

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

MARCOS PAULO FRANÇA QUEIROZ

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

RIO DE JANEIRO

2023

MARCOS PAULO FRANÇA QUEIROZ

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha.

RIO DE JANEIRO

2023.1

CIP - Catalogação na Publicação

F814p França QUEIROZ, Marcos Paulo
A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL / Marcos Paulo França
QUEIROZ. -- Rio de Janeiro, 2023.
40 f.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Direito Tributário. 2. Processo
Administrativo Fiscal. 3. CARF. I. Andrade da
Cunha, Thadeu, orient. II. Título.

MARCOS PAULO FRANÇA QUEIROZ

**A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha.

Data da aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2023.1

RESUMO

A presente monografia trata da aplicação da prescrição enquanto instituto de regulação das relações jurídico-tributárias, bem como da sua correlação com o lançamento e a constituição do crédito tributário. Dessa forma, o trabalho de conclusão de curso ora analisado explana acerca do processo administrativo fiscal como procedimento de contestação do lançamento tributário, e mecanismo de defesa do contribuinte contra os atos administrativos unilaterais atribuídos à Administração Pública Tributária enquanto ente tributador, bem como sobre as garantias constitucionais processuais inerentes também a essa tipologia processual. Finalmente, faz-se uma concisa crítica a inaplicabilidade da prescrição intercorrente como limitadora do direito fazendário de cobrança em relação ao contribuinte no âmbito do processo administrativo fiscal, tendo em vista que esses processos perduram por um decurso de tempo longínquo por ausência de iniciativa estatal.

Palavras-chave: prescrição; prescrição intercorrente; processo administrativo; litígio tributário; garantia do devido processo legal;

ABSTRACT

The present monograph deals with the application of prescription so long regulation institute of tax relations between taxpayers and the Federal Income Office, analyzing the ways of constitution of tax credit. Thus, this work explains about tax administration litigation as contestation of the State activity, and the constitutional rights of due process of law inherent to this processual typology. Finally, we shall criticize the inapplicability of prescription in tax administrative litigation., otherwise these cases maintains itself in inertness for lack of State initiative.

Key words: prescription; intercurrent prescription; administrative litigation; tax litigation; due process of law.

Sumário

| | | |
|------------|--|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO | 6 |
| 2 | DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL | 8 |
| 2.1 | Direito Administrativo e Processo Administrativo Fiscal..... | 8 |
| 2.2 | A instauração do processo administrativo fiscal em nosso ordenamento: princípios básicos do lançamento tributário e do exercício do poder de polícia..... | 15 |
| 3 | O LANÇAMENTO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO | 26 |
| 4 | A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO..... | 31 |
| 4.1 | A intercorrência da prescrição no processo administrativo fiscal - Súmula nº 11 do CARF | 39 |

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é explanar acerca do processo administrativo fiscal e sua correlação com o instituto da prescrição. Para tanto, abordamos as diversas características do processo administrativo, suas nuances aplicadas ao processo administrativo relacionado à atividade da Administração Pública enquanto ente tributador, o lançamento e a constituição do crédito tributário.

O processo administrativo de forma geral encontra sua fonte jurídica na correlação entre os Poderes Executivo e Legislativo, enquanto um mecanismo de contestação dos atos administrativos em sua forma litigiosa. Sem esse mecanismo, os indivíduos – para nosso trabalho, os contribuintes – estariam sujeitos ao bel prazer da Administração Pública e da máquina estatal enquanto regulador do direito subjetivo.

Por essa razão, são também inerentes ao processo administrativo as mesmas garantias constitucionais que recaem sobre o processo judicial, como a garantia ao devido processo legal, o respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, por exemplo.

No processo administrativo tributário, o contribuinte encontra abrigo para se resguardar da discricionariedade da Fazenda Pública no seu exercício do poder de polícia, e da sua atribuição de ente tributador. Não é o escopo deste trabalho versar acerca das limitações de se tributar, mas demonstrar que o processo administrativo tributário, em sua fase litigiosa, funciona como um mecanismo de contestação do ato administrativo de lançamento tributário, bem como resguarda o contribuinte da constituição definitiva de um crédito tributário evitado de vícios, antes mesmo de sua dita exigibilidade.

Para além do processo administrativo, estuda-se no presente trabalho a aplicação do conceito da prescrição e suas formas de constituição, seus marcos de contagem, e a sua

intercorrência no processo judicial, para analisar e criticar a inaplicabilidade deste conceito aprazível ao nosso ordenamento na seara administrativa.

Entenderemos, ao final, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração Pública responsável por apreciar os recursos e reclamações interpostos no âmbito administrativo federal, falha em prover a devida prestação administrativa enquanto órgão julgador e apreciador dos recursos do contribuinte. A partir desta ótica, perceberemos como a ausência de mecanismos e institutos delimitadores da ação estatal ao longo do tempo é prejudicial ao contribuinte e ao Estado.

2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

2.1 O Direito Administrativo e o Processo Administrativo Fiscal

Para iniciar este trabalho, é necessário que, primeiramente, adentremos os aspectos básicos do processo administrativo. E para isso, é preciso que conceituemos o processo administrativo em si, inclusive historicamente, para que posteriormente entendamos como o instituto se aplica à seara tributária.

Charles de Montesquieu, filósofo francês que influenciou diretamente o Iluminismo, ensinou em sua obra “O Espírito das Leis”¹ que o poder do Estado é único e indivisível. Porém, para que esse poder fosse exercido de forma justa, era necessária sua divisão em três áreas diferentes, com atribuições específicas: o poder legislativo, o poder executivo e o poder judiciário.

Desde então, as lições de Montesquieu têm influenciado as democracias modernas a adaptarem seus aparatos estatais a fim de evitar a sobrepujança de um poder sobre outro, o que é comumente chamado de sistema de freios e contrapesos – ou “*checks and balances system*”. Uma das aplicações deste sistema ao nosso ordenamento jurídico pode ser percebida no art. 37 da Constituição Federal, que preconiza que o exercício da Administração Pública deve ser norteado pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Em ode ao primeiro princípio supracitado, e em respeito ao chamado Estado Democrático de Direito, é necessário que os atos da Administração Pública venham a seguir a regulamentação proposta pelo Poder Legislativo por meio de Lei, para garantir o devido

¹ Montesquieu, Charles de Secondat, Baron de - O espírito das leis, apresentação Renato Janine Ribeiro; Tradução Cristina Muracheo – São Paulo; Martins Fontes, 1996

cumprimento dos princípios constitucionais, e impedir que o aparelho estatal incorra em atos impositivos unilaterais, fazendo remissão à limitação e autorregulação dos poderes entre si, como dito por Montesquieu.

Para tanto, foi instituído o direito administrativo, que como Odete Medauar preceitua, “é o conjunto de normas e princípios que regem a atuação da Administração Pública.”. A autora ainda esclarece a função que o direito administrativo, como seara jurídica criada pelo Poder Legislativo, tem como limitador de poderes da Administração Pública, e, por conseguinte, do Poder Executivo de forma geral, para proteção aos indivíduos que vivem sob a tutela do Estado:

“O direito administrativo vincula-se à concepção de Estado de direito, justamente porque fixa normas para as atividades da Administração, que é um dos setores do Estado. Somente sob inspiração da ideia de Estado de direito seria possível fixar preceitos que protegem direitos dos indivíduos, perante a Administração, limitando o poder das autoridades.” (Medauar, Odete Direito Administrativo moderno/ Odete Medauar. 21ª edição, Belo Horizonte : Fórum, 2018.)

Logo, podemos entender que o direito administrativo tem, por função precípua, a regência do funcionamento da Administração Pública inserida no Poder Executivo, e, dessa forma, deve preconizar acerca de sua atuação, sem que se sobreponha aos indivíduos de forma abusiva.

Uma das formas de regulamentar a atividade da Administração Pública é por meio da criação de leis específicas que, por sua vez, dispõem acerca dos procedimentos administrativos. Essas leis, hoje decorrentes do Poder Legislativo, servem para instrumentalizar os atos administrativos, e dar a eles caráter de legalidade, a fim de que não se confundam com a mera discricionariedade pública, e para que não se submetam puramente à vontade da Administração Pública.

Entretanto, em matéria de ordem tributária, é necessário mencionar que nem sempre a atividade da Administração Pública esteve sob critérios regidos por manifestação e influência

do Poder Legislativo. Infelizmente, pelas mazelas dos Atos Institucionais impostos pelos militares governantes durante a Ditadura Militar, que acabaram por desvirtuar a Constituição Federal de 1967, a regulamentação da matéria tributária esteve por muito tempo na alçada do Poder Executivo.

