo fiscal.

4.3 PERSPECTIVA PARA O FUTURO QUANTO AO TEMA

Superado os argumentos ventilados pela doutrina que entende ser inconcebível a incidência da prescrição tributária em âmbito administrativo, passamos a vislumbrar alguns sopros de sobriedade dados pela jurisprudência no

⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Decadência e prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Decadência e prescrição. São Paulo: RT, 2007, p. 33-34

sentido de confirmar o instituto, assim como sua incidência em processos contenciosos administrativos fiscais.

O Código de Processo Civil de 2015 está sendo um importante instrumento na superação de pressupostos que atualmente não mais se coadunam com a dinâmica processual pautada na segurança jurídica, coisa julgada, celeridade e eficiência. Na verdade, atualmente vigora o que a doutrina qualifica como neoprocessualismo⁷⁰, isto é, é imperioso se fazer uma leitura do processo sob as lentes do direito constitucional a fim de instrumentalizar normas e valores indispensáveis ao Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 consagra que:

Art. 5º (*omissis*)

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 os meios e recursos a ela inerentes;

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.

A prescrição de tais normas como garantias fundamentais nada mais é do que a preocupação do legislador constituinte para com o princípio da segurança jurídica já trabalhado nos tópicos precedentes. Além disso, é notória a intenção de assegurar ao cidadão o mínimo de previsibilidade nos litígios judiciais e administrativos não tornando as discussões “*ad eternum*”.

A fim de ilustrar o cenário processual buscado desde as primeiras linhas deste trabalho, trazemos o acórdão proferido, em 2018, pela 19ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, nos autos do processo n.º 0082596-19.2012.8.19.0001, onde houve provimento a recurso de apelação interposto por contribuinte no sentido de extinguir o processo com resolução de mérito em razão de reconhecimento de prescrição da pretensão executória uma vez que o processo administrativo restou paralisado por mais de 8 anos.

⁷⁰ Art. 1º O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.

O caso cuidou de execução fiscal ajuizada pelo Estado do Rio de Janeiro objetivando a cobrança de ICMS-ST. Sendo que, diante do lançamento tributário de ofício, o sujeito passivo da relação jurídica-tributária apresentou impugnação fiscal em 10/05/1996, havendo decisão em 1ª instância apenas em 30/09/2004, logo, diante da inércia fazendária, em embargos à execução fiscal foi suscitada a ocorrência de prescrição intercorrente.

Em sentença, o pleito fora julgado improcedente. Todavia, em apelação, restou reconhecida a hipótese de prescrição intercorrente em contencioso fiscal.

Nos autos do processo o Fisco buscou afastar a pretensão do contribuinte alegando que a demora se deu em razão do contribuinte percorrer todas as instâncias do órgão fiscal, o que naturalmente teria corroborado para a demora em uma decisão administrativa definitiva.

Todavia, não restou comprovado pelo ente fazendário qualquer motivo plausível para que o processo administrativo restasse paralisado, aguardando decisão em 1ª instância, de 1996 até 2004.

Os desembargadores ao votarem o caso, tomaram como base para a sua fundamentação a Lei Federal n.º 9.873/99 que estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta.

Confira-se, cirurgicamente, a norma invocada pela c. Câmara Cível:

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, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso

Ocorre que a legislação supra é inaplicável ao caso em concreto haja visto que trata-se de Ente federativo estadual. O STJ já pronunciou a respeito no sentido de que “é inaplicável a Lei n. 9.873/1999 às ações administrativas punitivas desenvolvidas por estados e municípios, em razão da limitação do âmbito espacial da lei ao plano federal, nos termos de seu art. 1º” (AgRg no REsp 1513771/PR).

No entanto, há, no Estado do Rio de Janeiro, a Lei n.º 5.427/2009, que regula o processo administrativo estadual e acaba criando um cenário capaz de fazer incidir o fenômeno da prescrição intercorrente. Veja-se:

Artigo 44 – A Administração tem o dever de emitir decisão conclusiva nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

Artigo 45 – Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação, por igual período, expressamente motivada.

Artigo 74, §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, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

Norteados por tal arcabouço legal, restou consignado em acórdão que:

Ainda mesmo naqueles Estados em que se depara com a falta de norma prescrevendo prazo para que a autoridade administrativa decida o processo administrativo onde conste impugnação contra dívida ativa do Fisco, ainda assim essa ausência não deverá representar óbices para o reconhecimento da prescrição intercorrente.

[...]

Admitir-se então, nesta quadra do ordenamento, um vácuo de não incidência de quaisquer fenômenos garantidores da não eternização dos processos, seria vulnerar direito fundamental previsto na Constituição, olvidando-se por completo da norma lá inserida. Importante destacar que, não raro, os processos administrativos ficam anos e anos parados, sem que do mesmo o contribuinte tenha notícia.

[...]

Destarte, o Fisco não possui um prazo *ad eternum* para decidir impugnações administrativas fiscais, sendo que o atraso na apreciação do processo, sem nenhuma justificativa plausível que a embase, comprova a verdadeira desídia da Administração Pública. Assim, impõe-se o reconhecimento da prescrição da pretensão executória, e por consequência a extinção da execução fiscal em apenso.

O citado julgado fora objeto de Recurso Especial pelo Estado do Rio de Janeiro, já admitido, porém ainda pendente de julgamento até a publicação deste ensaio. O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento favorável a tese de aplicação da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal

Federal. Confira-se REsp 1138206/RS, submetido a sistemática de recursos repetitivos, tratando de pedido administrativo de restituição:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. **DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO.** PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quicá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis: "Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001) I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris: "Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1138206/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 01/09/2010)

Portanto, é notório um arcabouço legislativo, jurisprudencial e doutrinário capaz de fazer com que a prescrição intercorrente passe a ser admitida unanimemente em processos administrativos fiscais qualquer que seja a esfera desde que prevista legalmente pelo ente federativo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Instrumento processual amplamente consagrado pelo ordenamento jurídico pátrio, a prescrição intercorrente resume-se em um instituto jurídico processual capaz de impor limites ao fator tempo nas relações jurídicas.

