

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE O INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE TRIBUTÁRIA**

JULIANA SALES ALEXANDRINO DE ALENCAR

RIO DE JANEIRO

2017/2

JULIANA SALES ALEXANDRINO DE ALENCAR

**EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE O INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE TRIBUTÁRIA**

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. Carlos Alberto Pereira das Neves Bolonha.

RIO DE JANEIRO

2017/2

Alencar, Juliana Sales Alexandrino de
Evidências Empíricas Sobre o Instituto da Prescrição
Intercorrente Tributária / Juliana Sales Alexandrino de Alencar. -- Rio
de Janeiro, 2017. 60 f.

Orientador: Carlos Alberto Pereira das Neves Bolonha.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade
Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito,
2017.

1. Prescrição intercorrente tributária. 2. Execução fiscal. 3.
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. 4. Tribunal Regional Federal
da 2ª Região. I. Bolonha, Carlos Alberto Pereira das Neves, orient. II.
Título.

CDD

JULIANA SALES ALEXANDRINO DE ALENCAR

**EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE O INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE TRIBUTÁRIA**

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. Carlos Alberto Pereira das Neves Bolonha.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2017/2

RESUMO

ALENCAR, J. S. A. Evidências empíricas sobre o instituto da prescrição intercorrente tributária. 60 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2017.

A complexidade nas relações de exigibilidade judicial do crédito fazendário fez com que a aplicação do instituto da prescrição intercorrente se mostrasse uma realidade no Poder Judiciário em âmbito federal. A existência de uma cultura do inadimplemento, aliado ao precário aparelhamento do seu principal credor – a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – e o excessivo número de devedores tornam dificultosa a satisfação do crédito nos processos de execução fiscal. O cenário acaba por favorecer a superveniência da prescrição intercorrente, ou seja, aquela que ocorre no curso da execução fiscal quando, verificada a inércia do Fisco exequente, o prazo prescricional se consolida, gerando a extinção do crédito. A presente monografia pretende, inicialmente, buscar evidências empíricas sobre ocorrência ou não da prescrição, limitando espacialmente o campo material às varas federais de execução fiscal do Rio de Janeiro, vinculadas ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região e, temporalmente, pelo uso dos dados disponibilizados pelo banco de sentenças do Tribunal no segundo semestre de 2016. Após, será feita a análise do instituto tributário, buscando identificar as deficiências estruturais que podem vir a possibilitar uma execução fiscal infrutífera, bem como algumas das respostas dadas pela Administração Tributária para superação destas questões.

Palavras-chave: Prescrição Intercorrente; Execução Fiscal; Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; Tribunal Regional Federal da 2ª Região; Administração Tributária.

ABSTRACT

ALENCAR, J. S. A. Empirical evidences about the institute of tax intercurrent prescription. 60 pp. Monograph (Bachelor of Law) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2017.

The complexity in the judicial enforceability of land credit made the application of the institute of intercurrent prescription prove to be a reality in the national Judiciary. The existence of the culture about non complying with one's obligations, coupled with the precarious infrastructure of its main creditor - a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - and the excessive number of debtors make credit satisfaction difficult in tax enforcement proceedings. This environment favours the occurrence of the intercurrent prescription, that is, the one which happens on the course of the tax execution when, verified the Fazenda Nacional's inertia, the deadline for the judicial enforcement is overdue, and the credit is extinct. The present monograph intends to initially seek for empirical evidence of the occurrence or not of the prescription, limiting the material field to the Tribunal Regional Federal da 2ª Região – Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro, and temporarily, using the Court judgments in the second semester of 2016. After, the analysis of the tax institute will be made, trying to identify the structural deficiencies that may lead to a fruitless tax execution, as well as some of the answers given by the Tax Administration for its overcoming.

Key-words: Intercurrent Prescription; Tax Execution; Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; Tribunal Regional Federal da 2ª Região; Tax administration

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
PARTE I – DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	13
1. DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO.....	13
2. DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA RELEVÂNCIA DO TEMPO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	21
2.1.Decadência.....	23
2.2.Prescrição.....	26
3. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	29
PARTE II – DA PESQUISA EMPÍRICA.....	37
1. DA METODOLOGIA DE PESQUISA EMPÍRICA.....	37
2. DA CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS.....	38
PARTE III – DA RELAÇÃO DE CAUSALIDADE ENTRE A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E OS ELEMENTOS QUE A ANTECEDEM.....	43
1. DA AUSÊNCIA DE ESTUDOS E DOS MÉTODOS ALTERNATIVOS À JUDICIALIZAÇÃO DA COBRANÇA DO CRÉDITO.....	43
1.1.Educação fiscal.....	45
1.2.Protesto.....	47
1.3.Remissão da dívida.....	49
2. DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL COMO A PRINCIPAL LEGITIMADA ATIVA.....	51
CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	57

INTRODUÇÃO

A complexidade nas relações de exigibilidade judicial dos tributos tornou a aplicação do instituto da prescrição intercorrente problemática em determinadas hipóteses. Entende-se por prescrição intercorrente aquela que ocorre no curso da execução fiscal quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do juiz que determina a citação, se verificar a inércia do Fisco, dando ensejo ao reinício do prazo prescricional.

Isto porque, nos termos da Lei nº 6.830 de 1990 (Lei de Execução Fiscal), não sendo encontrado o devedor ou bens passíveis de penhora, haverá a suspensão do processo por um ano. Tal prazo existe para que o exequente realize diligências administrativas no intuito de localizar a parte ré ou meios de obter a satisfação do débito. Durante tal suspensão, presume-se que a parte credora manter-se-á diligente, de modo que o reinício do prazo prescricional só ocorre após o decurso do ano de suspensão, ante a situação de inércia. Assim, nos autos, transcorrerão, em regra, seis anos, desde a suspensão, para que se possa considerar consumada a prescrição intercorrente.

Durante o arquivamento da execução fiscal e enquanto não ocorrida a prescrição intercorrente, pode o Fisco, a qualquer momento, requerer o prosseguimento da execução, com o que restará novamente interrompido o prazo prescricional.

Merece registrar, todavia, que o Superior Tribunal de Justiça tem consolidado entendimento no sentido de que as diligências sem resultados práticos não possuem o condão de obstar o transcurso do prazo prescricional. Para prestigiar o efeito estabilizador de expectativas que decorre do decurso de um longo lapso temporal, a Corte aponta a importância de se evitar a prática de pedidos de desarquivamento dos autos, em momento próximo ao prazo fatal, para a realização de diligências inúteis, seguidas por novos pedidos de suspensão, apenas para contornar o instituto da prescrição.

De todo modo, superado o prazo quinquenal após a suspensão de um ano, deve o magistrado dar vista à parte exequente para que esta demonstre a existência de eventual causa suspensiva ou interruptiva do prazo. Não havendo tal demonstração, a prescrição é reconhecida de ofício pelo magistrado, extinguindo-se a execução fiscal. Nesta sede, cabe destacar que

eventual ausência de intimação apenas implicará nulidade da sentença quando demonstrado, no recurso de apelação, a ocorrência de efetivo prejuízo, ou seja, quando comprovada a existência de causa suspensiva ou interruptiva que não tenha sido considerada justamente por causa da ausência de intimação. Do contrário, a sentença deve ser mantida.

No campo doutrinário, há várias questões relacionadas ao instituto que ainda não foram completamente consolidadas em dados pelos órgãos públicos. Por se tratar de tema complexo e que merece urgente atenção dos operadores do direito, justamente por influenciar diretamente nas finanças do Estado, é preciso compreender as causas e os eventuais impactos da decretação da prescrição intercorrente.

De tal modo, o tema da presente pesquisa é a prescrição intercorrente no direito tributário. Definida a matéria da pesquisa, relevância maior tem a demarcação do problema enfrentado, em regra decorrente da inquietude ou perplexidade do pesquisador diante da situação que precedeu a tarefa de problematizar o tema escolhido.

Nesta toada, hodiernamente muito se fala em questões relativas às Finanças Públicas, sendo rotineiramente exposto em noticiários e mídias sociais questões como o alegado “rombo” na Previdência Social e a falta de verba para os demais setores da Seguridade Social, como a saúde pública, por exemplo. As justificativas para explicar a situação, ao invés de consistirem em argumentações e apresentação de dados que delimitem as fraquezas do sistema, normalmente se limitam às afirmações genéricas de “má gestão”, “corrupção” ou de “legislação ineficiente”. Além de insatisfatórias, as respostas não impressionam a academia, caracterizada pelo estudo metodologicamente estruturado acerca do objeto pretendido.

Ainda, a curiosidade acadêmica também foi originada pelo estágio jurídico realizado em uma das varas federais de execuções fiscais do Tribunal Regional Federal da 2ª Região e a (aparente) existência de um agigantado número de processos deficientes.

Por processos deficientes entendem-se as ações judiciais com diligências que falharam em localizar o devedor ou bens passíveis de execução, ocasionando o arquivamento e suspensão do feito, e a possibilidade de extinção do crédito tributário pela prescrição ao final. É de conhecimento comum a existência de empresas fantasmas, empresas com a falência decretada

sem bens remanescentes, ou de contribuintes que mudam fisicamente o domicílio fiscal, mas não realizam o ato formal de averbação perante a Junta Comercial. Fatores como estes certamente constituem óbice à cobrança judicial do crédito. No entanto a presente pesquisa pretende investigar a existência de outras causas que não habitualmente levantadas pela literatura jurídica, mas que incidem direta ou indiretamente no risco da prescrição.

Destarte, a monografia tem por hipótese evidenciar materialmente a existência fática da prescrição intercorrente tributária, comprovando que o instituto não se limita à pura letra da lei, senão que representa uma realidade na Justiça pátria. Para tanto, pretende-se a análise empírica dos processos julgados pelas varas federais de execução fiscal no Rio de Janeiro, vinculadas ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região, do período de julho de 2016 a dezembro de 2016, perquirindo os contornos dos feitos que foram extintos pela superveniência da prescrição, tais como as principais modalidades de créditos cobrados e o valor que a Administração Federal deixou de acumular.

Da *praxis* jurídica, imprescindível é perquirir o instituto em seu âmago, compreendendo as suas nuances e o que de fato significa restar prescrito o crédito durante o processo, bem como identificar a razão da sua disfunção, oferecendo argumentos para o problema.

O primeiro argumento apresentado é a falta de estudos aprofundados que se dediquem a compreender o instituto, não de maneira doutrinária, mas sim os seus contornos na realidade brasileira. Entender o que efetivamente provoca a prescrição intercorrente é o principal meio para reduzir a sua incidência e, assim, os impactos negativos na arrecadação. Um estudo ampliado é aquele aborda seu objeto desde o momento inicial do conflito, ou seja, a partir do inadimplemento tributário, investigando se existe uma cultura do inadimplemento e, se sim, as causas para tanto. O estabelecimento de critérios para este período inaugural da relação de pretensão resistida entre a Administração e o contribuinte é ponto essencial para o desenvolvimento de métodos de superação a serem implementados antes que se chegue ao ponto mais extremo, que é a execução judicial.

O segundo argumento relaciona-se com o atual aparelhamento e contingente humano da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, principal parte credora que compõe o polo ativo da ação de execução fiscal na Justiça Federal. A monografia analisará se a instituição possui

condições materiais e de agentes políticos para a atuação nas varas de execução fiscal, e que permita trabalhar atentamente com cada processo, averiguando se, de fato, não é possível encontrar o devedor e bens passíveis de execução, ou se, na verdade, não há como diligenciar tempestivamente em todos os processos e por isso o resultado final é a prescrição intercorrente.

De outro giro, a justificativa de qualquer pesquisa na Ciência do Direito guarda íntima relação com a relevância da abordagem, tanto para o Direito como para a sociedade. É comum que na justificativa do trabalho se faça uma breve revisão da literatura existente, mas ela também pode nascer da insatisfação das respostas dadas às perguntas já feitas. Neste caso, essa insurgência não se limitará à mera revisão bibliográfica, senão que ela própria provocará novos questionamentos a outros estudiosos.

In casu, a literatura existente sobre a prescrição intercorrente no direito tributário limita-se à análise dogmática do instituto, desconsiderando os aspectos quantitativos no que tange aos processos julgados, bem como nos impactos da decretação da extinção do processo em virtude desta prescrição. As publicações atinentes a temas de natureza quantitativa, de modo geral, são aquelas realizadas por instituições como o Conselho Nacional de Justiça, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou pela própria Procuradoria Geral. Em que pese a existência de tais pesquisas, elas não abordam conjuntamente os problemas aqui tratados, especialmente com os resultados obtidos nas varas de execução fiscal.

Por tal motivo, esta empreitada não se circunscreve tão somente às obras de Direito Tributário, pois que tem por anseio uma análise fática da relação entre os processos ajuizados nas varas federais de execução fiscal e o resultado obtido com a extinção do processo, bem como as causas que tanto antecedem como as que estão presentes durante a execução.