Nesse sentido, em situação de excepcionalidade decorrente do nefasto momento político e social no qual estávamos submersos, foi editado o Ato Institucional nº 12, combinado com o Ato Institucional nº 5, concedeu aos Ministros militares o poder de criar atos normativos. Dessa forma, surgiu o Decreto-Lei nº 822/1969, e posteriormente o Decreto nº 70.235/1972, caracterizando o Poder Executivo enquanto regulador do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.

Essa conjuntura foi chancelada pela Constituição Federal de 1988, que recepcionou o Decreto nº 70.235/72 como lei, pelo seu aspecto material de comando normativo regulador do processo administrativo tributário. Porém, com a verdadeira modernização das relações sociais e econômicas, e inclusive das relações entre o contribuinte e o Fisco, adveio o Decreto nº 7.574/2011, que é, em suma, uma compilação dos comandos dispostos no Decreto nº 70.235/72, acrescidos da regulamentação de mecanismos mais modernos de relação Fisco-contribuinte, como o procedimento para compensação, restituição, bem como trata da tributação das empresas incluídas no regime Simples Nacional.

Portanto, devemos entender que o Decreto 7.574, além de mais novel, é mais abrangente. Contudo, não se perca de vista que ambos os Decretos, enquanto comandos normativos, tratam, em seus respectivos art. 1º, acerca do “processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União”. Desta sentença, podemos extrair dois conceitos que mais tarde serão melhor trabalhos: a determinação do crédito tributário enquanto lançamento fiscal, e a sua exigência, enquanto consolidação do crédito tributário, procedimento fiscal em que o lançamento se reveste de exigibilidade.

Retornando à análise geral de processo e procedimento administrativo, é natural que se infira acerca da variedade destes procedimentos, pois se amoldam a cada prática da Administração Pública no seu pleno exercício. A ideia de processo administrativo, portanto, visa nortear a atuação da Administração Pública, para que, por meio de procedimentos administrativos específicos, possibilite ao contribuinte, enquanto sujeito passivo dessa relação jurídica, a contestação de um ato da Administração Pública enquanto sujeito ativo da tributação.

Logo, o processo administrativo pode ser entendido como um conjunto de atos administrativos concatenados entre si por meio de um procedimento regulamentado por lei e que visam a contestação da vontade da Administração Pública.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro explicita a diferenciação do procedimento para o processo administrativo em sua obra, vejamos:

Não se confunde processo com procedimento. O primeiro existe sempre como instrumento indispensável para o exercício de função administrativa; tudo o que a Administração Pública faz, sejam operações materiais ou atos jurídicos, fica documentado em um processo; [...] O procedimento é o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo.²

Assim, podemos conceber que o processo administrativo é interligação lógica de atos administrativos que ocorre por meio do procedimento, para a contestação de um ato da Administração Pública. Nesse sentido, frisa-se que apenas serão aqui analisados os procedimentos referentes à seara tributária, mais especificamente a contestação do ato administrativo de atuação fiscal, por ser o mais geral em termos tributários.

² (Zanella Di Pietro, Maria Sylvia, Direito Administrativo. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

Ultrapassada a conceituação acerca dos critérios legais que permeiam a atuação da Administração Pública, é necessário informar da importância do processo administrativo para a matéria estudada por este trabalho, que está na garantia constitucional do contribuinte (sujeito passivo na relação jurídico-tributária, podendo ser pessoa física ou jurídica) contestar o ato administrativo fiscal – seja fiscalizatório, seja de lançamento, como preconizado no art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal de 1988:

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

[...]

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

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

A fim de garantir o direito do contribuinte ao contraditório, e com o intuito de mitigar a eficácia de todos os atos da Administração Pública, é garantido pela Constituição, conforme o artigo supracitado, e até mesmo incentivado pelo ordenamento jurídico tributário, o direito do contribuinte recorrer da atuação da Fazenda Pública enquanto ente tributador.

A título de informação, o próprio Código Tributário Nacional, instituído em 1972, dispõe em seu artigo 151, inciso III, que a interposição de reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo tributário, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Esse dispositivo claramente funciona como um incentivo aos contribuintes a fim de que se utilizem da seara administrativa para contestar os créditos tributários auferidos em face de si, bem como inexistente ameaça concreta ao patrimônio do contribuinte, tendo em vista que débitos discutidos na seara administrativa não podem ser inscritos em dívida ativa.

Como podemos observar, o processo administrativo fiscal é de suma importância para o exercício do contraditório, e para o que chamamos de devido processo legal, princípio jurídico que, como visto no dispositivo constitucional supracitado, deve ter sua eficácia e validade estendidas até a seara administrativa.

Nesse sentido, não se estabelece como escopo do processo administrativo tributário a substituição do Poder Judiciário, ou a obstrução do acesso à prestação jurisdicional. Com efeito, conforme o art. 5º da Constituição Federal, em seu inciso XXXV, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Pelo contrário, a instauração dessa tipologia processual é incentivada exatamente para controle externo dos atos administrativos fiscais. É importante frisar, outrossim, que o processo administrativo fiscal permite que as discussões tributárias sejam apreciadas por um corpo especializado na matéria antes que cheguem ao Poder Judiciário, em uma maneira de desafogar o Judiciário das tantas demandas ali ajuizadas diariamente.

Através do processo administrativo tributário, é facultado ao contribuinte todos os meios de defesa para impugnar os atos administrativos inerentes à administração tributária – Fiscos Estaduais e Receita Federal – como os lançamentos de crédito tributário ou as lavraturas de auto de infração efetuados em desfavor ao contribuinte.

A despeito das outras acepções da expressão processo administrativo fiscal, Hugo de Brito Machado conseguiu esclarecer e conceituar esse instituto na seguinte ideia:

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.³

O processo administrativo enquanto sucessão de atos administrativos com o objetivo de determinar a matéria tributária a ser exigida se materializa no lançamento tributário. Quando o Fisco percebe que há uma exigência a ser cumprida, seja por descumprimento da legislação fiscal vigente, seja por erro no recolhimento do tributo - ou até mesmo pela sua ausência desse recolhimento -, a Fazenda incorre na prática de procedimentos específicos para dar ciência ao contribuinte acerca desse lançamento, que mais tarde será analisado.

Assim, podemos compreender que o procedimento de cientificação do contribuinte acerca do lançamento fiscal é o primeiro procedimento não litigioso referente à tributação. O lançamento realizado sem a ciência do contribuinte não possui eficácia e está eivado de vício material. Ainda, entende-se o processo nessa sede em não litigioso, pois ainda não há expressa manifestação do contribuinte em relação a este ato administrativo. Caso o contribuinte resolva quitar esse lançamento, sequer existirá fase litigiosa. Portanto, importa dizer que, para estabelecer o litígio tributário, é necessária a resposta do contribuinte a esse lançamento.

Isso acontece necessariamente quando o contribuinte responde o ato com sua reclamação – fazendo menção ao termo utilizado pelo art. 151 do CTN -, que pode ter nomenclatura diversa a depender da legislação local. Como exemplo, em âmbito federal e âmbito fiscal do Estado do Rio de Janeiro, a peça que objetiva refutar o ato administrativo ocorrido se chama impugnação.

Ao instaurar o chamado litígio tributário entre as partes, incidem sobre o processo administrativo as garantias constitucionais inerentes também ao processo judicial, como o respeito ao princípio do devido processo legal, à ampla defesa, princípio do

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

contraditório, bem como o princípio do duplo grau de jurisdição, que se preconiza e possibilita a revisão de uma decisão – colegiada ou não – pela instância superior.

Percebemos, assim, que o processo administrativo tributário é uma espécie de processo administrativo, que, neste contexto, pode ser entendido como um conjunto de procedimentos e atos administrativos que permeiam a atuação do Estado enquanto ente tribuidor, sem perder de vista as garantias constitucionais que o contribuinte possui enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

2.2 A instauração do processo administrativo fiscal em nosso ordenamento: princípios básicos do lançamento tributário e do exercício do poder de polícia

Como já dito, são inerentes ao processo administrativo, enquanto ferramenta de regulação da relação jurídico-tributária entre Estado e contribuinte, todos aqueles princípios que também são familiares ao Direito Administrativo de forma geral.

Para definirmos melhor o escopo deste trabalho, bem como o objeto da presente pesquisa, verifiquemos como o processo administrativo acontece no âmbito federal, mais especificamente pela Receita Federal do Brasil. Dito isso, é necessário que abordemos os princípios que incidem sobre tais atos administrativos.

