

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

ANNY RAFAELLY ALVES SANTOS

**ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**ARACAJU
2019**

ANNY RAFAELLY ALVES SANTOS

**ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de Bacharelado em Direito da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

**ARACAJU
2019**

SANTOS, Anny Rafaelly Alves.

S237a Análise Da Possibilidade De Aplicação Da Prescrição Intercorrente No Processo Administrativo Fiscal/ Anny Rafaelly Alves Santos; Aracaju, 2019. 50p.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Crédito Tributário 2. Prescrição Intercorrente 3. Processo Administrativo Fiscal I. Título.

CDU 347.131.2(813.7)

Elaborada pela Bibliotecária Lícia de Oliveira CRB-5/1255

ANNY RAFAELLY ALVES SANTOS

ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO
INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe como
exigência parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Aprovado em 12/06/2019

BANCA EXAMINADORA



Prof. Matheus Brito Meira (Orientador)
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Marcos Fellipe Gomes de Carvalho
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Ilmara Kelli Rocha de Oliveira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

AGRADECIMENTOS

Em tudo dou graças ao bom Deus. Ao olhar para o passado, não imaginava alcançar tantos objetivos, galgando inúmeros degraus, conseguindo enfim, chegar ao ponto alto do curso de bacharel em Direito. Sem dúvidas carrego comigo aprendizados que jamais esquecerei. Alguns destes aprendizados não serão limitados a ter aplicação apenas na vida profissional. Tudo que conquistei que foi oportunizado conhecer foi resultado da graça do eterno Pai. Obrigado Deus, pois sei que mesmo sem merecer o Senhor cuida de mim em todas as áreas da minha vida.

Em segundo lugar, agradeço ao apoio e credibilidade por parte da minha família e parentes, em especial minha avó, Maria da Conceição Santos, que sempre fez de tudo por mim, a Senhora é uma das pessoas que me incentivam a ser uma mulher diferente nessa geração. E minha mãe, Simone Alves Santos, uma verdadeira guerreira e batalhadora, todas as minhas conquistas são frutos do exemplo que tenho da senhora, em todo momento lembro-me de tudo que abdicou e fez por mim. Aos meus irmãos, Elias da Conceição Santos Filho, Elizabeth Gomes, Emilly Emanuella e Nayara Gomes, vocês são essenciais na minha vida. Maria Alice, minha sobrinha, amor da vida de tia, seu nascimento fez tudo mudar para mim, sou grata a Deus por sua existência.

Impossível não agradecer a Deus por ter permitido em minha vida, a experiência incrível de fazer o concurso para estágio na Procuradoria da Fazenda Nacional em Sergipe. Não tenho palavras o suficiente para descrever o quanto foi de grande valia esse tempo de estágio, impactou minha vida, foi verdadeiramente a melhor experiência com viés acadêmico que poderia ter.

Em hipótese alguma deixaria de mencionar o nome da pessoa que proporcionou meu desenvolvimento em Direito Tributário e outras matérias, pois sempre que tinha oportunidade estava sugando seu conhecimento, Dr. Rafael Barros Ribeiro Lima (Procurador da Fazenda Nacional), acredito que existem pessoas que Deus nos apresenta, e o senhor sem dúvidas é uma pessoa entre elas. Lembro-me da primeira peça que fiz, tive corrigi inúmeras vezes, e no final o senhor me deu incentivo para não desistir.... Serei eternamente grata, nunca vou esquecer

seus ensinamentos, acreditou e confiou em mim, em todas as conquistas profissionais lembrarei do senhor, dotado de ética profissional, gentileza, humildade. Gratidão por ter a oportunidade de ter sido supervisionada pelo senhor, desejo todo sucesso e felicidade para sua vida e toda sua família.

Agradeço ainda, aos Procuradores Dra. Ana Cristina, pessoa maravilhosa, amiga, generosa, exemplo de mulher. Dr. José Leite, a quem admiro muito por toda a bagagem de conhecimento que tem, além de ser sempre acolhedor, todo sucesso para o senhor. Dra. Ariella Mota, doce de pessoa, a senhora é incrivelmente maravilhosa, admiro-a muito, obrigada por tudo. Dr. Paulo Andrade Gomes (poderoso chefinho) saiba que o senhor é alguém que nunca irá ser esquecido por mim, sou muito grata por tudo, pela confiança e as oportunidades que foram me dadas, tenho grande estima e respeito. E Dra. Eliana, gentil e maravilhosa.

Menciono os colegas que trabalham na PFN, Jessyca Gomes, Patrícia Santana e José Henrique minhas tardes são únicas com vocês, sentirei saudades. Silvanete, Marcelo, Márcia, Mathilde, Alda, Nivaldo, Valério, Zezinho, enfim, os servidores em geral, vocês são pessoas dignas de reconhecimento e respeito.

Em especial agradeço ao meu orientador e professor Matheus Brito Meira, o senhor representa muito, obrigada por todo o conhecimento passado e paciência, como professor e posteriormente como orientador, meus sinceros agradecimentos.

Agradeço também ao Prof. Marcel Ramos, quem eu sou indiscutivelmente grande admiradora, o senhor é digno de todo reconhecimento e admiração pelo profissional e pessoa que é, foi um grande privilégio ter sido sua aluna em diversas matérias, sinceramente o professor que mais estimo em toda minha vida. A Profa. América Nejaim, melhor professora da vida, a senhora é incrível.

Finalmente agradeço especialmente aos amigos que tive a honra de conhecer na faculdade, Ana Farias, Marília Sena, Renata Neves, Debora Brenda, Alessandra Nunes, Gustavo José, Jeferson, Juliana Freire, vocês tornaram essa experiência da minha vida bem mais significativa, obrigada por serem quem são. E aos amigos pessoais, em todos momentos que precisei vocês estenderam as mãos, especialmente Raimundo Souza, Antônio Batista, Mayara Barros, Fernando, Lucas, Thiago Matos.

“A vida é uma peça de teatro que não permite ensaios. Por isso, cante, chore, dance, ria e viva intensamente, antes que a cortina se feche e a peça termine sem aplausos”.

Charles Chaplin

RESUMO

Todos os atos da vida civil, bem como os atos jurídicos são marcados pela ideia de tempo. Nesse sentido, a prescrição é um fundamental instituto no direito com função de evitar que as obrigações jurídicas perdurem “*ad eternum*”, preservando assim, a segurança jurídica nas relações. Partindo desta premissa, o presente trabalho tem o objetivo de analisar a possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, utilizando-se do método qualitativo, serão apresentadas posições doutrinárias acerca do tema abordado, com leitura de livros e artigos científicos, construindo uma boa base para exploração do tema proposto. Nesse diapasão, serão abordados e explicados conceitos acerca do crédito tributário, o lançamento do crédito, causas de suspensão de exigibilidade e causas de extinção do crédito tributário, bem como o processo administrativo fiscal, em âmbito federal, os princípios norteadores, o momento no qual é instaurado e as especificidades decorrentes da impugnação apresentada pelo contribuinte. São noções conceituais introdutórias necessárias para o entendimento da problemática apresentada na pesquisa. Adentrando no tema, após ser instaurado o processo administrativo fiscal, por meio da impugnação do lançamento do crédito tributário pelo contribuinte, o ente administrativo promove a instrução do processo, ocorre que por vezes a condução do contencioso administrativo prolonga-se por anos, para que se tenha uma decisão da reclamação apresentada, e sendo o caso de interposição de recurso mediante a inconformidade do teor da decisão de primeiro grau, o julgamento do mesmo. Sendo assim, há na doutrina o entendimento favorável e o contrário em relação à aplicação da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, porém as decisões jurisprudências são no sentido de que a prescrição intercorrente não tem aplicabilidade no contencioso administrativo. Diante disso, analisaremos os fundamentos doutrinários presentes nas correntes acerca do tema, nos posicionando em conformidade com a legislação vigente.

Palavras-chave: Crédito tributário. Prescrição intercorrente. Processo administrativo fiscal.