Para operacionalizar o trabalho e propiciar as condições necessárias ao alcance do objetivo geral elegeu-se como objetivos específicos da pesquisa a descrição do processo de execução fiscal, bem como do fenômeno da prescrição intercorrente, a importância de estudos analíticos sobre o tema e o aparelhamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Em seu método, a pesquisa realizada tem natureza compreensivo-propositiva, por buscar explicar a dinâmica institucional e judicial vigente, para que nela se identifiquem as discussões

sobre alternativas à execução fiscal e meios que podem evitar a caracterização da prescrição. O caráter propositivo parte do suposto de que a Ciência do Direito é uma ciência aplicada que tem como objetivo construir caminhos alternativos ao fenômeno jurídico investigado. Assim, o discurso científico não pode pretender apenas a descrição do fenômeno, mas deve propor novas compreensões de si mesmo.

Na metodologia empírica do trabalho, o procedimento utilizado foi de busca de dados consolidados no banco de sentenças disponibilizado pela Justiça Federal do Rio de Janeiro. Por se tratar de um banco de dados alimentado automaticamente pelo sistema, é preciso ressaltar a possibilidade de não haver a relação absoluta de todos os processos efetivamente tramitados e extintos pela prescrição. Assim, é factível a existência de uma quantidade maior de julgados do que o informado pelo sítio eletrônico. Disto, pode-se afirmar que a pesquisa cinge-se à análise de dados primários, mas as chances de haver mais julgamentos não prejudica o objetivo da monografia, que é a compreensão dos contornos fáticos da prescrição intercorrente, ainda que a existência de outras execuções fiscais possam enriquecer o trabalho.

Para a análise a que se propõe, esta monografia se estrutura em três partes.

A Parte I aborda a Administração Tributária de maneira ampla, compreendendo a atividade tributária do Estado e a relevância do tempo no Direito Tributário, por ser o elemento ensejador da criação de fórmulas preclusivas pelo legislador, a saber, a prescrição e a decadência. Apresentados os institutos necessários à compreensão do objeto do trabalho, a Parte II trata da pesquisa empírica levada a cabo no Tribunal Federal, tanto em seu aspecto metodológico, quanto para a consolidação dos resultados obtidos. A Parte III, por fim, desenvolve os argumentos que sustentam a então comprovada existência de prescrição durante os julgamentos, seguida pela conclusão do trabalho.

PARTE I – DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO

Historicamente considerada, a constituição das diversas sociedades humanas apenas se tornou possível com a colaboração material da comunidade para a prosperidade econômica do aglomerado. Para alcançar seus fins e garantir a própria existência, o Estado necessita da arrecadação de recursos financeiros, desenvolvendo, para tanto, a atividade destinada a obter, gerir e aplicar tais recursos.

Por esta razão, a tributação sempre foi tida como o elemento viabilizador da consolidação das sociedades, tendo em vista que a estruturação da organização interna de um governo somente pode ter um pleno desenvolvimento mediante a contribuição dos indivíduos para a coletividade.

Desde a formação dos territórios em Estados soberanos, as várias estratégias de dominação social intentadas guardavam relação com modelo tributário vigente à época. Da tributação imposta aos membros da sociedade, ora considerados súditos, ora cidadãos capazes de direitos e deveres na ordem interna, permitia-se a manutenção dos estratos de diferenciação social que, além de segregar indivíduos com base na margem contributiva de cada um, era capaz de elevar o Estado à qualidade de ente dotado de autonomia em relação aos seus integrantes.

Não por outra razão, os petítórios fiscais e tributários sempre constituíram pauta nos movimentos revolucionários, objetivando o controle desta interferência estatal na seara patrimonial dos indivíduos e na forma de distribuição de bens materiais e renda no seio da sociedade. Ora, se o Estado apenas era viável em virtude da atividade tributária prestada pelos seus nacionais, então a governabilidade deveria levar a efeito as necessidades seu povo, vedando os excessos dos representantes políticos e exercendo a tributação de modo razoável e proporcional ao que efetivamente pode ser considerado indispensável para a consecução dos fins estatais.

Da experiência brasileira, nota-se a intensificação da força normativa dos princípios tributários, notadamente no pós-1988, em vistas de superação das mazelas do sistema anterior, para limitar e adequar o provimento financeiro do Estado à proteção do patrimônio privado do particular.

A título de exemplo, cabe destacar o princípio da legalidade, a ser analisado mais atentamente em tópico próprio, pela intrínseca relação que guarda com o instituto da prescrição, objeto do presente trabalho. Um dos postulados do princípio da legalidade ou do legalismo é estabelecer a garantia de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, senão em virtude de lei, *ex vi* do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988¹. A regra expressamente manifesta a importância da legítima vontade da população que, por meio de seus representantes eleitos, consinta na forma que a atividade tributária é desempenhada. Na medida em que a tributação nada mais é do que a invasão estatal no patrimônio constituído pelo cidadão, a fim de que sejam obtidos os recursos necessários à satisfação das necessidades coletivas e, em última instância, do próprio fim do Estado, imperiosa é a existência do consentimento social, bem como da segurança e da previsibilidade nas relações travadas para com a Administração Tributária.

Não apenas a criação e majoração dos tributos existentes dependem da prévia normatização pelo Poder Legislativo, como também dependem outros elementos deles constitutivos, como a descrição do fato tributável, a definição da base de cálculo e da alíquota, o critério de identificação do sujeito passivo e, como expressão máxima do princípio da legalidade, os meios para exigir o débito tributário e os prazos para o recolhimento e extinção desta pretensão Estatal.

Ao mesmo tempo em que existe para o Estado a obrigação de observância da legalidade estrita, ao contribuinte surge o nomeado dever fundamental de pagar tributos. Em uma ordem constitucional democrática, a contribuição para as despesas públicas revela-se fundamental para viabilizar a manutenção da força pública e para as despesas da administração. Nos termos da doutrina do autor Leandro Paulsen, “a cidadania é, efetivamente, uma via de mão dupla.

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

Entende-se o dever fundamental de pagar tributos como a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado que assegura aos cidadãos os direitos fundamentais”².

Isto significa dizer que a atividade tributária, em que pese imiscuir-se no patrimônio privado do indivíduo, apresenta-se como pressuposto necessário sem o qual não existiria o Estado. Mais do que a crença popular que caracteriza, de modo leigo, o pagamento de impostos como um sacrifício do povo, em verdade, nota-se a indispensabilidade da contribuição para a viabilidade da vida comunitária e organizada de um Estado Democrático de Direito, que tem nos pilares de sua própria formação o primado da responsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e suporte.

Conforme leciona Alessandro Mendes Cardoso:

O cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade. (CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 147).

O dever de colaboração, mais do que cingir-se ao pagamento do tributo, também guarda conexão com outras obrigações, nomeadas pela doutrina como acessórias, e que facilitam, asseguram e garantem as atividades de fiscalização, lançamento e arrecadação realizadas pela Administração. De modo geral, estes deveres tomam a forma de obrigações de fazer, tolerar ou suportar, a exemplo da necessidade de ser mantida a escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades, capazes de assegurar a sua exatidão, conforme determina o artigo 14, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)³.

² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 18.

³ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: (...)

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

As referidas obrigações acessórias alcançam ainda aqueles que não são chamados a suportar o pagamento de tributos, em virtude do enquadramento em uma das hipóteses previstas em lei como isenção, ou na Constituição, sob a roupagem de imunidade tributária. Nestes casos, cabe a manifestação do contribuinte perante o Poder Público, para a comprovação do preenchimento dos requisitos formais que assegurem a sua qualidade de sujeito passivo imune ou isento do pagamento do tributo.

É possível afirmar, ainda, que a tributação tornou-se um instrumento da sociedade para que o Estado promova direitos e viabilize políticas sociais. A afirmação encontra respaldo constitucional, o que se depreende da leitura do artigo 3º, incisos II e III, que estabelece ser objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais⁴.

Do exposto, verifica-se que a regulamentação da atividade tributária deve ser aquela que goza de legitimidade perante os membros da comunidade jurídica a ela submetidos, inclusive em relação aos procedimentos adotados pelo Poder Público para a instituição, exigibilidade e cobrança do tributo previsto em lei. Deve também visar à consecução dos direitos individuais e sociais, garantindo, assim, a dignidade humana.

No Brasil, tendo por fundamento o pacto federativo, verifica-se que a competência tributária é partilhada entre a União Federal, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, cada qual em sua esfera própria de atuação para a consagração da atividade tributária.

Tendo em vista o fato de que a tributação é parte da organização jurídica de um Estado, o instrumento inicial e viabilizador a repartição de competências é a Constituição Federal de 1988 que, em seus artigos 145 a 162, delimita juridicamente o poder tributário de cada ente federado. Nesta sede, mister ressaltar que a aludida competência não se confunde com a chamada capacidade tributária, ou seja, a capacidade para ser sujeito ativo da relação de

⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...)

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...).

tributação. Isto porque a primeira consiste na atribuição pela Constituição aos entes políticos para a instituição de tributos, ao passo que a segunda abrange as atividades de arrecadação e fiscalização, e que podem ser delegadas a outras pessoas jurídicas de Direito Público.

A técnica de atribuição de competência revela-se importante em um Estado Federado de dimensões continentais como o Brasil, por dividir o poder de tributar que pertence ao Estado brasileiro singularmente considerado. Ao descentralizar o poder político-tributário no plano das normas, permite-se aos entes federados a consolidação de sua autonomia financeira no plano interno quando da tributação das riquezas produzidas e que circulam naquele território.

Instituído o tributo, ele se tornará a principal receita financeira do respectivo ente, também chamada de receita derivada, uma vez que originária do patrimônio privado, e não de uma atividade desempenhada pelo próprio ente. Será, ainda, classificada como compulsória, na medida em que não depende da manifestação de vontade do particular para contribuir, já que a obrigação deriva diretamente da lei. Sob este aspecto, fala-se em fiscalidade ou no caráter fiscal do tributo, considerando o objetivo essencial de garantir a arrecadação.

Ocorre que, ao mesmo tempo em que o tributo onera a situação sobre a qual incide, a sua existência acaba por influenciar as escolhas dos agentes econômicos e dos contribuintes, produzindo o que se entende por efeito extrafiscal. A obtenção deste efeito não é gerada por um mero descuido do Estado, senão que decorre de um planejamento da Administração Pública, em vistas de estimular ou desestimular determinada atividade. Mais do que pretender a arrecadação, o tributo também é o meio pelo qual se faz possível a intervenção pública na seara econômica quando for de interesse para o ente federado induzir ou coibir comportamentos, visando outros fins além da receita.

Tome-se como exemplo o comum aumento das alíquotas do imposto sobre produtos industrializados – IPI para veículos importados, com o fim de estimular a produção automotiva nacional. A medida, de forma geral, pretende coibir o uso de componentes estrangeiros na linha de montagem, efetivar as etapas de produção no território nacional e garantir o investimento na tecnologia brasileira. Destaque-se que o referido aumento, apesar de, em última instância, garantir a arrecadação da União Federal, tem por escopo encorajar a indústria de automóveis interna.

À vista disso, a faceta da finalidade extrafiscal do tributo almeja a correção e adequação de externalidades positivas e negativas do meio econômico. Nesse sentido, a tributação pode, do mesmo modo, ser vista como mecanismo de implementação de um arranjo institucional legítimo na formulação, mecanização e implementação de políticas públicas viáveis à consecução dos mais diversos fins estatais.

Prosseguindo no tema, a legislação brasileira conceitua o tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, *ex vi* artigo 3º, do Código Tributário Nacional⁵. A sistemática atual comporta cinco espécies do gênero tributo, a saber, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

A lei, ao instituir o tributo, determina a sua hipótese de incidência, que consiste na norma abstrata que prevê a situação fática que, se concretizada, gerará a repercussão jurídica consistente na obrigação de pagamento. Este momento de concretização fática daquilo que antes era meramente uma hipótese é chamado de fato gerador, ou seja, a situação que atrai a incidência da norma.

A obrigação de pagar ainda não representa o crédito da Fazenda Pública, senão que traduz-se no primeiro momento da relação jurídica tributária, ou a primeira consequência da ocorrência do fato gerador. Justamente por este motivo, a prestação respectiva ainda não é exigível, tampouco o sujeito passivo está formalmente identificado.

O crédito tributário surge no segundo momento da relação tributária. Apesar de decorrer da obrigação principal e ter a mesma natureza, seu nascimento tem origem no lançamento efetivado pela Administração Fazendária, ato formal que confere liquidez, certeza e exigibilidade da antiga obrigação.

⁵ Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em outros termos, é possível dizer que a obrigação tributária consiste no dever de pagamento do contribuinte pela ocorrência do fato gerador, ao passo que o crédito tributário corresponde ao direito de exigir o pagamento do tributo pela Fazenda Pública, quando formalizada a sua existência e exigibilidade. A ideia é explicitada pelo próprio Código Tributário, ao enunciar em seu artigo 142, *caput*, que a existência do crédito tributário pressupõe a certeza e liquidez decorrentes da formalização do débito, mediante a verificação de que o fato gerador ocorreu, a identificação do sujeito passivo e a apuração do montante devido⁶.