A Constituição Federal de 1988 prescreve, em seu art. 37, os princípios gerais que norteiam o Direito Administrativo: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Portanto, muito além de meras diretrizes legais, a Administração Pública deve se guiar por princípios constitucionais, antes de tudo.

A válida citação de cada uma dessas diretrizes não é de todo importante para o escopo deste trabalho. Porém, o princípio da legalidade e da eficiência merecem especial atenção. Principalmente se formos analisar a aplicação das garantias constitucionais no processo administrativo fiscal, o intrínseco princípio do devido processo legal, e sua instrumentalização através do instituto da prescrição intercorrente.

Essencial para este estudo, o princípio da legalidade atrela a atuação da Administração Pública aos limites e concessões previstos em Lei. Este princípio nos remonta à aplicação dos conceitos de freios e contrapesos, tendo em vista que os atos administrativos devem ser norteados pelos dispositivos legais que sobre eles dispõem, sem se desviar do necessário equilíbrio entre os outros princípios constitucionais, sob pena de invalidade do ato. O Mestre Hely Lopes Meirelles assim o define:

“A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei. Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa "pode fazer assim"; para o administrador público significa "deve fazer assim"⁴

Nesse sentido, o princípio da eficiência nos remete à prestação de forma produtiva – sem desperdícios ou desnecessárias burocracias – dos serviços públicos necessários para a manutenção do Estado. Por esse prisma, entende-se que o princípio da eficiência está interligado com a prestação jurisdicional, no âmbito administrativo ou não, de forma produtiva e prática. Até hoje, se sofre em demasia com o rito moroso dos processos judiciais, e

⁴ MEIRELLES LOPES, Hely. Pág 86, Curso de Direito Administrativo, 23ª Edição, São Paulo, 2020

principalmente, dos processos administrativos. José dos Santos Carvalho Filho nos lembra bem que este princípio:

“O núcleo do princípio é a procura de produtividade e economicidade e, o que é mais importante, a exigência de reduzir os desperdícios de dinheiro público, o que impõe a execução dos serviços públicos com presteza, perfeição e rendimento funcional. Há vários aspectos a serem considerados dentro do princípio, como a produtividade e economicidade, qualidade, celeridade e presteza e desburocratização e flexibilização” O novo mandamento, cuja feição é a de direito fundamental, tem por conteúdo o princípio da eficiência no que se refere ao acesso à justiça e estampa inegável reação contra a insatisfação da sociedade pela excessiva demora dos processos, praticamente tornando inócuo o princípio do acesso à justiça para enfrentar lesões ou ameaças a direito (art. 5º, XXXV, CF).⁵

Do princípio da eficiência, podemos extrair um fundamento consectário, que é o princípio da duração razoável do processo. Antes enunciado de forma abstrata, este princípio ganhou maior forma na chamada “Reforma do Judiciário”, consubstanciada na edição da Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004. Por meio dessa Emenda, acrescentou-se ao texto constitucional o inciso LXXVIII do art. 5º: *“a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”*.

Este pressuposto está intrinsecamente ligado a ideia de eficiência, posto que a prestação jurisdicional deve ser realizada em tempo hábil, de forma geral, sob pena das lides e peijas perdurarem infinitamente sem solução aparente. E observa-se aqui que a crítica não se relaciona às espécies de prestação jurisdicional que já pressupõem uma situação de rápida ação estatal, como uma tutela de urgência do qual fala o art. 303 do CPC.

Ultrapassados tais pontos, é necessário adentrar nas características que compõem o princípio do devido processo legal, e que devem nortear a atuação da Administração Pública na seara dos processos administrativos tributários, com o recorte e enfoque especificamente nos

⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 31.ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 31/32.

de âmbito federais, sem se limitar a estes. James Marins conseguiu extrair do art. 5 da Constituição Federal alguns direitos implícitos inerentes à aplicação deste princípio:

“Representa, em seu conjunto, verdadeira *conditio sine qua non* da validade constitucional do processo administrativo tributário brasileiro, justamente por encontrarem radicação constitucional no art. 5º, incisos LIII, LIV e LV, da CF/88: a) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV); b) direito a autoridade julgadora competente (art., 5º, LIII); c) direito ao contraditório (art. 5º, LV); d) direito à cognição formal e material ampla (art. 5º, LV); e) direito à produção de provas (art. 5º, LV); f) direito a recurso hierárquico (art. 5º, LV)”⁶

Logo, percebemos que antes mesmo da impugnação, que seria a primeira manifestação litigiosa do contribuinte ante o Fisco, já existe uma gama de fundamentos constitucionais aptos a guiar a Fazenda Pública no exercício de suas atribuições. Portanto, devemos dividir a instauração do processo administrativo tributário entre a fase não-litigiosa, e a fase litigiosa.

Essa é uma relação lógica que podemos compreender da seguinte forma: a fase não litigiosa concerne à atuação da Fazenda Pública em seu ato privativo de lançamento tributário, enquanto ente independente, dentro de suas atribuições e por meio do poder de polícia, como preconiza o art. 78 do Código Tributário Nacional:

“Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”

Do referido artigo se extrai que o poder de polícia é a atividade praticada pela Administração Pública em geral, para proteger a coletividade de atos, ou da ausência destes,

⁶ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 186

através de um ato administrativo unilateral que deve ser permeado, novamente, pelo princípio da legalidade. Em geral, salvas raras exceções, como o processo administrativo de consulta e ou o Pedido de Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP), o que inicia o processo administrativo fiscal é a resposta do contribuinte ao exercício do poder de polícia.

O brilhante magistrado Leandro Paulsen nomeia esse ato primário da Fazenda Pública de “ação fiscal ou autuação”. A ação fiscal pode ser definida genericamente como qualquer procedimento realizado por parte do ente tribuador que tenha como propósito fiscalizar se o contribuinte está no estrito cumprimento de suas obrigações fiscais, sejam elas principais, sejam elas acessórias.

Se por meio deste procedimento, o Fisco entende que há alguma conduta ou alguma omissão, necessariamente prevista em lei, ele deve prosseguir à autuação, que é um dos atos administrativos de lançamento do crédito tributário, que analisaremos mais especificamente a frente. Por meio de apuração do eventual tributo devido, e/ou da aplicação de uma possível multa, a Fazenda Pública efetua um lançamento com base nos dispositivos normativos violados, e por meio desse ato administrativo, objetiva cobrar do contribuinte a exação correspondente à conduta praticada, seja uma multa, seja uma glosa decorrente de recolhimento tributário a menor. Paulsen assim define o Auto de Infração:

Concluído o procedimento de fiscalização e verificada a ocorrência de infrações decorrentes do descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, é lavrado Auto de Infração (AI), documento que formaliza a constituição do crédito, apontando o tributo devido e/ou aplicando a multa. O Auto de Infração, portanto, consubstancia lançamento de ofício do crédito tributário.

O Auto de Infração tem de satisfazer requisitos mínimos estabelecidos no art. 10 do PAF, devendo apontar: qualificação do autuado, descrição dos fatos, fundamentação legal da exigência do tributo e da multa, montante devido, notificação para pagamento ou impugnação, identificação do autuante, local, data e assinatura. Como se vê, não se trata de nada que não seja absolutamente necessário para a compreensão do

lançamento e verificação da sua regularidade, ensejando o exercício do direito de defesa.⁷

Portanto, podemos entender o Auto de Infração como o ato administrativo vinculado que deve discriminar com exatidão a conduta a ser ilidida, e a motivação ou fundamentação legal para a reprimenda aplicada. Como ato unilateral proveniente do exercício do poder de polícia inerente à Administração Pública, a inobservância às características suscitadas pelo autor eiva a autuação de ilegalidade, posto que viola os princípios da legalidade e do devido processo legal.

Pelas características inerentes à autuação, ela deve dispor do ato de notificação do contribuinte para ter seus efeitos convalidados, e oportunizar que o contribuinte exerça seu direito de impugnação. Ou seja, o contribuinte investigado pelo ente fiscal deve ser cientificado, através da notificação, dos fatos e do embasamento legal do lançamento tributário materializado pela autuação, para assim, estar plenamente a par do ato administrativo concretizado, e através de sua impugnação, refutá-lo.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1976, norma que disciplina o processo administrativo fiscal em nosso ordenamento, o contribuinte possui 30 (trinta) dias, contados continuamente a partir de sua notificação para a apresentação de sua impugnação. Ela materializa o litígio tributário enquanto processo administrativo, e funciona como contrapartida ao ato administrativo supracitado.

Por meio da impugnação, o contribuinte poderá apresentar suas razões para se esquivar da autuação realizada, bem como eventuais provas, sob pena de preclusão. Devem ser observados requisitos objetivos por parte do contribuinte em referência à impugnação,

7Curso de Direito Tributário Completo / Leandro Paulsen. – 13. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

inclusive, mencionando eventual ajuizamento de ação judicial que discuta a matéria a ser impugnada, conforme disposto no inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235/1976⁸.