ABSTRACT

All acts of civil life as well as legal acts are marked by the idea of time. In this sense, the prescription is a fundamental institute in the law with the function of avoiding that the legal obligations endure "ad eternum", preserving, thus, the legal security in the relations. Based on this premise, the present work has the objective of analyzing the possibility of applying the intercurrent prescription in the fiscal administrative process, using the qualitative method, will present doctrinal positions on the subject addressed, reading books and scientific articles, constructing a good basis for exploration of the proposed theme. In this context, concepts about tax credit, the launch of credit, causes of suspension of liability and causes of extinction of the tax credit, as well as the fiscal administrative process, at federal level, the guiding principles, the moment in which is established and the specificities arising from the contestation presented by the taxpayer. They are conceptual introductory notions necessary for the understanding of the problematic presented in the research. Once the tax administrative process has been initiated, by means of challenging the taxpayer's tax credit, the administrative entity promotes the investigation of the proceeding, it sometimes happens that the conduct of administrative litigation continues for years, so that if it has a decision of the complaint filed, and if the case of appeal is filed through the nonconformity of the content of the first degree decision, the judgment of the same. Thus, there is in the doctrine the favorable understanding and the opposite in relation to the application of the intercurrent prescription in the case of fiscal administrative proceedings, but the jurisprudence decisions are in the sense that the intercurrent prescription has no applicability in the administrative litigation. Faced with this, we will analyze the doctrinal foundations present in the currents about the subject, positioning ourselves in accordance with the current legislation.

Keywords: Tax credit. Intercurrent prescription. Tax administrative process.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	13
2.1	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
2.2	NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	16
2.3	CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	17
2.3.1	LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	18
2.4	CAUSAS DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO.....	20
2.5	CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	21
2.5.1	EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA.	22
2.5.2.	EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA PRESCRIÇÃO.....	23
3	PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	26
3.1	NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	26
3.2	PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	27
3.3	INSTAURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E IMPUGNAÇÃO.....	31
4	DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.	36
4.1	BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	36
4.2	APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	38
4.3	INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	42
5	CONCLUSÃO	46
	REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda uma temática de relevância e repercussão para o ramo do direito tributário, apresentando-se como uma questão não pacificada entre doutrinadores tributaristas, mas no que dizem respeito às decisões jurisprudenciais, estas são no sentido de que a prescrição intercorrente não tem aplicabilidade em sede de processo administrativo fiscal (PAF).

Partindo da premissa que a vida é regulada pela percepção de tempo, os atos e procedimentos no direito possuem essa noção de limite temporal, objetivando que as ações no âmbito jurídico não possam perdurar “*ad eternum*”, isto é, sem previsão de prazo para seu término, ocasionando uma sensação de insegurança e incerteza da aplicação do direito positivado nas relações jurídicas.

Nesse sentido, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador, considera-se nascida à obrigação tributária. Ato contínuo será realizado o lançamento tributário, ato formal privativo da autoridade administrativa com previsão legal no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), constituindo-se formalmente o crédito tributário.

Assim sendo, o sujeito passivo receberá a notificação acompanhada do auto de infração devidamente lavrado, com a descrição do fato que ensejou a infração, o dispositivo da legislação infringido com a respectiva penalidade aplicável, bem como o valor do crédito exigido, dentre outras formalidades essenciais ao crédito tributário previstas na legislação vigente.

Ao receber a notificação, optando o contribuinte por apresentar impugnação ao lançamento do crédito tributário, ocasionando assim, o início da fase contenciosa, com a discussão da cobrança em sede de processo administrativo fiscal e a presença de atos que promoverão a instrução processual.

É assegurado ao sujeito passivo, o direito subjetivo de demandar no âmbito administrativo a respeito da constituição do crédito, tendo como fundamento o princípio do contraditório e o princípio da ampla defesa, com a produção de provas documentais e periciais, a serem observadas de acordo com a legislação específica.

Ocorre que o processo administrativo, especificamente no âmbito federal é regulamentado por lei específica, qual seja a Lei nº 9.784/99, já o processo administrativo fiscal é disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72, comportando princípios e rito processual próprio, a serem observados pelas partes litigantes.

Neste cenário, parte da doutrina tributarista favorável à aplicação da prescrição intercorrente no PAF, posiciona-se no sentido de que o contencioso administrativo fiscal não comporta meios que garantem a celeridade na sua tramitação, podendo delongar-se por período indefinido, haja vista a presença de interposições de recursos, bem como pendência de julgamento.

A doutrina apresenta o instituto da prescrição intercorrente, como uma forma objetiva de limitação temporal, para tentar coibir a situação de incerteza e insegurança jurídica enfrentada pelo contribuinte, bem como ter seus direitos violados, por um processo que poderá durar décadas, e por sua vez o crédito tributário ficará sujeito a incidência de atualizações monetárias enquanto perdurar o processo.

Entende-se ainda que o longo prazo para decisão ou julgamento de recursos é motivado por desídia da autoridade administrativa competente, acarretando uma proteção privilegiada ao Fisco, existindo assim a possibilidade de cobrança de um crédito discutido administrativamente por décadas, violando de forma direta, garantias e direitos dispostos na Constituição Federal, inerentes ao contribuinte na relação jurídica.

Em contrapartida, há o entendimento pela inaplicabilidade do referido instituto, tese defendida pela corrente de doutrinadores tributários, justificando-se na legislação mencionada, bem como nas disposições do Código Tributário Nacional, e sobretudo, na Constituição Federal de 1988.

Sabe-se que a todos os atos da Administração Pública são pautados pelos princípios constitucionais, quais sejam: os princípios da legalidade, eficiência, moralidade, imparcialidade e publicidade. Além desses, o Ente Administrativo deve observar os princípios norteadores do processo administrativo, como por exemplo, os princípios da segurança jurídica, finalidade, razoabilidade, interesse público, entre outros previstos no artigo 2º da Lei 9.784/99.

Assim, a doutrina que é contrária à possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no contencioso administrativo, sustenta que as reclamações e os recursos administrativos são causas de suspensão de exigibilidade do crédito, impossibilitando que o Fisco promova a cobrança do mesmo, conseqüentemente o prazo prescricional não é iniciado.

Em razão disso, o Código Tributário Nacional prevê que após a constituição definitiva do crédito tributário, a Fazenda Pública dispõe de cinco anos para promover a cobrança judicial do crédito, sob pena de prescrição, afetando diretamente o direito de ação da Administração. Portanto, enquanto perdurar a discussão administrativa, o crédito tributário não está definitivamente constituído, razão pela qual não o que se falar em prazo prescricional.

Ressaltando ainda que prescrição é matéria tributária reservada à lei complementar, logo, não existindo regulamentação do referido instituto na respectiva lei, não há como cogitar sua aplicabilidade no PAF.

Predominantemente, o entendimento atual dos tribunais é no sentido de que não seria possível aplicar a prescrição intercorrente, tendo em vista que no processo administrativo não há constituição definitiva do crédito tributário, pois, para que o mesmo seja constituído definitivamente somente após decisão julgando em definitivo o processo administrativo fiscal.

Menciona-se também o posicionamento jurisprudencial que havendo possibilidade de considerar a constituição definitiva do crédito tributário ao ocorrer seu lançamento, o sujeito passivo ao apresentar impugnação e conseqüentemente sua defesa no âmbito administrativo, seria causa de suspensão de exigibilidade do crédito, impedindo a contagem do lapso prescricional, nos termos do artigo 151 do CTN.

Diante disto, faz-se necessário o estudo do objeto, que é o crédito tributário, desde o surgimento da obrigação tributária, a sua constituição formalizada pelo lançamento, as particularidades como as causas de suspensão de exigibilidade e as causas de extinção do crédito tributário, especificamente no tocante à extinção pela do crédito pela decadência e prescrição.

Importante apresentar o processo administrativo fiscal, sua natureza jurídica, os princípios previstos em legislação própria, bem como os princípios

constitucionais. Explicando como ocorre a instauração do PAF, e as consequências decorrentes da impugnação proposta pelo contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Configuram-se abordagens necessárias para compreensão dos fundamentos doutrinários presentes em cada corrente a ser estudada, com vistas à análise da possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, mediante o uso do método qualitativo.

Ao final apontaremos as razões demonstradas pelos autores ao assumir posição contrária ou favorável em relação à possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal, bem como analisando os elementos, procedimentos e características inerentes ao tema, objetivando contribuir de forma satisfatória para estudos posteriores.