Nesta relação, o sujeito ativo será o credor da obrigação, representado necessariamente por uma pessoa jurídica de direito público interno, seja o ente federado, uma autarquia ou fundação pública, a teor do artigo 119, do Código Tributário Nacional – CTN⁷. Por outro lado, o sujeito passivo será o obrigado ao pagamento do tributo, em regra representado pelo próprio contribuinte, apesar de a legislação também abarcar o responsável tributário⁸, quando a obrigação deste decorrer de expressa disposição legal, conforme preceitua o artigo 121, do CTN⁹.

⁶ 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.

⁷ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

⁸ Nas lições de PAULSEN (p. 159/160), “o contribuinte guarda relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ao passo que o responsável é o “terceiro vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação (...), [mas que] não integra a relação contributiva. É sujeito passivo de obrigação própria de colaboração com o Fisco, cumprindo deveres que facilitam a fiscalização ou que impedem o inadimplemento. Só no caso de descumprimento da sua obrigação de colaboração é que assumem a posição de garante, passando, então, à posição de responsável pela satisfação do crédito tributário.” Esta figura não se confunde com a do substituto tributário, na medida em que ele “é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo ‘em lugar’ do contribuinte. Esse terceiro sempre terá relação com o fato gerador e a prerrogativa de reter o montante do tributo ou de exigí-lo do contribuinte. Isso porque o substituto operacionaliza o pagamento em lugar, em nome e com o dinheiro do contribuinte. É um terceiro que o legislador intercala entre o contribuinte e o fisco para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. (...) O substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa o seu lugar na relação contributiva. O terceiro, por ser colocado na posição de substituto, não se torna contribuinte do montante que tem de recolher. É sujeito passivo, sim, mas da relação própria de substituição, e não da relação contributiva.” Outros também podem ser obrigados ao pagamento do tributo, como ocorre com os sucessores, assim disciplinado nos artigos 129 a 133, do Código Tributário Nacional, os terceiros elencados nos artigos 134 e 135 do mesmo diploma, bem como as demais previsões criadas pelo legislador ordinário em legislações extravagantes.

⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A técnica jurídica identifica a formalização do crédito tributário como lançamento. Ato privativo da autoridade fiscal, o lançamento independe do reconhecimento do débito pelo contribuinte e pode ser realizado de três maneiras distintas. A primeira delas consiste na homologação da apuração e pagamento do tributo feitos autonomamente pelo contribuinte, prevista no artigo 150, *caput*, do Código Tributário¹⁰. A chancela da Administração confirma a adequação dos atos próprios de confissão e adimplemento do dever jurídico pelo particular e, por isso, é considerada como uma forma de autolancamento pelo contribuinte.

Por outro lado, haverá o lançamento de ofício, ou seja, a constituição do crédito direta e exclusivamente realizada pela Administração Pública, quando a lei assim prever ou quando houver a necessidade de complementar o lançamento já realizado pelo contribuinte, se este foi deficiente ou incorreto, por exemplo, conforme previsão do artigo 149 do CTN¹¹. Por último, pode o ato ser feito por declaração do particular, a teor do artigo 147, *caput*, do mesmo diploma¹², quando ele fornece à Fazenda Pública os elementos para a identificação e cálculo do crédito, havendo a posterior notificação pela Administração sobre o prazo e o valor total para o pagamento da quantia.

Verificado o inadimplemento por parte do contribuinte, seja pelo não pagamento do tributo ou pelo pagamento a menor, nascerá para o Fisco o direito à instauração de um processo

¹⁰ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

¹¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

¹² Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

administrativo fiscal. O referido processo visa à apuração de inadequação na conduta do contribuinte quando do pagamento do tributo, ao longo do qual se examinará o *quantum debeat* e a respectiva fundamentação legal incidente ao caso, oportunizando ao particular o pagamento no prazo conferido pela Administração ou, querendo, apresentar recurso administrativo nos autos daquele procedimento. Findo o trâmite e confirmada a situação de inadimplemento, proceder-se-á ao Termo de Inscrição em Dívida Ativa, documento que formaliza a inclusão da dívida do contribuinte no cadastro de dívida ativa. Após, os autos serão remetidos para o órgão competente, a fim de que se promova o ajuizamento da ação de execução fiscal, tendo início a fase judicial¹³.

Cabe ressaltar, todavia, que ao Fisco não assiste o direito perpétuo de instauração do respectivo procedimento fiscal, bem como da cobrança da dívida, senão que deve submeter-se a Administração aos princípios fundamentais e constitucionalmente assegurados da estrita legalidade e da segurança jurídica, estabelecendo prazos para a atuação da Fazenda Pública respectiva, nos institutos jurídicos conhecidos como decadência e prescrição.

2. DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA RELEVÂNCIA DO TEMPO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A segurança é um princípio fundamental que decorre expressamente do *caput* do artigo 5º da Constituição brasileira¹⁴, podendo ser entendida como a qualidade daquilo que está livre de perigo, acautelado, coisa sobre a qual se pode ter certeza, confiança. A própria noção de Estado de Direito revela-se como um instrumento de promoção da segurança, a qual abrange, dentre as suas mais diversas faces, a segurança jurídica. Não obstante possuir um elevado perfil valorativo, é possível enxergá-la como um princípio informador da leitura de todos os direitos, especialmente os fundamentais, impondo-se de forma cogente ao Poder Público.

Isto porque a obrigatoriedade da segurança jurídica acaba por vincular a ação de todos os Poderes do Estado, na medida em que é ela quem garante a estabilidade das relações sociais.

¹³ Cabe ressaltar que a cobrança de multas aplicadas em virtude da prática de infrações administrativas também são executadas pelo procedimento de execução fiscal.

¹⁴ 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 (...).

Fala-se em segurança não contra o Estado e nem mesmo de segurança pelo Estado, mas sim de segurança em conjunto deste, visando diminuir as incertezas da atuação estatal nas atuais sociedades que, por se tornarem cada vez mais complexas, criam o perigo de multiplicar os riscos sociais.

Nas palavras de PAULSEN (p. 69):

O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de Direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de Direito e o promove) e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização).

Para uma melhor identificação da potencialidade normativa do princípio da segurança jurídica, impende que sejam identificados os seus conteúdos, quais sejam:

- 1 – Certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);
- 2 – Intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);
- 3 – Estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);
- 4 – Confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança);
- 5 – Devido processo legal (direito à ampla defesa, inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).

Conquanto a segurança jurídica poder ser analisada sob vários ângulos, uma de suas particularidades é reconhecida por todos os estudiosos do Direito: a segurança jurídica como sinônimo de estabilidade das situações jurídicas, de previsibilidade garantida pela ordem jurídica para os direitos e deveres impostos pelo ordenamento, seja para o funcionamento dos órgãos estatais, seja para a concretização dos direitos fundamentais.

Especificamente em relação ao Direito Tributário, o citado conteúdo é evidenciado, por exemplo, nos artigos 150, parágrafo 4º¹⁵, artigos 173 e 174¹⁶, do Código Tributário Nacional,

¹⁵ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 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.

¹⁶ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

dispositivos estes responsáveis por estabelecer os prazos decadenciais e prescricionais ensejadores da extinção do direito de constituição do crédito tributário, no primeiro caso, e de extinção da exigibilidade compulsória dos créditos, no segundo.

Conforme já exposto, se a Administração fiscal cinge-se à estrita legalidade para a instituição e majoração dos tributos, maior razão para que a reserva absoluta de lei resguarde o direito do administrado em não se submeter à uma espera *ad aeternum* até que o Poder Público resolva por constituir a dívida e realizar a cobrança do crédito a que tem direito. A verificação da determinabilidade da relação jurídico tributária mediante o critério temporal não pode se perpetrar eternamente no tempo, sob inegável ofensa à segurança jurídica, direito fundamental de todo cidadão.

Portanto, em respeito à máxima *dormientibus non succurrit ius*, a ideia de fórmulas preclusivas acaba por desempenhar um importante papel na construção da segurança jurídica, porquanto retira a indefinição sobre certas situações decorrentes da omissão do exercício de prerrogativas por parte da Administração Pública.

Nessa toada, surgem os institutos reconhecidos na doutrina jurídica por decadência e prescrição.

2.1.Decadência

Conceitua-se decadência como a perda do direito subjetivo de constituição do crédito tributário pelo lançamento. Desse modo, a formalização do crédito pelo contribuinte quando fulminado o prazo é meramente inócua, já que a decadência extingue o próprio direito ao crédito tributário. Fixado em prazo quinquenal, o Código Tributário distingue a perda do direito entre

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.

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; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

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.

os diferentes tributos apenas quanto ao termo *a quo*, o que se nota da leitura dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I¹⁷.

No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo ocorre quando do pagamento tempestivo da quantia. Isto porque, como é o próprio contribuinte quem verifica a ocorrência do fato gerador e cumpre com a sua obrigação, ao Fisco caberá apenas verificar a exatidão do ato, homologando-o ou, em havendo pagamento indevido, promovendo o lançamento de ofício do montante remanescente.

Como segunda hipótese, o decurso quinquenal a ser considerado tem seu início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O disposto tem aplicação para as demais modalidades de lançamento, que são os casos de ofício e por declaração. Nesta, como é o contribuinte quem realiza o ato de prestar as informações solicitadas pela Administração, a qual fica incumbida da responsabilidade de apurar e notificar o particular do valor total e o prazo para pagamento, o lançamento é viabilizado quando do recebimento das informações. Apesar disso, a opção legislativa caminhou no sentido de estabelecer o termo *a quo* apenas no ano seguinte ao referido recebimento, a partir do qual, decorridos os cinco anos sem que a Administração proceda ao lançamento, haverá a extinção do direito de fazê-lo.

Em relação ao lançamento de ofício, por se tratar de hipótese em que o Fisco não depende de qualquer manifestação do contribuinte para a apuração da obrigação tributária, cabendo a este tão somente efetuar o pagamento integral e tempestivo, a prerrogativa de constituição do crédito, ou seja, o ato de lançar é possível desde a ocorrência do fato gerador, em que pese o início da contagem do curso temporal de cinco anos se dar no ano seguinte.

Cabe destacar que todas as três hipóteses de lançamento acima admitem a modalidade oficiosa supletiva, o que significa que em havendo o pagamento a menor, ou a omissão das informações necessárias, será o descumprimento destes deveres que ensejarão o lançamento,

¹⁷ Art. 150. (...)

§ 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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

cujo termo se inicia no primeiro dia do ano seguinte àquele em que o ato de lançar poderia ter sido realizado.

No que tange às multas, ressalte-se a importância de se distinguir a multa decorrente de auto de infração ou instrumento análogo, hábil a aplicar a sanção decorrente de ato ilícito administrativamente considerado, da multa originária do não pagamento, ou multa sanção.

No primeiro caso, a multa decorre diretamente da conduta comissiva ou omissiva realizada pelo administrado em desconformidade com o que a lei determina. Nesta situação, o lançamento viabiliza-se a partir do cometimento da infração, cuja regra da contagem segue o já exposto: a partir do primeiro dia do ano seguinte ao ano em que se poderia ter feito o lançamento.

Para o segundo caso, considerando a natureza derivada da multa, sendo um mero desdobramento legal – apesar de também possuir caráter sancionatório – do inadimplemento da obrigação de pagar o tributo tempestiva e integralmente, o seu lançamento ocorre conjuntamente ao do crédito tributário e, desse modo, segue o mesmo prazo deste.

Acrescente-se que para as situações nas quais o próprio contribuinte formaliza a existência de seu débito para com a Administração, seja na forma de confissão de dívida ou do depósito do montante devido, por exemplo, o ato de lançar se torna desnecessário. Eventual decadência deverá ser apurada tão somente quanto às possíveis diferenças não formalizadas em tais atos.

Há também a possibilidade de que o lançamento realizado pela Administração seja anulado pela existência de vício formal. Neste caso, o Código Tributário permite a reabertura do prazo decadencial para que a Fazenda proceda a novo lançamento do mesmo crédito, cujo termo *a quo* será a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior – artigo 173, inciso II, do diploma tributário¹⁸. Ressalte-se que, pelo silêncio da lei, a existência de vício material não tem o condão de reabrir qualquer prazo.

¹⁸ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...)
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Em quaisquer das situações acima descritas, decorrido o prazo quinquenal, não mais poderá ser lançado o crédito, posto que fulminado o direito pela decadência. No interesse de estabilizar e dar certeza à relação jurídica, perde a Administração Pública o direito de constituir o seu crédito, notadamente pelo seu desinteresse e negligência demonstrada, de modo a garantir ao particular a legítima a confiança na permanência das respectiva situação jurídica. Portanto, se o pretendido crédito tributário não foi formalizado em cinco anos, ele não mais será.

2.2.Prescrição

A prescrição pode ser entendida como a perda do direito de ação pelo transcurso do prazo legalmente previsto para o ajuizamento do executivo fiscal correspondente à sua pretensão resistida pelo inadimplemento do devedor. Verifica-se, assim, que a prescrição conjuga o binômio decurso temporal por inação do credor e a possibilidade de exercício do seu direito de ação.

Trata-se de forma preclusiva calcada no direito do devedor a não se sujeitar eterna e indeterminadamente à possibilidade de ser demandado judicialmente pelo credor, tendo por fundamento a necessidade de segurança no direito e nas relações jurídicas, tal como ocorre na decadência.