Desde essa fase, podemos vislumbrar a aplicação básica dos direitos inerentes ao contribuinte principalmente o direito ao contraditório e à cognição formal e ampla, ambos extraídos do comando constitucional disposto no inciso LV do art. 5º da Carta Magna:

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:

LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;

[...]

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;

Em suma, podemos depreender que a notificação assegura ao contribuinte o exercício de sua ampla defesa e contraditório, por racional lógico de que o contribuinte não pode se defender daquilo que não conhece ou que não está ciente. A impugnação é o instrumento utilizado para de fato exercer os direitos inerentes a sua defesa, inclusive, podendo

⁸ Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

o contribuinte impugnante produzir provas que possam desconstituir a presunção *iuris tantum* que permeia o auto de infração enquanto ato administrativo.

Desta feita, não se pode deixar de afirmar que o litígio tributário instaurado se guia pelo princípio da verdade material, tendo em vista que a prova suscitada pelo contribuinte pode ensejar a alteração no lançamento realizado, posto que a presunção de legalidade do ato administrativo não é absoluta.

Prosseguindo na análise, entende-se que o curso do processo administrativo fiscal consagra os outros princípios demarcados por Marins, quais sejam, o julgamento por autoridade competente, e o direito ao duplo grau de jurisdição.

Exercendo seu direito ao contraditório, por meio da Impugnação, o contribuinte terá seu pleito apreciado em primeira instância pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, também conhecida pela sigla DRJ, se tratando do âmbito federal do processo administrativo fiscal, conforme o art. 61 do Decreto nº 7.574/2011⁹. Esta é a repartição responsável por dar tratamento técnico e jurídico ao litígio ali instaurado, devendo se submeter aos mesmos princípios constitucionais relativos à atuação da Administração Pública.

Por conseguinte, a DRJ é uma prerrogativa inerente ao devido processo legal em todos os níveis de nosso ordenamento – o direito a um julgamento justo, realizado por autoridade competente, e que deve atuar de forma imparcial.

O acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento enquanto órgão colegiado poderá resultar na manutenção da autuação, na sua revisão total ou parcial – a depender da

⁹ Art. 61. “O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os relativos à exigência de direitos antidumping e direitos compensatórios, compete em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil” - Decreto nº 7.574/2011

parcela atacada pelo contribuinte - ou até mesmo numa diligência requerida pela DRJ à unidade de origem da autuação, para a obtenção de informações que consolidarão o convencimento dos julgadores pela subsistência ou não do ato administrativo ali discutido.

Sendo pertinente a manifestação de nova irresignação para com o decidido pela Delegacia de Julgamento, o recurso a ser apresentado pelo contribuinte chama-se Recurso Voluntário. Em caso de irresignação fazendária, o recurso cabível tem por nomenclatura Recurso de Ofício. Portanto, percebemos que tanto Fisco quanto contribuinte possuem o direito à revisão da decisão proferida em âmbito administrativo. Ambos os recursos são julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também conhecido como CARF. A função precípua desse órgão da Receita Federal está disposta no art. 75 do Decreto nº 7.574/2011¹⁰.

Até meados de 2002, o Decreto nº 70.238/1976, que estabelece os fundamentos processuais para o litígio tributário, preconizava, em seu art. 33, §2º, a necessidade de se garantir por meio de depósito ou de arrolamento de bens o valor de 30% (trinta por cento) do crédito tributário lançado para a interposição de Recurso Voluntário.

Entretanto, uma reanálise da questão por parte do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça - STJ tornaram o referido dispositivo legal inconstitucional. O STF definiu por meio da Súmula Vinculante nº 21 que ““É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo””. O relator da ADI nº 1.976, Ilmo. Ex-Ministro Joaquim Barbosa, assim considerou:

A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível,

¹⁰ Art. 75. O julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, e de recursos de natureza especial, compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ([Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, inciso II](#), com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF/1988, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF/1988, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade.¹¹

O afastamento da exigência de depósito fiduciário ou arrolamento de bens foi considerada uma grande vitória para os contribuintes. Porém, deve-se frisar que a declaração de inconstitucionalidade que recaiu sobre as exigências ora comentadas não respinga sobre as custas processuais e os emolumentos inerentes aos processos administrativos, comumente cobradas nos âmbitos estadual e municipal.

Feito o comentário acerca da violação suprimida em controle concentrado de constitucionalidade, devemos mencionar que o CARF consiste em órgão especializado em matéria de ordem tributária para julgar colegiadamente as arguições suscitadas pela Receita Federal ou pelos contribuintes de forma geral.

Encerrando de forma geral o panorama apresentado sobre o litígio tributário, desde seu início, com a apresentação da impugnação, até seu fim, com o julgamento do Recurso Voluntário por parte do CARF, pode-se perceber que o processo administrativo fiscal serve como uma fase pré-judicial da discussão tributária.

Nesse sentido, importa frisar que, de modo geral, é vantajoso para o contribuinte utilizar-se do artifício do processo administrativo fiscal para a discussão da matéria tributária, principalmente se observarmos que as garantias constitucionais inerentes ao devido processo legal também recaem sobre o litígio em âmbito administrativo.

¹¹ (ADI 1.976, rel. min. Joaquim Barbosa, P, j. 28-3-2007, DJe de 18-5-2007.)

Além disso, há o importante trunfo decorrente do art. 151, inciso III, do CTN, que dispõe expressamente que as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Uma autuação, como ato administrativo unilateral presumidamente verossímil e legal, se não impugnado, será inscrito em dívida ativa e naturalmente executado pela via judicial, o que importará em prejuízos evidentemente maiores aos contribuintes autuados.

Uma característica do litígio tributário é que, em caso de decisão irrecorrível proferida pelo órgão administrativo, resta concretizada a coisa julgada em desfavor da Fazenda Nacional. Por tal razão, a Fazenda não poderia questionar judicialmente a decisão proferida administrativamente, pelo que se entende ser essa uma faculdade relativa apenas ao contribuinte, sob pena de violar o princípio da inafastabilidade da jurisdição, extraído do artigo 5º, XXXV, da CFRB/1988.

Ora, não seria razoável que a União Federal pudesse discutir na seara judicial uma decisão proferida por órgãos criados e estabelecidos dentro de sua própria estrutura. Assim, o artigo 45, do Decreto 70.235/72, é muito claro ao dispor que, “no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”.

O Código Tributário Nacional também contém dispositivo na mesma linha do que aqui se defende, consistente no artigo 156, IX, que estabelece como causa de extinção do crédito tributário a “decisão administrativa irreformável”, assim entendida a definitiva na órbita administrativa. Entretanto, pelas razões expostas e descritas no seguinte trabalho, não existem apenas vantagens na instauração do litígio tributário e do processo administrativo tributário.

Infelizmente, por razões estruturais, processos desta seara perduram por muitos e muitos anos, o que não é interessante nem para a Fazenda, que se vê presa à busca incessante

por aquele passivo a ser recuperado, nem para o contribuinte, que deve provisionar quantias estratosféricas referentes à estes processos por anos, sem conseguir prever qual será o resultado destes conflitos, tendo em vista que o panorama jurídico-tributário de nosso ordenamento não transpassa segurança alguma.

Em último passo, este trabalho se estabelece como uma crítica à tentativa estatal de mitigar os efeitos e vantagens processuais concedidos aos contribuintes por meio do cerceamento do instituto da prescrição intercorrente, que mantém conflitos homéricos por vários anos, sem resolução.

Compreendendo a importância dos princípios constitucionais inerentes ao devido processo legal, e considerando a relevância do princípio da legalidade, faz-se importante que nos debruçemos sobre os dispositivos normativos que versam acerca dessa seara processual. A fim de tornar a presente abordagem mais completa, é importante que abordemos, além dos princípios e o fluxograma processual, os dispositivos legais que versam acerca do processo administrativo, especificamente para o âmbito administrativo federal.

3 LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Para entendermos a aplicação da prescrição na seara do Direito Tributário, devemos entender primeiramente o conceito de lançamento e crédito tributário, por estarem intrinsecamente ligados enquanto nascedouro da obrigação tributária, e portanto, da obrigação fulminada pela prescrição ou decadência.

Como será analisado posteriormente, a prescrição enquanto instituto jurídico é a cessão da pretensão ao exercício de um direito, utilizando como fator principal o lapso temporal entre a existência desse direito e seu exercício. Exemplificando, o credor possui um interregno para exigir de seu devedor a restituição do objeto da dívida, da mesma forma como o ente

tributador dispõe de um intervalo de tempo para exigir de seu devedor a quantia devida a título de tributo, multa, ou valor de outra natureza.