2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O presente capítulo tem como objetivo conceituar o crédito tributário. Para tanto, analisa o surgimento da relação tributária entre o Estado e o particular, apresentando como é o nascimento da obrigação tributária. Explica a natureza jurídica do crédito tributário, bem como sua constituição e como ocorre o procedimento do lançamento do crédito, especificamente a modalidade de lançamento estudado será o lançamento de ofício. Discorrendo ainda, sobre as causas de suspensão de exigibilidade e as causas de extinção do crédito tributário.

2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária refere-se à relação jurídica tributária disciplinada em lei, entre o Estado e seus jurisdicionados, respectivamente o credor que possui o direito de exigir o cumprimento da obrigação, e o devedor tem o dever de cumprir a obrigação perante o credor, isto é, prestar o objeto da obrigação.

Sobre a relação jurídica assevera Hugo de Brito Machado (2012, p.124, grifo no original) “a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não é *simplesmente de poder*, mas uma relação jurídica. Essa relação constitui objeto essencial do direito tributário, que é de natureza obrigacional”.

Nessa mesma linha, Luciano Amaro ensina:

No *direito das obrigações*, costuma-se empregar o vocábulo para designar, numa relação jurídica, o atributo de um dos polos dessa relação, qual seja, o *dever* (do devedor), que se contrapõe ao *direito* (do credor; nesse sentido, o brocardo *jus et obligatio sunt correlata*. Diz que o devedor tem *obrigação* (dever) a cumprir perante o credor, enquanto o credor possui *direito* exercitável perante o devedor. (AMARO, 2014, p. 269, grifo no original)

Assim sendo, a relação jurídica tributária decorre de lei, cujo fato capaz de produzir efeito nasce da incidência da norma jurídica, denominando-se fato gerador. Frise-se que o fato é previamente descrito em lei, com fundamento no princípio da legalidade.

Uma vez ocorrido o fato gerador, nasce à obrigação tributária, como efeito de incidência da regra jurídica no mundo fático, inaugurando o direito do credor (Estado), agora sujeito ativo da relação jurídica e titular da pretensão, exigir que o devedor (particular/contribuinte), sujeito passivo efetue o cumprimento da prestação, que é o objeto da obrigação tributária.

Ao definir o sujeito ativo da relação jurídica tributária, preceitua o artigo 119 do CTN “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Em relação ao sujeito passivo prevê o artigo 121 do CTN “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. A legislação faz a ressalva de que na prestação acessória, o sujeito passivo se obriga a cumprir as prestações que constituam seu objeto obrigacional.

Ademais, O Código Tributário Nacional, regulamenta a obrigação tributária em principal ou acessória, conforme dispõe o artigo 113, §§ 1º e 2º:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Nascida a obrigação tributária, o devedor deve cumprir a prestação junto ao credor, cujo objeto pode ser na forma de natureza pecuniária (dar), e ainda condutas positivas ou negativas a serem observadas pelo contribuinte (fazer ou não fazer).

A obrigação principal tem como objeto a prestação pecuniária, ou seja, seu conteúdo tem natureza patrimonial, assim, o devedor terá que cumprir a obrigação pagando em dinheiro ao titular da prestação, sendo que este pagamento pode ser referente ao tributo ou a penalidade pecuniária.

No tocante ao fato gerador da obrigação principal, prevê o artigo 114 do CTN “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Sendo assim, uma vez ocorrido o fato previamente descrito em lei, isto é, com previsão na hipótese legal, o que estava no mundo abstrato, torna-se fato impositivo, produzindo efeitos jurídicos.

Por sua vez, a obrigação acessória decorre de condutas positivas ou negativas a serem observadas pelo contribuinte, descritas em lei, sem natureza patrimonial, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Estas prestações decorrentes da obrigação acessória podem ser relacionadas à emissão de documentos fiscais, entrega de declarações, escriturar livros, inscrição devida no cadastro de contribuintes (positivas); não receber mercadorias em situação de ilegalidade (negativa); e admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).

Neste prisma, sustenta Hugo de Brito Machado:

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já, na obrigação acessória as prestações positivas ou negativas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar). (MACHADO, 2012, p. 126)

Com relação ao fato gerador da obrigação acessória, conforme previsão do artigo 115 do CTN corresponde a qualquer situação na forma da legislação aplicável, que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

2.2 NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Uma vez concretizado o fato gerador prescrito em lei nasce à relação tributária, isto é, o contribuinte ao praticar o fato gerador descrito na hipótese de incidência previamente instituída em lei, nasce à obrigação tributária. Por força desta decorre o crédito tributário, cujo vínculo jurídico estabelece o direito subjetivo a ser exercido pelo sujeito ativo (Estado), para exigir o pagamento correspondente ao crédito, bem como impõe ao sujeito passivo (contribuinte) o dever de adimplir a prestação, com o respectivo pagamento do crédito em favor do sujeito ativo.

Hugo de Brito Machado ao conceituar o crédito tributário leciona:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força da qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional). (MACHADO, 2012, p. 176, grifo no original)

Assim sendo, pode-se afirmar que o crédito tributário corresponde ao vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, consubstanciado na existência de uma prestação decorrente da relação obrigacional, com previsão de direitos e deveres a serem observados pelos sujeitos integrantes da obrigação tributária, com o direito subjetivo de exigir o efetivo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

Nessa mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que

...não faria sentido algum a existência de um *vinculum juris* atando os pólos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um *objeto*, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina *crédito tributário*. (COÊLHO, 2011, p. 660, grifo no original)

Neste sentido, entende Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 443) que o crédito é “o equivalente nominal da expressão direito subjetivo de exigir o objeto, no esquema relacional da obrigação, ao dever jurídico cometido ao sujeito passivo, e que se designa por débito”.

Portanto, entende-se que o crédito tributário é o liame responsável por ligar o sujeito ativo ao sujeito passivo em uma relação jurídica com fundamento na obrigação tributária, cujo objeto (prestação) corresponde ao pagamento em dinheiro.

2.3 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Embora nascida à obrigação tributária e com ela o direito subjetivo inerente ao sujeito ativo de exigir que o sujeito passivo cumpra a respectiva obrigação satisfazendo o direito do credor, necessário se faz que o objeto representante da prestação obrigacional seja formalizado, observando os ditames legais.

Nessa mesma linha, posiciona-se Luciano Amaro:

A dissociação temporal entre o momento do nascimento do direito do sujeito ativo da obrigação tributária (com a ocorrência do fato gerador) e o momento em que a obrigação se torna exigível (com a prática do ato de lançamento, e sua comunicação formal ao devedor) decorre do preceito legal que, em determinadas situações, prevê o lançamento como ato a ser necessariamente praticado, após a realização do fato

gerador, para que se tenha a exigibilidade da obrigação tributária. (AMARO, 2014, p. 360)

Sendo assim, para que o crédito tributário (objeto da obrigação) seja oponível ao sujeito passivo, o compelindo a satisfazer a obrigação tributária em favor do sujeito ativo, é indispensável que o mesmo promova a constituição do crédito tributário observando as disposições legais, visando tornar a obrigação legalmente exigível.

2.3.1 LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Por disposição legal, o sujeito ativo por meio de ato formal, deve constituir o crédito tributário como requisito essencial para atribuir a obrigação característica de exigibilidade, possibilitando ao sujeito ativo exercer medidas legais para satisfação do seu direito, e conseqüentemente compelindo o sujeito passivo ao pagamento correspondente a obrigação tributária.

Conceituando o lançamento, Hugo de Brito Machado afirma que:

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. (MACHADO, 2012, p. 177, grifo no original)

O conceito supracitado encontra conformidade com a redação pertencente ao artigo 142 do CTN, senão vejamos:

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.

Logo, o lançamento é ato vinculado a ser formalizado pelo ente administrativo não tem margem para análise de conveniência e/ou oportunidade pela Administração Pública.

Assim, o mesmo constatando a ocorrência do fato gerador (ocasionando o nascimento da obrigação tributária e conseqüentemente o crédito tributário), determinará o tributo incidente ao caso concreto, bem como o montante devido pelo contribuinte (base de cálculo, alíquota ou outro critério previsto em lei para determinar valor do tributo), e sendo o caso aplicar a penalidade cabível ao sujeito passivo.