O prazo a que se sujeita a prescrição também é quinquenal, contado da constituição definitiva do crédito tributário, por expressa previsão do artigo 174, do Código Tributário Nacional¹⁹. Nesta sede, importante destacar que as contribuições também se submetem ao aludido prazo, na medida em que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o artigo 46, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991²⁰, que estabelecia o prazo decenal para o direito de cobrar os créditos da seguridade social. O entendimento, assim sumulado no Enunciado Vinculante nº 8²¹, considerou a invasão de matéria reservada à lei complementar, já que a

¹⁹ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

²⁰ Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

²¹ Súmula Vinculante nº 8: são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

prescrição é matéria de norma geral do Direito Tributário e submete-se à reserva de lei complementar, por força do artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal²². Isso significa dizer que o legislador ordinário não pode dispor sobre a matéria em outra espécie normativa que não a lei complementar, sob pena de inconstitucionalidade, caso verificado na Lei nº 8.212/1991.

A constituição definitiva, como já analisado, se dá com a formalização do crédito tributário. Destaque-se que nos casos em que o estabelecimento da dívida se dá por declaração ou confissão do contribuinte, por se tratar de ato unilateral do particular, o que não sujeita o procedimento à abertura de prazo para defesa ou impugnação deste (não há como alguém se defender daquilo que ele mesmo alegou), a Administração pode encaminhar de imediato o crédito para a cobrança, sem prejuízo do lançamento de eventuais diferenças. Assim, a formalização da dívida ocorre no momento da apresentação da declaração ou de sua confissão, tendo o prazo prescricional início a partir do dia seguinte ao escoamento do prazo para pagamento voluntário.

Em havendo o ato formal de lançamento, por outro lado, a definitividade e consequente exigibilidade do crédito se dá com o esgotamento dos prazos para a impugnação ou apresentação de recurso administrativo em face da decisão que formalizou a existência da dívida, momento em que esta torna-se irrecorrível. Não havendo impugnação ou se questionado apenas parte do montante, ao valor incontroverso operará a preclusão lógica, não havendo óbice ao ajuizamento da execução com relação a este. Esta é a regra prevista no artigo 42, parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, combinado com o seu artigo 21, §1º²³.

²² Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

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

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

²³ Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

Deste modo, findo o processo administrativo fiscal, seja em relação ao objeto em sua integralidade, seja apenas para parte dele, a autoridade competente poderá proceder, no prazo fatal de cinco anos, ao ajuizamento da ação de execução fiscal.

É possível também que o crédito tributário, quando relativo às contribuições, seja apurado nas liquidações trabalhistas, situação em que a formalização do *quantum debeat* ocorre com a preclusão para a Administração e para o contribuinte da decisão que homologa os respectivos valores.

A legislação prevê a existência de vicissitudes que alterem a contagem do prazo prescricional, notadamente nas hipóteses de suspensão e de interrupção do seu curso. Apesar de ambos terem o efeito de obstar o decurso do prazo, os institutos diferenciam-se quanto à retomada deste: na suspensão, o prazo volta a correr de onde havia parado, enquanto que na interrupção haverá novo início da contagem, como se o prazo nunca houvesse começado. A título de exemplo, supondo já ter havido o decurso de dois anos desde a constituição do crédito tributário, a superveniência de causa suspensiva fará com que, quando do retorno da contagem, a Fazenda Pública tenha apenas mais três anos para o ajuizamento da ação. Situação diferente é a interrupção, hipótese em que os cinco anos serão integralmente restabelecidos.

Apresentada esta distinção, a suspensão do prazo prescricional pode ser entendida como a suspensão da própria exigibilidade do crédito tributário, cujas hipóteses vêm taxativamente previstas no artigo 151, do Código Tributário²⁴. Isto ocorre porque a suspensão da exigibilidade afasta um dos requisitos para a execução fiscal, qual seja, ser o título executivo certo, líquido e exigível. É por este motivo que, ajuizada a ação quando vigente uma das causas suspensivas, deverá o feito ser extinto sem a resolução do mérito, pela falta do pressuposto processual da exigibilidade do objeto. De outro modo, em sendo a suspensão superveniente ao ajuizamento

²⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

da ação, deverá o processo ser meramente suspenso, porque no momento do protocolo do feito executivo, todos os requisitos estavam devidamente preenchidos.

As causas interruptivas do prazo constam do rol, igualmente taxativo, do artigo 174, parágrafo único, do Código²⁵. Ao magistrado é dado o poder-dever de reconhecer a ocorrência da prescrição *ex officio*, tendo em vista o instituto ser norma de ordem pública, acarretando a extinção da execução fiscal com resolução do mérito.

É possível, contudo, que o processo seja tempestivamente ajuizado e, ainda assim, haja a sua extinção pela superveniência da prescrição. A este fenômeno dá-se o nome de prescrição intercorrente, ou seja, a que ocorre no curso processual, cujo estudo é objeto do tópico a seguir.

3. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A doutrina convencionou denominar de prescrição intercorrente aquela que ocorre no curso da execução fiscal quando se verificar a ausência de atos executivos ao longo do procedimento, por lapso temporal apto a acarretar o reinício do prazo quinquenal.

Não se trata de prescrição do crédito tributário propriamente dito, embora a prescrição intercorrente o extinga, ainda que de maneira indireta. Trata-se, na verdade, de prescrição do direito de ação da Fazenda Pública, depois que já exercido o respectivo direito. Assim, a prescrição intercorrente pressupõe a existência de um processo executivo.

O instituto justifica-se na medida em que não se concebe a manutenção indefinida da execução, sem qualquer providência a cargo do exequente, sob pena de inegável ofensa ao princípio constitucional da razoável duração do processo, bem como por não se permitir que o feito judicial paire *ad aeternum* contra o executado. Dessa forma, o ordenamento jurídico previu

²⁵ 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; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

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.

tal forma de extinção da execução fiscal, relacionando o passar do tempo com a inação da Fazenda Pública, parte credora e, portanto, maior interessada na ação.

O processo de execução fiscal, normatizado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), é o instrumento processual adequado à cobrança dos débitos consubstanciados nas certidões de dívida ativa, após o regular procedimento administrativo de constituição do crédito tributário e a consequente inscrição do sujeito passivo no cadastro respectivo, sempre que verificada a situação de inadimplência para com o Poder Público. A execução judicial poderá ser promovida pela Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, a depender da natureza do crédito a que se pretende satisfazer.

Em síntese, o instituto da prescrição consiste na perda do direito de ação para a cobrança do crédito, no caso, o fiscal (tributário e não tributário), configurada como uma das hipóteses de extinção deste pelo Código Tributário Nacional. A prescrição será tida por intercorrente quando verificada no curso da execução judicial – fenômeno endoprocessual –, existindo no ordenamento jurídico duas formas de contagem do prazo nos processos fazendários que correm perante a Justiça Federal, recorte material deste trabalho.

Nos termos da Lei de Execução Fiscal²⁶, não sendo encontrado o devedor ou, quando efetivada a citação deste, não serem oferecidos bens para satisfação do débito ou não terem sido estes encontrados por meio das diligências judiciais constritivas, será o feito suspenso pelo prazo de 1 (um) ano e determinado, logo após, o arquivamento sem baixa na distribuição, pelo período relativo à prescrição quinquenal do crédito que se pretende executar. Fala-se no total de seis anos de paralisação do feito para esta hipótese.

²⁶ 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 - Suspensão 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

A segunda possibilidade é regulamentada, dentre outros diplomas normativos²⁷, pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002²⁸, em que serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Em ambos os casos, decorrido o termo prescricional quinquenal desde a data da decisão que determinou o arquivamento do feito, sem que a parte exequente indique causas suspensivas ou interruptivas do prazo, será a execução extinta com resolução do mérito pela ocorrência da prescrição intercorrente, encerrando a exigibilidade do crédito em cobrança.

No tema, é preciso fazer um apontamento referente ao prazo prescricional para a exigência do crédito oriundo do Fundo de Garantia dos trabalhadores, em virtude de recente mudança legislativa proposta pelo Supremo Tribunal Federal, assim ementada:

Recurso extraordinário. Direito do Trabalho. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Cobrança de valores não pagos. Prazo prescricional. Prescrição quinquenal. Art. 7º, XXIX, da Constituição. Superação de entendimento anterior sobre prescrição trintenária. Inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da lei 8.036/90 e 55 do Regulamento do FGTS aprovado pelo decreto 99.684/90. Segurança jurídica. Necessidade de modulação dos efeitos da decisão. Art. 27 da lei 9.868/99. Declaração de inconstitucionalidade com efeitos ex nunc. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
(STF, Pleno, ARE nº 709.212/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 13.11.2014)

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, previsto no art. 7º, inciso III, da Constituição Federal de 1988²⁹, consiste em direito dos trabalhadores urbanos e rurais que visa proteger o trabalhador demitido sem justa causa, mediante a abertura de uma conta vinculada ao contrato de trabalho.

²⁷ O ordenamento jurídico comporta diversas Portarias, como as editadas pela Advocacia Geral da União e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, assim como a Lei nº 10.522/2002, permitem o arquivamento da execução fiscal em função do baixo valor do débito exequendo.

²⁸ Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

²⁹ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

III - fundo de garantia do tempo de serviço (...).

Criado pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, o seu artigo 23, parágrafo 5º, parte final³⁰, prevê a prescrição trintenária do processo de fiscalização, autuação e imposição de multas relativas ao fundo, previsão esta também constante do Regulamento do FGTS, aprovado pelo Decreto nº 99.684, de 8 de novembro de 1990. O mesmo entendimento foi sumulado no enunciado de número 206 e 362, pelo Tribunal Superior do Trabalho³¹, bem como na Súmula nº 210, do Superior Tribunal de Justiça³², considerando ser de trinta anos o prazo para a cobrança das contribuições do FGTS.

Da leitura destes dispositivos, depreende-se que o prazo aplicável é superior ao quinquênio fixado como regra geral para as cobranças dos créditos pela Fazenda Pública. Apesar disso, a jurisprudência predominante das Cortes brasileiras seguia o entendimento pela constitucionalidade da previsão, aduzindo ser o tratamento mais favorável ao empregado, o qual deveria prevalecer em razão do princípio da proteção, adotado, inclusive, no *caput* do artigo 7º do Texto Maior³³, quando informa a necessidade de se garantir melhores condições sociais.

Contudo, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 13 de novembro de 2014, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 709.212/DF, com repercussão geral reconhecida, decidiu que o prazo prescricional aplicável às cobranças dos depósitos do FGTS é o constante do artigo 7º, inciso XXIX, da Constituição Brasileira de 1988³⁴, por se tratar de direito dos trabalhadores urbanos e rurais, expressamente arrolado no inciso III do referido dispositivo constitucional.

³⁰ Art. 23. Competirá ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social a verificação, em nome da Caixa Econômica Federal, do cumprimento do disposto nesta lei, especialmente quanto à apuração dos débitos e das infrações praticadas pelos empregadores ou tomadores de serviço, notificando-os para efetuarem e comprovarem os depósitos correspondentes e cumprirem as demais determinações legais, podendo, para tanto, contar com o concurso de outros órgãos do Governo Federal, na forma que vier a ser regulamentada.

§ 5º O processo de fiscalização, de autuação e de imposição de multas rege-se-á pelo disposto no Título VII da CLT, respeitado o privilégio do FGTS à prescrição trintenária.

³¹ Súmula nº 206, TST - A prescrição bienal relativa às parcelas remuneratórias alcança o respectivo recolhimento da contribuição para o FGTS.

Súmula nº 362, TST - É trintenária a prescrição do direito de reclamar contra o não-recolhimento da contribuição para o FGTS, observado o prazo de 2 (dois) anos após o término do contrato de trabalho.

³² Súmula nº 210, STJ - A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta (30) anos.

³³ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social (...).

³⁴ Art. 7º. (...)

XXIX - ação, quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos para os trabalhadores urbanos e rurais, até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho;

Estabeleceu-se, desse modo, que ao Fundo deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal, a partir da lesão do direito, tendo em vista, inclusive, os postulados de previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas travadas com o Estado. Em outras palavras, uma vez respeitado o termo de prescrição de dois anos, que se inicia com o término da relação de emprego, somente são exigíveis os valores devidos nos últimos cinco anos que antecedem o ajuizamento da ação.

Nesse contexto, a Suprema Corte julgou inconstitucional o prazo prescricional de 30 anos, previsto na Lei nº 8.036/1990 e em seu Regulamento do FGTS, por violação ao mencionado artigo 7º, inciso XXIX, da Carta Política de 1988. Na fundamentação do julgado, entendeu o STF pela inaplicabilidade do princípio da proteção, porque os depósitos na conta vinculada ao Fundo não se tratam de direito mínimo que possa ser ampliado por meio de lei ordinária, mas sim de um direito social e trabalhista, em decorrência de expressa previsão constitucional³⁵.