O direito a ser exercido na relação jurídico-tributária em questão se exsurge com o lançamento tributário. O conceito de lançamento tributário é definido pela sua função precípua de definir o que está sendo tributado, em quanto se está tributando, e quem será o sujeito passivo dessa relação. O art. 142 do CTN preconiza que esta atividade é privativa da autoridade administrativa, e assim define o lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento tributário pode ocorrer em diferentes modalidades, quais sejam: I) lançamento por ofício, procedimento de inteira responsabilidade da Administração Pública, o sujeito ativo desta relação, como é o caso do IPTU e do IPVA; II) lançamento por declaração, modalidade em que ambas as partes agem em conjunto para a real apuração do crédito devido, pois o valor a ser apurado decorre de informação prestada pelo contribuinte, como no ITCMD e no ITBI; e o III) lançamento por homologação, procedimento em que o contribuinte informa a ocorrência do fato gerador, e a ele se atribui a apuração e recolhimento do montante devido, como acontece na apuração do Imposto de Renda e no ICMS.

A decadência, inclusive, tem o lançamento tributário como objeto, e como seu marco final, posto que a Fazenda Pública deve respeitar o prazo para realizar o lançamento tributário. Por exemplo, se um contribuinte apurou o ICMS a menor em uma operação, o Fisco possui um prazo de 5 (cinco) anos para apurar e lançar o crédito tributário decorrente do recolhimento a menor.

Existe, ainda, a discussão acerca do lançamento por homologação, uma vez que as informações acerca do fato gerador e da apuração do tributo a recolher são de responsabilidade pelo próprio contribuinte, enquanto a Fazenda Pública apenas as valida, dando exigibilidade ao crédito tributário apurado pelo contribuinte, sem esquecer que o lançamento tributário é atividade privativa do Fisco. Misabel Derzi, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, explana com clareza acerca dessa controvérsia:

“O lançamento por homologação é ato administrativo, expresso ou tácito, que confirma a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (cálculo do tributo devido e pagamento antecipado), equiparando-a a ato liquidatório e extinguindo o crédito tributário. Segundo o mesmo dispositivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para lançar por homologação, contado o prazo da data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

O lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa, nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, poderá ter lugar o lançamento de ofício, disciplinado no art. 149 do CTN. Tanto o lançamento por homologação como o lançamento com base em declaração, disciplinado no art. 147 do CTN, assentam-se nos deveres de colaboração com a Administração. Eles dependem a rigor do cumprimento voluntário dos deveres impostos ao contribuinte e a terceiros. Contudo, enquanto o lançamento com base em declaração pode não se efetivar por exclusiva omissão da Administração Fazendária, que, recebendo tempestivamente as informações e declarações do sujeito passivo, mesmo assim se mantém inerte, o lançamento por homologação depende inteiramente, para sua realização, da espontaneidade no cumprimento do dever de colaboração por parte do contribuinte. Faltante a antecipação do pagamento a que alude o art. 150, não se aperfeiçoa o lançamento por homologação. Entretanto, mesmo inerte, a Fazenda Pública, o simples decurso do prazo fixado no mesmo art. 150, tacitamente homologa a atividade anterior do sujeito passivo, confirmando-a e extinguindo o crédito tributário.”¹²

A despeito de tal discussão, deve ser entendido como lançamento eficaz e válido, aquele que pode ser aferido sob a luz do art. 142 do CTN, que fornece critérios objetivos para definir se o lançamento é ou não válido. A partir do correto lançamento, o crédito tributário será definido

¹² Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

Por tal razão, podemos perceber que a prescrição ameaça o direito de exigir o crédito tributário enquanto objeto da relação entre Fisco e contribuinte. Se o lançamento tributário foi devidamente realizado e está imaculado de vícios, podemos considerar que está líquida e certa a obrigação do contribuinte de recolher o tributo, gerando um crédito em favor do Fisco. A prescrição se consubstancia no decurso do prazo que a Fazenda Pública possui para de fato exigir esse crédito.

Leandro Paulsen explana de forma esclarecedora acerca da constituição do crédito tributário como fruto da relação jurídica entre essas partes:

Com a incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, surge a relação jurídico-tributária. Tem ela natureza obrigacional, caráter bilateral e, por objeto, pagar tributo. Passam a existir, assim, o débito e o crédito tributários. Apenas quando é formalizada a existência e liquidez do crédito tributário, documentando-o, porém, é que o CTN considera constituído o crédito tributário. Isso pode acontecer mediante lançamento por parte da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN, ou através de declaração produzida pelo próprio sujeito passivo, conforme a Súmula 426 do STJ. A partir de então, o Fisco pode opor ao contribuinte a existência do crédito e dele exigir seu cumprimento, notificando-o para pagar. Diz-se, por isso, que o crédito ganha exigibilidade. Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa. Realizada a inscrição, extrai-se a respectiva Certidão de Dívida Ativa, que é título executivo extrajudicial, dotado, portanto, de exequibilidade. Efetivamente, munida da CDA, a Fazenda pode ajuizar ação de execução fiscal.¹³

Assim, podemos depreender que a constituição do crédito tributário é o fruto da relação jurídico-tributária, consubstanciada na documentação – enquanto essencial comprovação e afirmação – do lançamento tributário imaculado. O crédito tributário, portanto, ganha exigibilidade a partir de seu lançamento. Nesse momento, o Fisco já estaria apto a cobrar do contribuinte a contraprestação pecuniária decorrente dessa relação.

¹³ (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 13. ed. – São Paulo; SaraivaJur, 2022.)

A exigibilidade do lançamento decorre do nascimento de uma obrigação: o contribuinte tem a obrigação de recolher a quantia anotada enquanto tributo. Caso não o faça em seu prazo legal, esta quantia será inscrita em dívida ativa, e essa obrigação será plenamente exigível em Juízo.

Naturalmente, em caso de inadimplência do contribuinte neste primeiro momento do estabelecimento do crédito, ele será inscrito em dívida ativa, em procedimento próprio do Fisco. A inscrição em dívida ativa é, como citado no artigo 201 do CTN, a consequência legal da inadimplência, tendo em vista que o pagamento extingue o crédito tributário pelo cumprimento da obrigação original.

Nesse sentido, se tratando de dívida ativa, o crédito está maduro para ser exigido judicialmente. O artigo 174 do CTN é cristalino ao estabelecer o marco temporal para a cobrança desse crédito tributário: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”. Ou seja, o Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos para proceder com a cobrança do crédito em juízo, contados a partir da constituição definitiva daquele crédito.

O dispositivo supracitado, porém, não alcança o processo administrativo fiscal. Geralmente, o litígio administrativo tributário possui o condão de rever as características do lançamento tributário. Por tal razão, não é raro vermos situações em que o processo administrativo em curso altera os valores a serem recolhidos, ou o auferimento de uma multa, eventualmente. Ainda, o lançamento pode até mesmo ser extinto por uma reclamação ou recurso interposto pelo contribuinte.

Em uma análise perfunctória do processo administrativo, podemos entender que o lançamento se concretiza com a notificação do contribuinte acerca dele, e que o litígio tributário estaria instaurado no caso do contribuinte refutar o lançamento ali realizado, por meio

da impugnação, que tem o condão de alterar o lançamento, quando assistir razão ao contribuinte segundo análise das instâncias administrativas pertinentes.¹⁴

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

Consolidado o entendimento acerca do lançamento tributário e de sua consolidação em crédito tributário a ser plenamente exigível, podemos perceber a diferenciação entre a prescrição e a decadência, e qual o efeito prático desses conceitos no direito tributário. Agora, nos debruçemos sobre a aplicação da prescrição no direito tributário.

4 PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo, tem-se como objetivo demonstrar como a prescrição e a decadência acontecem no direito tributário, e demonstrar a intersecção entre a duração razoável do processo e a aplicação destes institutos que tem por função fulminar a exigência do crédito tributário por parte da Fazenda Pública por conta do decurso prolongado de tempo.

O decurso temporal é o que disciplina a vida do homem em todas as esferas. Diferente não poderia ser em relação à celeuma jurídica. No Direito, o tempo tem relevância específica quanto ao nascimento e ao perecimento de um direito, ou de um dever. Por essa

¹⁴ No caso do âmbito da Receita Federal do Brasil, a primeira instância administrativa é a Delegacia de Julgamento da Receita Federal, de acordo com o art. 61 do Decreto n 7.574/2011. A segunda instância administrativa é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme o art. 75 do mesmo Decreto.

razão, vemos a utilização de marcos temporais para demarcar a vigência – ou a extinção - dos efeitos de um determinado negócio jurídico.