Este é posicionamento adotado pelo autor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Conseqüentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN. (COÊLHO, 2011, p. 661)

Desse modo, nos termos do artigo 144 do CTN entende-se o lançamento como ato administrativo que tem aplicação da lei vigente à época da materialização da hipótese de incidência, ou seja, a lei aplicada será aquela vigente a ocorrência do fato gerador ocasionando o nascimento da obrigação tributária, e o direito de constituir o crédito tributário por intermédio do lançamento.

Regularmente constituído o crédito tributário (efetuado o lançamento), por disposição legal, somente pode ser modificado, extinto ou ainda ter a exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos na legislação tributária nacional.

2.4 CAUSAS DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Concretizado o lançamento, em regra o crédito tributário estaria dotado de exigibilidade, porém o Código Tributário Nacional traz em seu bojo a previsão de hipóteses em que a cobrança do crédito ficaria suspensa.

Sendo assim, por disposição legal, havendo causa de suspensão de exigibilidade, o sujeito ativo é impedido de praticar atos no sentido de exigir do sujeito passivo o pagamento do crédito tributário. As causas de suspensão de exigibilidade são previstas no artigo 151 do CTN, vejamos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

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

VI – o parcelamento.

Tendo em vista o tema em estudo, passaremos a analisar somente a suspensão de exigibilidade referente à apresentação de reclamações e recursos, nos termos do inciso III, do dispositivo legal supracitado.

A Constituição Federal, nos termos do artigo 5º, inciso LV, assegura ao contribuinte ainda que na esfera administrativa, o direito ao contraditório, ampla defesa com os meios e os recursos a ela inerentes. Portanto, o sujeito passivo ao interpor as respectivas reclamações ou recursos, respeitando a lei que regulamenta o processo administrativo fiscal, em específico no âmbito federal, dará causa para suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Ao tratar sobre o tema, Hugo de Brito Machado sustenta:

As palavras “reclamações” e “recursos”, aqui, têm sentido amplo, abrangendo toda e qualquer forma de se insurgir o

contribuinte contra a exigência que lhe é feita pela Administração Tributária na determinação e cobrança do crédito tributário. Em outras palavras, o art. 151, III, do CTN assegura que o crédito tributário não será exigível enquanto restar pendência entre os sujeitos da obrigação tributária a ser solucionada na via administrativa. (MACHADO, 2012, p. 201)

Apresentada a reclamação ou recurso, conforme previsão legal será causa de suspensão de exigibilidade do crédito, inaugurando a discussão administrativa acerca da legalidade do crédito tributário constituído.

Baseando-se no exercício pelo sujeito passivo do direito constitucional à defesa, e, por conseguinte, o sujeito ativo não poderá exigir ainda que temporariamente, o pagamento do crédito.

Neste sentido, posiciona-se Luciano Amaro:

As reclamações e os recursos no procedimento administrativo têm, pois, o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Apresentada a reclamação ou recurso, aguarda-se a decisão da autoridade ou do tribunal administrativo a que caiba seu exame. (AMARO, 2014, p.409)

Assim sendo, suspensa a exigibilidade do crédito, bem como a pretensão do sujeito ativo de cobrar o respectivo pagamento, o sujeito passivo não será alvo de atos de cobrança ou ainda de sanções administrativas, enquanto perdurar a causa suspensiva, isto é, a referida suspensão terá eficácia até a decisão administrativa da reclamação ou recurso apresentado, pela autoridade administrativa competente.

2.5 CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A extinção do crédito tributário refere-se à extinção do direito material inerente ao sujeito ativo (Estado) de exigir o cumprimento da obrigação tributária, cujo objeto prestacional é o crédito tributário.

As causas de extinção do crédito tributário estão previstas no artigo 156 do CTN, quais sejam: o pagamento; a compensação; a transação; a remissão; a conversão do depósito em renda; a prescrição; a decadência; o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; a consignação em pagamento; a decisão administrativa irreformável; a decisão judicial passada em julgado; a dação em pagamento de bens imóveis.

Contudo, para o desenvolvimento do presente trabalho é pertinente abordar especificamente os institutos da decadência e prescrição como causas de extinção do crédito tributário, devidamente prescritas em lei.

2.5.1 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA

A decadência pode ser definida com a extinção do direito de constituição do crédito pelo decurso do prazo previsto em lei. Menciona-se que este prazo decadencial não pode ser alvo de suspensão ou interrupção.

Sobre a decadência dispõe o artigo 173 do CTN:

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.

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.

Conforme disposição legal, o sujeito ativo que é o titular do direito subjetivo para constituir contra o contribuinte o crédito tributário, possui o prazo de cinco anos para promover o lançamento, e conseqüentemente formalizar a constituição do crédito.

Pois bem, decorrido o prazo legal sem que a Fazenda Pública realize o lançamento, observando o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anterior, resultará na extinção do direito de constituir o crédito tributário.

Neste sentido, posiciona-se Hugo de Brito Machado:

No âmbito do direito tributário, portanto, podemos definir a decadência como a extinção da relação jurídica obrigacional tributária entre o Fisco e o contribuinte pelo decurso de determinado tempo sem que a fazenda Pública exerça o direito de constituir o crédito tributário. Tempo que é fixado pelo Código Tributário Nacional em cinco anos, com início que depende da modalidade de lançamento a ser efetuada. (MACHADO, 2012, p. 224)

Portanto, conclui-se que o artigo 173 do CTN é referente ao desaparecimento do direito pertencente ao ente administrativo, cuja competência para efetuar o lançamento é especificamente exclusiva, caracterizada pela obrigatoriedade (ato vinculado) de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos. Caducando assim, o direito da Fazenda (sujeito ativo) de formalizar o respectivo lançamento.

2.5.2 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA PRESCRIÇÃO

A prescrição é o instituto pelo qual se tem a perda da pretensão relativa ao direito material, concretizada diante da inércia do sujeito ativo de exercer seu direito de ação no prazo estipulado em lei.

Em matéria tributária, a prescrição tem previsão expressa no artigo 174 do CTN, com as devidas disposições relativas ao seu prazo, o *dies a quo* (termo inicial), bem como as hipóteses que dão causa a interrupção prescricional, vejamos:

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 – pela citação pessoal feita ao devedor;
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.

No tocante a prescrição sustenta Hugo de Brito Machado:

Na Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da *ação* que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O *direito* sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, neste ponto, da decadência, que atinge o próprio *direito*. (MACHADO, 2012, p. 227, grifo no original)

Em análise a redação do artigo 174 do CTN, especificamente o seu *caput*, se tem o marco inicial para a contagem do prazo prescricional, qual seja cinco anos contados da data que foi constituído o crédito definitivamente. Sendo assim, por disposição legal a Fazenda Pública necessita exercitar o direito de cobrança do crédito tributário no prazo de cinco anos, sob pena de ter a pretensão extinta.

Corroborando com esta interpretação, posiciona-se o mesmo autor:

Dizer que a ação para cobrança *prescreve* em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a *execução* de crédito tributário. Tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo. (MACHADO, 2012, p.227, grifo no original)

Aduz expressamente o supracitado artigo que a contagem do prazo prescricional refere-se à data da constituição definitiva do crédito, ou seja, para que seja iniciada a contagem do prazo prescrito em lei para a ocorrência da prescrição é requisito essencial que o crédito seja definitivamente constituído.

Ademais, afirmar que o crédito está constituído de forma definitiva é relacionar ao momento que o respectivo crédito não pode ser mais alvo de discussão administrativa ou recurso por parte do sujeito passivo, tão pouco de modificação ou adequação em razão de vícios formais pela Fazenda Pública.

Esta é também a interpretação dada por Sacha Calmon Navarro de Coêlho (2011, p.700), onde o autor afirma que um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração.

Logo, a constituição definitiva é caracterizada quando o crédito não comporta mais modificações resultantes de controvérsias na esfera administrativa. Distinguindo-se do instituto da decadência, o prazo prescricional pode ser alvo da suspensão e interrupção.

A suspensão da prescrição ocorre quando após o início da contagem do prazo prescricional, o crédito tributário torna-se objeto de suspensão de exigibilidade.