³⁵ Nessa toada, ressaltou o ministro relator Gilmar Mendes em seu voto (p. 3/9) que: “Trata-se, em verdade, de direito dos trabalhadores brasileiros (não só dos empregados, portanto), consubstanciado na criação de um “pecúlio permanente”, que pode ser sacado pelos seus titulares em diversas circunstâncias legalmente definidas (cf. art. 20 da Lei 8.036/1995). Consoante salientado por José Afonso da Silva, não se trata mais, como em sua gênese, de uma alternativa à estabilidade (para essa finalidade, foi criado o seguro-desemprego), mas de um direito autônomo (SILVA, José Afonso. Comentário Contextual à Constituição. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 191). (...) Trata-se, como se vê, de direito de natureza complexa e multifacetada, haja vista demandar a edição de normas de organização e procedimento que têm o escopo de viabilizar a sua fruição, por intermédio, inclusive, da definição de órgãos e entidades competentes para a sua gestão e da imposição de deveres, obrigações e prerrogativas não apenas aos particulares, mas também ao Poder Público. Cuida-se de verdadeira garantia de caráter institucional, dotada de âmbito de proteção marcadamente normativo (PIEROTH/SCHLINK, Grundrechte: Staatsrecht II. Heidelberg: C.F. Müller, 1995, p. 53). (...) Não há dúvida de que os valores devidos ao FGTS são “créditos resultantes das relações de trabalho”, na medida em que, conforme salientado anteriormente, o FGTS é um direito de índole social e trabalhista, que decorre diretamente da relação de trabalho (conceito, repita-se, mais amplo do que o da mera relação de emprego). Registre-se que a aplicabilidade do disposto no art. 7º, XXIX, da Constituição à cobrança judicial dos valores relativos FGTS foi reconhecida até mesmo pelo Tribunal Superior do Trabalho, embora apenas de forma parcial, restritiva e até mesmo contraditória. (...) Ademais, o princípio da proteção do trabalhador não pode ser interpretado e aplicado de forma isolada, sem a devida atenção aos demais princípios que informam a ordem constitucional. De fato, a previsão de prazo tão dilatado para o ajuizamento de reclamação contra o não recolhimento do FGTS, além de se revelar em descompasso com a literalidade do Texto Constitucional, atenta contra a necessidade de certeza e estabilidade nas relações jurídicas, princípio basilar de nossa Constituição e razão de ser do próprio Direito. Cumpre ressaltar ainda que o próprio arcabouço legal e institucional do FGTS revela-se apto a afastar toda e qualquer alegação de que a manutenção do referido prazo prescricional justificar-se-ia em virtude da impossibilidade fática de o trabalhador exigir judicialmente, na vigência do contrato de trabalho, o depósito das contribuições, o que fatalmente redundaria em sua demissão ou na aplicação de sanções. Verifica-se que a legislação que disciplina o FGTS criou instrumentos para que o trabalhador, na vigência do contrato de trabalho, tenha ciência da realização dos depósitos pelo empregador e possa, direta ou indiretamente, exigi-los.”

Esta é a *ratio* do artigo 17, da Lei nº 8.036/90³⁶, quando prevê que os empregadores são obrigados a comunicar mensalmente aos trabalhadores os valores recolhidos ao Fundo, repassando todas as informações sobre suas contas vinculadas recebidas da Caixa Econômica Federal – CEF ou dos bancos depositários, bem como o dever da Caixa, enquanto agente operador do FGTS, de enviar bimensalmente aos trabalhadores os extratos atualizados dos depósitos. Como mecanismo complementar para assegurar a fiscalização do devido cumprimento deste dever legal, é garantido ainda aos dependentes e sucessores do titular da conta e ao sindicato a que estiver vinculado, o direito de acionar diretamente a empresa por intermédio da Justiça do Trabalho, para obrigá-la a efetuar os depósitos das importâncias devidas a título de FGTS, *ex vi* do artigo 25 deste diploma³⁷.

Para adequar a virada jurisprudencial às execuções fiscais já em curso, foi proposta a modulação dos efeitos da decisão, atribuindo-lhe efeitos *ex nunc*. Tendo por bases valores constitucionais caros, como a segurança jurídica, o princípio da estabilidade e da confiança legítima, a referida modulação tem por fulcro a flexibilização dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, mitigando o preciosismo da regra que informa a retroatividade da decisão em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Nessa toada, informou o ministro relator que para os casos cujo termo inicial da prescrição ocorra após a data do presente julgamento, aplica-se, desde logo, o prazo de cinco anos. Por outro lado, quando o prazo prescricional já estiver em curso, aplica-se o que ocorrer primeiro: 30 anos, contados do termo inicial, ou 5 anos, a partir da decisão da Corte.

A título de exemplo, nos termos do venerando voto condutor, tratando-se de contribuição para o FGTS e decorridos mais de 30 anos desde a ordem de arquivamento da execução fiscal ocorrida em 1985, é possível reconhecer a prescrição intercorrente no ano de 2017, pelo vencimento do prazo trintenar em 2015. Por outro lado, em sendo a decisão judicial proferida em 1990, deixará de prevalecer o prazo prescricional de 30 anos, passando-se a adotar o prazo

³⁶ Art. 17. Os empregadores se obrigam a comunicar mensalmente aos trabalhadores os valores recolhidos ao FGTS e repassar-lhes todas as informações sobre suas contas vinculadas recebidas da Caixa Econômica Federal ou dos bancos depositários.

³⁷ Art. 25. Poderá o próprio trabalhador, seus dependentes e sucessores, ou ainda o Sindicato a que estiver vinculado, acionar diretamente a empresa por intermédio da Justiça do Trabalho, para compeli-la a efetuar o depósito das importâncias devidas nos termos desta lei. (Vide Medida Provisória nº 651, de 2014)
Parágrafo único. A Caixa Econômica Federal e o Ministério do Trabalho e da Previdência Social deverão ser notificados da propositura da reclamação.

de cinco anos também quanto ao FGTS, já que o quinquênio contado desde a decisão da Suprema Corte em 2014 vence primeiro, no ano de 2019, se comparada à prescrição trintenária, com vencimento apenas em 2020.

Tomando-se em conta a realidade dos Tribunais brasileiros, é sabido que a demora na tramitação dos processos judiciais é uma constante. Ainda, tendo em vista o princípio da oficialidade, o processo deve caminhar por impulso da própria Administração, principal interessada na execução fiscal, posto que parte credora do objeto exequendo. Nessa toada, ensina o doutrinador Hely Lopes Meireles:

Se a Administração o retarda, ou dele se desinteressa, infringe o princípio da oficialidade, e seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão. Outra consequência desde princípio é a de que a instância não perime, nem o processo de extingue pelo decurso do tempo, senão quando a lei expressamente o estabelece.
(MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 822)

Em casos tais, não há que se imputar a culpa na demora da tramitação processual ao Poder Judiciário, vez que a violação ao princípio da cooperação por parte da Fazenda Pública exequente, em não promover os atos necessários ao regular processamento da execução fiscal, além de revelar seu desinteresse no prosseguimento do feito, gera o inadmissível risco de eternização do processo judicial, importando ao contribuinte um ônus que não pode suportar, acarretando insegurança jurídica que compromete todo um ordenamento jurídico.

De todo o exposto, a prescrição intercorrente é uma realidade, tanto que há a previsão legal para a sua ocorrência. Sua superveniência, todavia, atinge diretamente o crédito tributário e, conseqüentemente, impede a arrecadação plena pela Administração Fazendária.

À vista disso, o presente trabalho se presta a desenvolver dois argumentos que explicam os fatores que acarretam o ajuizamento das execuções fiscais e, uma vez em trâmite, as causas para a prescrição intercorrente. Estabelecidas as justificativas, serão analisadas as posturas institucionais diante deste cenário, e se foram propostos mecanismos de superação ao entrave na arrecadação.

O primeiro argumento cinge-se à ausência de estudos sobre o comportamento nacional no ambiente tributário, a exemplo da existência ou não da cultura do inadimplemento, entendido

como o hábito entre os contribuintes pessoa física e jurídica de não cumprir com a obrigação de pagar os tributos, o que gera um grande número de devedores, de modo que o acompanhamento adequado de todos os débitos resta prejudicado. Isto porque quanto maior o número de inadimplentes, maior deverá ser o número de agentes públicos para agenciar o procedimento administrativo de fiscalização, cobrança e constituição do crédito tributário e, conseqüentemente, maior deverá ser a estrutura dos órgãos responsáveis pela promoção da execução fiscal correspondente.

Disto, surge o segundo argumento, relativo ao aparelhamento das instituições, com o implemento de mecanismos de tecnologia da informação adequados para realizar o encontro de dados, otimizando todos os atos necessários ao sucesso da arrecadação, bem como a realização de concursos públicos para o preenchimento dos cargos nos órgãos responsáveis pelos atos administrativos e judiciais de cobrança.

O método buscaria, por exemplo, a eficácia de um processo executivo fiscal ao se evitar a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação em face de contribuintes já falecidos, o que apenas movimentaria a máquina judiciária para extinguir o feito sem resolução de mérito, em virtude da ausência de um dos pressupostos judiciais, qual seja, a capacidade para ser parte.

Evitar-se-ia também a promoção de ações quando o débito fiscal da lide já foi pago administrativamente ou foi objeto de remissão, bem como os casos de compensação tributária. A informatização adequada viabilizaria o preenchimento de um banco de dados que revelem os pontos de deficiência estrutural em sede tributária, de modo a explicar questões como quais são setores públicos são os mais prejudicados pela falha na arrecadação, a existência de contribuintes reincidentes e a descoberta de fraudes – nos casos em que o devedor não é localizado para a execução fiscal, mas ainda assim continua as suas atividades, de modo que no futuro novos débitos, referentes a períodos distintos, são encontrados.

PARTE II – DA PESQUISA EMPÍRICA

1. DA METODOLOGIA DE PESQUISA EMPÍRICA

A existência da previsão legal da prescrição intercorrente foi a forma encontrada pelo legislador para tutelar as situações de decurso temporal ocorridas nos processos judiciais, quando verificada a inércia da parte exequente em buscar meios adequados para a satisfação de seu crédito. A legislação orienta o aplicador da lei sobre como deverá proceder se a hipótese normativa efetivamente ocorrer, saindo do campo das ideias e incidindo na *praxis* jurídica. Em outros termos, o referido instituto tributário apenas é regulamentado porque é sabido que ele pode existir no plano fático.

A fim de que se possa analisar a ocorrência real da prescrição intercorrente tributária e o seu conteúdo, a presente monografia propõe o estudo analítico do instituto em processos judiciais já julgados.

A metodologia de pesquisa fixa-se especialmente no Tribunal Regional Federal da 2ª Região – TRF-2, especificamente na Justiça Federal do Rio de Janeiro. Temporalmente, pretendeu-se o estudo dos processos judiciais com data de julgamento de 1º de julho de 2016 a 31 de dezembro de 2016. Utilizando o banco de sentenças disponibilizado pelo sítio eletrônico do Tribunal³⁸, o campo de pesquisa foi preenchido com o termo “prescrição intercorrente” e a classe de processos escolhida corresponde a “execução fiscal – processo de execução – processo cível e do trabalho”. O resultado gerado pelo sistema foi o correspondente ao total de 3.725 julgados.

A escolha destes elementos levou em consideração o tempo disponível para a análise individual dos casos e para a elaboração da monografia, sendo influenciado pelo estágio jurídico exercido em uma das varas federais de execução fiscal do mencionado Tribunal Regional, o

³⁸ Para tanto, acessar o sítio eletrônico <http://www10.trf2.jus.br/consultas?entqr=3&lr=lang_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&ulang=&access=p&entqrm=0&entsp=a&wc=200&wc_mc=0&ud=1&filter=0&getfields=* &q=jurisprud%C3%A2ncia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&site=v2_sentencas&sort=date:D:S:d1&base=SE>.

que despertou o interesse pela análise da prescrição intercorrente, cuja incidência aparentava ser frequente.

Do total de 3.725 processos judiciais encontrados, apenas 3.502 efetivamente corresponderam a execuções fiscais extintas com resolução do mérito, em virtude da consolidação da prescrição intercorrente. Por se tratar de uma Justiça Federal, o objeto exequendo abrangeu créditos de natureza tributária e não tributária pertencentes à Fazenda Nacional, compreendendo a Administração Direta e Indireta (a exemplo dos Conselhos Profissionais e Agências Reguladoras), e os débitos contraídos pela Administração Federal, ainda que pertencentes ao Município ou ao Estado, como a taxa de coleta domiciliar de lixo – TCDL.

Ao longo da pesquisa foi realizada a construção de uma tabela que identificasse os seguintes elementos de cada julgamento: o número do processo; a identificação do réu pessoa física e pessoa jurídica; a natureza tributária ou não tributária da dívida e o débito exequendo; o valor da causa e o tempo de suspensão do processo. No tópico a seguir, serão apresentados os resultados obtidos.

2. DA CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

Inicialmente, cabe destacar a prevalência de pessoas jurídicas executadas, em comparação com o número de pessoas físicas, notadamente pelo tipo de débito que é executado na Justiça Federal. O ingresso de pessoas naturais no polo passivo do processo é comumente verificado no caso do redirecionamento da execução fiscal de pessoa jurídica para o seu sócio, ou quando pretende-se a cobrança do imposto de renda de pessoa física e de anuidades dos Conselhos Profissionais.