Há diversos marcos normativos baseados em fatores temporais em matérias de ordem tributária, sempre objetivando dar maior segurança jurídica à relação entre Fisco e contribuinte, com o fulcro de aprimorar essa relação, tornando-a mais segura e previsível às partes. De uma forma geral, não é interessante à sociedade que as relações jurídicas perdurem *ad eternum*, sob pena de desestabilizar a ordem social, que naturalmente se renova e se altera ao longo do tempo.

O brilhante doutrinador Luciano Amaro entende a aplicação do conceito de prescrição como uma salvaguarda às relações em sentido amplo, posto que, sem a deliberação acerca das balizas temporais de uma obrigação entre devedor e credor, estaríamos prejudicando a estabilidade da ordem social e das normas jurídicas com dívidas eternas, entendendo que “é óbvio que essa relação não pode eternizar-se, o que leva a reconhecer-se o efeito extintivo da inércia do credor durante certo espaço de tempo.”¹⁵

Sem perder de vista o critério temporal, Teresa Arruda Alvim¹⁶, numa investigação clássica, indicou quatro teorias acerca de prescrição e decadência: 1) A prescrição atinge o direito. A decadência, a ação. 2) Ambas atingem o direito. 3) A prescrição atinge direitos nascidos que não se efetivaram pela perda da ação. A decadência atinge direitos que, nascidos, não se efetivaram pelo não exercício (Câmara Leal). 4) Na prescrição, a inércia é o elemento mais relevante. Na decadência, o correr do tempo.

A despeito da prescrição na área cível, sua conceituação e aplicação estão pacificados no Direito Tributário. Existem algumas teses que versam sobre a contagem do prazo

15 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 5ª edição, Saraiva, São Paulo, 2000

16 Prescrição e decadência, in RePro, São Paulo, v. 29, p. 64-65.

prescricional, porém, a jurisprudência e a doutrina há muito já consolidaram o entendimento acerca deste conceito, muito por conta das hipóteses de prescrição e decadência já fixadas pelo Código Tributário Nacional.

Cediço afirmar que, no Direito Tributário, a prescrição se materializa na inércia da Fazenda Pública no decurso de prazo que ela possui para exigir judicialmente um crédito tributário já constituído. Portanto, o prazo prescricional do qual fala o art. 174/CTN é o prazo que a Fazenda possui para fazer valer a pretensão de cobrar do contribuinte o crédito tributário.

Por consequência lógica, a prescrição na seara tributária figura como uma das causas da extinção do crédito tributário, conforme disposto no art. 156, inciso V do CTN. Assim leciona Paulo de Barros Carvalho:

“Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à 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”¹⁷

Em se tratando de constituição do crédito tributário, marco inicial da contagem do prazo prescricional, importa dissertar acerca da decadência aplicada ao direito tributário. A decadência é exatamente a perda do direito de constituir o crédito tributário por parte da Fazenda Pública. Além de configurar, juntamente com a prescrição, causa de extinção do crédito tributário, a decadência está insculpida no art. 173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado;

17 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17ª edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2005. página 470

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado;

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Do artigo supracitado, podemos citar que a decadência é o transcurso de tempo entre o nascedouro da obrigação tributária, qual seja, o fato gerador, e a o lançamento fiscal decorrente dessa obrigação por parte do Fisco. Percebe-se que, assim como a prescrição, a decadência funciona como uma prerrogativa que submete a Fazenda Pública a promover sua atuação dentro de um período razoável de tempo, sob pena de perder o direito à constituição dos créditos tributários de fatos geradores ocorridos.

O marco inicial da decadência é, em via de regra, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no art. 173, inciso I do CTN. Porém, no caso do lançamento por homologação, devido sua problemática, a regra aplicada se divide. Em caso de ausência de recolhimento pelo contribuinte, ou se houve dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra geral. Em caso de recolhimento a menor, se aplica o art. 150, §4º do CTN¹⁸, sendo o marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data do fato gerador.

¹⁸ O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

Nesse mesmo sentido, cabe a menção ao inciso II do art. 173 do CTN, que demarca claramente o reinício do prazo decadencial quando houver decisão que anular, por vício formal, um lançamento realizado anteriormente. Entenda-se como vício formal aquele decorrente da má aplicação das normas que tratam da formalização do lançamento, como por exemplo, quando de fato existe uma conduta passível de autuação por parte de um contribuinte, mas o Fisco calcula equivocadamente o valor da multa a ser imputada. Este dispositivo legal impõe uma espécie de segunda chance para a Fazenda Pública realizar novo lançamento.

Ainda acerca da decadência, vale a menção à construção jurisprudencial, que é clara ao estabelecer que, após o decurso de prazo decadencial, nem mesmo a denúncia espontânea por parte do contribuinte, ou admissão do crédito tributário em qualquer nível, poderá tornar aquele crédito exigível, porquanto é prerrogativa legal da Fazenda Pública concretizar o crédito tributário. Vejamos o julgamento do REsp nº 1.355.947/SP, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, que firmou o seguinte entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONFISSÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO APRESENTADA APÓS O PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Não cumpre ao Superior Tribunal de Justiça analisar a existência de "jurisprudência dominante do respectivo tribunal" para fins da correta aplicação do art. 557, caput, do CPC, pela Corte de Origem, por se tratar de matéria de fato, obstada em sede especial pela Súmula n. 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

2. É pacífica a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o julgamento pelo órgão colegiado via agravo regimental convalida eventual ofensa ao art. 557, caput, do CPC, perpetrada na decisão monocrática. Precedentes de todas as Turmas:

AgRg no AREsp 176890 / PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18.09.2012; AgRg no REsp 1348093 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.02.2013; AgRg no AREsp 266768 / RJ, Terceira Turma, Rel. Min. Sidnei Beneti, julgado em 26.02.2013; AgRg no AREsp 72467 / SP, Quarta Turma, Rel. Min. Marco Buzzi, julgado em 23.10.2012; AgRg no RMS 33480 / PR, Quinta Turma, Rel. Min. Adilson Vieira Macabu, Des. conv., julgado em 27.03.2012; AgRg no REsp 1244345 / RJ, Sexta Turma, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 13.11.2012.

3. 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 auto-lançamento, seja ela

via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.).

4. No caso concreto o documento de confissão de dívida para ingresso do Parcelamento Especial (Paes - Lei n. 10.684/2003) foi firmado em 22.07.2003, não havendo notícia nos autos de que tenham sido constituídos os créditos tributários em momento anterior. Desse modo, restam decaídos os créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1997 e anteriores, consoante a aplicação do art. 173, I, do CTN.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e nessa parte não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.¹⁹

Extrai-se do comando judicial proferido acima que, ainda que haja uma conduta de confissão de dívida por parte do contribuinte – no caso em tela, a inclusão do crédito em um parcelamento tributário -, se restar configurada a decadência, está extinto o direito fazendário de constituir aquele crédito tributário.

Já a prescrição, como sobredito, é uma das causas da extinção do crédito tributário já constituído, de acordo com o artigo 156, inciso V do CTN. Já no art. 174, está previsto o prazo prescricional de 5 (cinco) anos, bem como as causas da interrupção da prescrição:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Do artigo supracitado, podemos inferir que, para existir prescrição em matéria tributária, se pressupõe a existência do crédito tributário já consolidado. Por esse prisma, a

¹⁹ REsp 1.355.947/SP, relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 21/06/2013

ocorrência da prescrição irremediavelmente traz à Fazenda Pública a responsabilidade de praticar de forma eficiente os atos administrativos referentes ao lançamento e à constituição do crédito tributário, para que eles ocorram dentro do tempo hábil, evitando que sejam julgados inócuos pela incidência da prescrição.

Dessa mesma forma, percebendo que uma das funcionalidades do processo administrativo enquanto litígio tributário é a consolidação - ou não - do crédito tributário, é que se pugna pela inexistência de prescrição durante seu curso, pois, por uma consequência lógica, se não há crédito tributário, não há que se falar em prescrição, mas sim, em decadência, posto que o objeto deste instituto é exatamente a constituição do crédito, e não sua executoriedade.

Quando o Fisco não promove a cobrança no tempo hábil de cinco anos, ocorre a fulminação do direito de exigir aquele crédito tributário, em decorrência de sua inércia em estabelecer a cobrança. Por isso, a citação do contribuinte devedor na ação de execução fiscal²⁰ é o principal marco de interrupção da contagem do prazo prescricional, juntamente com a cobrança via protesto judicial, que apesar da nomenclatura, decorre simplesmente da constituição do crédito, sem que haja uma decisão para tanto.