Isto significa que a referida suspensão paralisa o prazo da prescrição, cessando a respectiva causa suspensiva, conseqüentemente haverá a continuidade da contagem do prazo prescricional. A interrupção por sua vez, refere-se ao momento em que já constituído definitivamente o crédito tributário, o mesmo é objeto de uma das causas interruptivas previstas nos incisos do artigo 174 do CTN.

Uma vez sem efeito a causa interruptiva, o prazo já decorrido será apagado, não podendo ser computado para fins de contagem prescricional, ou seja, a contagem do prazo para ocorrência da prescrição que é de cinco anos será iniciada outra vez, sem considerar o prazo decorrido até a hipótese de interrupção prescricional.

3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Este capítulo destina-se ao estudo do processo administrativo fiscal no âmbito federal (Lei nº 9.784/99 e Decreto nº 70.235/72), apresentando a natureza jurídica do mesmo, bem como os princípios norteadores do processo administrativo previstos em lei. Estudando em seguida, o momento de instauração do PAF, a impugnação apresentada pelo contribuinte e as especificidades decorrentes da impugnação.

3.1 NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O processo administrativo fiscal (PAF) corresponde ao conjunto de atos que objetiva a solução de lides com natureza tributária advindas da relação jurídica entre o fisco e o contribuinte em sede administrativa. Dispõe de princípios e regras jurídicas próprias, com vistas ao controle de atos da Administração para a determinação e exigência do crédito tributário, resguardando o interesse público, a arrecadação fiscal e os direitos e garantias constitucionais do contribuinte.

A Constituição Federal consagrou aos litigantes, especificamente no âmbito do processo administrativo, garantia fundamental de igualdade jurisdicional, atribuindo assim, a esse instrumento de solução de conflitos o respaldo para que sejam respeitados os direitos e garantias constitucionais igualmente na atuação em sede administrativa, conforme dispõe o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal:

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

Sobre a natureza jurídica do processo administrativo fiscal, ensina Hugo de Brito Machado:

Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão “processo administrativo fiscal” pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco/contribuinte. Em sentido estrito, a expressão “processo administrativo fiscal” designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário. (MACHADO, 2012, p.459)

Portanto, o processo administrativo fiscal tem previsão constitucional, com regulamentação própria na Lei nº 9.784/99 e em específico o Decreto nº 70.235/72. Caracteriza-se como instrumento de controle dos atos administrativos referente à relação jurídica entre a Administração Pública e o contribuinte, na determinação e exigência do crédito tributário.

Importante mencionar que independente de decisão desfavorável ao contribuinte na esfera administrativa, a Carta Magna no artigo 5º, inciso XXXV, admite a possibilidade de o mesmo propor posteriormente, questionamento a respeito do crédito tributário lançado em vias judiciais, inclusive sustentando o mérito impugnado no PAF.

3.2 PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A Lei nº 9.784/99 que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece de forma geral, um rol de princípios e normas para legitimar as decisões administrativas inerentes ao processo administrativo, cuja aplicação é vinculada. Lembra-se que o ente administrativo também tem o dever de observar os princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Neste sentido, o artigo 2º da Lei 9.784/99 dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

O rol de princípios que regem a Administração Pública é extenso, logo, o estudo será restringido aos princípios elencados no supracitado dispositivo. Passemos a analisa-los.

O princípio da legalidade tem por base a ideia que toda atividade exercida pela Administração será sujeita a observação das disposições legais, em qualquer esfera de atuação, isto é, o ente administrativo tem sua atuação vinculada, subordinada à lei, sob pena do ato praticado ser declarado ilegal e, conseqüentemente sujeitando o administrador ou agente público à responsabilização.

Acerca do referido princípio, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello:

O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, e visceralmente, a quaisquer tendências de exacerbação personalista dos governantes. Opõe-se a todas as formas de poder autoritário, desde o absolutista, contra o qual irrompeu, até as manifestações caudilhescas ou messiânicas típicas dos países subdesenvolvidos. O princípio da legalidade é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a idéia de soberania popular, de exaltação da cidadania.

(MELLO, 2005, pg.72)

Assim sendo, o processo administrativo fiscal federal tem a sua existência justificada por lei. Nas palavras de Matheus Carvalho (2017, pg.66) “O princípio da legalidade decorre da existência do Estado de Direito como uma Pessoa Jurídica responsável por criar o direito, no entanto submissa ao ordenamento jurídico por ela mesmo criado e aplicável a todos os cidadãos”.

Por sua vez o princípio da finalidade relaciona-se com a aplicação da lei de acordo com sua finalidade, ou seja, a Administração Pública ao aplicar determinado dispositivo legal deve obrigatoriamente observar a finalidade da norma.

O princípio da motivação estabelece que os atos praticados sejam determinados, com o apontamento de sua causa, relatando os fatos e fundamentos jurídicos, bem como os elementos determinantes da prática do ato administrativo e os dispositivos legais a serem aplicados ao caso específico, com vistas à aplicação fidedigna da lei.

Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade atuam de forma conjunta, onde o princípio da proporcionalidade visa o atendimento de um critério de equilíbrio entre o fato, a proporção do ato praticado e suas consequências posteriores.

Com relação ao princípio da razoabilidade, este determina que o administrador atue dentro de critérios aceitáveis, com a proibição do excesso, observando o dispositivo legal específico para aplicar ao caso concreto. Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

O princípio da razoabilidade, sob feição de proporcionalidade entre meios e fins, está contido implicitamente no art. 2º, parágrafo único, da Lei 9.784/99, que impõe à Administração Pública: a adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (inciso VI); observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (inciso VIII); adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados (inciso IX); e também está previsto no art. 29, § 2º, segundo o qual “os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes”. (DI PIETRO, 2003, pg.82)

A moralidade é o princípio que possui aplicação em toda Administração Pública e estabelece que o administrador atue com a observância de elementos éticos, lealdade, boa-fé e honestidade, a fim de que tenham uma boa conduta

administrativa no exercício de suas funções atribuídas por lei, em prol do interesse público.

O contraditório e a ampla defesa são princípios que em regra, no processo administrativo apresentam-se de forma vinculada. O princípio do contraditório possibilita a parte interessada ter conhecimento de todos os atos praticados no processo e assim apresentar argumentação, isto é, contraditar aos argumentos, provas e documentos já juntados pelo ente administrativo, propiciando uma decisão mais justa.

No que concerne ao princípio da ampla defesa, é garantia constitucional que abrange todas as defesas admitidas pela legislação a depender do caso específico, sendo assim, a parte poderá produzir todos os meios de defesa que entenda necessário, sendo assegurado o direito a produção de prova e sua apreciação pela autoridade julgadora, e ainda se houver prova apresentada por parte do sujeito ativo será oportunizada a impugnação da mesma.

O princípio da segurança jurídica corresponde ao próprio ordenamento jurídico, afastando a instabilidade nas relações jurídicas. Inibindo assim, aplicação de norma ou decisão proferida sem o conhecimento da parte interessada, ou ainda, proferir decisão visando prejudicar os administrados, aplicando interpretação retroativa aos fatos tributáveis que ocasionaram a relação jurídica tributária.

Este é o posicionamento do autor Celso Antônio Bandeira de Mello:

O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da “segurança jurídica”, o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles. Os institutos da prescrição, da decadência, [...] são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural ao Direito. Tanto mais porque inúmeras dentre as relações compostas pelos sujeitos de direito constituem-se em vista do porvir e não apenas da imediatidade das situações, cumpre, como inafastável requisito de um ordenado convívio social, livre de abalos repentinos ou surpresas desconcertantes, que haja uma certa estabilidade nas situações destarte constituídas. (MELLO, 2005, pg.115)

O interesse público visa atender ao interesse geral, garantindo à sociedade a indisponibilidade do interesse público como uma forma de protegê-la de eventuais danos, justificando-se pelo atendimento à supremacia do interesse público, em prol da coletividade.

Por fim, o princípio da eficiência determina que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional a fim de atingir o objetivo buscado, no caso do processo administrativo fiscal, a solução da lide entre o fisco e o contribuinte de forma rápida, com meios suficientes e necessários, conforme legislação aplicável. Sobre este princípio, Matheus Carvalho define:

Eficiência é produzir bem, com qualidade e com menos gastos, Uma atuação eficiente da atividade administrativa é aquela realizada com presteza e, acima de tudo, um bom desempenho funcional. Buscam-se sempre melhores resultados práticos e menos desperdício, nas atividades estatais, uma vez que toda a coletividade se beneficia disso. (CARVALHO, 2017, pg.80)

Estes princípios citados, além daqueles que não foram aprofundados, são de necessária observação pelo ente administrativo, servem para fundamentar os atos da Administração Pública, bem como são considerados como importantes ferramentas para interpretação e aplicação da lei nas relações jurídicas, com vistas ao interesse público.