Deste modo, a qualificação do objeto da dívida apresenta-se de maior relevância, na medida em que o desempenho da tributário tem por fim primeiro a arrecadação para o sustento do Estado e custeio de suas atividades essenciais.

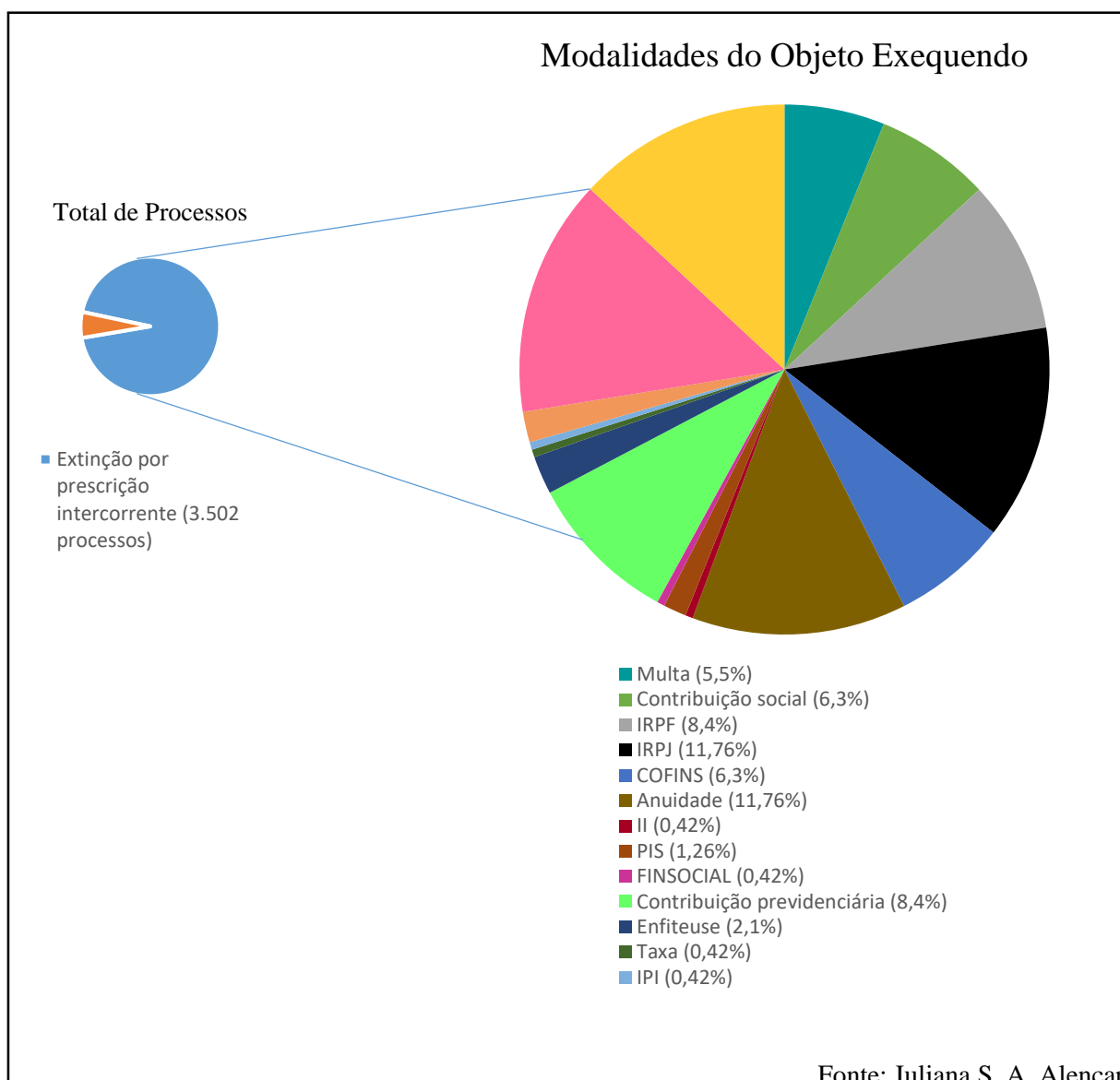
Nessa toada, foram encontrados as seguintes modalidades de débitos:

- a) **Multa:** consiste em prestação pecuniária prevista em lei como sanção por ato ilícito, sendo constituída mediante atividade administrativa vinculada.
- b) **Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL:** tributo aplicável às pessoas jurídicas e às pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País, cuja arrecadação destina-se ao custeio da seguridade social.
- c) **Imposto de renda de pessoa física:** tributo que incide sobre a renda e os proventos de contribuintes residentes no País ou residentes no exterior que recebam rendimentos de fontes no Brasil.
- d) **Imposto de renda de pessoa jurídica:** por serem equiparadas a contribuintes, estão sujeitas ao pagamento deste tributo as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País.
- e) **Anuidade dos Conselhos Profissionais:** contribuição paga no interesse das categorias profissionais ou econômicas, em virtude do vínculo existente entre a pessoa física ou pessoa jurídica e o respectivo conselho profissional.
- f) **Imposto de importação de produtos estrangeiros – II:** incide sobre a importação de mercadorias estrangeiras e sobre a bagagem de viajante procedente do exterior.
- g) **PIS/PASEP e COFINS:** as três contribuições possuem regras bastante similares, variando conforme seus contribuintes – pessoas jurídicas de direito privado, pessoas jurídicas de direito público ou contribuintes especiais – bem como em relação às hipóteses de incidência, que podem ser o faturamento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado; o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas em lei; a arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público.

- h) FINSOCIAL: contribuição social destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor.
- i) SIMPLES: abrangendo tributos federais como o IRPJ, a CSLL, o PIS/Pasep, o COFINS, o IPI e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica, o SIMPLES consiste em regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.
- j) Contribuição previdenciária: a contribuição pode corresponder à obrigação devida pela pessoa física ou pela pessoa jurídica. No primeiro caso, encontram-se as contribuições devidas pelas seguintes pessoas naturais: empregado, inclusive o doméstico; o trabalhador avulso; o contribuinte individual; o micro empresário individual (MEI); o segurado especial; o produtor rural pessoa física; e o empregador doméstico. Já no caso das pessoas jurídicas, estão abrangidas as diversas contribuições cobradas de empresas ou entidades equiparadas à empresa pela legislação.
- k) Enfitese: prestação anual instituída pelo Poder Público sobre as terras públicas e terrenos de marinha.
- l) Taxa de coleta domiciliar de lixo: taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis.
- m) Fundo de garantia por tempo de serviço – FGTS: trata-se de contribuição devida pelo empregador ao Fundo, constituída pelos saldos das contas vinculadas e outros recursos a ele incorporados.
- n) Imposto sobre produtos industrializados – IPI: tributo incidente na atividade de importação, verificado quando do desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira, bem como nas operações internas, mediante a saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Além dos referidos objetos, a pesquisa também localizou processos fiscais que executavam, no mesmo procedimento, dívidas de diversas modalidades, de modo a não ser possível individualizar qual o valor correspondente a cada tributo. Do mesmo modo, em algumas execuções fiscais não se pode identificar o objeto da cobrança. Isto porque o presente trabalho limitou-se à análise dos dados básicos de cada, e não à leitura pormenorizada de cada ação judicial.

Dos mais de três mil julgados estudados, os resultados iniciais podem ser consolidados da seguinte forma:



Da leitura dos dados apresentados acima, nota-se que as mais diversas atividades públicas são diretamente atingidas pela ausência de arrecadação em virtude da prescrição intercorrente, na medida em que os créditos tributários que se pretendem executar permeiam desde a Seguridade Social, a exemplo da contribuição previdenciária, até o custeio de setores não específicos, como é o caso dos impostos.

De outro giro, no atinente ao valor crédito a que a Fazenda Pública teria direito e que, no entanto, não foi adimplido, a presente monografia levou em consideração o valor da causa de cada processo, a fim de realizar uma estimativa para saber o quanto a Administração Pública deixou de arrecadar. Cabe ressaltar que os valores representam apenas uma aproximação do *quantum debeatur*, já que não levou em consideração a atualização monetária e os encargos legais incidentes sobre o valor inicial ao longo do curso processual.

Assim, da soma do valor da causa de cada um dos julgados, o crédito fazendário não arrecadado consolida a quantia de R\$ 568.914.844,18, para os processos extintos por prescrição intercorrente apenas no Rio de Janeiro, em um período de seis meses.

Destarte, como último elemento levantado pela pesquisa empírica, constatou-se que os processos ficaram suspensos nas Varas Federais por um período médio de 7 anos, antes que o juiz promovesse a sua extinção. A média é compatível com a previsão legal, que exige, como regra geral, o decurso do prazo prescricional quinquenal, aliada à ausência de causas suspensivas ou interruptivas do prazo, para ter como findo o feito executivo.

De fato, a existência de empresas com a falência decretada ou a absoluta impossibilidade de localização dos devedores pelos sistemas tradicionais de busca são fatores que explicam o insucesso destas execuções fiscais. No entanto, a presente monografia pretende buscar outras causas que explicam o fenômeno de forma ampla, sem se limitar ao que ocorre no curso processual, mas investigando as etapas que o sucedem, a teor do conteúdo da parte seguinte deste trabalho.

PARTE III – DA RELAÇÃO DE CAUSALIDADE ENTRE A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E OS ELEMENTOS QUE A ANTECEDEM

1. DA AUSÊNCIA DE ESTUDOS E DOS MÉTODOS ALTERNATIVOS À JUDICIALIZAÇÃO DA COBRANÇA DO CRÉDITO

Ao polo ativo da relação jurídica tributária cabem as atribuições de fiscalização, lançamento e cobrança do tributo. Em sede federal, como regra, a posição de sujeito ativo é ocupada pela União Federal, cuja administração dos tributos é realizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme disposição da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Os auditores fiscais são os agentes públicos competentes para proceder às atividades de fiscalizar e lançar os créditos correspondentes aos tributos administrados pela Receita Federal.

A fixação de competências em uma instituição específica da Administração Pública objetiva assegurar o cumprimento tributário, ou seja, a efetivação plena das obrigações tributárias dos contribuintes³⁹.

Na experiência brasileira, o meio último de obtenção do crédito tributário – o processo judicial – nem sempre se mostra como sendo o mais competente para a satisfação da pretensão do Fisco, que precisa se valer de instrumentos outros para garantir a arrecadação dos tributos. A movimentação da máquina judiciária e de todos os seus agentes, se considerados o

³⁹ Nos dizeres de Andrea L. Viol: “O objetivo fundamental de qualquer administração tributária é a maximização do cumprimento tributário – isto é, a redução da brecha entre a arrecadação e o real potencial tributário de um país. (...) o uso de análise de dados e tendências deve embasar a elaboração de um plano integrado para mitigar os riscos do descumprimento tributário. Esse modelo de maximização do cumprimento tributário, baseado em estratégia de riscos, tem um papel central na definição das ferramentas e dos métodos de trabalho da administração tributária. O Brasil, apesar dos avanços verificados nos últimos anos em matéria de administração tributária, ainda enfrenta limitações para estruturar uma estratégia nacional que maximize o aumento do cumprimento tributário no país. Na ausência de estudos (...), a alta carga tributária brasileira tem sido interpretada como sinônimo de uma política arrecadatória bem-sucedida (...). A brecha tributária (tax gap) é definida, em seu conceito amplo, como a diferença entre a arrecadação efetiva e a potencial, e inclui a brecha de cumprimento e a brecha de política tributária. A sua mensuração continuada permite que a AT: (1) conheça a dimensão e a tendência temporal do descumprimento tributário, (2) identifique algumas das principais causas subjacentes à falta de cumprimento tributário, (3) enriqueça o trabalho de gestão de riscos mediante o desenvolvimento de um plano de cumprimento tributário orientado a combater as causas da evasão fiscal e (4) estime a possibilidade de expansão da base tributária mediante a redução dos gastos tributários e das brechas legais. Além de ser um insumo básico para a ação da AT, a mensuração da brecha também deve ser utilizada para aperfeiçoar as análises macrofiscais do país.”. (VIOL, Andrea Lemgruber. *A Administração Tributária Moderna e a Maximização do Cumprimento Tributário: algumas reflexões sobre o caso brasileiro*. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n.2, p.50-82, jan./jul. 2015 – p. 50 e 55)

formalismo excessivo e o grande número de ações em curso, também pode ocasionar o retardo na obtenção do crédito. Ademais, a demora na tomada de decisões judiciais até o seu efetivo cumprimento pode fazer com que o contribuinte não seja mais encontrado nos endereços constantes dos cadastros oficiais ou, se encontrado, produz o risco de que no momento do cumprimento da constrição do patrimônio do devedor, o bens e os ativos financeiros não mais existam para satisfazer o crédito. Como consequência, em virtude da indisponibilidade do interesse público que veda o pedido de extinção da execução fiscal, a ordem será a de suspensão do seu curso, podendo ocasionar a prescrição intercorrente que ora se estuda.

Assim, à Administração Pública passa a ser necessária a criação de alternativas que garantam o cumprimento tributário, estimulando o pagamento da obrigação antes da configuração da situação de inadimplemento, bem como medidas pós-lançamento, quando o crédito tributário já está formalizado.