Em que pese sua ampla incidência no âmbito judicial, o cerne do presente trabalho foi, partindo de uma (des)construção dogmática calcada em valores norteadores do nosso Estado, esclarecer a possibilidade de sua incidência em processos administrativos fiscais a fim de concretizar a segurança jurídica e razoável duração do processo, esta ultima tomada inclusive como cláusula pétrea por nossa Magna Carta.

O que inicialmente parecia ser algo inalcançável em razão de consagrados fundamentos da doutrina majoritária, passou, ao final deste trabalho, a ser algo inequivocamente possível seja em razão de recortes doutrinários, da legislação que vem evoluindo aos anseios sociais ou por força jurisprudencial que, visando a pacificação social, diz o direito com o anseio de efetivar valores constitucionais.

Frente a uma inequívoca resistência em consagrar a tese de aplicação da prescrição intercorrente em processos administrativos fiscais, a discussão proposta neste trabalho é salutar uma vez que, partindo de uma análise pormenorizada de conceitos diretamente associados a atividade fiscal do Estado e de garantias favoráveis ao cidadão, foi possível vislumbrar que a negação da tese atinge diretamente uma cara logica processual garantidora de segurança jurídica para com o contribuinte.

Não resta qualquer duvida que diante da lavratura do auto de infração ou da notificação fiscal ao contribuinte e instauração do contencioso administrativo, instaura-se um litigio entre o fisco e contribuinte que inaceitavelmente pode ser “*ad eternum*”.

Nesse diapasão, concluímos que o ato originário de lançamento tributário tem o condão de constituir definitivamente o credito tributário, criando norma jurídica entre as partes. Assim sendo, desse ato administrativo deflagra-se um lapso prescricional para que a administração fazendária profira decisão definitiva sobre o

conflito instaurado, onde, ultrapassado esse prazo, concretiza-se a prescrição intercorrente e por conseguinte, restando extinto o crédito tributário.

Também restou incontroverso que não se faz necessário lei complementar para regular o instituto, já que trata-se de uma prazo de natureza processual, logo, possível de regulação em lei ordinário de cada ente federativo.

Por fim, notou-se na jurisprudência, inclusive do STJ, um sopro de sobriedade no sentido de corroborar a tese de prescrição intercorrente incidente no processo administrativo fiscal. Com isso, outra não pode ser a conclusão deste estudo, senão a de que é peremptoriamente possível a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito de processos administrativos fiscais, havendo respaldo, doutrinário, legislativo e jurisprudencial para tanto.

REFERÊNCIAS

- ALVARES, Adriano César da Silva. **Manual da prescrição**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2009.
- ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James. **Processo Tributário**. In: **ALVIM, Teresa Arruda (coord.). Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Princípio da Verdade Material e Processo Administrativo Fiscal de Compensação**. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, v. 2.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: RT, 1969.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. Ed., 3. Tir. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Recurso em Matéria Tributária**. Revista de Informação Legislação (Senado Federal), 25/11.
- BALEEIRO, Aliomar. **Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e prescrição**. Revista de Direito Tributário, n.9-10, p. 9-24, jul.-dez., 1979.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (ônus, direito a perícia, prova ilícita)**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1997.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L9873.htm>. Acesso em: 10 set. 2018.

_____. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado, 1988.

_____. **Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969**. Extingue a garantia de instância nos recursos de decisão administrativa fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0822.htm>. Acesso em: 6 ago. 2019.

_____. **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: 05 set. 2018.

_____. **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: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 29 ago. 2019.

_____. STF. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 556664**. Relator: Min. Gilmar Mendes. DJ: 14/11/2008. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14719930/recurso-extraordinario-re-556664-rs>>. Acesso em: 29 ago. 2019.

_____. STF. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 94462 - SP**. Relator: Min. Soares Muñoz. DJ: 18/12/1981. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+94462%2ENUM%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+94462%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ahadrmo>>. Acesso em: 23/jan/2019.

_____. STJ. **RECURSO ESPECIAL Nº 1138206 - RS**. Relator: Min. Luiz Fux. DJ: 01/09/2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1138206&repetitivos=REPETITIVOS&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR>. Acesso em: 29 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

CAHALI, Yussef Said. **Prescrição e decadência**. São Paulo: RT, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo Administrativo Tributário**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, n. 9/10, 1979.

CASSONE, Vittorio. **Decadência e prescrição**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Decadência e prescrição. São Paulo: RT, 2007.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz . **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: execução** – 7. ed. rev., ampl. e atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil - Teoria geral**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumem, 2008.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação – uma visão funcional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação e Procedimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. rev e ampl. São Paulo: Atlas, 2010.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. **Decadência e prescrição**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Decadência e prescrição. São Paulo: RT, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LEAL, Antônio Luís Câmara. **Da prescrição e da decadência, teoria geral do direito civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e prescrição**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Decadência e prescrição. São Paulo: RT, 2007.

MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. **Processo Tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MENDES, R. M. F.. **A (in)constitucionalidade da prescrição intercorrente no bojo das execuções fiscais: prazo de natureza jurídica material ou processual?** Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco, v. 1, p. 251-300, 2018.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

OLIVEIRA, Leonardo Henrique M. **Processo Administrativo e Judicial Tributário**. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (coords.). **Direito Tributário e Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo n.62, nov. 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**, vol. I. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.