3.3 INSTAURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E IMPUGNAÇÃO

Realizado o lançamento do crédito tributário e sendo o caso, da penalidade cabível ao caso específico, o contribuinte será notificado da existência de um crédito a ser cobrado pela Administração Pública nos termos do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, vejamos:

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Pois bem, a notificação formal do sujeito passivo dar-se-á por intermédio da ciência e assinatura do mesmo no auto de infração, no qual constarão todos os requisitos essenciais para sua lavratura previstos em lei, quais sejam: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Sobre o auto de infração, define Hugo de Brito Machado:

Denomina-se *auto de infração* o documento no qual o agente da autoridade da Administração tributária narra a infração ou as infrações da legislação tributária atribuída por ele ao sujeito passivo da obrigação tributária, no período abrangido pela ação fiscal. (MACHADO, 2012, pg.462, grifo no original)

Devidamente lavrado o auto de infração, o contribuinte será notificado. A legislação dispõe que para ser realizada a respectiva notificação, é necessário que este documento observe algumas formalidades, como a qualificação do notificado, que é o contribuinte; o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; a disposição legal infringida; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, nos termos do artigo 11 do Decreto nº 70.235/72.

Ao receber a notificação, o contribuinte, leia-se sujeito passivo, para fins legais será considerado notificado ao assinar o auto de infração, conseqüentemente será considerado como ciente da existência de um crédito tributário em seu desfavor.

Optando o contribuinte por apresentar impugnação referente aos fatos tributáveis indicados no auto de infração, iniciará a fase contenciosa em vias

administrativas, isto é, a impugnação é o fator determinante para que seja instaurado o processo administrativo fiscal, cuja propositura é feita exclusivamente pelo sujeito passivo.

Como em todo ato jurídico, é necessário observar prazos sob pena de ter seu direito precluso, assim, para que o contribuinte apresente a impugnação perante o ente administrativo, dispõe do prazo de 30 (trinta) dias.

Conforme previsão legal, o artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, diz que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Importante frisar que o contribuinte tem que obedecer ao prazo previsto em Lei para apresentar sua impugnação, não apresentando sua reclamação tempestivamente, esta não produzirá efeitos e o crédito tributário já constituído poderá ser inscrito em dívida ativa.

Instaurado o processo administrativo fiscal com a respectiva impugnação apresentada tempestivamente pelo sujeito passivo, seguirá os atos de instrução do processo.

Nesse sentido, instaurado o PAF, Hugo de Brito Machado (2012, pg.462) entende que “Seguem-se os atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessárias, e o julgamento de primeira instância”.

Assim, o contribuinte poderá requerer a produção de provas e outras diligências que entenda necessárias, de modo que possa exercer inteiramente seu direito de defesa na esfera administrativa, fundamentando-se especificamente no princípio da ampla defesa.

A prova documental será apresentada com a impugnação, se o sujeito não apresenta-la no referido momento, deve requerer a juntada da documentação probatória à autoridade julgadora, mediante petição fundamentando-se nas hipóteses legais que se constatadas permitem que a prova seja apresentada em momento posterior, a saber: demonstrar a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Se o sujeito passivo não impugnar determinada matéria indicada no auto de infração, impugnando apenas outras matérias, ou seja, apresentar impugnação parcial, esta será considerada não impugnada, e conseqüentemente o ente administrativo providenciará em autos apartados a cobrança do crédito tributário pertencente à matéria não impugnada.

O julgamento do processo administrativo fiscal em primeira instância, conforme disposição do Decreto nº 70.235/72, no artigo 25 é realizado pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal.

Em segunda instância a competência pertence ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

A legislação ainda prevê a competência do Ministro do Estado da Fazenda, em instância especial, julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos, bem como decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

Apresentada a impugnação, realizada a produção de provas e outras diligências que o julgador entenda necessárias para formar livremente sua convicção, o mesmo irá proferir a decisão contendo um breve relato do processo, a fundamentação legal, conclusão e por fim a ordem de intimação, referindo-se a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências, isto é, todos os pontos sustentados na impugnação apresentada pelo contribuinte devem ser analisados e expressamente julgados na decisão a ser proferida.

Acerca do julgamento de primeira instância dispõe o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 que “Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão”.

A legislação ainda tem previsão da possibilidade da autoridade julgadora recorra da decisão de ofício.

Interposto recurso, o julgamento em segunda instância será realizado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com as disposições contidas em seu regime interno. Caberá ainda recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, após a ciência no prazo de 15 (quinze) dias do acórdão proferido.

Nesta mesma linha, entende Hugo de Brito:

Da decisão de órgão de primeiro grau, geralmente monocrático, cabe recurso para um órgão superior, geralmente um colegiado. A depender da estrutura deste, pode ainda haver um recurso especial, cuja finalidade essencial é preservar a uniformidade dos julgados do órgão, como acontece no caso dos tribunais federais. (MACHADO, 2012, pg.463)

Interpostos os recursos admitidos pela legislação vigente, com seus respectivos julgamentos, serão obtidas as decisões definitivas, que poderão ser ainda na primeira instância, se o prazo para apresentar recurso voluntário for esgotado sem a interposição deste; em segunda instância desde que não seja cabível recurso, ou sendo este cabível, não seja interposto no prazo fixado em lei; por fim, a decisão oriunda de recurso em instância especial.

Lembra-se que, uma vez proferida a decisão em primeira instância e o sujeito passivo não propor recurso de determinada parte da matéria decidida, isto é, somente apresentar recurso parcial, ou ainda se a decisão não for alvo de recurso de ofício, a mesma será considerada definitiva.

4 POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Este capítulo é dedicado a abordar as correntes acerca da possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente e inaplicabilidade da prescrição intercorrente no PAF, mediante o posicionamento doutrinário e jurisprudencial. Realizadas as devidas considerações sobre as referidas correntes, iremos contrapor os pontos que não concordamos, por fim indicar o posicionamento que julgamos ser plausível em relação à legislação aplicável da temática em estudo.

4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A prescrição é um relevante instituto disciplinado em diversos ramos do Direito, tornando-se matéria de ordem pública, cujo objetivo é que as obrigações jurídicas não perdurem por tempo indefinido, isto é, “*ad eternum*”.

Com vistas a inibir, portanto, a sensação de insegurança causada pela perpetuação de ações judiciais, sem que tenha um limite temporal previamente estabelecido em lei.

Nesse sentido, acerca da prescrição na relação tributária, posiciona-se Daniela de Andrade Braghetta:

Trata-se de situação posterior ao lançamento, com a notificação do sujeito passivo de que foi instaurada a relação jurídica tributária. Diante de tal procedimento, a Fazenda Pública conta, para ajuizamento de sua ação de cobrança – ou execução –, com um prazo, precisamente de cinco anos. (BRAGHETTA, 2010, pg.18)

Frisando que a prescrição somente poderá ocorrer com a constituição definitiva do crédito tributário após o lapso temporal de cinco anos, nos termos do

artigo 174 do Código Tributário Nacional, e conseqüentemente importará em extinção da pretensão da Administração de propor ação de cobrança.

Além da possibilidade de afetar a ação, o mencionado instituto alcançará o próprio crédito tributário se atingido transcorrido o lapso quinquenal intercorrente, isto é, o crédito prescrito não poderá mais ser objeto de demanda executiva.

No tocante à prescrição intercorrente em matéria tributária processual, especificamente em sede de Execução Fiscal, apresenta-se como a inércia do sujeito ativo em impulsionar o andamento do processo de execução, por um lapso temporal igual ou superior a cinco anos, vejamos:

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

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

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

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

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

O dispositivo supracitado regulamenta a ocorrência da prescrição intercorrente nas ações executivas fiscais, cuja aplicação será concretizada pelo arquivamento provisório dos autos, após a suspensão da execução pelo prazo de um ano.