A dificuldade da execução desta empreitada, todavia, deve-se à ausência de estudos técnicos que delimitem as fragilidades do sistema arrecadatório brasileiro.

Os setores de inteligência da Administração brasileira não tem por tradição a realização de medições para estimar a brecha de cumprimento da obrigação tributária pelos contribuintes, o que dificulta a feitura de análises temporais a longo prazo sobre o cumprimento fiscal ou sobre a identificação das formas utilizadas pelo devedor para imiscuir-se do seu dever legal. Tampouco se verifica a elaboração de relatórios de análise comportamental ou para a informação sobre os custos administrativos da cobrança. Em geral, as pesquisas produzidas cingem-se apenas ao Poder Judiciário, ignorando os demais Poderes do Estado.

A falta desse conhecimento, que deveria ser sistemático e recorrente, limita a escolha de opções de política de ajuste, bem como de eficientes ações de melhoria do cumprimento tributário, gerando, por conseguinte, a adoção de políticas que podem vir a agravar o quadro de distorção econômica do país, a exemplo do recorrente aumento da tributação. Além disso, o conhecimento de como o inadimplemento responde a ciclos recessivos também ajudaria a entender os impactos arrecadatórios negativos, e como minimizá-los.

A análise do cumprimento deve ser contextualizada em um debate técnico sobre a qualidade e desempenho da Administração Tributária, incluindo os efeitos da tributação sobre a eficiência econômica, a equidade e o aparelhamento das instituições. Porém, as peculiaridades do sistema tributário nacional falta de intenção política em vias de superar as dificuldades têm reduzido a qualidade do debate interno pela falta de transparência da informação tributária disponível ao público.

Apesar da urgência de uma reforma que tenha sido previamente estudada, as dificuldades de se formar um consenso político sobre o modelo apropriado de tributação têm impedido avanços concretos há décadas. Com isso, tem-se optado pela implantação de uma série de mudanças “fatiadas” no sistema, que infelizmente não resolvem os problemas estruturais. No Brasil, melhorar o cumprimento dependerá, assim, da modernização do sistema tributário nacional.

Como a presente monografia cinge-se à análise da prescrição intercorrente, não serão aqui analisados de maneira exaustiva os institutos alternativos à obtenção do crédito, cabendo apenas uma breve reflexão sobre os expedientes comumente utilizados na prática tributária.

1.1.Educação fiscal

Tanto no seio social quanto dentre doutrinadores da disciplina tributária, há o consenso quanto à alta complexidade do sistema brasileiro, o que acaba por afetar o cumprimento tributário e, conseqüentemente, o controle pela Administração Pública. A multiplicidade de tributos, verificada pela grande fragmentação em nível federal, a estrutura intrincada das legislações e das diversas espécies normativas complementares, bem como a existência de variados regimes de exceção para a exigibilidade de determinado tributo dificultam o adequado cumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Para os contribuintes que querem adimplir com a obrigação fiscal, é inevitavelmente alta a probabilidade de incidir em erros ou má interpretação quanto ao dever tributário, da mesma forma que àqueles que pretendem se afastar do pagamento, torna-se mais fácil utilizar-se das lacunas legais e do controle estatal deficiente para o cometimento de fraudes. A complexidade

também gera maior litígio, com o acúmulo significativo de processos contenciosos, cuja demora na prestação jurisdicional impacta os níveis de cumprimento devido à sensação de impunidade dos demais contribuintes, o que é agravado se considerado o ceticismo da sociedade em relação às instituições.

Nessa toada, a Educação Fiscal entrou na agenda de política pública no ano de 1996, buscando conscientizar a população sobre a importância do cumprimento tributário, o que ensejou a criação de um programa nacional permanente entre a União, os Estados e o Distrito Federal, tendo os Municípios ingressado em 2002.

Regulamentado pela Portaria Interministerial (Ministério da Fazenda e da Educação) nº 413, de 31 de dezembro de 2002, o Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF tem por objetivo a promoção e institucionalização da Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, a sensibilização do cidadão para a função socioeconômica do tributo, levando conhecimento sobre a administração pública e criando condições para uma relação harmoniosa deste para com o Estado, a teor de seu artigo 1º.

Uma das principais ferramentas de implementação destes objetivos ocorre pelo meio virtual. Aos professores municipais, estaduais e federais, a Escola de Administração Tributária oferece o curso de “Disseminadores de Educação Fiscal”, enquanto que às crianças e aos adolescentes é ofertado o curso do sítio eletrônico Leãozinho⁴⁰, visando auxiliar o educando no desenvolvimento de competências para o exercício da cidadania. A exemplo das demais iniciativas na Educação Fiscal e com o intuito de obter um maior alcance, há também cursos na modalidade presencial para as prefeituras e a realização de parcerias com universidades e outras instituições governamentais.

A Educação Fiscal surge, assim, como um freio inicial ao inadimplemento, na medida em que busca estimular e garantir que o contribuinte cumpra integral e tempestivamente com a obrigação tributária. No entanto, conforme já revelado pelo presente trabalho, o descumprimento da obrigação de pagar é uma realidade no panorama tributário brasileiro, o

⁴⁰ O citado conteúdo encontra-se disponível na plataforma online cujos endereços eletrônicos são <<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br>> e <<http://educacaofiscal.gov.br>>.

que enseja o desenvolvimento de outros métodos alternativos à consequência mais rígida, que é a execução fiscal.

1.2. Protesto

O protesto fiscal é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida, sendo atualmente uma modalidade de cobrança de dívidas públicas pelos cartórios extrajudiciais.

Para tanto, a Certidão de Dívida Ativa regularmente constituída é remetida ao cartório respectivo para que o contribuinte realize o pagamento do débito, acrescido dos emolumentos e demais despesas cartorárias. A lavratura do protesto ocorrerá no caso em que, devidamente intimado, o contribuinte quedar-se inerte, de modo que a sua inscrição seguirá o fluxo normal, com a liberação para emissão do Documento de Arrecadação e para concessão de parcelamento administrativo do débito. Portanto, a partir desse momento, os pagamentos poderão ser realizados normalmente e não mais diretamente no Cartório de Protesto.

Cabe ressaltar que esta modalidade de pagamento sofreu contundentes críticas no seio jurídico, posicionando-se alguns juristas pela sua ilegalidade, ao argumento de que se a Certidão de Dívida Ativa é documento hábil a comprovar o inadimplemento do débito fiscal, gozando da presunção de certeza e liquidez, seria inócua a admissão do protesto, porque a finalidade deste é servir de prova ao inadimplemento. Desse modo, a única forma de se cobrar dívida fiscal seria judicialmente, por meio de execução fiscal, bastando que o legitimado ativo para a ação instrísse a peça exordial com a referida Certidão.

Para este posicionamento, ainda, o protesto consubstanciaria uma sanção política e tornaria vulnerável o devido processo legal substantivo, por ferir o direito à ampla defesa e contraditório, bem como por se tratar de ato unilateral da Administração, porque não haveria a participação do contribuinte em uma medida que o constrange. Também foi sustentada a violação ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, considerado garantia fundamental daquele que está sendo demandado pela Administração, por promover o direito de se defender perante um juiz togado e, nesta sede, questionar os cálculos apresentados.

Em que pese as controvérsias, o Pleno do Supremo Tribunal Federal pacificou a questão quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5135, ao julgar improcedente a pretensão formulada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, que questionava a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 1º, da Lei nº 9.492/1997, acrescentado pelo artigo 25, da Lei nº 12.767/2012, que incluiu, no rol dos títulos sujeitos a protesto, as Certidões de Dívida Ativa da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

Por maioria, o Plenário entendeu que a utilização do protesto pela Fazenda Pública para promover a cobrança extrajudicial e acelerar a recuperação de créditos tributários é constitucional. Nos termos do voto do ministro relator Roberto Barroso, fixou-se a tese de que o protesto constitui mecanismo legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política. Na concepção da Suprema Corte, essa modalidade de cobrança é menos invasiva que a ação judicial, que permite a penhora de bens e o bloqueio de recursos nas contas de contribuintes inadimplentes.

Da inteligência do julgado, depreende-se que o uso do protesto fiscal possibilitaria a redução do número de cobranças judiciais, fazendo parte do esforço de desjudicialização das execuções fiscais, pois, segundo levantamento do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, cerca de 38% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário são desta categoria. Assim, a medida pode ser adotada como uma resposta aos índices de congestionamento de execuções fiscais na Justiça que, ainda que acordo com o CNJ, estava acima de 80% nos últimos anos e chegou a 91% em 2016⁴¹.

Assim, além da economia do valor gasto como o processo judicial, o uso do protesto pode trazer melhoras à prestação jurisdicional, maior qualidade no trato das execuções fiscais, na definição de estratégias e a consequente redução de litígios judiciais. A utilização do protesto também tem um efeito imediato no aumento da arrecadação, bem como permite à Fazenda Pública concentrar seus agentes e a estrutura institucional nas execuções de créditos recentes e

⁴¹ Os números foram obtidos pelo Relatório Justiça em Números 2017, realizado pelo Supremo Tribunal Federal e disponível no endereço eletrônico <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/11/d982ddf36b7e5d1554aca6f3333f03b9.pdf>>.

nos grandes devedores. Tais medidas, portanto, podem viabilizar a racionalização no trato da execução fiscal.

1.3.Remissão da dívida

Conforme exposto, as execuções fiscais compõem grande parte do acervo de ações judiciais no Brasil. Em estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, cada execução fiscal custa, aproximadamente, quatro mil reais, o que torna não razoável intentar executar débitos abaixo desse valor⁴², inclusive porque há o risco de se não obter êxito.

Desse modo, assim como ocorre nos casos do protesto fiscal, a remissão ou o perdão da dívida é um mecanismo de contenção dos eventuais litígios judiciais e de redução no número de execuções fiscais em curso, porque ao se perdoar o débito, evita-se o ajuizamento de uma ação fiscal que, resultando ou não no pagamento, não trará benefícios à Administração Pública, notadamente pela inócua movimentação da máquina pública.

A remissão é causa extintiva do crédito tributário, cujo diploma normativo mais relevante é a Medida Provisória nº 49/2008, que exige o preenchimento dos seguintes requisitos para o reconhecimento do perdão:

Art. 14. Ficam remitidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há cinco anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1º O limite previsto no caput deve ser considerado por sujeito passivo, e, separadamente, em relação:

I - aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

III - aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Na hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas.

⁴² Os números foram obtidos pelo Relatório de Pesquisa IPEA – Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal, disponível no endereço eletrônico <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf>.

Note-se que não é qualquer débito que pode ser submetido ao mencionado regime legal, senão aqueles de titularidade da Fazenda Nacional. Há ainda o requisito referente ao marco temporal do débito, que exige a data de vencimento anterior ou igual a 31/12/2002. Mencione-se também a necessidade do pequeno valor do débito, que deve ser inferior a R\$ 10.000,0, e ser considerado em relação a cada devedor ou sujeito passivo, ou seja, conforme cada CPF ou CNPJ, e não apenas um débito isolado cobrado em uma execução fiscal qualquer.

Ademais, o valor consolidado de R\$ 10.000,00 deve ser considerado separadamente para os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como àqueles decorrentes de determinadas contribuições sociais, e aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Medida Provisória nº 449/2008 foi convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que praticamente manteve a redação anterior, *in verbis*:

Art. 14. Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1º O limite previsto no caput deste artigo deve ser considerado por sujeito passivo e, separadamente, em relação:

I – aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos;

II – aos demais débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III – aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV – aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Na hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo aos débitos originários de operações de crédito rural e do Programa Especial de Crédito para a Reforma Agrária – PROCERA transferidas ao Tesouro Nacional, renegociadas ou não com amparo em legislação específica, inscritas na dívida ativa da União, inclusive aquelas adquiridas ou desoneradas de risco pela União por força da Medida Provisória no 2.196-3, de 24 de agosto de 2001.

Com a promulgação da lei, a mudança mais notória foi a separação dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União em apenas dois grupos distintos, a saber, os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, decorrentes das de determinadas contribuições sociais, e os demais débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, houve um alargamento da possibilidade de remissão, pois para cada um dos grupos de débitos poderá ser considerado o valor de R\$ 10.000,00.

Atualmente, consideradas as dificuldades financeiras vivenciadas no país, o Ministério da Fazenda anunciou no final de 2016 o “Novo Refis” ou o "Programa de Regularização Tributária", instaurado pela Medida Provisória nº 766/17, que fornece as diretrizes iniciais para a adesão ao regime, quais débitos podem ser aderidos e condições para a quitação dos mesmos.

2. A PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL COMO A PRINCIPAL LEGITIMADA ATIVA

Do ponto de vista administrativo, a Receita Federal do Brasil – RFB e as administrações estaduais têm realizado um significativo esforço de modernização nas últimas décadas. A melhoria administrativa e o avanço em informatização foram soluções pragmáticas para tentar compensar a complexidade do sistema tributário e sua fragmentação. Vários projetos conjuntos entre a RFB e os Estados, como a nota fiscal eletrônica e o sistema público de escrituração digital, demonstraram a habilidade de concepção de soluções integradas que buscam facilitar o cumprimento e melhorar o controle. Porém, a informatização não deve ser vista como uma solução definitiva para resolver as complexidades acumuladas no sistema. Deve questionar-se em que medida ela é suficiente para compensar a complexidade, a fragmentação e o custo do cumprimento tributário no Brasil.