A principal característica da interrupção da prescrição é a contagem do prazo em sua íntegra, em qualquer marco de interrupção da prescrição, desconsiderando quanto tempo já se transcorreu entre um marco e outro.

Por exemplo, ainda que tenham se passado quatro anos entre a constituição do crédito tributário e a citação do executado, o prazo de cinco anos para a ocorrência da prescrição (neste caso intercorrente) começa a ser contado a partir da frutífera citação do devedor, pouco importando o prazo anteriormente contado, ocorrendo uma devolução do prazo à Fazenda Pública.

²⁰ Regulamentada processualmente pela Lei nº 6.830/1980, e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil

Aliás, uma diferença essencial entre a prescrição tributária e a prescrição cível é que a Fazenda Pública possui a atribuição de formular seu próprio título executivo extrajudicial, enquanto na esfera cível o título a ser executado depende da anuência do devedor. Por essa razão, o prazo prescricional de cinco anos se interrompe quanto o contribuinte reconhece a dívida para com o Fisco, conforme se infere do conteúdo do inciso IV.

Em contrapartida, a suspensão do prazo prescricional acompanha a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não há a desconsideração do prazo anteriormente contado para a cobrança do crédito. Diferentemente da interrupção, o legislador foi mais contido ao versar acerca da suspensão, tratando-a apenas nos casos de moratória, e do parcelamento. Vejamos o disposto no art. 155 do CTN, que prescreve a moratória:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

[...]

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Como se pode ver, o interregno entre a concessão da moratória e a sua revogação, bem como a aderência à parcelamento tributário, não contam como prazo prescricional, configurando assim verdadeira suspensão da contagem do prazo de prescrição.

Importa dizer, de igual modo, que o contribuinte também se vê submetido, de alguma forma, ao critério temporal, porquanto esse limita o direito de reaver eventuais tributos recolhidos a maior, ou indevidamente, a 5 (cinco) anos²¹, sob pena de violar o status de paz social estabelecido pelas relações jurídicas já passadas. Ora, caso não se limite o período temporal a que faz jus o contribuinte, estaríamos diante de um sem-número de processos objetivando o estorno integral de todos os tributos indevidamente recolhidos, o que certamente traria prejuízos infinitos aos Erários diversos.

Portanto, infere-se que a principal diferença entre os dois institutos está na constituição definitiva do crédito tributário. Concretizando-se o crédito a ser exigido pelo Fisco, se encerra o prazo decadencial, e se inicia a contagem do prazo prescricional de cinco anos, para que a Fazenda Pública exija judicialmente o crédito tributário.

4.1 A intercorrência da prescrição no processo administrativo fiscal - Súmula nº 11 do CARF

²¹ Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Este capítulo do trabalho se dedica a apreciar o instituto da prescrição em sua modalidade intercorrente. Discorreremos sobre o conceito de prescrição e como ele é aplicado no direito tributário. Percorrido todo esse caminho, finalmente analisa-se a prescrição intercorrente, e como a ausência desse instituto no processo administrativo fiscal prejudica tanto os contribuintes quanto a União Federal.

Primeiramente, cumpre dizer que, por um equívoco principiológico, ou até mesmo em uma intenção de privilegiar a sanha arrecadatória do Estado, a prescrição intercorrente não encontra guarida legal eficaz e vigente para sua aplicação no processo administrativo fiscal. Entretanto, sob pena de violar garantias constitucionais inerentes ao processo judicial, este instituto está positivado no art. 40 da Lei nº 6.830/80, a Lei de Execuções Fiscais. Vejamos:

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.

Deste dispositivo, retiramos algumas informações essenciais para a compreensão do que seria a prescrição intercorrente. Como já dito, a prescrição é a perda do direito já constituído pela inércia da parte no decorrer do tempo. Para nossa análise, esclareça-se enquanto parte o ente tributador. A prescrição intercorrente ocorre quando a inércia do ente

tributador se manifesta durante o curso do próprio processo executivo, por algum motivo que impeça a Execução de prosseguir seu trâmite regular.

No caso do processo administrativo fiscal, regido essencialmente pelo Decreto nº70.235/72, por ser o mais específico quanto a seus procedimentos, não há previsão legal da incidência do instituto da prescrição intercorrente em seus autos. Porém, a lei ordinária nº 9.873/99 instituiu o prazo de cinco anos para o exercício da pretensão punitiva no âmbito da Administração Pública Federal:

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, [...].

Entretanto, a mesma Lei estabelece que tais prazos não se aplicam às matérias de ordem tributária, em seu art. 5º: “O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.”. Caso não o fosse, incorreria em clara inconstitucionalidade, tendo em vista que o art. 146 da Constituição Federal é cristalino em alegar ser matéria privativa de lei complementar a prescrição e decadência tributárias:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A inaplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, ainda que afronte diversos princípios constitucionais como o devido processo legal, o princípio da eficiência e a garantia ao provimento jurisdicional num período razoável de tempo, encontra apoiadores em tese. Por exemplo, o douto autor Eurico Marcos Diniz de Santi prescreve:

Não há prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação ou recurso tempestivo, fica suspensa a exigibilidade do crédito, o que impede o curso do prazo prescricional.²²

A despeito da inexistência de previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, segunda instância do processo administrativo federal, editou sua Súmula nº 11, em meados do ano de 2003. A Súmula traz como tese principal a concisa sentença: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”.

Em que pese a ausência de previsão legal para a aplicação do instituto no processo administrativo fiscal, é cediço que a manutenção de processos administrativos *ad eternum* contraria os princípios administrativos da moralidade e da eficiência, pressupostos constitucionais aplicados também ao processo administrativo fiscal. Ainda, existe uma clara violação à segurança jurídica das relações entre o Fisco e o contribuinte na manutenção de processos por anos, ou décadas.

²² Eurico Marcos Diniz de Santi. Decadência e prescrição no direito tributário. Max Linonad. 2000. P. 290

O contexto fático que motivou a edição da referida Súmula é pouco diferente do contexto atual. Naquela época, a segunda instância do processo administrativo tributário em âmbito federal não era unificado como é atualmente, e os órgãos julgadores se chamavam “Conselhos de Contribuintes”. De acordo com o Relatório de Gestão de 2008 – o mais antigo disponível no sítio do CARF²³ -, o acervo de processos a serem julgados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes era de 6.003 (seis mil e três) processos em 2004, enquanto que, em 2008, esse número havia mais que duplicado, alcançando 14.006 (quatorze mil e seis processos).

A justificativa para a penúria era a de deficiência em recursos humanos, que causavam o saldo negativo em relação aos processos julgados: pela ausência de servidores suficientes, muito mais processos chegavam aos Conselhos de Contribuintes do que eram julgados pelo órgão. Em 2008, 5.188 (cinco mil, cento e oitenta e oito) processos foram julgados. Porém, novos 5.124 (cinco mil, cento e vinte e quatro) processos haviam sido registrados no sistema informatizado para julgamento, e outros 6.024 processos aguardavam registro. Ou seja, apesar dos aproximadamente cinco mil processos julgados, haviam outros onze mil aguardando julgamento, e quase metade deles sequer havia sido distribuída.

Infelizmente, a conjuntura atual ainda é bem parecida com o cenário narrado. Como acontecia naquela época, atualmente, existem mais processos sendo remetidos ao CARF do que sendo julgados pelo CARF²⁴. O órgão instituiu mecanismos para dar maior celeridade à apreciação dos processos, como o aumento do valor de alçada para admissibilidade de Recursos Especiais e de Ofício, diminuindo o acervo nas Câmaras Superiores.

Entretanto, as medidas tomadas ainda se mostram tímidas frente o acervo ainda pendente de julgamento. A título de exemplo, em 2017 existiam 249.748 (duzentos e quarenta

²³ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/primeiro-conselho-de-contribuintes-2008.pdf/view>

²⁴ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>

e nove mil, setecentos e quarenta e oito) processos aguardando julgamento, totalizando 118 (cento e dezoito) bilhões de reais em litígios tributários.

Em 27 de junho de 2023, foi divulgado o mais novel relatório de dados do CARF²⁵. Decorrente de uma alteração substancial acerca da admissibilidade dos processos ao referido Conselho, houve uma drástica redução do acervo de processos aguardando julgamento, que hoje figura em aproximadamente 87,4 mil (oitenta e sete mil e quatrocentos) processos.