Transcorrido este prazo de suspensão, a contagem do lapso temporal da prescrição quinquenal intercorrente será iniciada, podendo culminar na extinção da ação, nos termos do § 4º, artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais (LEF).

Importante destacar que o referido instituto foi incorporado ao ordenamento jurídico pátrio, inicialmente por construções doutrinárias que fundamentaram decisões jurisprudenciais em instâncias superiores.

A prescrição intercorrente foi incorporada a LEF, por disposição da Lei nº 11.051 de 29 de dezembro de 2004, coibindo assim, a perpetuação de execuções fiscais sem atuação ativa da Fazenda Pública, ao ser iniciada a contagem do prazo prescricional.

4.2 APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A Constituição Federal traz em seu bojo os princípios que servem de base para a condução do processo administrativo e judicial, como por exemplo, o princípio da razoável duração do processo, o princípio da celeridade, o princípio da legalidade, o princípio da eficiência e o princípio da segurança jurídica.

Pois bem, para os defensores desta corrente a possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, seria para garantir a ordem jurídica em consonância aos respectivos princípios constitucionais, bem como aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte.

Posiciona-se segundo o entendimento de que o lançamento do crédito tributário é considerado o termo final para fins de contagem do prazo decadencial, logo, este também é o marco para o início da contagem prescricional, isto é, entende-se que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o respectivo lançamento.

Sendo assim, a mora da Fazenda Pública na instrução e julgamento do processo administrativo fiscal, com a possibilidade de posteriormente proferir decisões de recursos interpostos pelo contribuinte, é o suficiente para caracterizar a desídia do Ente Administrativo e a violação aos princípios e garantias constitucionais.

Em razão disso, esta corrente assegura que o processo administrativo fiscal não pode perdurar por um longo tempo, com o pretexto de que a Administração Pública tem um prazo fixado em lei para proferir uma decisão, independentemente de ser favorável ao contribuinte ou a Fazenda Pública, com base no artigo 24 da Lei 11.457/07:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo de máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Sendo ultrapassado este prazo sem que seja proferida decisão, seja em sede de primeiro grau, corresponde ao julgamento de reclamação apresentada, em segundo grau, que é referente aos recursos administrativos, com a possibilidade ainda de interpor recurso hierárquico, não há penalização para a Fazenda Pública a respeito da morosidade nas decisões.

Por conseguinte, a aplicação da prescrição intercorrente, segundo a doutrina, seria uma forma de garantia e preservação dos princípios constitucionais, bem como de punir a desídia da Administração, com vistas à segurança jurídica e ordem pública.

Corroborando com esta posição, entende Kiyoshi Harada:

A construção doutrinária e jurisprudencial para punir a negligência do titular de direito e também para prestigiar o princípio da segurança jurídica, que não se coaduna com a eternização de pendências administrativas ou judiciais. Assim, quando determinado processo administrativo ou judicial fica paralisado por um tempo longo, por desídia da Fazenda Pública, embora interrompido ou suspenso o prazo prescricional, este começa a fluir novamente. (HARADA, 2005, pg.297)

Ademais, os doutrinadores tributaristas que defendem esta corrente entendem que as causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário já

constituído, não ocasionariam a suspensão do prazo prescricional, pois a suspensão é da exigibilidade e não do crédito em si.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2010, pg.507) “Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera”.

Adotar esta posição significa afirmar, inicialmente que uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, encontra-se constituído definitivamente, assim, a contagem do prazo prescricional inicia-se com o lançamento do crédito.

Contudo, não corroboramos com esse entendimento, pois como já fora colocado, o crédito tributário torna-se constituído definitivamente quando não for mais objeto de impugnação em vias administrativas e alterações em seus elementos formais.

Logo, se não há possibilidade de promover a cobrança judicial do crédito tributário, este não pode ser considerado como constituído de forma definitiva.

Outrossim, a ideia de que a suspensão de exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151, inciso III do CTN não é referente a suspensão do crédito em si, portanto, o dispositivo trata diretamente da exigibilidade.

Com a devida vênia, a redação do artigo 151, *caput*, do CTN é direta e objetiva ao prever que as causas de suspensão, em decorrência dos casos indicados nos incisos, fazem referência à exigibilidade do crédito tributário, afetando diretamente o próprio crédito tributário.

No caso específico, uma vez apresentada as reclamações e os recursos em vias administrativas, necessariamente a exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa, e conseqüentemente o prazo de prescrição.

Nesta linha, sustenta Hugo de Brito:

Prevaleceu, tanto no extinto TFR como no STF, o entendimento segundo o qual a prescrição só tem início quando o crédito tributário esteja definitivamente constituído, vale dizer, quando a Fazenda Pública tenha ação para fazer a respectiva cobrança. E na verdade não se poderia cogitar de

prescrição antes do nascimento da ação. (MACHADO, 2012, pg.228, grifo no original)

Portanto, não sendo possível a propositura de cobrança judicial, o crédito tributário não está definitivamente constituído, pois, a Administração Pública só poderá exercer seu direito de ação, quando o crédito tributário não for objeto de impugnações em sede administrativa, observando o prazo estabelecido em lei.

Fala-se ainda sobre a existência de demandas judiciais em que a defesa do contribuinte é pautada na interpretação e aplicação da Lei nº 9.873/99, artigo 1º, § 1º, *in verbis*:

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

§ 1º. Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

Necessário se faz uma análise sobre o texto dos dispositivos supracitados. Pois bem, o *caput* do artigo 1º faz referência expressa sobre a prescrição da ação punitiva da Administração Pública Federal, incluindo a direta e a indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação vigente.

Em relação a previsão contida no parágrafo transcrito, é referente à disposição acerca da prescrição intercorrente, que de forma objetiva, disciplina a incidência do referido instituto no procedimento administrativo se paralisado por mais de três anos, com pendência de julgamento ou despacho.

O dispositivo é claro quanto ao cabimento da prescrição intercorrente no âmbito administrativo, é essencial que a Administração Pública esteja exercendo seu poder de polícia, aplicando multas decorrentes de infrações cometidas pelo

particular. Isso significa dizer que a natureza do crédito executado pela Administração, é especificamente administrativa.

Assim sendo, entendemos ser incabível sustentar a defesa da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, pois a discussão entre o contribuinte e o fisco é relacionada à legalidade do lançamento do crédito tributário, cuja natureza é tributária.

Enfim, não há como fundamentar a aplicação da prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, § 1º da Lei nº 9.873/99, no contencioso administrativo fiscal.

4.3 INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A jurisprudência pátria e diversos doutrinadores tributaristas compartilham o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, os doutrinadores posicionaram-se defendendo a impossibilidade de aplicação da prescrição intercorrente em sede administrativa, conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

Produzido dito ato, enquanto perdurar a sua revisão (reclamações e recursos), não há mais que se cogitar de *decadência* e tampouco de *prescrição da ação*, que só inicia o seu curso após a constituição definitiva do crédito tributário (*rectius* – confirmação definitiva do crédito tributário) a teor do art. 174 do CTN. (COELHO, 2011, pg.700, grifo no original)

Neste mesmo sentido, posiciona-se Eurico Marcos Diniz de Santi:

Não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo, porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a afixação do prazo prescricional. (SANTI, 2004, pg.239)

Ao constituir o crédito tributário, por intermédio do ato formal que é o lançamento, observando o prazo legal nos termos do artigo 173 do CTN, não há mais como cogitar a ocorrência da decadência.

A problemática entre os doutrinadores surge no entendimento sobre o momento em que o crédito torna-se constituído definitivamente.

Os defensores desta corrente afirmam que a constituição definitiva do crédito tributário opera-se quando, existindo pendência de julgamento de reclamação ou de recurso interposto, o prazo prescricional fluirá somente após ser proferida a decisão final com a devida notificação do contribuinte, isto é, a decisão que não seja mais cabível recurso em vias administrativas.

Apresentada a reclamação ou o recurso na esfera administrativa, segundo o artigo 151, inciso III do CTN, constituem-se como causas de suspensão de exigibilidade, conseqüentemente não há o que se falar em prescrição.