Nessa toada, importante é a análise da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por ser órgão jurídico com relevante desempenho no âmbito da Administração Pública Federal e na assessoria fazendária, em virtude de sua atuação na defesa dos interesses da Fazenda Nacional e em causas que poderiam trazer grande prejuízo ao Erário.

Especificamente na situação de cobrança da Dívida Ativa da União (DAU), a instituição é a legitimada à promoção da cobrança extrajudicial dos créditos, valendo-se do protesto extrajudicial, por exemplo ou, ainda, no âmbito judicial, promovendo execuções fiscais.

Em que pese a imprescindível função institucional exercida por esta Procuradoria, o cenário atual revela a carência de servidores administrativos para a estruturação adequada das ações administrativas, o que impacta os trabalhos finalísticos do órgão. Tanto é assim que no ano de 2015 foi encaminhado o Projeto de Lei nº 4.253/2015, pela Presidência da República, visando disciplinar a carreira de apoio específica para os órgãos da Advocacia-Geral da União – AGU, com previsão de alocação de força de trabalho na PGFN, a regulamentação do direito à percepção de honorários advocatícios pelos advogados públicos federais, a permissão para o exercício da advocacia liberal, dentre outras prerrogativas.

Conforme o Relatório de Gestão do Exercício de 2015, o déficit de procuradores e servidores administrativos impacta não apenas as atividades rotineiras da Procuradoria, como também o faz a recente crise econômica por qual passa o país que, dentre os seus inúmeros desdobramentos, aumenta o quantitativo de contribuintes em situação de inadimplemento e, por conseguinte, o número de execuções fiscais que possivelmente serão ajuizadas.

O relatório informa, ainda, a existência de grande evasão dos procuradores da Fazenda Nacional, o que pode ser explicado pela defasagem estrutural e remuneratória em relação às demais carreiras. A título de exemplo, no exercício de 2014 houve uma diminuição na força de trabalho na instituição, com uma redução líquida de 27 procuradores da Fazenda Nacional e de 10 servidores do Plano Especial de Cargos do Ministério da Fazenda e, no ano de 2015, apenas três novos procuradores ingressaram no quadro, ao passo que 36 saíram do órgão.

Para esta questão em específico, o Projeto de Lei busca a criação de maiores condições de reconhecimento da carreira e de seus agentes, a exemplo da valorização do alcance de resultados e desempenho positivo na defesa da União em juízo, revertendo, portanto, em proveito dos servidores. Pretende-se, com a aprovação do projeto, o reconhecimento das categorias pertencentes à Procuradoria, de modo a também demonstrar a relevância de seus profissionais.

À época de produção do citado relatório, dos 2400 cargos autorizados de procuradores da Fazenda Nacional, apenas 2.039 estavam preenchidos. A diminuição do quadro, em contraste com o aumento de atribuições, elevou o déficit observado na proporção existente entre servidores técnico-administrativos e procuradores da Fazenda Nacional, o que correspondia, em 2015, ao índice de 0,714 servidores administrativos por procurador da Fazenda Nacional, apesar de o índice de 2,5 servidores administrativos por procurador da Fazenda Nacional ser o considerado ideal.

Em termos comparativos, se confrontada a estrutura de pessoal da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional com a do Poder Judiciário Federal, órgão cuja estrutura a Procuradoria busca espelhar na distribuição territorial e perante o qual há o seu maior volume de atuação, o relatório anual informou que a relação do número de servidores da Justiça Federal e juízes federais é de 16,43 servidores por juiz.

Tal comparação se mostra ainda mais destoante quando considerado que a Fazenda Nacional é o segundo maior litigante perante a Justiça Federal e desempenha Função Essencial à Justiça, nos termos do art. 131, § 3º, da Constituição da República de 1988⁴³, em posição constitucional equivalente ao Ministério Público e à Defensoria Pública.

Ora, se o volume de trabalho dos referidos órgãos são correspondentes, forçoso concluir que sempre haverá descompasso na qualidade do trabalho da estrutura da Procuradoria e o Judiciário. Ao invés de tê-las espelhadas, na verdade a carga de trabalho que recai sobre os servidores administrativos e procuradores da PGFN é, proporcionalmente, 27 vezes maior que a carga distribuída entre juízes e servidores do Poder Judiciário Federal.

Destarte, reconhecendo o cenário desproporcional da Procuradoria, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil questionou perante o Supremo Tribunal Federal a Lei nº 11.457/2007, responsável pela criação da chamada “super-receita”. Por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4068, o Conselho pretendeu o reconhecimento da

⁴³ Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. (...)
§ 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

inconstitucionalidade do artigo 16, parágrafo 1º, da lei⁴⁴, que determina que, a partir de 1º de abril de 2007, toda a dívida ativa da União seja transferida para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Se a Procuradoria da Fazenda não possuía à época, e tampouco atualmente, condições materiais e de recursos humanos para administrar quantia superior a 401 bilhões de reais – em valores de 2006 inscritos na dívida ativa da União – não haveria razoabilidade na lei editada pelo Congresso Nacional. Ademais PGFN possuía, também em 2006, 1.352 membros, o que faria com que cada procurador fosse responsável por, aproximadamente, 297 milhões de reais.

A presente ADI, pendente de julgamento pela Suprema Corte, justifica-se, assim, pelas sérias e jurídicas preocupações quanto à possibilidade administrativa de a PGFN assumir o grande acréscimo de trabalho resultante da criação da “super-receita”.

⁴⁴ Art. 16. A partir do 1o (primeiro) dia do 2o (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2o e 3o desta Lei, constituem dívida ativa da União.

§ 1º A partir do 1o (primeiro) dia do 13o (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2o e 3o desta Lei. (...)

CONCLUSÃO

O trabalho pretendeu analisar a aplicação dos prazo prescricional intercorrente nos processos tramitados perante as varas federais. Sobre o tema, tem-se que se o titular do direito queda-se inerte, mantendo-se inativo diante a violação ao direito que lhe pertence, com o transcorrer do tempo nascerá um remédio de ordem pública reconhecido como prescrição, fazendo com que cesse a desarmonia causada pela inércia Administrativa e seja restabelecida a ordem jurídica.

Consoante a Lei de Execução Fiscal, o ato de o juiz suspender o curso da execução fiscal enquanto não for localizado o devedor ou não forem encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, suspende também a contagem do prazo prescricional quinquenal.

A prescrição tem por finalidade estabilizar e conferir certeza às relações jurídicas, ao extinguir a pretensão do titular do direito. Quando no curso do processo executivo fiscal for verificada inércia da parte credora em promover os atos de impulsão processual, por mais de cinco anos, não havendo causas suspensivas ou interruptivas do prazo, estará configurada a prescrição intercorrente, que terá o condão de extinguir o feito com resolução de mérito.

O crédito tributário somente é judicialmente exigido depois que as tentativas de recuperação se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Cabe ressaltar, ainda que os títulos executivos que chegam ao Judiciário correspondem a dívidas que já são antigas, e por consequência, mais difíceis de serem recuperadas.

Nessa toada, o problema levantado foi perquirir as evidências materiais da prescrição intercorrente, compreendendo o desenvolvimento real do instituto nos processos judiciais. Para tanto, analisou-se a execução fiscal levada a cabo na Justiça Federal do Rio de Janeiro, considerando os julgamentos ocorridos no segundo semestre de 2016 e que foram extintos por causa da superveniência da prescrição. Buscou-se identificar seus elementos, como as

modalidades do objeto exequendo, o montante do crédito pertencente à Fazenda Pública e o tempo médio de suspensão dos julgados.

A tese ou hipótese levantada foi a de que a prescrição intercorrente tributária não se limita à letra da lei, senão que representa um instituto de contornos reais e que influencia na arrecadação, notadamente por ser uma causa que extingue o crédito tributário.

Restou demonstrado que os fatores que criam cenário propício à ocorrência da prescrição são muito mais amplos do que as dificuldades de se localizar o devedor ou patrimônio hábil à satisfação do crédito.

De um lado, imperiosa é a existência de estudos que criem um modelo estruturado para a melhoria do cumprimento tributário. Esse modelo tem um papel central na definição das ferramentas e dos métodos de trabalho que a Administração Tributária pode vir a utilizar, de modo a aumentar os níveis de cumprimento em todos os grupos de contribuintes, a exemplo do que ocorre no programa de Educação Fiscal. É válido salientar que quaisquer ações administrativas desvinculadas de um modelo estruturado de riscos, integrado à gestão estratégica organizacional, tendem a ser menos eficientes e eficazes.

De outro lado, atestou-se que o aparelhamento precário e um componente humano quantitativamente inferior ao ideal na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – principal legitimada ativa para as execuções fiscais na Justiça Federal – prejudicam o desempenho da credora, frente aos litígios fazendários, por não permitir o acompanhamento satisfatório de cada execução em curso.

Conclui-se, assim, que o objetivo geral do trabalho foi compreender como se dá a prescrição intercorrente e os fatores que influenciam, em uma relação de causalidade, a sua ocorrência, especialmente sob a perspectiva organizacional da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, bem como sobre os estudos institucionais sobre o fenômeno.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BESERRA, Guilherme. **O Potencial das Redes Sociais para Ampliação da Atuação da Educação Fiscal**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n.2, p.257-270, jan./jul. 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 01 set. 2017.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 07 mar. 1972. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em 04 set. 2017.

BRASIL. Decreto nº 99.684, de 8 de novembro de 1990. Consolida as normas regulamentares do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 12 nov. 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d99684.htm>. Acesso em 05 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 01 set. 2017.

BRASIL. Lei 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 14 maio 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em 05 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 25 jul. 1991. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 03 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 22 jul. 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em 04 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 10 de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm>. Acesso em 10 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>. Acesso em 14 set. 2017.

BRASIL. Portaria Interministerial (Ministério da Fazenda e da Educação) nº 413, de 31 de dezembro de 2002. Define competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 02 jan. 2003. Disponível em <<http://www.educacao.pr.gov.br/arquivos/File/portarias/portaria4132002.pdf>>. Acesso em 10 set. 2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 49, de 03 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos

em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Diário Oficial da República do Brasil, Brasília, DF, 04 dez. 2008. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm>. Acesso em 14 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário. In: Supremo Tribunal Federal. Súmulas Vinculantes. Brasília, 2016, p. 12.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. Direito do Trabalho. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Cobrança de valores não pagos. Prazo prescricional. Prescrição quinquenal. Art. 7º, XXIX, da Constituição. Superação de entendimento anterior sobre prescrição trintenária. Inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da Lei 8.036/1990 e 55 do Regulamento do FGTS aprovado pelo Decreto 99.684/1990. Segurança jurídica. Recurso Extraordinário com Agravo nº 709.212/DF. Recorrente: Banco Do Brasil S/A. Recorrido: Ana Maria Movilla De Pires e Marcondes. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 13 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Justiça em Números 2017: ano-base 2016/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 210. A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta (30) anos. In: Revista Eletrônica do Superior Tribunal de Justiça, vol. 15, 2010, p. 3.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula 206. A prescrição da pretensão relativa às parcelas remuneratórias alcança o respectivo recolhimento da contribuição para o FGTS. In: Tribunal Superior do Trabalho. Súmulas, Orientações Jurisprudenciais e Precedentes Normativos. Brasília, 2016, p. 65.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula 362. I – Para os casos em que a ciência da lesão ocorreu a partir de 13.11.2014, é quinquenal a prescrição do direito de reclamar contra o não-recolhimento de contribuição para o FGTS, observado o prazo de dois anos após o término do contrato; II – Para os casos em que o prazo prescricional já estava em curso em 13.11.2014, aplica-se o prazo prescricional que se consumir primeiro: trinta anos, contados do termo inicial, ou cinco anos, a partir de 13.11.2014 (STF-ARE-709212/DF). In: Tribunal Superior do Trabalho. Súmulas, Orientações Jurisprudenciais e Precedentes Normativos. Brasília, 2016, p. 118/119.

BRASIL. Relatório de Pesquisa IPEA – Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Brasília, 2011. Disponível em

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_cust_ounitario_justicafederal.pdf>. Acesso em 15 set. 2017.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CASTRO, Cássio de. **A Execução Fiscal e as suas Crises de Instância**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.2, n.1, p.97-126, jul./dez. 2015.

COELHO, Álvaro. **Um Histórico Sobre a Tributação no Brasil**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p.29-49, jan/dez. 2016.

FABER, Frederico; SILVA, João Paulo da. **Parcelamentos Tributários: uma análise de comportamento e impacto**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p.161-187, jan/dez. 2016.

HABLE, José. **A Extinção do Crédito Tributário por Decurso do Tempo**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014.

Revista da PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 3, n. 2 (jul./dez. 2013).
Brasília: PGFN, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2011.

VIOL, Andrea Lemgruber. **A Administração Tributária Moderna e a Maximização do Cumprimento Tributário: algumas reflexões sobre o caso brasileiro**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n.2, p.50-82, jan./jul. 2015.