A despeito disso, de acordo com o relatório, 48 (quarenta e oito) mil processos aguardam distribuição ou sorteio às Turmas de Julgamento. Em média, um processo administrativo fiscal ordinário demora 1.313 (mil, trezentos e treze) dias para ser julgado, ou seja, 3 (três) anos e 218 (duzentos e dezoito) dias. Comparativamente, a média de um processo judicial para ser julgado no Brasil é de

Ainda assim, o CARF se manteve resistente em sua posição de deixar de aplicar o instituto da prescrição intercorrente. O que se observa no processo administrativo tributário federal viola qualquer perspectiva do princípio da razoabilidade ou eficiência, afrontando exatamente a ideia de prescrição contraída pelo nosso ordenamento, e, indo muito além, alcança aquilo que a prescrição busca evitar: a perpetuação da obrigação entre Fazenda Pública e contribuinte, ainda que a recuperação do crédito seja de difícil probabilidade.

Portanto, percebe-se que existem alguns fatores que justificam a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito administrativo. Não é raro ver processos administrativos fiscais ficarem anos inertes, aguardando o ímpeto da Fazenda Pública em impulsioná-los, seja por falha do sistema em prover recursos humanos necessários para o devido trâmite ao massivo montante de processos em curso, seja pelo desinteresse da Fazenda Pública em lidar com

²⁵ <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023/dados-abertos-202306-final.pdf>

créditos de difícil recuperação, como é o caso de pequenas empresas, empresas em recuperação judicial ou massas falidas.

Juntam-se a esses fatos a problemática do descumprimento por parte do Poder Executivo da regulamentação dos rendimentos e dos bônus concedidos aos conselheiros julgadores e servidores lotados no órgão. Recorrentemente, os servidores entram em greve para reivindicar melhores condições de salários e bonificações por produção, o que logicamente atrapalha o devido trâmite dos processos.²⁶

Particularmente, a crítica à ausência da aplicação da prescrição intercorrente merece maior cuidado e análise. A fundo, ao nos debruçarmos sobre essa problemática, inferimos alguns fatos: o processo administrativo fiscal nasce da atuação da Administração Pública, e evolui para o litígio tributário administrativo no momento da resposta do contribuinte a um primeiro ato administrativo praticado. E a pretensão fazendária de manutenção da relação fisco-contribuinte durante o curso do processo administrativo fiscal, ainda que inerte por anos, revela a pretensão descuidada em arrecadar a qualquer custo.

Nesse sentido, existem doutrinadores que não somente discordam da aplicação da Súmula nº 11 do CARF, mas também consideram ultrajante a manutenção inerte dos processos administrativos fiscais por tanto tempo, como Hugo de Brito Machado, que assim discorreu:

Particularmente, consideramos inadequado falar-se de um prazo fixo para a conclusão do processo administrativo, mas inteiramente pertinente cogitar-se da prescrição intercorrente, caso haja intervalo superior a cinco anos entre um ato e outro, imputável exclusivamente à inércia da Fazenda Pública. É certo que o oferecimento da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo também o curso da prescrição. Mas se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos, já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o está impedindo de propor a execução fiscal: é o abandono do processo – que implica a

²⁶ <http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/carf-informa-suspensao-das-sessoes-de-julgamento-das-turmas-ordinarias-da-1a-secao-na-proxima-semana-21-a-23-11-2017/comunicado-greve-ao-carf-1-de-novembro-de-2017.pdf> - acessado em 01.07.2023

indevida não apreciação da impugnação – que enseja a demora na propositura da execução, sendo plenamente cabível falar-se, sim, em prescrição intercorrente.²⁷

Finalmente, vemos como a própria Administração Pública, enquanto ente credor, julgador e constituinte do crédito tributário, falha em prover uma jurisdição alternativa ao contribuinte que busca ver resguardado seu direito à contestação de um ato administrativo vinculado, com sua apreciação por meio de corpo específico que profere decisão especializada em matéria tributária, sem que haja qualquer perspectiva sobre quando o processo se findará, ou qual será seu desfecho.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional Comentado. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CONCLUSÃO

Através do presente trabalho, podemos entender a interligação entre o processo administrativo fiscal, o lançamento e a constituição do crédito tributário, e a partir desses conceitos, a aplicação da prescrição e da decadência no Direito Tributário.

Primeiramente, foram sedimentadas as origens do processo administrativo em geral, e depois sua aplicação na seara tributária. Como não poderia deixar de ser, o trabalho explanou acerca das garantias constitucionais inerentes ao processo administrativo fiscal, como o respeito ao princípio do devido processo legal, à dupla jurisdição, e à duração razoável do processo.

Restaram demarcados também os conceitos inerentes ao lançamento tributário e à consolidação do crédito tributário, pois essenciais à análise da prescrição e da decadência enquanto institutos que fulminam a pretensão do Estado em exigir do contribuinte o cumprimento de obrigação há muito firmado. Outrossim, foram analisadas as causas da suspensão e da interrupção da contagem do marco prescricional. Entendeu-se que a diferenciação entre o lançamento e o crédito tributário são intrínsecos à aplicação da prescrição e decadência.

Nesse sentido, compreendemos que a aplicação da prescrição não encontra guarida legal no âmbito do processo administrativo fiscal, por não considerar que o crédito tributário ali discutido está de fato consolidado, podendo se falar, entretanto, da decadência como perda do direito estatal à constituição do crédito tributário pelo decurso de tempo entre a ocorrência do fato gerador e a criação do título executivo a ser exigido.

Tratou-se, ainda, da injusta inaplicabilidade do instituto da prescrição intercorrente durante o curso desse processo pela própria construção jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração Pública responsável por apreciar

os recursos e reclamações interpostos no âmbito administrativo federal. Infelizmente, ficou comprovado que a ausência deste instituto nessa tipologia processual acaba por manter uma obrigação sequer consolidada, utilizando do maquinário estatal para litigar com função de arrecadar, apenas, desconsiderando completamente os preceitos constitucionais do devido processo legal e da duração razoável do processo.

Finalmente, foram apresentados dados que ensejam a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito administrativo, comprovando a ilegal e abusiva demora na apreciação da impugnação apresentada pelo contribuinte, bem como a ineficiência da Administração Pública. Em contrapartida, o contribuinte se vê atrelado durante anos a um passivo fiscal impossível de ser contingenciado, e refém do Fisco enquanto ente julgador de uma dívida criada por ele mesmo.

Espera-se que esse trabalho sirva como indicativo acerca da ineficiência e parcialidade da Administração Pública, bem como sinal da extrapolação de suas atribuições em detrimento do contribuinte, para que consiga arrecadar cada vez mais, ainda que isso signifique praticar condutas lesivas ao nosso ordenamento jurídico tributário.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 5ª edição, Saraiva, São Paulo, 2000

BRASIL. Constituição Federal (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20 de junho de 2023.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. *Dispões sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF, out 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 20 de junho de 2023

BRASIL. LEI Nº 9.784, DE 29 DE JANEIRO DE 1999. *Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*, Brasília, DF, jan 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em 20 de junho de 2023

BRASIL. LEI Nº 9.873 DE 23 DE NOVEMBRO DE 1999. *Estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências*, Brasília, DF, nov 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9873.htm. Acesso em 22 de junho de 2023.

BRASIL. LEI 6.830 DE 22 DE SETEMBRO DE 1980. *Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências*. Brasília, DF, set 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm. Acesso em 20 de junho de 2023

BRASIL. DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011. *Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União*. Brasília, DF, set 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm. Acesso em 20 de junho de 2023

BRASIL. DECRETO Nº 70.235, DE 06 DE MARÇO DE 1972. *Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências*. Brasília, DF, mar 1972. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em 19 de junho de 2023.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 31.ed. Rev.Atual.Ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 31/32

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – Comunicado de greve – 2017
<http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/carf-informa-suspensao-das-sessoes-de-julgamento-das-turmas-ordinarias-da-1a-secao-na-proxima-semana-21-a-23-11-2017/comunicado-greve-ao-carf-1-de-novembro-de-2017.pdf> - acessado em 01.07.2023

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – Relatório de gestão – 2008 (Primeiro Conselho de Contribuintes) - <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/primeiro-conselho-de-contribuintes-2008.pdf/view>

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – Relatório de gestão – 2017
<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – Relatório de gestão – 2023
<http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023>

DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos. Decadência e prescrição no direito tributário. Max Linonad. 2000. P. 290

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

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

MEIRELLES LOPES, Hely. Pág 86, Curso de Direito Administrativo, 23ª Edição, São Paulo, 2020

PAULSEN, Leandro, Curso de Direito Tributário Completo /. – 13. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

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

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim - Prescrição e decadência, in *RePro*, São Paulo, v. 29, p. 64-65.

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