Importante ressaltar que o termo *ad quem* do prazo decadencial refere-se à data de constituição do crédito pelo lançamento, a contar da data de notificação do contribuinte contendo a decisão administrativa final, que é o termo *a quo* do lapso prescricional, não há transcurso de prazo que possa extinguir o direito do sujeito ativo de promover a cobrança em vias judiciais do crédito tributário, ou seja, não corre prazo prescricional.

Neste diapasão, dispõe a Súmula de nº 11 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda publicada no Diário Oficial da União de 23 de dezembro de 2010 “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Em conformidade com o referido entendimento, observa-se o teor da seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO NA VIA ADMINISTRATIVA. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 151, III, E 174 DO CTN. ACÓRDÃO RECORRIDO. REVISÃO DE ENTENDIMENTO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS. AFRONTA À BOA-FÉ

OBJETIVA. VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO. 1. Não se configura ofensa ao art. 535, II, do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007. **2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que "o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica" (REsp 1.113.959/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 11/03/2010).** 3. A intempestividade do recurso administrativo não perfaz contexto fático juridicamente relevante para afastar o entendimento firmado no STJ acerca do tema. Precedentes: AgRg no AgRg no REsp 1.478.651/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 13/3/2015; RCD no AREsp 623.936/RO, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 19/2/2015; AgRg no Ag 1.094.144/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 4/6/2009). 4. O acórdão recorrido examinou todos os pontos relevantes para a solução da controvérsia, indicando com clareza a data de peticionamento administrativo e os termos considerados para a contagem do lustro prescricional. Para infirmar a conclusão a que chegou a instância ordinária, faz-se necessário o reexame do conjunto fático-probatório, medida que encontra óbice na Súmula 7 do STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial" 5. A inobservância das normas legais para ver-se livre do pagamento de tributo afronta a boa-fé objetiva, nos termos do brocardo venire contra factum proprium. 6. Fica prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional 7. Agravo Regimental não provido. (AGRG no ARES 705.069/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2015, DJE 04/02/2016) (grifo acrescido)

Destarte, são diversas as jurisprudências em instâncias superiores, bem como as decisões proferidas pelas cortes administrativas, no sentido de que não se é cabível a aplicação da prescrição intercorrente no contencioso administrativo fiscal.

Insta salientar que a Constituição Federal Brasileira vigente, no artigo 146, inciso III, alínea b, dispõe sobre matérias reservadas a lei complementar, vejamos:

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;

É notório que o dispositivo constitucional supracitado, trata sobre a regulamentação no que tange a prescrição em matéria tributária, cujo cabimento é destinado exclusivamente a lei complementar.

Isso importa dizer que a interpretação e aplicação de dispositivos pertencentes à lei ordinária, não podem dispor sobre as matérias de legislação tributária, pois são reservadas a lei complementar, inclusive a regulamentação da prescrição intercorrente.

Logo, a previsão legal de aplicação da prescrição intercorrente no contencioso administrativo, deve ser regulamentada por lei complementar, não cabendo à lei ordinária dispor sobre o referido instituto, sob pena de ofensa ao referido dispositivo constitucional.

5 CONCLUSÃO

Não se pode negar todo o esforço empregado na construção desta monografia. Sendo necessário buscar em todo arcabouço jurídico acessível, a base teórica para proporcionar uma contribuição significativa para o estudo do tema.

Na elaboração do presente trabalho, objetivamos esmiuçar todos os pontos que compõem o tema, proporcionando uma melhor compreensão para os leitores. Assim, como em todo ramo do Direito, na construção e composição de cada tópico, foi necessário confronto de posicionamentos doutrinários acerca da problemática que foi apresentada como ideia central de estudo.

Como explanado no desenvolvimento do trabalho, da relação jurídica entre o Estado e o particular, nasce à obrigação tributária e com ela o direito da Administração de constituir contra o contribuinte o crédito tributário. O ato formal responsável pela constituição do crédito é o lançamento.

Realizado o lançamento, não se pode mais cogitar a ocorrência da decadência. Por conseguinte, o contribuinte será notificado da existência do crédito tributário, cuja impugnação contestando o lançamento poderá ser apresentada no prazo legal, se assim o fizer, será instaurado o processo administrativo fiscal.

As reclamações e os recursos administrativos, necessariamente são causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN, logo, não poderá ser computado prazo prescricional enquanto perdurar a suspensão de exigibilidade.

Nossa posição, conforme fora fundamentado com o entendimento de doutrinadores tributaristas, é que o lançamento é o termo *ad quem* do prazo decadencial, ou seja, feito o lançamento no prazo previsto em lei, não há mais como cogitar a hipótese de decadência do crédito tributário.

No que diz respeito à reclamação apresentada pelo contribuinte, instaurando o processo administrativo fiscal, como já mencionando importa em suspensão de exigibilidade do crédito, que impede a fluência do prazo prescricional.

Defendemos que para fins de contagem do lapso prescricional, se faz necessário que o crédito esteja constituído definitivamente, isto é, não seja mais

objeto de discussão em vias administrativas, e a Administração Pública possa promover a ação cabível para exercer seu direito de crédito. Portanto, enquanto perdurar o contencioso administrativo, não tem como falar de prescrição do crédito tributário.

Há posicionamento doutrinário defendendo a interpretação e aplicação da Lei nº 9.873/99 ao PAF. Porém, como fundamentado, a Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar, matérias da legislação tributária, incluindo o instituto da prescrição. Assim, corroboramos com o posicionamento doutrinário e jurisprudencial que entende ser inconstitucional a aplicação de lei ordinária a problemática da ocorrência da prescrição intercorrente no contencioso administrativo.

Sabe-se que o processo administrativo fiscal, assim como o processo judicial, é pautado por princípios específicos previstos na Lei nº 9.784/99, bem como os princípios constitucionais. Cita-se o princípio da segurança jurídica, o princípio da eficiência, o princípio da razoável duração do processo. Em razão desses princípios a serem observados pela Administração Pública, não se pode admitir que o processo administrativo continue a perdurar durante anos.

Em que pese ser direito subjetivo do contribuinte discutir administrativamente o lançamento do crédito tributário, tem sido uma opção que na prática se mostra demasiadamente longa. Por outro lado, as decisões nas esferas administrativas são compostas por critérios mais técnicos. O fato de existir o contencioso administrativo não impede que o contribuinte discuta o crédito tributário em demanda judicial.

Entendemos pela inaplicabilidade da prescrição intercorrente do processo administrativo fiscal, haja vista o posicionamento doutrinário defendendo a possibilidade de aplicação do referido instituto, não encontrar respaldo na legislação vigente.

Contudo, não há como concordar que o processo administrativo fiscal seja discutido por anos na esfera administrativa, sem que seja imposta uma sanção mais severa que a aplicação de multa em desfavor da Fazenda Pública.

Neste sentido, a doutrina está longe de ter o entendimento pacificado. Em relação à jurisprudência acerca do tema, as decisões proferidas em instâncias

superiores são unânimes no sentido da inaplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Em razão de todo o exposto, entendemos que o contencioso administrativo fiscal não pode perdurar por tempo indeterminado, porém é necessário que a solução para esta problemática seja aplicada conforme as disposições da legislação vigente e as alterações legais necessárias para regulamentar o referido instituto. Logo, no cenário atual entendemos não ser cabível aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: 1972. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em 10 de março de 2019.

_____. Lei nº 11.457, de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Brasília, DF: 2007. Disponível em

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Brasília, DF: 1980. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 24 de março de 2019

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm> Acesso em 10 de março de 2019.

_____. Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999. Estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências. Brasília, DF: 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9873.htm>. Acesso em 24 de março de 2019.

_____. Conselho de Contribuintes. Súmula nº 11. Primeira Câmara. Brasília, DF, 21 de dezembro de 2010. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Acesso em 23 de abril de 2019.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 04 de fevereiro de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial 705.069/RJ. Segunda Turma. Relator: Min. HERMAN BENJAMIN. Disponível em <www.stj.jus.br>. Acesso em 23 de abril de 2019. Disponível em <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm>. Acesso em 24 de março de 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). Decadência e prescrição em direito tributário. 2ª ed. São Paulo: MP Ed., 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 16ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. Dicionário de Direito Público. São Paulo: MP Editora, 2ª ed., 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª edição. São Paulo: ed. Malheiros Editores LTDA, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 19ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

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